Tämä asiakirja on ainoastaan dokumentointitarkoituksiin. Toimielimet eivät vastaa sen sisällöstä.

►B

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1126/2008,

annettu 3 päivänä marraskuuta 2008,

tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1)

Muutettu:

		virallinen lehti		
		N:o	sivu	päivämäärä
►M1	Komission asetus (EY) N:o 1260/2008, annettu 10 päivänä joulukuuta 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Komission asetus (EY) N:o 1261/2008, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Komission asetus (EY) N:o 1262/2008, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Komission asetus (EY) N:o 1263/2008, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Komission asetus (EY) N:o 1274/2008, annettu 17 päivänä joulukuuta 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Komission asetus (EY) N:o 53/2009, annettu 21 päivänä tammikuuta 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Komission asetus (EY) N:o 69/2009, annettu 23 päivänä tammikuuta 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Komission asetus (EY) N:o 70/2009, annettu 23 päivänä tammikuuta 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Komission asetus (EY) N:o 254/2009, annettu 25 päivänä maaliskuuta 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Komission asetus (EY) N:o 460/2009, annettu 4 päivänä kesäkuuta 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Komission asetus (EY) N:o 494/2009, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Komission asetus (EY) N:o 495/2009, annettu 3 päivänä kesäkuuta 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Komission asetus (EY) N:o 636/2009, annettu 22 päivänä heinäkuuta 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Komission asetus (EY) N:o 824/2009, annettu 9 päivänä syyskuuta 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Komission asetus (EY) N:o 839/2009, annettu 15 päivänä syyskuuta 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Komission asetus (EY) N:o 1136/2009, annettu 25 päivänä marraskuuta 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Komission asetus (EY) N:o 1142/2009, annettu 26 päivänä marraskuuta 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Komission asetus (EY) N:o 1164/2009, annettu 27 päivänä marraskuuta 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Komission asetus (EY) N:o 1165/2009, annettu 27 päivänä marraskuuta 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Komission asetus (EY) N:o 1171/2009, annettu 30 päivänä marraskuuta 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Komission asetus (EU) N:o 1293/2009, tehty 23 päivänä joulukuuta 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Komission asetus (EU) N:o 243/2010, annettu 23 päivänä maaliskuuta 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Komission asetus (EU) N:o 244/2010, annettu 23 päivänä maaliskuuta 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Komission asetus (EU) N:o 550/2010, annettu 23 päivänä kesäkuuta 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Komission asetus (EU) N:o 574/2010, annettu 30 päivänä kesäkuuta 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Komission asetus (EU) N:o 632/2010, annettu 19 päivänä heinäkuuta 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Komission asetus (EU) N:o 633/2010, annettu 19 päivänä heinäkuuta 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Komission asetus (EU) N:o 662/2010, annettu 23 päivänä heinäkuuta 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

KOMISSION ASETUS (EY) N:o 1126/2008,

annettu 3 päivänä marraskuuta 2008,

tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 ([1]) ja erityisesti sen 3 artiklan 1 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetään, että jäsenvaltion lainsäädännön alaisten julkisesti noteerattujen yhtiöiden on tietyin edellytyksin laadittava 1 päivänä tammikuuta 2005 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta konsolidoidut tilinpäätöksensä kyseisen asetuksen 2 artiklassa määriteltyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti.

(2) Tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti 29 päivänä syyskuuta 2003 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1725/2003 ([2]) hyväksytään tietyt kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 14 päivänä syyskuuta 2002. Komissio on ottanut huomioon Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antavan ryhmän (EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (TEG) lausunnon ja muuttanut mainittua asetusta sisällyttääkseen siihen kaikki IASB:n (International Accounting Standards Board) esittämät tilinpäätösstandardit ja kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean (IFRIC) esittämät tulkinnat, jotka yhteisö hyväksyi kokonaisuudessaan viimeistään 15 päivänä lokakuuta 2008, pois lukien IAS 39 (rahoitusinstrumenttien kirjaaminen ja arvostaminen), josta on jätetty pois joitakin osia.

(3) Kansainväliset tilinpäätösstandardit on hyväksytty useilla muutosasetuksilla. Tämä aiheuttaa oikeudellista epävarmuutta ja ongelmia kansainvälisten tilinpäätösstandardien asianmukaisessa soveltamisessa yhteisössä. Tilinpäätösstandardeja koskevan yhteisön lainsäädännön yksinkertaistamiseksi on aiheellista selkeyden ja avoimuuden vuoksi sisällyttää yhteen ainoaan tekstiin asetukseen (EY) N:o 1725/2003 ja sen muutosasetuksiin sisältyvät tilinpäätösstandardit.

([1]) EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.
([2]) EUVL L 261, 13.10.2003, s. 1.

▼B

(4) Sen vuoksi asetus (EY) N:o 1725/2003 olisi korvattava tällä asetuksella.

(5) Tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet ovat tilinpäätöskysymysten sääntelykomitean lausunnon mukaisia,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Hyväksytään asetuksen (EY) N:o 1606/2002 2 artiklassa määritellyt kansainväliset tilinpäätösstandardit tämän asetuksen liitteessä esitetyllä tavalla.

2 artikla

Kumotaan asetus (EY) N:o 1725/2003.

Viittauksia kumottuun asetukseen pidetään viittauksina tähän asetukseen.

3 artikla

Tämä asetus tulee voimaan kolmantena päivänä siitä, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

Tämä asetus on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

▼B

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IAS 1	*Tilinpäätöksen esittäminen* (Tarkistettu 2007)
IAS 2	*Vaihto-omaisuus*
IAS 7	*Rahavirtalaskelmat*
IAS 8	*Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*
IAS 10	*Raportointikauden päättymispäivän jälkeiset tapahtumat*
IAS 11	*Pitkäaikaishankkeet*
IAS 12	*Tuloverot*
IAS 16	*Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*
IAS 17	*Vuokrasopimukset*
IAS 18	*Tuotot*
IAS 19	*Työsuhde-etuudet*
IAS 20	*Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
IAS 21	*Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*
IAS 23	*Vieraan pääoman menot* (Tarkistettu 2007)
IAS 24	IAS 24 *Lähipiiriä koskevat tiedot*
IAS 26	*Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi*
IAS 27	*Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*
IAS 28	*Sijoitukset osakkuusyrityksiin*
IAS 29	*Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*
IAS 31	*Osuudet yhteisyrityksissä*
IAS 32	*Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*
IAS 33	*Osakekohtainen tulos*
IAS 34	*Osavuosikatsaukset*
IAS 36	*Omaisuuserien arvon alentuminen*
IAS 37	*Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*
IAS 38	*Aineettomat hyödykkeet*
IAS 39	*Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen, lukuun ottamatta tiettyjä suojauslaskentaan liittyviä määräyksiä*

▼B

IAS 40	*Sijoituskiinteistöt*
IAS 41	*Maatalous*
IFRS 1	*Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*
IFRS 2	*Osakeperusteiset maksut*
IFRS 3	*Liiketoimintojen yhdistäminen*
IFRS 4	*Vakuutussopimukset*
IFRS 5	*Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot*
IFRS 6	*Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*
IFRS 7	*Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
IFRS 8	*Toimintasegmentit*
IFRIC 1	*Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset*
IFRIC 2	*Jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muut vastaavat instrumentit*
IFRIC 4	*Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen*
IFRIC 5	*Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen*
IFRIC 6	*Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat — sähkö- ja elektroniikkalaiteromu*
IFRIC 7	*Tilinpäätöksen oikaisemiseen perustuvan lähestymistavan soveltaminen IAS 29:n Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa mukaisesti*
IFRIC 9	*Kytkettyjen johdannaisten uudelleenarviointi*
IFRIC 10	*Osavuosikatsaukset ja arvon alentuminen*
IFRIC 12	Tulkinta IFRIC 12 *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*
IFRIC 13	*Tulkinta IFRIC 13 Kanta-asiakasohjelmat*
IFRIC 14	*IFRIC tulkinta 14 IAS 19 – Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys*
IFRIC 15	Tulkinta IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset*
IFRIC 16	Tulkinta IFRIC 16 *Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset*
IFRIC 17	Tulkinta IFRIC 17 *Muiden kuin käteisvarojen jakaminen omistajille*
IFRIC 18	Tulkinta IFRIC 18 *Omaisuuserien siirrot asiakkailta*
IFRIC 19	Tulkinta IFRIC 19 *Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla*

▼B

SIC-7	*Euron käyttöönotto*
SIC-10	*Julkinen tuki — ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan*
SIC-12	*Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt*
SIC-13	*Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt — osapuolten ei-monetaariset panokset*
SIC-15	*Muut vuokrasopimukset — kannustimet*
SIC-21	*Tuloverot — uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen*
SIC-25	*Tuloverot — yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset*
SIC-27	*Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus*
SIC-29	*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot — palvelutoimilupajärjestelyt*
SIC-31	*Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat*
SIC-32	*Aineettomat hyödykkeet — verkkosivustoista johtuvat menot*

Kopiointi sallitaan Euroopan talousalueella. Kaikki olemassa olevat oikeudet pidätetään Euroopan talousalueen ulkopuolella lukuun ottamatta oikeutta kopioida yksityiskäyttöön tai muuhun kohtuulliseen käyttöön. Lisätietoja on saatavissa IASB:sta internet-osoitteessa www.iasb.org.

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 1

Tilinpäätöksen esittäminen

TAVOITE

1 Tässä standardissa määrätään perusteet yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen esittämiselle, jotta varmistetaan vertailukelpoisuus sekä yhteisön omiin aikaisempiin tilinpäätöksiin että toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin nähden. Siinä asetetaan yleisiä vaatimuksia tilinpäätöksen esittämisestä, annetaan sen rakennetta koskevia ohjeita sekä asetetaan sisältöä koskevat vähimmäisvaatimukset. Muuttuneissa kappaleissa uusi teksti esitetään alleviivattuna ja poistettu teksti yliviivattuna.

SOVELTAMISALA

2 Yhteisön on sovellettava tätä standardia yleiseen käyttöön tarkoitetun, IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.

3 Muissa IFRS-standardeissa määrätään tiettyjä liiketoimia ja muita tapahtumia koskevia vaatimuksia kirjaamisesta, arvostamisesta ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

4 Tämä standardi ei koske IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* mukaisesti laadittavien osavuosijakson lyhennettyjen tilinpäätösten rakennetta ja sisältöä. Tällaisiin tilinpäätöksiin sovelletaan kuitenkin kappaleita 15–35. Tämä standardi koskee samalla tavoin kaikkia yhteisöjä, mukaan lukien ne, jotka esittävät konsernitilinpäätöksen, ja ne, jotka esittävät erillistilinpäätöksen, siten kuin ne määritellään IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*.

5 Tässä standardissa käytetään terminologiaa, joka soveltuu voittoa tavoitteleviin yhteisöihin, liiketoimintaa harjoittavat julkisen sektorin yhteisöt mukaan lukien. Jos voittoa tavoittelemattomat yksityisen tai julkisen sektorin yhteisöt soveltavat tätä standardia, niiden saattaa olla tarpeellista muuttaa joidenkin tilinpäätöserien nimikkeitä tai itse tilinpäätöslaskelmien nimiä.

6 Vastaavasti yhteisöt, joilla ei ole IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* määriteltyä omaa pääomaa (esimerkiksi jotkin sijoitusrahastot), sekä yhteisöt, joiden osakepääoma ei ole omaa pääomaa (esimerkiksi eräät osuustoiminnalliset yhteisöt), voivat joutua muuttamaan jäsen- tai osuuspääoman esittämistapaa tilinpäätöksessä.

MÄÄRITELMÄT

7 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös (josta käytetään nimitystä ”tilinpäätös”) on tilinpäätös, joka on tarkoitettu täyttämään sellaisten käyttäjien tarpeet, jotka eivät voi vaatia yhteisöä laatimaan heidän erityisiä informaatiotarpeitaan varten räätälöityjä raportteja.

Ei käytännössä mahdollista Vaatimuksen noudattaminen ei ole käytännössä mahdollista silloin, kun yhteisö ei pysty noudattamaan sitä, vaikka se on tätä kaikin kohtuullisina pidettävin ponnistuksin yrittänyt.

▼M5

Kansainväliset tilinpäätösstandardit International Financial Reporting Standards (*IFRS-standardit*) ovat kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen International Accounting Standards Boardin (IASB) hyväksymiä standardeja ja tulkintoja. Niitä ovat:

(a) IFRS-standardit;

(b) IAS-standardit; ja

(c) kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean *Standing Interpretations Committee* (SIC) laatimat tulkinnat.

Olennainen Erien esittämättä jättämisen tai virheellisen esittämisen vaikutus on olennainen, jos nämä esittämättä jättämiset tai virheelliset esittämiset yksin tai yhdessä voisivat vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuus riippuu pois jätetyn tai virheellisesti esitetyn erän koosta ja luonteesta vallitsevissa olosuhteissa arvioituna. Ratkaisevana tekijänä voi olla erän koko tai sen luonne tai molemmat yhdessä.

Arvioitaessa, voisiko tiedon esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen vaikuttaa käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin ja voisiko sillä näin ollen olla olennaista merkitystä, on otettava huomioon näiden käyttäjien erityispiirteet. *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* kappaleessa 25 todetaan, että ”käyttäjillä oletetaan olevan kohtuullinen liiketoiminnan, talouden ja kirjanpidon tuntemus sekä halukkuutta perehtyä informaatioon kohtuullisen huolellisesti”. Asiaa arvioitaessa pitää sen vuoksi ottaa huomioon, minkä voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan tällaisiin käyttäjiin heidän tehdessään taloudellisia päätöksiä.

Liitetiedot sisältävät informaatiota, joka esitetään taseessa, laajassa tuloslaskelmassa, erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos sellainen esitetään), oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettävien tietojen lisäksi. Liitetiedoissa esitetään sanallisia kuvauksia tai erittelyjä kyseisiin laskelmiin sisältyvistä eristä sekä informaatiota eristä, jotka eivät ole merkittävissä näihin laskelmiin.

Muut laajan tuloksen erät ovat tuotto- ja kulueriä (luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien), joita muut IFRS-standardit eivät vaadi tai salli kirjattavan tulosvaikutteisesti.

Muita laajan tuloksen eriä ovat:

(a) uudelleenarvostusrahaston muutokset (ks. IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*);

(b) etuuspohjaisista järjestelyistä syntyvät vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, jotka on kirjattu IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* kappaleen 93A mukaisesti;

(c) ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta johtuvat voitot ja tappiot (ks. IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*);

(d) myytävissä olevien rahoitusvarojen arvostamisesta johtuvat voitot ja tappiot (ks. IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*);

(e) suojausinstrumenteista johtuvien voittojen ja tappioiden tehokas osuus rahavirran suojauksessa (ks. IAS 39).

▼M5

Omistajat ovat omaksi pääomaksi luokiteltujen instrumenttien haltijoita.

Voitto tai tappio on kaikkien tuottojen ja kulujen erotus, jossa ei oteta huomioon muita laajan tuloksen eriä.

Luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut ovat tarkasteltavana olevalla kaudella tulosvaikutteisiksi siirrettyjä määriä, jotka on tarkasteltavana olevalla kaudella tai jollakin aiemmalla kaudella kirjattu muihin laajan tuloksen eriin.

Laaja tulos on kauden aikana tapahtunut, liiketoimista ja muista tapahtumista johtuva oman pääoman muutos, joka ei aiheudu liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa.

Laaja tulos sisältää kaikki ”voiton tai tappion” ja ”muiden laajan tuloksen erien” komponentit.

8 Vaikka tässä standardissa käytetään termejä ”muut laajan tuloksen erät”, ”voitto tai tappio” ja ”laaja tulos”, yhteisö saa käyttää kyseisistä kokonaismääristä muitakin nimityksiä, kunhan niiden merkitys on selvä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”voitosta tai tappiosta” nimitystä ”tulos”.

▼M6

8A Seuraavia termejä kuvataan IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*, ja niitä käytetään tässä standardissa IAS 32:n mukaisessa merkityksessä:

(a) oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi luokiteltava lunastusvelvoitteinen rahoitusinstrumentti (kuvataan IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B);

(b) oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi luokiteltava instrumentti, joka velvoittaa yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa (kuvataan IAS 32:n kappaleissa 16C ja 16D).

▼M5

TILINPÄÄTÖS

Tilinpäätöksen tarkoitus

9 Tilinpäätös on yhteisön taloudellista asemaa ja taloudellista tulosta kuvaava jäsentynyt esitys. Yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista informaatiota, joka on hyödyllistä laajalle käyttäjäkunnalle taloudellisessa päätöksenteossa. Tilinpäätös osoittaa myös, miten tuloksellisesti johto on hoitanut haltuunsa uskottuja resursseja. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tilinpäätös sisältää informaatiota yhteisön:

(a) varoista;

(b) veloista;

(c) omasta pääomasta;

(d) tuotoista ja kuluista, voitot ja tappiot mukaan lukien;

(e) omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista ja varojen jakamisesta omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa; sekä

▼M5

(f) rahavirroista.

Tämä informaatio yhdessä liitetietoihin sisältyvän muun informaation kanssa auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ennakoimaan yhteisön vastaisia rahavirtoja ja erityisesti niiden ajoittumista ja varmuutta.

Tilinpäätöskokonaisuus

10 Tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat seuraavat osat:

(a) tase kauden lopussa;

(b) laaja tuloslaskelma kaudelta;

(c) laskelma oman pääoman muutoksista kauden aikana;

(d) kauden rahavirtalaskelma;

(e) liitetiedot, joihin sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muuta selventävää tietoa; sekä

(f) tase aikaisimman vertailukauden alussa, kun yhteisö soveltaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, tekee tilinpäätökseen sisältyviin eriin takautuvia oikaisuja tai muuttaa tilinpäätökseen sisältyvien erien luokittelua.

Yhteisö voi käyttää laskelmistaan myös muita kuin tässä standardissa käytettyjä nimityksiä.

11 Yhteisön on esitettävä kaikki tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat tilinpäätöslaskelmat samanarvoisina.

12 Yhteisö voi kappaleessa 81 sallitulla tavalla esittää voiton tai tappion osatekijät joko osana laajaa tuloslaskelmaa tai erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄. Silloin kun ►M5 laaja tuloslaskelma ◄ esitetään, se on osa tilinpäätöskokonaisuutta ja se on esitettävä välittömästi ennen laajaa tuloslaskelmaa.

13 Monet yhteisöt esittävät tilinpäätöksen lisäksi johdon taloudellisen katsauksen, jossa kuvataan ja selostetaan yhteisön taloudellisen tuloksen ja taloudellisen aseman keskeisiä piirteitä ja tärkeimpiä yhteisöä koskevia epävarmuustekijöitä. Tällaisessa katsauksessa voidaan käsitellä:

(a) keskeisiä taloudelliseen tulokseen vaikuttaneita tekijöitä, kuten yhteisön toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia, yhteisön reaktioita näihin muutoksiin ja niiden vaikutuksia sekä taloudellisen tuloksellisuuden säilyttämiseksi ja parantamiseksi tehtäviä investointeja koskevia periaatteita, osingonjakoperiaatteet mukaan lukien;

(b) yhteisön rahoituslähteitä ja sen tavoittelemaa velkojen ja oman pääoman suhdetta; ja

(c) yhteisön voimavaroja, joita ei ole merkitty IFRS-standardien mukaiseen taseeseen.

▼M5

14 Monet yhteisöt esittävät tilinpäätöksen ulkopuolella erilaisia raportteja ja selvityksiä, kuten ympäristöraportteja ja lisäarvolaskelmia, erityisesti toimialoilla, joilla ympäristöasiat ovat merkittäviä, ja kun henkilöstöä pidetään tilinpäätöksen tärkeänä käyttäjäryhmänä. Tilinpäätöksen ulkopuolella esitettävät raportit ja laskelmat eivät kuulu IFRS-standardien soveltamisalaan.

Yleiset piirteet

Oikean kuvan antaminen ja IFRS-standardien noudattaminen

15 Tilinpäätöksen on annettava oikea kuva yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. Oikean kuvan antaminen edellyttää, että liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutukset esitetään todenmukaisesti sekä *yleisissä perusteissa* annettujen varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmien ja kirjaamiskriteerien mukaisesti. IFRS-standardien noudattamisen ja lisätietojen antamisen tarvittaessa oletetaan johtavan oikean kuvan antavaan tilinpäätökseen.

16 Jos yhteisön tilinpäätös on IFRS-standardien mukainen, tästä on annettava liitetiedoissa nimenomainen ja varaukseton lausuma. Yhteisö ei saa todeta tilinpäätöksen olevan IFRS-standardien mukainen, ellei se täytä IFRS-standardien kaikkia vaatimuksia.

17 Yhteisö pystyy antamaan oikean kuvan käytännössä kaikissa olosuhteissa noudattamalla sovellettavia IFRS-standardeja. Oikean kuvan antaminen edellyttää yhteisöltä myös:

(a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitsemista ja soveltamista IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. IAS 8:ssa esitetään niiden sitovien ohjeiden hierarkia, jotka johto ottaa huomioon silloin, kun asiaa nimenomaisesti koskevaa IFRS-standardia ei ole.

(b) informaation – myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevan informaation – esittämistä tavalla, joka tekee siitä merkityksellistä, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää.

(c) lisätietojen antamista silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

18 Epäasianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät korjaudu sillä, että yhteisö ilmoittaa noudattamansa tilinpäätöksen laatimisperiaatteet tai antaa liite- tai lisätietoja.

19 Niissä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, joissa johto toteaa, että jonkin IFRS-standardin mukaisen vaatimuksen noudattaminen johtaisi niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin *yleisissä perusteissa* määrättyä tilinpäätöksen tavoitetta, yhteisön on poikettava kyseisestä vaatimuksesta kappaleessa 20 tarkoitetulla tavalla, mikäli asianomainen sääntelynormisto edellyttää tällaista poikkeamista tai ei muutoin kiellä sitä.

▼**M5**

20 Kun yhteisö poikkeaa jonkin IFRS-standardin vaatimuksesta kappaleen 19 mukaisesti, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) että johto on todennut tilinpäätöksen antavan oikean kuvan yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista;

(b) että yhteisö on noudattanut sovellettavia IFRS-standardeja, paitsi että se on oikean kuvan antamiseksi poikennut tietystä vaatimuksesta;

(c) sen IFRS-standardin nimi, josta yhteisö on poikennut, poikkeamisen luonne sekä kyseisen IFRS-standardin edellyttämä menettelytapa, syy jonka vuoksi tämä menettelytapa olisi kyseisissä olosuhteissa johtanut niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin *yleisissä perusteissa* määrättyä tilinpäätöksen tavoitetta, sekä valittu menettelytapa; ja

(d) jokaiselta tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta esitetään poikkeamisen vaikutus jokaiseen tilinpäätöksen erään, joka olisi esitetty, jos vaatimusta olisi noudatettu.

21 Silloin kun yhteisö on poikennut jonkin IFRS-standardin vaatimuksesta jollakin aikaisemmalla kaudella ja tämä poikkeaminen vaikuttaa tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksen lukuihin, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 20(c) ja (d) tarkoitetut tiedot.

22 Kappaletta 21 sovelletaan esimerkiksi silloin, kun yhteisö on jollakin aikaisemmalla kaudella poikennut jonkin IFRS-standardin vaatimuksesta, joka koskee varojen tai velkojen arvostamista, ja tämä poikkeaminen vaikuttaa tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksessä esitettäviin varojen ja velkojen muutoksiin.

23 Niissä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, joissa johto toteaa, että jonkin IFRS-standardin mukaisen vaatimuksen noudattaminen johtaisi niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi vastoin *yleisissä perusteissa* määrättyä tilinpäätöksen tavoitetta, mutta asianomainen sääntelynormisto ei salli poikkeamista kyseisestä vaatimuksesta, yhteisön on mahdollisimman pitkälti rajoitettava niitä harhaanjohtavia puolia, joita vaatimuksen noudattamisesta havaitaan aiheutuvan, esittämällä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

(a) kyseisen IFRS-standardin nimi, vaatimuksen luonne ja syy, jonka vuoksi johto on todennut kyseisen vaatimuksen noudattamisen johtavan vallitsevissa olosuhteissa niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *yleisissä perusteissa* määrätyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista; ja

(b) jokaiselta tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta kutakin tilinpäätöksen erää koskevat oikaisut, joiden johto on todennut olevan tarpeellisia oikean kuvan antamiseksi.

24 Kappaleita 19–23 sovellettaessa tiedon katsotaan olevan tilinpäätöksen tavoitteen vastainen silloin, kun se ei esitä todenmukaisesti niitä liiketoimia, muita tapahtumia ja olosuhteita, joita sen joko väitetään esittävän tai joita sen voitaisiin kohtuudella odottaa esittävän, ja näin ollen se todennäköisesti vaikuttaisi tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisiin päätöksiin. Arvioitaessa, johtaisiko jonkin IFRS-standardin tietyn vaatimuksen noudattaminen niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *yleisissä perusteissa* määrätyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista, johto harkitsee:

(a) minkä vuoksi tilinpäätöksen tavoitetta ei saavuteta kyseisissä olosuhteissa; ja

▼M5

(b) miten yhteisön olosuhteet poikkeavat muiden vaatimusta noudattavien yhteisöjen olosuhteista. Jos muut samanlaisissa olosuhteissa toimivat yhteisöt noudattavat vaatimusta, oletetaan lähtökohtaisesti, että vaatimuksen noudattaminen ei voi johtaa yhteisön osalta niin harhaanjohtavaan tulokseen, että se olisi *yleisissä perusteissa* määrätyn tilinpäätöksen tavoitteen vastaista, mutta tämä olettamus on kumottavissa.

Toiminnan jatkuvuus

25 Johdon on tilinpäätöstä laatiessaan arvioitava yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Yhteisön tilinpäätös on laadittava toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi milloin johdon aikomuksena on lopettaa yhteisö tai lakkauttaa sen toiminta tai kun sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa. Silloin kun johto on arviota tehdessään tietoinen sellaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä olennaisista epävarmuustekijöistä, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, yhteisön on ilmoitettava nämä epävarmuustekijät tilinpäätöksessä. Silloin kun yhteisön tilinpäätöstä ei laadita toiminnan jatkuvuuteen perustuen, tästä on annettava tieto, ja on ilmoitettava, millä perusteella tilinpäätös on laadittu ja minkä vuoksi toiminnan jatkuvuuden periaatetta ei katsota voitavan soveltaa.

26 Toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen asianmukaisuutta arvioidessaan johto ottaa huomioon kaiken käytettävissä olevan informaation tulevaisuudesta, joka kattaa vähintään kaksitoista kuukautta raportointikauden lopusta lukien, tähän kuitenkaan rajoittumatta. Harkinnan aste riippuu kussakin tapauksessa vallitsevista tosiasioista. Kun yhteisön toiminta on ollut kannattavaa ja sillä rahoitusta saatavilla, yhteisön johtopäätös toiminnan jatkuvuuteen perustuvan kirjanpitokäsittelyn asianmukaisuudesta saattaa olla tehtävissä ilman yksityiskohtaista analyysia. Muussa tapauksessa johto voi joutua harkitsemaan useita nykyiseen ja ennakoituun kannattavuuteen, velkojen maksusuunnitelmiin ja mahdollisiin vaihtoehtoisiin rahoituslähteisiin liittyviä tekijöitä, ennen kuin se voi todeta, että toiminnan jatkuvuuden periaatteen soveltaminen on asianmukaista.

Suoriteperuste

27 Yhteisön on laadittava tilinpäätöksensä suoriteperusteisesti rahavirtoja koskevaa informaatiota lukuun ottamatta.

28 Suoriteperustetta noudatettaessa yhteisö merkitsee erät tilinpäätökseen varoiksi, veloiksi, tuotoiksi ja kuluiksi (tilinpäätöksen perustekijät), kun ne vastaavat *yleisissä perusteissa* määrättyjä perustekijöiden määritelmiä ja täyttävät niiden kirjaamisedellytykset.

Olennaisuus ja erien yhdistäminen

29 Yhteisön on esitettävä kaikki olennaiset samankaltaisten erien muodostamat luokat tilinpäätöksessä erillisinä. Yhteisön on esitettävä luonteeltaan tai tarkoitukseltaan erilaiset erät erillisinä, elleivät ne ole epäolennaisia.

▼**M5**

30 Tilinpäätös syntyy siten, että suuri määrä liiketoimia tai muita tapahtumia järjestetään luonteensa tai tarkoituksensa mukaisesti luokkiin. Yhdistämis- ja ryhmittelyprosessin viimeisenä vaiheena esitetään tiivistettyä ja luokiteltua tietoa, josta muodostuu tilinpäätöksen eriä. Jos erä ei ole yksittäin tarkasteltuna olennainen, se yhdistetään toisiin tilinpäätöslaskelmien tai liitetietojen eriin. Erä, joka ei ole riittävän olennainen, jotta se olisi perusteltua esittää erillisenä tilinpäätöslaskelmissa, voi olla perusteltua esittää erillisenä liitetiedoissa.

31 Yhteisön ei tarvitse esittää tilinpäätöksessään IFRS-standardien nimenomaisesti vaatimaa tietoa, jos informaatio ei ole olennaista.

Erien vähentäminen toisistaan

32 Yhteisö ei saa esittää varoja ja velkoja tai tuottoja ja kuluja toisistaan vähennettyinä, ellei jokin IFRS-standardi vaadi tai salli sitä.

33 Yhteisö esittää varat ja velat samoin kun tuotot ja kulut omina erinään. Erien esittäminen toisistaan vähennettyinä laajassa tuloslaskelmassa, taseessa tai erillisessä ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos se esitetään) huonontaa käyttäjien mahdollisuuksia ymmärtää toteutuneita liiketoimia, muita tapahtumia tai olosuhteita ja arvioida yhteisön tulevia rahavirtoja, paitsi milloin tällainen esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Omaisuuserien merkitseminen taseeseen vähennettynä arvon alentumisesta johtuvalla vähennyserällä – esimerkiksi vaihto-omaisuuden epäkuranttiuteen tai saamisten ennakoituihin luottotappioihin perustuvalla vähennyskirjauksella – ei ole erien vähentämistä toisistaan.

34 IAS 18:ssa *Tuotot* määritellään tuotot ja vaaditaan yhteisöä kirjaamaan ne saadun tai saatavan vastikkeen käypään arvoon ottaen huomioon mahdolliset yhteisön myöntämät paljousalennukset ja muut alennukset. Yhteisö toteuttaa tavanomaisessa toiminnassaan muitakin liiketoimia, jotka eivät synnytä varsinaisia tuottoja vaan ovat pääasiallisen tuloa tuottavan toiminnan kannalta poikkeuksellisia. Yhteisö esittää tällaisten liiketoimien tulokset vähentämällä toisistaan tuotot ja vastaavat samasta liiketoimesta johtuvat kulut, kun tämä esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Esimerkiksi:

(a) yhteisö esittää pitkäaikaisten omaisuuserien – sekä sijoitusten että liiketoiminnassa käytettävän omaisuuden – luovutusvoitot ja -tappiot vähentämällä luovutustulosta omaisuuserän kirjanpitoarvon ja myynnistä aiheutuneet menot; ja

(b) yhteisö saa vähentää toisistaan sellaiset IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti kirjattavaan varaukseen liittyvät menot, joista saadaan sopimukseen perustuvan järjestelyn perusteella korvaus kolmannelta osapuolelta (esimerkiksi tavarantoimittajan takuusopimus), ja kyseisiin menoihin liittyvän korvauksen.

35 Yhteisö esittää nettomääräisinä myös samankaltaisista liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, esimerkiksi kurssivoitot ja -tappiot tai kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä rahoitusinstrumenteista johtuvat voitot ja tappiot. Yhteisö esittää tällaiset voitot ja tappiot kuitenkin erillisinä, jos ne ovat olennaisia.

▼M5

Raportointitiheys

36 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöskokonaisuus (vertailutiedot mukaan lukien) vähintään vuosittain. Kun yhteisö muuttaa raportointikauden päättymispäivää ja esittää tilinpäätöksen yhtä vuotta lyhyemmältä tai pitemmältä ajalta, yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksen kattaman ajanjakson lisäksi:

(a) syy, jonka vuoksi on käytetty pitempää tai lyhyempää kautta, ja

(b) että tilinpäätöksessä esitettävät luvut eivät ole täysin vertailukelpoisia.

37 Tavallisesti yhteisö laatii tilinpäätöksen johdonmukaisesti yhden vuoden pituiselta kaudelta. Jotkin yhteisöt laativat kuitenkin tilinpäätöksensä käytännön syistä mieluummin esimerkiksi 52 viikon jaksolta. Tämä standardi ei estä tällaista menettelyä.

Vertailutiedot

38 Yhteisön on esitettävä kaikista tilinpäätökseen sisältyvistä luvuista vertailutiedot edelliseltä kaudelta, paitsi milloin IFRS-standardit sallivat muunlaisen menettelyn tai vaativat sitä. Yhteisön on sisällytettävä vertailutiedot kertovaan ja kuvailevaan informaatioon silloin, kun niillä on merkitystä tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

39 Jos yhteisö esittää vertailutiedot, sen on esitettävä vähintään kaksi tasetta, kaksi kutakin muuta laskelmaa sekä niitä koskevat liitetiedot. Silloin kun yhteisö soveltaa jotakin tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, oikaisee tilinpäätöksen eriä takautuvasti tai muuttaa tilinpäätöksen erien luokittelua, sen on esitettävä vähintään kolme tasetta, kaksi kutakin muuta laskelmaa sekä niitä koskevat liitetiedot. Yhteisö esittää taseen seuraavista ajankohdista:

(a) tarkasteltavana olevan kauden lopusta,

(b) edellisen kauden lopusta (joka on sama kuin tarkasteltavana olevan kauden alku), ja

(c) aikaisimman vertailukauden alusta.

40 Aikaisemman kauden (tai aikaisempien kausien) tilinpäätökseen sisältyvä kertova informaatio on joissakin tapauksissa edelleen merkityksellistä tarkasteltavana olevalla kaudella. Yhteisö esimerkiksi esittää tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksessä yksityiskohtaiset tiedot oikeudenkäynnistä, jonka tulos oli epävarma jo edellisen raportointikauden lopussa ja joka on edelleen ratkaisematta. Tieto siitä, että epävarmuus oli olemassa jo edellisen raportointikauden lopussa, ja siitä, miten kauden aikana on toimittu sen poistamiseksi, on hyödyllistä käyttäjille.

41 Kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen erien esittämistapaa tai luokittelua, sen on ryhmiteltävä vertailuluvut uudelleen, paitsi milloin uudelleenryhmittely ei ole käytännössä mahdollista. Kun yhteisö ryhmittelee vertailutiedot uudelleen, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) uudelleenryhmittelyn luonne;

▼M5

(b) kunkin uudelleen ryhmitellyn erän tai erien muodostaman luokan suuruus; ja

(c) syy uudelleenryhmittelyyn.

42 Silloin kun vertailutietojen uudelleenryhmittely ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) syy, jonka vuoksi uudelleenryhmittelyä ei ole tehty, ja

(b) niiden muutosten luonne, jotka olisi tehty, jos erät olisi ryhmitelty uudelleen.

43 Eri kausien välisen vertailukelpoisuuden parantaminen auttaa käyttäjiä taloudellisessa päätöksenteossa erityisesti, koska se mahdollistaa taloudellisen informaation kehityssuuntien arvioimisen ennusteita varten. Joissakin tapauksissa ei ole käytännössä mahdollista ryhmitellä tietyltä kaudelta esitettäviä vertailutietoja uudelleen niin, että ne olisivat vertailukelpoisia tarkasteltavana olevan kauden tietojen kanssa. Yhteisö ei esimerkiksi ehkä ole koonnut edelliseltä kaudelta (tai kausilta) tietoja uudelleenryhmittelyn mahdollistavassa muodossa, eikä tietojen uudelleen tuottaminen ehkä ole käytännössä mahdollista.

44 IAS 8:ssa käsitellään vertailutietoihin vaadittavia muutoksia, kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta tai korjaa virheen.

Esittämistavan johdonmukaisuus

45 Yhteisön on esitettävä ja luokiteltava erät tilinpäätöksessä samalla tavoin kaudesta toiseen, paitsi milloin:

(a) yhteisön toiminnan luonteen merkittävän muutoksen tai sen tilinpäätöksen uudelleenarvioinnin seurauksena on ilmeistä, että toisenlainen esittämistapa tai luokittelu olisi asianmukaisempi, kun otetaan huomioon IAS 8:n mukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta- ja soveltamiskriteerit; tai

(b) jokin IFRS-standardi edellyttää esittämistavan muuttamista.

46 Esimerkiksi merkittävä liiketoiminnan hankinta tai luovutus taikka tilinpäätöksen esittämistavan uudelleenarviointi saattaa antaa syyn tilinpäätöksen toisenlaiseen esittämiseen. Yhteisö muuttaa tilinpäätöksensä esittämistapaa vain, jos uuden esittämistavan ansiosta tuotetaan luotettavaa informaatiota, joka on merkityksellisempää tilinpäätöksen käyttäjille, ja uusi rakenne on todennäköisesti pysyvä, niin ettei vertailukelpoisuus huononnu. Kun esittämistapaa näin muutetaan, yhteisö ryhmittelee vertailutietonsa uudelleen kappaleiden 41 ja 42 mukaisesti.

RAKENNE JA SISÄLTÖ

Johdanto

47 Tämän standardin mukaan tietyt tiedot on esitettävä taseessa, laajassa tuloslaskelmassa, erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos se esitetään) tai oman pääoman muutoksia koskevassa laskelmassa, ja muut erät on esitettävä joko kyseisissä laskelmissa tai liitetiedoissa. IAS 7 *Rahavirtalaskelmat* sisältää rahavirtainformaation esittämistapaa koskevia vaatimuksia.

▼M5

48 Joskus tässä standardissa käytetään termiä ”tilinpäätöksessä esitettävä tieto” laajassa merkityksessä kattamaan kaikki tilinpäätöksessä esitettävät erät. Myös muut IFRS-standardit sisältävät vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Ellei tässä standardissa tai jossakin muussa IFRS-standardissa nimenomaisesti toisin määrätä, tällaiset tiedot saadaan esittää missä tahansa tilinpäätöksen osassa.

Tilinpäätöksen yksilöiminen

49 Yhteisön on yksilöitävä tilinpäätöksensä selvästi ja erotettava se muusta samaan julkistettavaan asiakirjaan sisältyvästä informaatiosta.

50 IFRS-standardit koskevat vain tilinpäätöstä, eivät välttämättä muuta vuosikertomuksessa, viranomaisraportoinnissa tai muussa asiakirjassa esitettävää informaatiota. Tämän vuoksi on tärkeää, että käyttäjät pystyvät erottamaan IFRS-standardien mukaisesti tuotetun informaation muusta informaatiosta, joka saattaa olla käyttäjille hyödyllistä mutta jota nämä vaatimukset eivät koske.

51 Yhteisön on yksilöitävä jokainen tilinpäätöslaskelma ja liitetiedot selkeästi. Lisäksi yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot näkyvästi ja toistettava ne, milloin se on tarpeellista esitettävän informaation ymmärrettävyyden kannalta:

(a) raportoivan yhteisön nimi tai muu tunniste sekä tämän informaation mahdolliset muutokset edellisen raportointikauden päättymisen jälkeen;

(b) onko kyseessä yksittäisen yhteisön vai konsernin tilinpäätös;

(c) raportointikauden päättymispäivä tai tilinpäätöslaskelmien tai liitetietojen kattama ajanjakso;

(d) IAS 21:ssä määritelty esittämisvaluutta; ja

(e) mille tasolle tilinpäätöksessä esitettävät luvut on pyöristetty.

52 Yhteisö täyttää kappaleessa 51 tarkoitetut vaatimukset, kun sivut, laskelmat, liitetiedot, sarakkeet ja vastaavat nimetään asianmukaisella tavalla. Tällaisen informaation parhaan esittämistavan määrittäminen vaatii harkintaa. Esimerkiksi kun yhteisö esittää tilinpäätöksen sähköisessä muodossa, ei aina käytetä erillisiä sivuja, ja tällöin yhteisö esittää edellä tarkoitetut tiedot siten, että tilinpäätökseen sisältyvän informaation ymmärrettävyys varmistetaan.

53 Yhteisön tilinpäätöksestä tulee usein ymmärrettävämpi, kun tiedot esitetään tuhansina tai miljoonina esittämisvaluutan yksikköinä. Tämä on hyväksyttävää, kunhan yhteisö ilmoittaa, mille tasolle luvut on pyöristetty, eikä mitään olennaista informaatiota jää esittämättä.

Tase

Taseessa esitettävät tiedot

54 Taseen on sisällettävä vähintään seuraavat erät:

(a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;

(b) sijoituskiinteistöt;

▼M5

(c) aineettomat hyödykkeet;

(d) rahoitusvarat (muut kuin kohdissa (e), (h) ja (i) tarkoitetut);

(e) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset;

(f) biologiset hyödykkeet;

(g) vaihto-omaisuus;

(h) myyntisaamiset ja muut saamiset;

(i) rahavarat;

(j) niiden omaisuuserien yhteismäärä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;

(k) ostovelat ja muut velat;

(l) varaukset;

(m) rahoitusvelat (muut kuin kohdissa (k) ja (l) tarkoitetut);

(n) kauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset, jotka on määritelty IAS 12:ssa *Tuloverot*;

(o) laskennalliset verovelat ja -saamiset, jotka on määritelty IAS 12:ssa;

(p) velat, jotka sisältyvät IFRS 5:n mukaisesti myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään;

(q) omassa pääomassa esitettävä vähemmistön osuus; sekä

(r) emoyhteisön omistajille kuuluva oma pääoma.

55 Yhteisön on esitettävä taseessa muita eriä, otsikkoja ja välisummia, silloin kun tällä on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta.

56 Kun yhteisö esittää lyhyt- ja pitkäaikaiset varat sekä lyhyt- ja pitkäaikaiset velat omina ryhminään taseessa, se ei saa luokitella laskennallisia verosaamisia (tai -velkoja) lyhytaikaisiksi varoiksi (tai -veloiksi).

57 Tässä standardissa ei määrätä, missä järjestyksessä tai muodossa erät esitetään. Kappaleessa 54 ainoastaan luetellaan erät, jotka ovat luonteeltaan tai tarkoitukseltaan niin erilaisia, että ne on perusteltua esittää erikseen taseessa. Lisäksi:

(a) esitettäviä eriä lisätään, kun jokin erä tai samankaltaisten erien yhteenlaskettu määrä on kooltaan, luonteeltaan tai tarkoitukseltaan sellainen, että erillisellä esittämisellä on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta; ja

▼M5

(b) käytettäviä nimityksiä taikka erien tai samankaltaisten erien yhdistelmien järjestystä voidaan muuttaa yhteisön ja sen liiketoimien luonteen mukaisesti sellaisen informaation tuottamiseksi, jolla on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta. Esimerkiksi rahoituslaitos voi muuttaa edellä tarkoitettuja nimityksiä tuottaakseen rahoituslaitoksen toiminnan kannalta merkityksellistä informaatiota.

58 Yhteisön harkinta siitä, esitetäänkö lisää erillisiä eriä, perustuu arvioihin, jotka koskevat:

(a) varojen luonnetta ja likvidiyttä;

(b) varojen tarkoitusta yhteisössä; ja

(c) velkojen määrää, luonnetta ja erääntymisaikaa.

59 Erilaisten arvostusperusteiden soveltaminen omaisuuserien luokkiin viittaa siihen, että niiden luonne ja tarkoitus poikkeavat toisistaan ja että yhteisö siksi esittää ne omina erinään. Esimerkiksi aineelliseen käyttöomaisuuteen kuuluvat hyödykeluokat voidaan IAS 16:n mukaisesti merkitä taseeseen joko hankintamenoon tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin

60 Yhteisön on esitettävä lyhyt- ja pitkäaikaiset varat sekä lyhyt- ja pitkäaikaiset velat omina ryhminään taseessa kappaleiden 66–76 mukaisesti, paitsi jos likvidiyteen perustuvaa esittämistapaa käyttämällä annetaan luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota. Kun tätä poikkeusta sovelletaan, yhteisön on esitettävä kaikki varat ja velat likvidiysjärjestyksessä.

61 Valittavasta esittämistavasta riippumatta yhteisön on ilmoitettava kahtatoista kuukautta pidemmän ajan kuluttua realisoitavaksi tai suoritettavaksi odotettu osuus jokaisesta sellaisesta varojen ja velkojen erästä, joka sisältää määriä, jotka odotetaan realisoitavan tai suoritettavan:

(a) kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; ja

(b) kahdentoista kuukauden pidemmän ajan kuluessa raportointikauden päättymisestä.

62 Kun yhteisö tuottaa tavaroita tai palveluja selkeästi tunnistettavana toimintasyklinä, se antaa hyödyllistä informaatiota esittämällä pitkä- ja lyhytaikaiset varat ja velat erikseen taseessa ja näin erottamalla jatkuvasti käyttöpääomana kiertävät nettovarat niistä, joita käytetään yhteisön pitkäaikaisessa toiminnassa. Tämä jako tuo esiin myös varat, jotka odotetaan realisoitavan toimintasyklin aikana, ja saman jakson aikana suoritettaviksi erääntyvät velat.

▼**M5**

63 Joillakin yhteisöillä, esimerkiksi rahoituslaitoksilla, varojen ja velkojen esittäminen kasvavan tai vähenevän likvidiyden mukaisessa järjestyksessä johtaa informaatioon, joka on luotettavaa ja merkityksellisempää kuin lyhyt- ja pitkäaikaisten erien erottamiseen perustuva informaatio, koska yhteisö ei tuota tavaroita tai palveluja selkeästi tunnistettavana toimintasyklinä.

64 Kun yhteisö soveltaa kappaletta 60, se saa esittää osan varoistaan ja veloistaan lyhyt- ja pitkäaikaisiin jaoteltuina ja loput likvidiysjärjestyksessä silloin, kun näin annetaan luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota. Erilaisia esittämisperusteita saatetaan tarvita, kun yhteisöllä on useita erilaisia toimintoja.

65 Tieto varojen ja velkojen odotetuista realisointiajoista on hyödyllistä arvioitaessa yhteisön maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta. IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen eräantymisajat. Myynti- ja muut saamiset sisältyvät rahoitusvaroihin, ja osto- ja muut velat sisältyvät rahoitusvelkoihin. Myös tieto ei-monetaaristen varojen, kuten vaihto-omaisuuden, odotetusta realisoimisajankohdasta, ja esimerkiksi varausten kaltaisiin velkoihin liittyvien maksujen odotetusta suorittamisajankohdasta on hyödyllistä riippumatta siitä, onko varat ja velat jaoteltu lyhyt- ja pitkäaikaisiin. Yhteisö esittää tilinpäätöksessä erikseen esimerkiksi vaihto-omaisuuden, jonka se odottaa luovuttavansa yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua raportointikauden päättymisestä.

Lyhytaikaiset varat

66 Yhteisön on luokiteltava omaisuuserä lyhytaikaiseksi, kun:

(a) se odottaa realisoivansa omaisuuserän tai aikoo myydä tai kuluttaa sen tavanomaisen toimintasyklin aikana;

(b) se pitää omaisuuserää ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;

(c) se odottaa realisoivansa omaisuuserän kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; tai

(d) omaisuuserä kuuluu rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä), paitsi jos omaisuuserä ei rajoituksista johtuen ole vaihdettavissa tai käytettävissä velan suorittamiseen vähintään kahteentoista kuukauteen raportointikauden päättymisen jälkeen.

Yhteisön on luokiteltava kaikki muut varat pitkäaikaisiksi.

67 Tässä standardissa käytetään termiä ”pitkäaikainen” kattamaan luonteeltaan pitkäaikaiset aineelliset ja aineettomat varat ja rahoitusvarat. Tämä ei estä vaihtoehtoisten nimitysten käyttämistä, kunhan niiden merkitys on selkeä.

▼M8

68 Yhteisön toimintasyklillä tarkoitetaan aikaa, joka kuluu tuotantoprosessissa käytettävien omaisuuserien hankkimisesta siihen, kun niistä saadaan suoritus rahavaroina. Silloin kun yhteisön tavanomainen toimintasykli ei ole selvästi todettavissa, sen kestoksi oletetaan kaksitoista kuukautta. Tavanomaisen toimintasyklin aikana myytävät, kulutettavat tai realisoitavat omaisuuserät (esimerkiksi vaihto-omaisuus ja myyntisaamiset) kuuluvat lyhytaikaisiin varoihin silloinkin, kun niitä ei odoteta realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä. Lyhytaikaisiin varoihin kuuluvat myös varat, joita pidetään pääasiallisesti kaupankäyntitarkoituksessa (esimerkkejä näistä ovat jotkin IAS 39:n mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi luokiteltavat rahoitusvarat), sekä pitkäaikaisten rahoitusvarojen lyhytaikainen osuus.

▼M5

Lyhytaikaiset velat

▼M22

69 Yhteisön on luokiteltava velka lyhytaikaiseksi, kun:

a) se odottaa suorittavansa velan tavanomaisen toimintasyklinsä aikana;

b) se pitää velkaa ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;

c) velka erääntyy suoritettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; tai

d) sillä ei ole ehdotonta oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän raportointikauden päättymisestä (ks. kappale 73). Velan ehdot, joiden mukaan velka voitaisiin vastapuolen näin halutessa suorittaa laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, eivät vaikuta sen luokitteluun.

Yhteisön on luokiteltava kaikki muut velat pitkäaikaisiksi.

▼M5

70 Osa lyhytaikaisista veloista, esimerkiksi ostovelat ja jotkin henkilöstömenoja ja muita liiketoiminnan menoja koskevat siirtovelat, kuuluvat yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävään käyttöpääomaan. Yhteisö luokittelee tällaiset liiketoimintaan liittyvät erät lyhytaikaisiksi veloiksi, vaikka ne erääntyisivät maksettaviksi yli kahdentoista kuukauden kuluttua raportointikauden päättymisestä. Yhteisön varojen ja velkojen luokittelemiseen käytetään samaa tavanomaista toimintasykliä. Silloin kun yhteisön tavanomainen toimintasykli ei ole selvästi todettavissa, sen kestoksi oletetaan kaksitoista kuukautta.

▼M8

71 Toisia lyhytaikaisia velkoja ei suoriteta osana tavanomaista toimintasykliä, mutta ne erääntyvät kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä tai niitä pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa. Esimerkkejä ovat jotkin IAS 39:n mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi luokitellut rahoitusvelat, sekkitililuotot sekä lyhytaikainen osuus pitkäaikaisista rahoitusveloista, maksettavista osingoista, tuloveroveloista ja muista ostovelkoihin kuulumattomista veloista. Rahoitusvelat, jotka ovat pitkäaikaiseksi tarkoitettua rahoitusta (ts. eivät ole osa yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävää käyttöpääomaa) ja jotka eivät eräänny maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, ovat pitkäaikaisia velkoja kappaleissa 74 ja 75 tarkoitetuin rajoituksin.

▼**M5**

72 Yhteisö luokittelee rahoitusvelkansa lyhytaikaisiksi, kun ne erääntyvät maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, silloinkin, kun:

(a) alkuperäinen laina-aika on ollut kahtatoista kuukautta pitempi, ja

(b) lainan uudistamisesta pitkäaikaisena tai tämän mukaisesta maksuaikataulun muutoksesta sovitaan raportointikauden päättymisen jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi.

73 Jos yhteisö odottaa uudistavansa velan tai jatkavansa laina-aikaa niin, että velka maksetaan yli kahdentoista kuukauden kuluttua raportointikauden päättymisestä, ja se pystyy tekemään tämän oman harkintansa mukaan olemassa olevan lainajärjestelyn perusteella, se luokittelee velan pitkäaikaiseksi, vaikka se muuten erääntyisi lyhyemmän ajan kuluessa. Silloin kun velan uudistaminen tai laina-ajan jatkaminen ei ole yhteisön omassa harkintavallassa (esimerkiksi kun uudistamisesta ei ole sovittu), yhteisö ei kuitenkaan ota uudistamismahdollisuutta huomioon ja luokittelee velan lyhytaikaiseksi.

74 Kun yhteisö rikkoo pitkäaikaisen lainasopimuksen ehtoa ja tämä tapahtuu viimeistään raportointikauden lopussa siten, että sen seurauksena velka tulee vaadittaessa maksettavaksi, se luokittelee velan lyhytaikaiseksi, vaikka velkoja suostuisi olemaan vaatimatta maksua rikkomisen seurauksena ja tämä suostumus saataisiin raportointikauden päättymisen jälkeen ja ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Yhteisö luokittelee velan lyhytaikaiseksi, koska sillä ei raportointikauden lopussa ole ehdotonta oikeutta lykätä velan suorittamista vähintään kahdentoista kuukauden päähän kyseisestä ajankohdasta.

75 Yhteisö kuitenkin luokittelee velan pitkäaikaiseksi, jos velkoja on raportointikauden loppuun mennessä suostunut myöntämään jatkoajan, joka ulottuu vähintään kahdentoista kuukauden päähän raportointikauden päättymisestä ja jonka kuluessa yhteisö voi korjata ehtojen rikkomisen eikä velkoja voi vaatia välitöntä takaisinmaksua.

76 Jos seuraavat lyhytaikaisiksi veloiksi luokiteltuihin lainoihin liittyvät tapahtumat toteutuvat raportointikauden päättymispäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, kyseiset tapahtumat esitetään tilinpäätöksessä IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* mukaisesti tapahtumina, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista:

(a) lainan uudistaminen pitkäaikaisena;

(b) pitkäaikaisen lainasopimuksen ehtojen rikkomisen korjaaminen; ja

(c) velkojan myöntämä jatkoaika, jonka kuluessa pitkäaikaisen lainasopimuksen ehtojen rikkominen voidaan korjata ja joka ulottuu vähintään kahdentoista kuukauden päähän raportointikauden päättymisestä.

Taseessa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

77 Yhteisön on esitettävä joko taseessa tai liitetiedoissa tase-erien tarkemmat erittelyt yhteisön toiminnan kannalta tarkoituksenmukaisella tavalla jaoteltuina.

▼M5

78 Erittelyjen tarkkuustaso riippuu IFRS-standardien mukaisista vaatimuksista sekä kyseisten erien koosta, luonteesta ja tarkoituksesta. Yhteisö käyttää erittelyn perusteista päättäessään myös kappaleessa 58 esitettyjä tekijöitä. Eri eristä annettavat tiedot vaihtelevat, esimerkiksi:

(a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet jaotellaan luokkiin IAS 16:n mukaisesti;

(b) saamiset jaotellaan saamisiin asiakkailta, saamisiin lähipiiriin kuuluvilta, ennakkomaksuihin ja muihin saamisiin;

(c) vaihto-omaisuus jaotellaan IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* mukaisesti esimerkiksi kauppatavaroihin, tuotantotarvikkeisiin, raaka-aineisiin, keskeneräiseen tuotantoon ja valmiisiin tuotteisiin;

(d) varaukset jaotellaan työsuhde-etuuksia koskeviin varauksiin ja muihin varauksiin; ja

(e) oma pääoma jaotellaan esimerkiksi osakepääomaan, rahastoihin joihin ylikurssi kirjataan sekä muihin rahastoihin.

79 Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot joko taseessa tai oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa taikka liitetiedoissa:

(a) osakepääomasta osakelajeittain:

(i) enimmäisosakemäärä;

(ii) liikkeeseen laskettujen ja kokonaan maksettujen osakkeiden lukumäärä sekä liikkeeseen laskettujen ja ei vielä kokonaan maksettujen osakkeiden lukumäärä;

(iii) osakkeen nimellisarvo tai tieto siitä, että osakkeilla ei ole nimellisarvoa;

(iv) kauden alussa ja lopussa ulkona olleiden osakemäärien välinen täsmäytyslaskelma;

(v) kutakin osakelajia koskevat oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset sisältäen osingonjakoa ja pääoman palauttamista koskevat rajoitukset;

(vi) yhteisön tai sen tytär- tai osakkuusyritysten hallussa olevat yhteisön osakkeet; sekä

(vii) optioiden ja myyntisopimusten perusteella liikkeeseen laskettaviksi varatut osakkeet, sekä tiedot ehdoista ja määristä; ja

(b) kuvaus kunkin omaan pääomaan sisältyvän rahaston luonteesta ja tarkoituksesta.

80 Yhteisön, jolla ei ole osakepääomaa, esimerkiksi henkilöyhtiön tai trustin, on esitettävä kappaleessa 79(a) tarkoitettuja tietoja vastaavat tiedot, jotka osoittavat kussakin oman pääoman erässä kauden aikana tapahtuneet muutokset sekä kuhunkin oman pääoman erään liittyvät oikeudet, etuoikeudet ja rajoitukset.

▼M6

80A Jos yhteisö on muuttanut luokittelua siten, että:

(a) oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi luokiteltu lunastusvelvoitteinen rahoitusinstrumentti, tai

▼M6

(b) oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi luokiteltu instrumentti, joka velvoittaa yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa,

siirretään rahoitusvelkojen ja oman pääoman välillä, sen on esitettävä tilinpäätöksessä kuhunkin ryhmään ja kustakin ryhmästä (rahoitusvelat tai oma pääoma) siirretty määrä sekä luokittelun muutoksen ajankohta ja syy.

▼M5

Laaja tuloslaskelma

81 Yhteisön on esitettävä kaikki kaudelle kirjatut tuotto- ja kuluerät:

(a) yhdessä laajassa tuloslaskelmassa, tai

(b) kahdessa eri laskelmassa: voiton ja tappion osatekijät sisältävässä laskelmassa (erillinen ►M5 laaja tuloslaskelma ◄) ja toisessa laskelmassa, joka lähtee voitosta tai tappiosta ja sisältää muut laajan tuloksen erät (laaja tuloslaskelma).

Laajassa tuloslaskelmassa esitettävät tiedot

82 Laajan tuloslaskelman on sisällettävä vähintään seuraavat erät kaudelta:

(a) liikevaihto;

(b) rahoituskulut;

(c) osuus voitosta tai tappiosta pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävissä osakkuus- ja yhteisyrityksissä;

(d) välittömät verot;

(e) seuraavien erien yhteenlaskettu määrä yhtenä lukuna:

(i) lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen ja

(ii) verojen jälkeiset voitot tai tappiot, jotka on kirjattu lopetetun toiminnon muodostavien omaisuuserien tai luovutettavien erien ryhmän (tai ryhmien) arvostamisesta käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai niistä luovuttaessa;

(f) voitto tai tappio;

(g) muut laajan tuloksen erät luonteensa mukaisesti luokiteltuina (muut kuin kohdassa (h) tarkoitetut erät);

(h) osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuus- ja yhteisyritysten muista laajan tuloksen eristä; sekä

(i) laaja tulos.

83 Yhteisön on esitettävä laajassa tuloslaskelmassa seuraavat kauden voiton tai tappion jakautumista osoittavat erät:

(a) kauden voitto tai tappio, joka kuuluu:

(i) vähemmistölle, ja

(ii) emoyhteisön omistajille.

▼M5

(b) kauden laaja tulos, joka kuuluu:

(i) vähemmistölle, ja

(ii) emoyhteisön omistajille.

84 Yhteisö saa esittää kappaleen 82 kohdissa (a)-(f) tarkoitetut erät ja kappaleessa 83(a) tarkoitetut tiedot erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ (ks. kappale 81).

85 Yhteisön on esitettävä laajassa tuloslaskelmassa ja erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos se esitetään) myös muita eriä, otsikkoja ja välisummia silloin, kun tällä on merkitystä yhteisön taloudellisen tuloksen ymmärtämisen kannalta.

86 Koska yhteisön erilaisten toimintojen, liiketoimien ja muiden tapahtumien vaikutukset poikkeavat toisistaan esiintymistiheyden, voiton tai tappion tuottamismahdollisuuden ja ennustettavuuden suhteen, taloudelliseen tulokseen vaikuttaneiden osatekijöiden esittäminen auttaa käyttäjiä ymmärtämään toteutuneen taloudellisen tuloksen muodostumista ja ennakoimaan tulevaisuudessa syntyvää taloudellista tulosta. Yhteisö lisää rivejä laajaan tuloslaskelmaan ja erilliseen ►M5 laajaan tuloslaskelmaan ◄ (jos se esitetään) ja muuttaa käytettäviä nimikkeitä ja erien järjestystä, kun tämä on tarpeen taloudellisen tuloksen osatekijöiden selittämiseksi. Yhteisö ottaa tässä huomioon erilaisia tekijöitä, kuten olennaisuuden sekä erilaisten tuottojen ja kulujen luonteen ja tarkoituksen. Esimerkiksi rahoituslaitos voi muuttaa nimikkeitä tuottaakseen rahoituslaitoksen toiminnan kannalta merkityksellistä informaatiota. Yhteisö ei esitä tuotto- ja kulueriä toisistaan vähennettyinä, paitsi milloin kappaleessa 32 esitetyt edellytykset täyttyvät.

87 Yhteisö ei saa esittää mitään tuotto- tai kulueriä satunnaisina erinä laajassa tuloslaskelmassa, erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos se esitetään) eikä liitetiedoissa.

Kauden voitto tai tappio

88 Yhteisön on kirjattava kaikki kauden tuotto- ja kuluerät tulosvaikutteisesti, paitsi milloin jokin IFRS-standardi vaatii muuta menettelyä tai sallii sen.

89 Joissakin IFRS-standardeissa yksilöidään tapaukset, joissa yhteisö kirjaa tietyt erät muuten kuin tarkasteltavana olevan kauden tulokseen vaikuttavasti. IAS 8:ssa mainitaan kaksi tällaista tapausta: virheiden korjaaminen ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutus. Joissakin muissa IFRS-standardeissa vaaditaan tai sallitaan, että jotkin muut laajan tuloksen erät, jotka vastaavat *yleisissä perusteissa* annettua tuoton tai kulun määritelmää, kirjataan muuten kuin tulosvaikutteisesti (ks. kappale 7).

Muut kauden laajan tuloksen erät

90 Yhteisön on esitettävä kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään, luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien, liittyvien tuloverojen määrä joko laajassa tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa.

91 Yhteisö saa esittää muut laajan tuloksen erät joko:

(a) niihin liittyvien verovaikutusten huomioon ottamisen jälkeen, tai

▼M5

(b) ennen niihin liittyviä verovaikutuksia siten, että kyseisiin eriin liittyvien tuloverojen yhteismäärä esitetään yhtenä eränä.

92 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään muihin laajan tuloksen eriin liittyvät luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut.

93 Muissa IFRS-standardeissa täsmennetään, siirretäänkö aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattuja määriä tulosvaikutteisiksi ja milloin näin tehdään. Tällaisia luokittelun muutoksia nimitetään tässä standardissa luokittelun muutoksista johtuviksi oikaisuiksi. Luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu sisällytetään siihen liittyvään muuhun laajan tuloksen erään sillä kaudella, jolla erä siirretään tulosvaikutteiseksi. Esimerkiksi luovutusvoitot myytävissä olevista rahoitusvaroista kirjataan tulosvaikutteisesti tarkasteltavana olevalla kaudella. Kyseiset määrät on saatettu kirjata realisoitumattomina voittoina muihin laajan tuloksen eriin tarkasteltavana olevalla tai aiemmalla kaudella. Nämä realisoitumattomat voitot täytyy vähentää muista laajan tuloksen eristä sillä kaudella, jolla realisoituneet voitot siirretään tulosvaikutteisiksi, jotta vältyttäisiin sisällyttämästä niitä laajaan tulokseen kahteen kertaan.

94 Yhteisö saa esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut laajassa tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Jos yhteisö esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut liitetiedoissa, se esittää muut laajan tuloksen erät sellaisina kuin ne ovat niihin liittyvien luokittelun muutosten jälkeen.

95 Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja syntyy esimerkiksi ulkomaisen yksikön luovutuksesta (ks. IAS 21), myytävissä olevien rahoitusvarojen kirjaamisesta pois taseesta (ks. IAS 39) ja silloin, kun suojattu ennakoitu liiketoimi vaikuttaa voittoon tai tappioon (ks. IAS 39:n kappale 100 rahavirran suojaukseen liittyen).

96 Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja ei aiheudu IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti kirjattujen uudelleenarvostusrahastojen muutoksista eikä IAS 19:n kappaleen 93A mukaisesti kirjatuista etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvista vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista. Nämä kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, eikä niitä siirretä tulosvaikutteisiksi myöhemmillä kausilla. Uudelleenarvostusrahaston muutokset voidaan myöhemmillä kausilla siirtää kertyneisiin voittovaroihin, kun omaisuuserää käytetään tai se kirjataan pois taseesta (ks. IAS 16 ja IAS 38). Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot esitetään kertyneissä voittovaroissa kaudella, jolla ne kirjataan muihin laajan tuloksen eriin (ks. IAS 19).

Laajassa tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

97 Silloin kun tuotto- tai kuluerät ovat olennaisia, yhteisön on esitettävä niiden luonne ja määrä erikseen.

▼**M5**

98 Tilanteita, jotka johtavat tuotto- ja kuluerien erilliseen esittämiseen, ovat esimerkiksi:

(a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi tai aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvon alentaminen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi samoin kuin tällaisten kulukirjausten peruutukset;

(b) yhteisön toimintojen uudelleenjärjestelyt ja uudelleenjärjestelymenoja varten tehtyjen varausten peruuttaminen;

(c) aineellisista käyttöomaisuushyödykkeiden luovutukset;

(d) sijoitusten luovutukset;

(e) lopetetut toiminnot;

(f) oikeudenkäyntien seurauksena maksettavat korvaukset; sekä

(g) muut varausten peruutukset.

99 Yhteisön on esitettävä tulosvaikutteisesti kirjattujen kulujen erittely käyttäen jaottelua, joka perustuu joko kulujen luonteeseen tai niiden tarkoitukseen yhteisön toiminnassa, ja valittava se jaottelu, jonka mukaisesti esitetty informaatio on luotettavaa ja merkityksellisempää.

100 Yhteisöjä kannustetaan esittämään kappaleessa 99 tarkoitettu erittely laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos se esitetään).

101 Kulut eritellään, jotta tuotaisiin esiin sellaisia taloudellisen tuloksen osatekijöitä, jotka saattavat poiketa toisistaan esiintymistiheyden, voiton tai tappion tuottamismahdollisuuden ja ennustettavuuden suhteen. Tämä erittely saadaan tehdä kahdella vaihtoehtoisella tavalla:

102 Ensimmäistä erittelytapaa nimitetään ”kululajikohtaiseksi”. Yhteisö yhdistää voittoon tai tappioon vaikuttavia kuluja niiden luonteen mukaisesti (esimerkiksi poistot, materiaalien ostot, kuljetuskulut, työsuhde-etuudet ja mainoskulut) eikä kohdista niitä yhteisön eri toiminnoille. Tätä menetelmää saattaa olla helppo soveltaa, koska kuluja ei tarvitse kohdistaa eri toiminnoille. Esimerkki kululajikohtaisesta erittelystä:

Liikevaihto		X
Muut tuotot		X
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos	X	
Aineiden ja tarvikkeiden käyttö	X	
Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut	X	
Poistot	X	
Muut kulut	X	
Kulut yhteensä		-X
Voitto ennen veroja		X

▼M5

103 Toinen erittelytapa on ”toimintokohtainen” tai ”myytyjä suoritteita vastaaviin kuluihin” perustuva, ja sitä sovellettaessa kulut jaotellaan sen mukaan, ovatko ne myytyjä suoritteita vastaavia kuluja vaiko esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin taikka hallinnon kuluja. Yhteisö esittää tätä menettelytapaa käyttäessään vähintäänkin myytyjä suoritteita vastaavat kulut erotettuina muista kuluista. Tämä esittämistapa saattaa antaa käyttäjille merkityksellisempää tietoa kuin kululajikohtainen erittely, mutta jaettaessa kuluja eri toiminnoille voidaan joutua tekemään mielivaltaisia kohdistamisia ja käyttämään merkittävästi harkintaa. Esimerkki toimintokohtaisesta erittelystä:

Liikevaihto	X
Myytyjä suoritteita vastaavat kulut	-X
Bruttokate	X
Muut tuotot	X
Myynnin ja markkinoinnin kulut	-X
Hallinnon kulut	-X
Muut kulut	-X
Voitto ennen veroja	X

104 Jos yhteisö erittelee kulut toiminnoittain, sen on esitettävä kululajikohtaista lisäinformaatiota esimerkiksi poistoista ja työsuhde-etuuksista aiheutuvista kuluista.

105 Valitaanko toimintokohtainen vai kululajikohtainen erittelytapa, riippuu sekä historiallisista että toimialaan liittyvistä tekijöistä ja yhteisön toiminnan luonteesta. Kumpikin menetelmä tuo esille kulut, jotka saattavat vaihdella välittömästi tai välillisesti yhteisön myynnin tai tuotannon määrän mukaan. Koska kummallakin esittämistavalla on etunsa erityyppisiä yhteisöjä ajatellen, johdon on tämän standardin mukaan valittava se esittämistapa, joka on luotettava ja merkityksellisempi. Toimintokohtaista jaottelua käytettäessä on kuitenkin annettava lisätietoja, koska kululajikohtainen informaatio on hyödyllistä vastaisia rahavirtoja ennustettaessa. ”Työsuhde-etuuksilla” tarkoitetaan kappaleessa 104 samaa kuin IAS 19:ssä.

Laskelma oman pääoman muutoksista

▼M11

106 Yhteisön on esitettävä laskelma oman pääoman muutoksista, jossa esitetään:

a) kauden laaja tulos siten, että esitetään erikseen emoyhteisön omistajille ja määräysvallattomille omistajille kuuluvat kokonaismäärät;

b) IAS 8:n mukaisesti kirjatun takautuvan soveltamisen tai oikaisun vaikutukset kuhunkin oman pääoman erään; ja

c) [poistettu] ja

d) jokaisesta oman pääoman erästä täsmäytyslaskelma, joka osoittaa kirjanpitoarvon kauden alussa ja lopussa sekä erikseen muutokset, jotka johtuvat:

i) voitosta tai tappiosta;

▼M11

ii) kustakin muun laajan tuloksen erästä; ja

iii) liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa siten, että esitetään erikseen omistajien tekemät sijoitukset ja varojen jakaminen omistajille sekä sellaiset muutokset tytäryritysten omistusosuuksissa, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen.

▼M5

107 Yhteisön on esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa osingot, jotka kaudella on kirjattu varojen jakamisena omistajille, sekä vastaava osakekohtainen osinko.

108 Kappaleessa 106 tarkoitettuihin oman pääoman eriin kuuluvat esimerkiksi kaikki sijoitetun oman pääoman lajit, kaikkien muiden laajan tuloksen erien kertyneet saldot sekä kertyneet voittovarat.

109 Yhteisön oman pääoman muutokset raportointikauden alun ja lopun välillä kuvastavat sen nettovarallisuuden lisäystä tai vähennystä kauden aikana. Kun ei oteta huomioon muutoksia, jotka johtuvat liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (kuten oman pääoman sijoituksia, yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisin hankkimista ja osinkoja) ja tällaisiin liiketoimiin välittömästi liittyviä transaktiomenoja, oman pääoman kokonaismuutos kauden aikana vastaa yhteisön toiminnasta kyseisen kauden aikana kertyneiden tuottojen ja kulujen kokonaismäärää, voitot ja tappiot mukaan luettuina.

110 IAS 8:n mukaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on toteutettava tekemällä takautuvat oikaisut, jos se on käytännössä mahdollista, paitsi milloin jonkin muun IFRS-standardin sisältämät siirtymäsäännöt määräävät toisin. IAS 8:n mukaan myös virheiden korjaukset on tehtävä takautuvasti, jos se on käytännössä mahdollista. Takautuvat oikaisut ja korjaukset eivät ole oman pääoman muutoksia vaan kertyneiden voittovarojen alkusaldoon tehtäviä oikaisuja, paitsi milloin jokin IFRS-standardi edellyttää takautuvan oikaisun tekemistä johonkin muuhun oman pääoman erään. Kappaleen 106(b) mukaan oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa on esitettävä kuhunkin oman pääoman erään tehtyjen oikaisujen kokonaismäärät siten, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista ja virheiden korjauksista johtuvat oikaisut esitetään erikseen. Nämä oikaisut esitetään jokaiselta aikaisemmalta kaudelta ja kauden alun tilanteesta.

Rahavirtalaskelma

111 Rahavirtalaskelma antaa tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä informaatiota, sillä se antaa perustan, jonka mukaan voidaan arvioida yhteisön kykyä kerryttää rahavaroja ja sen tarvetta käyttää näitä rahavirtoja. Rahavirtainformaation esittämistapaa ja siitä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista määrätään IAS 7:ssä.

Liitetiedot

Rakenne

112 Liitetiedoissa on:

(a) esitettävä tilinpäätöksen laatimisperusteet sekä yksityiskohtaiset laatimisperiaatteet kappaleiden 117–124 mukaisesti;

(b) esitettävä sellaiset IFRS-standardien edellyttämät tiedot, joita ei esitetä muualla tilinpäätöksessä; sekä

▼M5

(c) annettava tiedot, joita ei esitetä muualla tilinpäätöksessä mutta joilla on merkitystä jonkin tilinpäätöslaskelman ymmärtämisen kannalta.

113 Yhteisön on esitettävä liitetiedot järjestelmällisellä tavalla niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista. Yhteisön on viitattava jokaisesta taseen, laajan tuloslaskelman, erillisen ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ (jos se esitetään), oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman erästä mahdolliseen sitä koskevaan liitetietoinformaatioon ja päinvastoin.

114 Yhteisö esittää liitetiedot yleensä seuraavassa järjestyksessä auttaakseen käyttäjiä ymmärtämään tilinpäätöstä ja vertaamaan sitä toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin:

(a) lausuma IFRS-standardien noudattamisesta (ks. kappale 16);

(b) yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista (ks. kappale 117);

(c) taseessa, laajassa tuloslaskelmassa, erillisessä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ (jos se esitetään), oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettyjä eriä koskevat täydentävät tiedot siinä järjestyksessä kuin kyseiset laskelmat ja erät on esitetty; ja

(d) muut tiedot, kuten:

(i) ehdolliset velat (ks. IAS 37) ja sopimuksiin perustuvat sitoumukset, joita ei ole merkitty taseeseen, ja

(ii) ei-rahamääräiset tiedot, esimerkiksi yhteisön rahoitusriskien hallinnan tavoitteet ja periaatteet (ks. IFRS 7).

115 Joissakin tapauksissa voi olla tarpeellista tai toivottavaa vaihtaa tiettyjen liitetietojen järjestystä. Yhteisö voi esimerkiksi esittää tulosvaikutteisesti kirjattuja käyvän arvon muutoksia koskevat tiedot yhdessä rahoitusinstrumenttien maturiteetteja koskevan informaation kanssa, vaikka edelliset koskevat laajaa tuloslaskelmaa tai erillistä ►M5 laajaa tuloslaskelmaa ◄ (jos se esitetään) ja jälkimmäiset tasetta. Yhteisö säilyttää kuitenkin järjestelmällisen rakenteen niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista.

116 Yhteisö saa esittää tilinpäätöksen laatimisperustetta ja yksityiskohtaisia laatimisperiaatteita koskevan informaation tilinpäätöksessä erillisenä osana.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen

117 Yhteisön on esitettävä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa yhteenvedossa:

(a) tilinpäätöstä laadittaessa sovellettu arvostusperuste (tai -perusteet), ja

(b) kaikki muut sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joiden esittämisellä on merkitystä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

▼M5

118 Yhteisön on tärkeää kertoa käyttäjille tilinpäätöksessä käytetystä arvostusperusteesta (tai -perusteista) (esimerkiksi alkuperäinen hankintameno, jälleenhankinta-arvo, nettorealisointiarvo, käypä arvo tai kerrytettävissä oleva rahamäärä), koska peruste, jolla yhteisö laatii tilinpäätöksensä, vaikuttaa merkittävästi käyttäjien tekemiin analyyseihin. Silloin kun yhteisö käyttää tilinpäätöksessään useampaa kuin yhtä arvostusperustetta – esimerkiksi kun tietyt omaisuuserien luokat on arvostettu uudelleen – riittää, että ilmoitetaan ne varojen ja velkojen ryhmät, joihin kutakin arvostusperustetta on sovellettu.

119 Päättäessään tietyn tilinpäätöksen laatimisperiaatteen esittämisestä johto harkitsee, auttaisiko niiden esittäminen käyttäjiä ymmärtämään, miten liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet vaikuttavat tilinpäätöksen osoittamaan taloudelliseen tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Tiettyjen laatimisperiaatteiden esittämisestä on hyötyä käyttäjille erityisesti silloin, kun nämä periaatteet on valittu IFRS-standardien sallimista vaihtoehdoista. Yksi esimerkki on tieto siitä, soveltaako yhteisyrityksen osapuoli suhteellista yhdistelyä vai pääomaosuusmenetelmää osuuteensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä (ks. IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä*). Joissakin IFRS-standardeissa nimenomaisesti vaaditaan tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämistä, ja tämä käsittää myös johdon tekemät valinnat sallittujen laatimisperiaatteiden välillä. Esimerkiksi IAS 16:n mukaan on esitettävä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokkiin sovellettavat arvostusperusteet.

120 Kukin yhteisö ottaa huomioon toimintansa luonteen ja harkitsee, mitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sen tilinpäätöksen käyttäjät voisivat odottaa sen tyyppisen yhteisön esittävän. Käyttäjät odottavat esimerkiksi tuloverotuksen kohteena olevan yhteisön esittävän tuloveroihin soveltamansa tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, myös laskennallisia verovelkoja ja -saamisia koskevat. Silloin kun yhteisöllä on merkittäviä ulkomaisia yksiköitä tai paljon ulkomaanrahan määräisiä liiketoimia, käyttäjät odottavat sen ilmoittavan periaatteet, joita se noudattaa kurssivoittojen ja -tappioiden kirjaamisessa.

121 Jokin tilinpäätöksen laatimisperiaate voi olla merkittävä yhteisön toiminnan luonteen vuoksi, vaikka kauden tai aikaisempien kausien luvut eivät olisi olennaisia. On myös perusteltua ilmoittaa kaikki merkittävät laatimisperiaatteet, joita IFRS-standardit eivät nimenomaisesti vaadi vaan jotka yhteisö valitsee ja joita se soveltaa IAS 8:n mukaisesti.

122 Yhteisön on esitettävä joko merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden yhteenvedossa tai muualla liitetiedoissa tiedot sellaisista johdon tekemistä harkintaan perustuvista ratkaisuista – muista kuin arvioita edellyttävistä (ks. kappale 125) – yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettaessa, joilla on eniten vaikutusta tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.

123 Johto tekee yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan useita harkintaan perustuvia ratkaisuja – muitakin kuin arvioita edellyttäviä – joilla saattaa olla merkittävä vaikutus tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin. Johto tekee harkintaan perustuvia ratkaisuja esimerkiksi määrittäessään:

(a) ovatko rahoitusvarat eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia;

▼M5

(b) milloin rahoitusvarojen ja vuokrattujen omaisuuserien omistamiselle ominaiset merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet olennaisilta osin toisille yhteisöille;

(c) ovatko tietyt tuotteiden myynnit tosiasialliselta sisällöltään rahoitusjärjestelyjä, jolloin niistä ei synny tuottoja; ja

(d) onko yhteisön ja erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön välinen suhde tosiasialliselta luonteeltaan sellainen, että se osoittaa yhteisön käyttävän määräysvaltaa erityistä tarkoitusta varten perustetussa yksikössä.

124 Joidenkin kappaleen 122 mukaisten tietojen esittämistä vaaditaan muissa IFRS-standardeissa. Esimerkiksi IAS 27:n mukaan yhteisön on ilmoitettava, miksi yhteisön omistus ei johda määräysvallan syntymiseen sijoituskohteessa, joka ei ole tytäryritys vaikka yli puolet sen äänivallasta tai potentiaalisesta äänivallasta omistetaan joko suoraan tai tytäryritysten kautta epäsuorasti. IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava kriteerit, joita yhteisö käyttää sijoituskiinteistön erottamiseen omassa käytössä olevasta kiinteistöstä ja kiinteistöstä, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, kun kiinteistöjen luokitteleminen on hankalaa.

Arvioihin liittyvät epävarmuustekijät

125 Yhteisön on annettava tietoa tulevaisuutta koskevista oletuksista ja muista sellaisista raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvistä keskeisistä epävarmuustekijöistä, jotka aiheuttavat merkittävän riskin varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen muuttumisesta olennaisesti seuraavan tilikauden aikana. Liitetiedoissa on annettava kyseisistä varoista ja veloista seuraavat tiedot:

(a) niiden luonne, ja

(b) niiden kirjanpitoarvot raportointikauden lopussa.

126 Joidenkin omaisuuserien ja velkojen kirjanpitoarvon määrittäminen edellyttää, että arvioidaan epävarmojen tulevaisuuden tapahtumien vaikutuksia näihin varoihin ja velkoihin raportointikauden lopussa. Jos esimerkiksi viime aikoina todettuja markkinahintoja ei ole, tarvitaan tulevaisuuteen suuntautuvia arvioita, jotta pystytään määrittämään aineellisista käyttöomaisuushyödykkeiden luokista kerrytettävissä oleva rahamäärä, teknisen vanhentumisen vaikutus vaihto-omaisuuteen, käynnissä olevan oikeudenkäynnin tuloksesta riippuvat varaukset ja pitkäaikaisiin työsuhde-etuuksiin liittyvät velat, kuten eläkevelvoitteet. Näihin arvioihin liittyy oletuksia esimerkiksi riskeihin perustuvista oikaisuista rahavirtoihin tai käytettäviin diskonttauskorkoihin, tulevista palkkojen muutoksista ja muihin menoihin vaikuttavista tulevista hinnanmuutoksista.

127 Kappaleen 125 mukaisesti esitettävät tiedot oletuksista ja muista arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä koskevat sellaisia arvioita, jotka edellyttävät johdolta kaikkein vaativimpia, subjektiivisimpia tai monimutkaisimpia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Kun epävarmuustekijöiden mahdollisiin tuleviin toteumiin vaikuttavien muuttujien ja oletusten määrä kasvaa, harkintaan perustuvat ratkaisut muuttuvat subjektiivisemmaksi ja monimutkaisemmaksi ja varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen olennaisten muutosten todennäköisyys kasvaa yleensä vastaavasti.

▼M5

128 Kappaleen 125 mukaisia tietoja ei vaadita esitettäväksi varoista ja veloista, joihin liittyy merkittävä riski kirjanpitoarvon olennaisesta muuttumisesta seuraavan tilikauden aikana, jos ne arvostetaan raportointikauden lopussa käypiin arvoihin, jotka perustuvat viime aikoina todettuihin markkinahintoihin. Tällaiset käyvät arvot voivat muuttua olennaisesti seuraavan tilikauden aikana, mutta nämä muutokset eivät johdu oletuksista tai muista raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä.

129 Yhteisö esittää kappaleen 125 mukaiset tiedot tavalla, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään, millaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja johto tekee tulevaisuuden ja muiden arvioihin liittyvien epävarmuustekijöiden suhteen. Esitettävän informaation luonne ja laajuus vaihtelevat tehtyjen oletusten luonteen ja muiden olosuhteiden mukaan. Yhteisö esittää esimerkiksi seuraavan tyyppisiä tietoja:

(a) oletusten tai muiden arvioihin liittyvien epävarmuustekijöiden luonne;

(b) kirjanpitoarvojen herkkyys niitä laskettaessa käytetyille menetelmille, oletuksille ja arvioille sekä syy, josta tämä herkkyys johtuu;

(c) epävarmuustekijän odotettu toteuma sekä niiden varojen ja velkojen, joihin sillä on vaikutusta, kirjanpitoarvojen jokseenkin mahdollisten toteumien vaihteluväli seuraavan tilikauden aikana ja

(d) selostus muutoksista, jotka on tehty kyseisiä omaisuuseriä ja velkoja koskeviin aikaisempiin oletuksiin, jos epävarmuus on edelleen olemassa.

130 Tämä standardi ei vaadi yhteisöä esittämään budjetteja eikä ennusteita kappaleen 125 mukaisissa tiedoissa.

131 Joskus ei ole käytännössä mahdollista antaa tietoa jonkin oletuksen tai muun raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvän epävarmuustekijän mahdollisten vaikutusten laajuudesta. Tällöin yhteisö ilmoittaa, että nykyisen tietämyksen perusteella on jokseenkin mahdollista, että oletuksista poikkeamat tulemat saattavat seuraavan tilikauden aikana edellyttää olennaista oikaisua sen omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon, johon niillä on vaikutusta. Yhteisö ilmoittaa kaikissa tapauksissa sen nimenomaisen omaisuuserän tai velan (tai omaisuuserien tai velkojen luokan) luonteen ja kirjanpitoarvon, johon oletuksella on vaikutusta.

132 Kappaleen 122 mukaiset tiedot niistä nimenomaisista harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka johto on tehnyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan, eivät koske kappaleessa 125 tarkoitettuja arvioihin liittyviä epävarmuustekijöitä.

133 Muissa IFRS-standardeissa vaaditaan joidenkin sellaisten oletusten ilmoittamista, jota kappale 125 muutoin edellyttäisi. Esimerkiksi IAS 37:n mukaan tilinpäätöksessä on tietyissä tapauksissa ilmoitettava tärkeimmät vastaisia tapahtumia koskevat oletukset, jotka vaikuttavat kuhunkin varausten ryhmään. IFRS 7:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava merkittävät oletukset, joita yhteisö käyttää käypään arvoon arvostettavien rahoitusvarojen ja -velkojen käypiä arvoja arvioitaessa. IAS 16:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava merkittävät oletukset, joita yhteisö käyttää arvioitaessa uudelleenarvostettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypiä arvoja.

▼M5

Pääoma

134 Yhteisön on esitettävä tiedot, joiden perusteella sen tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan yhteisön pääoman hallintaa koskevia tavoitteita, periaatteita ja prosesseja.

135 Kappaleen 134 noudattaminen edellyttää, että yhteisö esittää seuraavat tiedot:

(a) sen pääoman hallintaa koskevista tavoitteista, periaatteista ja prosesseista laadulliset tiedot, joihin sisältyy:

(i) kuvaus siitä, mitä se hallinnoi pääomana;

(ii) kun yhteisöön sovelletaan ulkopuolisia pääomavaatimuksia, näiden vaatimusten luonne ja tieto siitä, miten nämä vaatimukset on sisällytetty pääoman hallintaan; ja

(iii) tieto siitä, millä keinoin se saavuttaa pääoman hallintaa koskevat tavoitteensa.

(b) määrälliset yhteenvetotiedot siitä, mitä se hallinnoi pääomana. Jotkin yhteisöt pitävät tiettyjä rahoitusvelkoja (esimerkiksi tietynlaisia huonommassa etuoikeusasemassa olevia velkoja) osana pääomaa. Toiset yhteisöt eivät pidä tiettyjä oman pääoman eriä (esimerkiksi rahavirran suojauksista johtuvia eriä) pääomaan kuuluvina.

(c) mahdolliset muutokset kohdissa (a) ja (b) edelliseen kauteen verrattuna.

(d) tieto siitä, onko yhteisö täyttänyt kauden aikana siihen sovellettavat ulkopuoliset pääomavaatimukset.

(e) kun yhteisö ei ole täyttänyt tällaisia ulkopuolisia pääomavaatimuksia, vaatimusten täyttämättä jättämisen seuraukset.

Yhteisö antaa nämä tiedot siten, että ne perustuvat johtoon kuuluville avainhenkilöille sisäisesti annettuihin tietoihin.

136 Yhteisö voi hallita pääomaa monin eri tavoin, ja siihen voidaan soveltaa monia erilaisia pääomavaatimuksia. Esimerkiksi monialakonserniin voi kuulua vakuutustoimintaa ja pankkitoimintaa harjoittavia yhteisöjä, ja nämä yhteisöt voivat toimia useissa eri maissa. Kun pääomavaatimuksista ja pääoman hallinnasta kokonaistasolla esitettävät tiedot eivät anna hyödyllistä informaatiota tai kun ne vääristävät tilinpäätöksen käyttäjän saamaa käsitystä yhteisön pääomaresursseista, yhteisön on esitettävä erilliset tiedot kustakin yhteisöön sovellettavasta pääomavaatimuksesta.

▼M6

Omaksi pääomaksi luokitellut lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit

136A Yhteisön on esitettävä oman pääoman ehtoisiksi luokitelluista lunastusvelvoitteista rahoitusinstrumenteista (siltä osin kuin tietoja ei ole annettu muualla):

(a) yhteenlasketut määrälliset tiedot omaksi pääomaksi luokitellusta määrästä;

▼M6

(b) yhteisön tavoitteet, periaatteet ja prosessit, joilla se hallitsee velvollisuuttaan ostaa tai lunastaa instrumentit niiden haltijoiden sitä vaatiessa, mukaan lukien mahdolliset muutokset edelliseen kauteen verrattuna;

(c) kyseisen rahoitusinstrumenttiluokan lunastamisesta tai takaisinostosta odotettavissa olevat lähtevät rahavirrat; ja

(d) tieto siitä, kuinka lunastamisesta tai takaisinostosta odotettavissa olevat lähtevät rahavirrat on määritetty.

▼M5

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

137 Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:

(a) osingot, joita on ehdotettu jaettaviksi tai joiden jakamisesta on tehty päätös ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole kirjattu kaudelle voitonjakona omistajille, sekä vastaava osakekohtainen osinko; ja

(b) etuosakkeille kertyneet kirjaamattomat osingot.

▼M6

138 Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot, elleivät ne sisälly muuhun tilinpäätöksen yhteydessä julkaistavaan informaatioon:

(a) yhteisön kotipaikka ja oikeudellinen muoto, kotivaltio ja rekisteröity osoite (tai pääasiallinen toimipaikka, mikäli se poikkeaa rekisteröidystä osoitteesta);

(b) kuvaus yhteisön toiminnan luonteesta ja pääasiallisista toiminnoista;

(c) emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen nimi; ja

(d) jos kyseessä on toimiajaltaan rajoitettu yhteisö, tieto toimiajan pituudesta.

▼M5

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

139 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M11

139A IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 106. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutosta on sovellettava takautuvasti.

▼**M6**

139B Helmikuussa 2008 julkaistu *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32:een ja IAS 1:een) aiheutti muutoksen kappaleeseen 138, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 8A, 80A ja 136A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on samanaikaisesti sovellettava kyseisiin muutoksiin liittyviä IAS 32:een, IAS 39:ään, IFRS 7:ään ja IFRIC 2:een *Jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muut vastaavanlaiset instrumentit* tehtyjä muutoksia.

▼**M8**

139C Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 68 ja 71. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M22**

139D Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 69. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M5**

IAS 1:N (UUDISTETTU 2003) KUMOAMINEN

140 Tämä standardi korvaa vuonna 2003 annetun ja vuonna 2005 uudistetun IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 2

Vaihto-omaisuus

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä vaihto-omaisuuden kirjanpitokäsittelystä. Vaihto-omaisuuden kirjanpitokäsittelyssä ensisijaista on ratkaista se hankintamenon määrä, joka merkitään taseeseen varoiksi ja pidetään taseessa siihen asti, kunnes sitä vastaavat tuotot kirjataan. Tämä standardi sisältää ohjeita hankintamenon määrittämisestä ja sen myöhemmästä kuluksi kirjaamisesta, johon kuuluvat myös mahdolliset nettorealisointiarvoon pääsemiseksi tehtävät kulukirjaukset. Ohjeistusta annetaan myös erilaisista hankintamenon selvittämistavoista.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia sovelletaan kaikkeen vaihto-omaisuuteen seuraavia vaihto-omaisuuseriä lukuun ottamatta:

   a) keskeneräiset pitkäaikaishankkeet sekä niihin välittömästi liittyvät palvelusopimukset (ks. IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*);

   b) rahoitusinstrumentit (ks. IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* ja IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*); ja

   c) maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet ja maataloustuotteet korjuuajankohtana (ks. IAS 41 *Maatalous*).

3. Tätä standardia ei sovelleta seuraavanlaiseen vaihto-omaisuuteen:

   a) tuottajan vaihto-omaisuuteen kuuluvat maa- ja metsätalouden tuotteet, maataloustuotteet korjuun jälkeen, sekä mineraalit ja niistä jalostetut tuotteet siltä osin kuin ne arvostetaan nettorealisointiarvoon kyseisillä toimialoilla vakiintuneiden käytäntöjen mukaisesti. Kun tällainen vaihto-omaisuus arvostetaan nettorealisointiarvoon, tämän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana muutos on tapahtunut.

   b) hyödykevälityksen ja -kaupan harjoittajien vaihto-omaisuus siltä osin kuin nämä arvostavat vaihto-omaisuutensa käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Kun tällainen vaihto-omaisuus arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, tämän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana ne ovat tapahtuneet.

4. Kappaleessa 3(a) tarkoitettu vaihto-omaisuus arvostetaan nettorealisointiarvoon, joka määritetään tietyissä tuotantoprosessin vaiheissa. Näin tehdään esimerkiksi, kun sato on korjattu tai mineraalit on erotettu ja niiden myynti on varmistettu termiinisopimuksella tai julkisen vallan antamalla takuulla tai on olemassa toimivat markkinat ja myymättä jäämisen riski on merkityksetön. Tällainen vaihto-omaisuus jää tässä standardissa vain arvostamista koskevien vaatimusten ulkopuolelle.

5. Välityksen ja kaupan harjoittajilla tarkoitetaan toimijoita, jotka ostavat tai myyvät hyödykkeitä toisten lukuun tai omaan lukuunsa. Kappaleessa 3(b) tarkoitettu vaihto-omaisuus on hankittu pääasiassa lähitulevaisuudessa myytäväksi ja voiton saamiseksi hinnan tai välityksen ja kaupan harjoittajan katteen vaihteluista. Kun tällainen vaihto-omaisuus arvostetaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon, se jää tässä standardissa vain arvostamista koskevien vaatimusten ulkopuolelle.

▼B

MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vaihto-omaisuutta ovat omaisuuserät, jotka:

a) on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa;

b) ovat käsiteltävinä tuotantoprosessissa tällaista myyntiä varten; tai

c) ovat tuotantoprosessissa tai palveluja tuotettaessa kulutettavaksi tarkoitettuja raaka-aineita tai tarvikkeita.

Nettorealisointiarvo on tavanomaisessa liiketoiminnassa saatava arvioitu myyntihinta, josta on vähennetty arvioidut valmiiksi saattamisesta johtuvat menot sekä arvioidut myynnin toteutumiseksi välttämättömät menot.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

7. Nettorealisointiarvo viittaa siihen nettorahamäärään, jonka yhteisö odottaa saavansa myydessään vaihto-omaisuuden tavanomaisessa liiketoiminnassa. Käypä arvo kuvastaa sitä rahamäärää, johon sama vaihto-omaisuus voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien ja liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien välillä markkinoilla. Ensiksi mainittu on yhteisökohtainen arvo, jälkimmäinen ei. Vaihto-omaisuuden nettorealisointiarvo voi olla erisuuruinen kuin myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo.

8. Vaihto-omaisuus käsittää ostetut ja myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet, joihin kuuluvat esimerkiksi vähittäiskauppiaan ostamat myytäväksi tarkoitetut kauppatavarat taikka myytäväksi tarkoitetut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Yhteisön valmistamat valmiit tuotteet ja tuotannossa olevat keskeneräiset tuotteet kuuluvat myös vaihto-omaisuuteen, joka niiden lisäksi sisältää tuotantoprosessissa käytettäväksi tarkoitetut raaka-aineet ja tarvikkeet. Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus sisältää sellaiset kappaleessa 19 kuvatut palveluista johtuvat menot, joita vastaavia tuottoja yhteisö ei vielä ole kirjannut (ks. IAS 18 *Tuotot*).

VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

9. Vaihto-omaisuus on arvostettava hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi.

Vaihto-omaisuuden hankintameno

10. Vaihto-omaisuuden hankintamenoon on sisällytettävä kaikki ostomenot, valmistusmenot sekä muut menot, jotka ovat aiheutuneet vaihto-omaisuuden saattamisesta siihen sijaintipaikkaan ja tilaan, joka sillä on tarkasteluhetkellä.

Ostomenot

11. Vaihto-omaisuuden ostomenot sisältävät ostohinnan, tuontitullit ja muut verot (lukuun ottamatta veroja, jotka yhteisö saa myöhemmin takaisin verottajalta) sekä valmiiden tuotteiden, raaka-aineiden ja palvelujen hankkimisesta välittömästi johtuvat kuljetus-, käsittely- ja muut menot. Paljous- ja muut alennukset ja muut vastaavat erät vähennetään ostomenoja määritettäessä.

▼B

Valmistusmenot

12. Vaihto-omaisuuden valmistusmenot käsittävät välittömästi tuotannon määrään yhteydessä olevat menot, kuten esimerkiksi välittömät työsuorituksesta johtuvat menot. Vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin sisällytetään myös systemaattisesti kohdistettu osuus valmistuksen kiinteistä ja muuttuvista yleismenoista, jotka aiheutuvat raaka-aineiden jalostamisesta valmiiksi tuotteiksi. Valmistuksen kiinteitä yleismenoja ovat sellaiset välilliset valmistusmenot, jotka pysyvät suhteellisen samansuuruisina tuotannon määrästä riippumatta, kuten esimerkiksi tehdasrakennusten ja laitteiden poistot ja huoltomenot sekä tehtaan johdon ja hallinnon menot. Valmistuksen muuttuvia yleismenoja ovat sellaiset välilliset valmistusmenot, jotka vaihtelevat välittömästi tai lähes välittömästi tuotannon määrän mukaan, kuten esimerkiksi välilliset aineista ja työsuorituksesta johtuvat menot.

13. Valmistuksen kiinteät yleismenot kohdistetaan valmistusmenoihin tuotantolaitoksen normaalin toiminta-asteen mukaisesti. Normaali toiminta-aste on se tuotannon määrä, joka odotetaan saavutettavan useana kautena tai jaksona keskimäärin normaaleissa olosuhteissa, suunnitelluista huolloista aiheutuva kapasiteetin menetys huomioon ottaen. Myös toteutuneen tuotannon määrää voidaan käyttää, jos se on lähellä normaalia toiminta-astetta. Suoriteyksiköille kohdistettavat kiinteät yleismenot eivät lisäänny tuotannon vähäisyyden tai seisokkien seurauksena. Kohdistamattomat yleismenot kirjataan kuluksi sillä kaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet. Niillä kausilla, joiden aikana tuotannon määrä on epätavallisen korkea, yksittäiselle suoriteyksikölle kohdistettavaa kiinteiden yleismenojen määrää alennetaan, jotta vaihto-omaisuuden taseeseen merkittävä arvo ei ylitä hankintamenoa. Valmistuksen muuttuvat yleismenot kohdistetaan suoriteyksiköille tuotantolaitoksen todellisen käytön mukaisesti.

14. Tuotantoprosessissa voidaan valmistaa useampia tuotteita samanaikaisesti. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun valmistetaan toisiinsa liittyviä tuotteita tai kun kyseessä ovat päätuote ja sivutuote. Kun tuotteiden valmistusmenot eivät ole erikseen yksilöitävissä, ne kohdistetaan tuotteille järkevällä ja johdonmukaisella tavalla. Kohdistaminen voi perustua esimerkiksi tuotteiden suhteellisiin myyntiarvoihin tuotantoprosessin siinä vaiheessa, jossa tuotteet ovat erikseen yksilöitävissä, tai tuotannon valmistumisvaiheessa. Useimmat sivutuotteet ovat luonteensa mukaisesti epäolennaisia. Tällöin ne arvostetaan usein nettorealisointiarvoon, joka vähennetään päätuotteen hankintamenosta. Tämä johtaa siihen, että päätuotteen kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti sen hankintamenosta.

Muut menot

15. Vaihto-omaisuuden hankintamenoon sisällytetään muita menoja vain siinä määrin kuin ne aiheutuvat vaihto-omaisuuden saattamisesta siihen sijaintipaikkaan ja tilaan, joka sillä on tarkasteluhetkellä. Hankintamenoon saattaa olla asianmukaista sisällyttää esimerkiksi valmistuksesta johtumattomia yleismenoja tai menoja, jotka aiheutuvat tuotteiden suunnittelusta tiettyjä asiakkaita varten.

16. Vaihto-omaisuuden hankintamenoon ei lueta esimerkiksi seuraavia menoja, jotka kirjataan kuluksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet:

a) epätavallisen suuret ainehävikit, työsuorituksesta johtuvat menot tai muut valmistusmenot;

▼B

b) varastointimenot, jolleivät ne ole välttämättömiä tuotantoprosessissa ennen seuraavaa tuotantovaihetta;

c) hallinnon yleismenot, jotka eivät myötävaikuta vaihto-omaisuuden saattamiseen siihen sijaintipaikkaan ja tilaan, joka sillä on tarkasteluhetkellä; sekä

d) myynnin menot.

17. IAS 23:ssa *Vieraan pääoman menot* yksilöidään ne rajoitetut tapaukset, joissa vieraan pääoman menot sisällytetään vaihto-omaisuuden hankintamenoon.

18. Yhteisö saattaa hankkia vaihto-omaisuutta tavanomaista pitemmällä maksuajalla. Kun tällaiseen järjestelyyn tosiasiallisesti sisältyy rahoituselementti, niin tämä elementti — esimerkiksi tavanomaisiin maksuehtoihin perustuvan hinnan ja maksettavan määrän välinen erotus — kirjataan korkokuluksi rahoituksen kestoajalle.

Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuuden hankintameno

19. Jos palvelujen tuottajilla on vaihto-omaisuutta, se arvostetaan niille syntyneitä tuotantomenoja vastaavaan määrään. Nämä menot koostuvat pääasiallisesti välittömästi palvelun tuotannossa työskentelevän henkilöstön — työnjohto mukaan luettuna — työsuorituksesta johtuvista menoista ja muista henkilöstöön liittyvistä menoista sekä kohdistettavissa olevista yleismenoista. Myynnin ja yleishallinnon henkilöstöön liittyviä työsuorituksesta johtuvia tai muita menoja ei sisällytetä hankintamenoon, vaan ne kirjataan kuluksi sillä kaudella, jonka aikana ne ovat toteutuneet. Palvelun tuottajan vaihto-omaisuuteen ei sisällytetä katteita eikä ei-kohdistettavissa olevia yleismenoja, jotka usein sisältyvät palvelujen tuottajien perimiin hintoihin.

Biologisista hyödykkeistä korjatun vaihto-omaisuuden hankintameno

▼M8

20. IAS 41:n *Maatalous* mukaan vaihto-omaisuus, joka koostuu biologisista hyödykkeistä korjatuista maataloustuotteista, arvostetaan alun perin kirjanpitoon merkittäessä korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tämä on vaihto-omaisuuden kyseisen päivän hankintameno tätä standardia sovellettaessa.

▼B

Hankintamenon määrittämismenetelmät

21. Hankintamenon määrittämistä helpottamaan voidaan käyttää erilaisia menetelmiä, kuten standardikustannuslaskentaa tai vähittäishintamenetelmää, jos niiden tuottamat tulokset suunnilleen vastaavat hankintamenoa. Standardikustannuksissa otetaan huomioon aineiden, tarvikkeiden, työn, tehokkuuden ja kapasiteetin käytön normaali taso. Standardikustannukset tarkistetaan säännöllisesti, ja niitä muutetaan tarvittaessa kulloisenkin tilanteen mukaisesti.

22. Vähittäishintamenetelmää käytetään usein vähittäiskaupan alalla määritettäessä sellaisen vaihto-omaisuuden hankintamenoa, joka sisältää suuren määrän nopeasti vaihtuvia katteeltaan samankaltaisia tuotteita ja johon muiden hankintamenon määrittämismenetelmien soveltaminen ei ole käytännössä mahdollista. Vaihto-omaisuuden hankintameno määritetään vähentämällä vaihto-omaisuuden myyntiarvosta bruttokateprosentin mukainen osuus. Käytettävää prosenttilukua määritettäessä otetaan huomioon vaihto-omaisuus, jonka myyntihinta on alennettu alkuperäistä myyntihintaa pienemmäksi. Usein käytetään keskimääräistä osastokohtaista prosenttia.

▼B

Hankintamenon selvittämistavat

23. Vaihto-omaisuushyödykkeille, jotka eivät tavallisesti ole toisiinsa vaihdettavissa, sekä tiettyjä projekteja varten valmistetuille ja erotetuille tuotteille tai palveluille on määritettävä hankintameno siten, että niille osoitetaan niistä nimenomaisesti aiheutuneet yksilöidyt menot.

24. Menojen tarkka yksilöiminen tarkoittaa, että tietyt menot osoitetaan yksittäisille vaihto-omaisuushyödykkeille. Tämä on asianmukainen tapa käsitellä tiettyä projektia varten erotettuja hyödykkeitä riippumatta siitä, onko ne ostettu vai valmistettu itse. Menojen tarkka yksilöiminen ei kuitenkaan ole soveliasta silloin, kun vaihto-omaisuuteen sisältyy suuri määrä tavallisesti toisiinsa vaihdettavissa olevia hyödykkeitä. Tällaisissa tapauksissa menetelmää saatettaisiin käyttää ennalta määrätyn tulosvaikutuksen aikaansaamiseen valikoimalla vaihto-omaisuuteen jäävät hyödykkeet.

25. Vaihto-omaisuuden hankintameno kappaleessa 23 tarkoitettua vaihto-omaisuutta lukuun ottamatta on määritettävä FIFO-menetelmää tai painotetun keskihinnan menetelmää käyttäen. Yhteisön on sovellettava samaa hankintamenon selvittämistapaa kaikkeen vaihto-omaisuuteen, joka on luonteeltaan samankaltaista ja on samankaltaisessa käytössä yhteisössä. Jos vaihto-omaisuuden luonne on erilainen tai se on erilaisessa käytössä, erilaiset hankintamenon selvittämistavat saattavat olla perusteltuja.

26. Esimerkiksi yhdessä toimintasegmentissä käytettävä vaihto-omaisuus saattaa olla yhteisössä toisenlaisessa käytössä kuin vastaavanlainen vaihto-omaisuus jossakin toisessa toimintasegmentissä. Vaihto-omaisuuserien erilainen maantieteellinen sijainti (tai vastaavat erilaiset verosäännökset) ei kuitenkaan sinänsä ole riittävä peruste käyttää erilaisia tapoja hankintamenon selvittämiseen.

27. FIFO-menetelmää käytettäessä oletetaan, että ensiksi ostetut tai valmistetut vaihto-omaisuushyödykkeet myydään ensimmäisinä, ja näin ollen kauden lopun vaihto-omaisuus koostuu viimeksi hankituista tai valmistetuista hyödykkeistä. Painotetun keskihinnan menetelmää käytettäessä kunkin hyödykkeen hankintameno määritetään kauden alkaessa yhteisöllä olleiden ja kauden aikana ostettujen tai valmistettujen vastaavanlaisten hyödykkeiden hankintamenojen painotettuna keskiarvona. Keskiarvo voidaan laskea yhteisössä vallitsevista olosuhteista riippuen myös kausittain tai vastaanottoerittäin.

Nettorealisointiarvo

28. Vaihto-omaisuudesta ei mahdollisesti ole saatavissa hankintamenoa vastaavaa määrää, jos omaisuus on vahingoittunut taikka vanhentunut kokonaan tai osaksi tai jos sen myyntihinta on alentunut. Hankintamenoa vastaavaa määrää ei mahdollisesti ole saatavissa myöskään silloin, kun arvioidut menot vaihto-omaisuuden valmiiksi saattamisesta tai arvioidut myynnin toteuttamiseksi tarvittavat menot ovat kasvaneet. Käytäntö, jonka mukaan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo pienennetään kulukirjauksella vastaamaan hankintamenoa pienempää nettorealisointiarvoa, on yhdenmukainen sen periaatteen kanssa, että varojen kirjanpitoarvo ei saa ylittää määrää, joka odotetaan realisoitavan myymällä ne tai käyttämällä niitä.

29. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi toteutetaan yleensä hyödykekohtaisesti. Joissakin tapauksissa voi kuitenkin olla asianmukaista yhdistää samankaltaisia tai toisiinsa liittyviä hyödykkeitä. Tämä voi koskea esimerkiksi hyödykkeitä, jotka kuuluvat samaan tuotelinjaan, joilla on sama tarkoitusperä tai lopullinen käyttötarkoitus, joita valmistetaan ja myydään samalla maantieteellisellä alueella ja joita ei ole käytännössä mahdollista arvioida erillään muista kyseisen tuotelinjan hyödykkeistä. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiseksi tehtäviä kulukirjauksia ei ole soveliasta tehdä vaihto-omaisuusryhmittäin, esimerkiksi kaikista valmiista tuotteista tai jonkin toimintasegmentin koko vaihto-omaisuudesta. Palvelujen tuottajat selvittävät yleensä kustakin sellaisesta palvelusta johtuvat menot, josta veloitetaan erillinen myyntihinta. Siksi jokaista tällaista palvelua käsitellään erikseen.

▼B

30. Nettorealisointiarvo arvioidaan perustuen luotettavimpaan mahdolliseen arviontekohetkellä saatavissa olevaan tietoon siitä, mihin rahamäärään vaihto-omaisuus odotetaan realisoitavan. Näitä arvioita tehtäessä otetaan huomioon kauden päättymisen jälkeisistä tapahtumista välittömästi johtuvat hinnan tai hankintamenon muutokset siltä osin kuin nämä tapahtumat antavat lisänäyttöä kauden päättyessä vallinneesta tilanteesta.

31. Nettorealisointiarvoa koskevia arvioita tehtäessä otetaan huomioon myös vaihto-omaisuuden käyttötarkoitus. Esimerkiksi sitovien myynti- tai palvelusopimusten toteuttamista varten pidettävän vaihto-omaisuuden nettorealisointiarvo perustuu sopimushintaan. Jos myyntisopimukset eivät kata vaihto-omaisuuden koko määrää, ylimenevän osuuden nettorealisointiarvo perustuu yleisiin myyntihintoihin. Vaihto-omaisuuden määrän ylittävistä sitovista myyntisopimuksista taikka sitovista hankintasopimuksista johtuen voi syntyä varauksia. Tällaisia varauksia käsitellään IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

32. Vaihto-omaisuuden valmistukseen käytettävien aineiden ja tarvikkeiden kirjanpitoarvoa ei alenneta niiden hankintamenoa pienemmäksi, jos valmiit tuotteet, joihin ne tulevat sisältymään, odotetaan myytävän näiden tuotteiden hankintamenoa vastaavaan tai sen ylittävään hintaan. Raaka-aineiden kirjanpitoarvo pienennetään kuitenkin nettorealisointiarvoa vastaavaksi silloin, kun raaka-aineiden hintojen lasku viittaa siihen, että valmiiden tuotteiden hankintameno tulee olemaan nettorealisointiarvoa suurempi. Tällaisissa tapauksissa aineiden jälleenhankinta-arvo osoittanee niiden nettorealisointiarvon parhaiten.

33. Nettorealisointiarvo arvioidaan uudelleen jokaisella kaudella. Silloin kun syytä, jonka vuoksi vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo on aikaisemmin pienennetty hankintamenoa alhaisemmaksi, ei ole enää olemassa tai kun nettorealisointiarvon lisääntymisestä on selvää näyttöä taloudellisen tilanteen muuttumisen johdosta, tehty kulukirjaus peruutetaan (ts. peruutus ei saa olla alkuperäistä kulukirjausta suurempi) siten, että uudeksi kirjanpitoarvoksi tulee alkuperäinen hankintameno tai sitä pienempi uusi nettorealisointiarvo. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun hyödyke, jonka kirjanpitoarvo on myyntihinnan pienentymisen vuoksi alennettu nettorealisointiarvoa vastaavaksi, on myöhemmällä kaudella edelleen varastossa ja sen myyntihinta on noussut.

KULUKSI KIRJAAMINEN

34. Kun vaihto-omaisuus myydään, sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä on kirjattava kuluksi sillä kaudella, jolla vastaava tuotto kirjataan. Kulukirjaukset, joilla kirjanpitoarvo pienennetään nettorealisointiarvoa vastaavaksi, sekä kaikki vaihto-omaisuutta koskevista menetyksistä johtuvat kulukirjaukset on tehtävä sillä kaudella, jonka aikana arvo on alentunut tai menetys syntynyt. Nettorealisointiarvon noususta johtuvat kulukirjausten peruutukset on merkittävä vaihto-omaisuuden kuluksi kirjatun määrän vähennykseksi sillä kaudella, jonka aikana muutos on tapahtunut.

35. Tietyt vaihto-omaisuuserät saattavat tulla kohdistetuiksi muihin varoihin; esimerkiksi itse valmistettuihin aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin käytetty vaihto-omaisuus. Toiseen omaisuuserään kohdistetun vaihto-omaisuuden hankintameno kirjataan kuluksi kyseisen omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

36. Tilinpäätöksessä on esitettävä:

a) vaihto-omaisuuden arvostamiseen sovelletut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, mukaan lukien käytetty hankintamenon selvittämistapa;

b) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo yhteensä sekä yhteisön kannalta tarkoituksenmukaisella tavalla jaoteltuna;

c) sellaisen vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo, joka merkitään taseeseen käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla;

d) kaudella kuluksi kirjattu vaihto-omaisuuden määrä;

e) kaudella kappaleen 34 mukaisesti tehdyt kirjanpitoarvoa pienentävät kulukirjaukset vaihto-omaisuudesta;

f) kulukirjausten peruutukset, jotka on kaudella merkitty vaihto-omaisuuden kuluksi kirjatun määrän vähennykseksi kappaleen 34 mukaisesti;

g) kaudella kappaleen 34 mukaisesti tehtyihin kulukirjausten peruutuksiin johtaneet olosuhteet tai tapahtumat; ja

h) velkojen vakuutena olevan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo.

37. Eri vaihto-omaisuusryhmien kirjanpitoarvoja ja niiden muutoksia koskeva informaatio on hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Tavanomaisia vaihto-omaisuusryhmiä ovat kauppatavarat, tuotantotarvikkeet, raaka-aineet, keskeneräinen tuotanto ja valmiit tuotteet. Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuus voidaan esittää keskeneräisenä tuotantona.

38. Kaudella kuluksi kirjattu vaihto-omaisuuden määrä, jota usein nimitetään myytyjä suoritteita vastaaviksi kuluiksi, sisältää myydyn vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon aikaisemmin sisällytetyt erät sekä kohdistamattomat valmistuksen yleismenot ja epätavallisen suuret valmistusmenot. Yhteisössä vallitsevat olosuhteet voivat antaa aihetta ottaa huomioon myös muita menoja, esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin menoja.

39. Jotkut yhteisöt käyttävät ►**M5** laajaa tuloslaskelmaa ◄ laatiessaan kaavaa, jonka mukaan laskelmassa ei esitetä kaudella kuluksi kirjattua vaihto-omaisuuden hankintamenoa. Tätä kaavaa käyttävä yhteisö esittää kulut niiden luonteen mukaisesti jaoteltuina. Tällöin yhteisö esittää ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ kuluiksi kirjatut aine- ja tarvikemenot, henkilöstömenot ja liiketoiminnan muut menot sekä vaihto-omaisuuden nettomuutoksen kaudella.

VOIMAANTULO

40. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto.

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

41. Tämä standardi korvaa IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* (uudistettu vuonna 1993).

42. Tämä standardi korvaa SIC-1:n *Johdonmukaisuus — vaihto-omaisuuden hankintamenon erilaiset selvittämistavat.*

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 7

Rahavirtalaskelmat

TAVOITE

Yhteisön rahavirtoja koskeva informaatio on hyödyllistä, koska sen perusteella tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida, miten hyvin yhteisö kykenee kerryttämään rahavaroja ja mihin tarkoitukseen se tarvitsee niitä. Taloudellisia päätöksiään varten käyttäjät joutuvat arvioimaan yhteisön kykyä kerryttää rahavaroja sekä niiden kertymisen ajoittumista ja varmuutta.

Tämän standardin tarkoituksena on edellyttää yhteisöltä rahavarojen toteutuneita muutoksia koskevan informaation esittämistä rahavirtalaskelmana, jossa kauden rahavirrat on jaoteltu liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.

SOVELTAMISALA

1. Yhteisön on laadittava rahavirtalaskelma tämän standardin vaatimusten mukaisesti ja esitettävä se kiinteänä osana tilinpäätöstä jokaiselta kaudelta, jolta tilinpäätös esitetään.

2. Tämä standardi korvaa heinäkuussa 1977 hyväksytyn IAS 7:n *Laskelma taloudellisen aseman muutoksista*.

3. Yhteisön tilinpäätöksen käyttäjiä kiinnostaa, miten yhteisö kerryttää rahavaroja ja käyttää niitä. Tämä pitää paikkansa riippumatta yhteisön toiminnan luonteesta ja siitä, voidaanko käteisvaroja pitää yhteisön tuotteena, kuten rahoituslaitoksen tapauksessa saattaa olla. Yhteisöt tarvitsevat käteisvaroja pääasiallisesti samoista syistä, olivatpa niiden tärkeimmät tuloa tuottavat toiminnot miten erilaisia tahansa. Ne tarvitsevat käteisvaroja toimintansa toteuttamiseen, velvoitteidensa suorittamiseen ja tuoton maksamiseen sijoittajilleen. Siten tämä standardi vaatii kaikkia yhteisöjä esittämään rahavirtalaskelman.

RAHAVIRTAINFORMAATION HYÖDYT

4. Rahavirtalaskelma antaa yhdessä tilinpäätöksen muiden osien kanssa käytettynä informaatiota, jonka avulla käyttäjät pystyvät arvioimaan yhteisön nettovarallisuuden muutoksia, rahoitusrakennetta (johon kuuluvat maksuvalmius ja vakavaraisuus) sekä kykyä vaikuttaa rahavirtojen määrään ja ajoittumiseen tarkoituksena sopeutua muuttuviin olosuhteisiin ja mahdollisuuksiin. Rahavirtainformaatio on hyödyllistä arvioitaessa yhteisön kykyä kerryttää rahavaroja, ja käyttäjät pystyvät sen avulla kehittämään malleja eri yhteisöjen vastaisten rahavirtojen nykyarvon arvioimiseen ja vertailuun. Se myös parantaa eri yhteisöjen toiminnan tulosta koskevan raportoinnin vertailukelpoisuutta, sillä

▼B

se eliminoi samojen liiketoimien ja muiden tapahtumien erilaisen kirjanpitokäsittelyn vaikutukset.

5. Toteutuneita rahavirtoja koskevaa informaatiota käytetään usein osoittamaan vastaisten rahavirtojen määrää, ajoittumista ja varmuutta. Siitä on hyötyä myös tarkistettaessa aikaisempien rahavirtoja koskevien arvioiden tarkkuutta sekä tutkittaessa kannattavuuden ja nettorahavirran välisiä suhteita ja hinnanmuutosten vaikutusta.

MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Käteisvarat sisältävät käteisen rahan ja vaadittaessa maksettavat talletukset.

Muut rahavarat kuin käteisvarat ovat lyhytaikaisia, erittäin likvidejä sijoituksia, jotka ovat helposti vaihdettavissa etukäteen tiedossa olevaan määrään käteisvaroja ja joiden arvomuutosten riski on vähäinen.

Rahavirrat ovat rahavarojen virtausta yhteisöön ja pois yhteisöstä.

Liiketoiminta on yhteisön pääasiallista tuloa tuottavaa toimintaa sekä muuta toimintaa, jota ei lueta kuuluvaksi investointeihin eikä rahoitukseen.

Investoinnit ovat pitkäaikaisten varojen ja muiden rahavaroihin kuulumattomien sijoitusten hankkimista ja luovuttamista.

Rahoitus on yhteisön oman pääoman ja lainojen määrää ja rakennetta muuttavaa toimintaa.

Rahavarat

7. Muita rahavaroja pidetään ennemminkin lyhytaikaisten maksuvelvoitteiden hoitamista kuin sijoittamista tai muuta tarkoitusta varten. Jotta sijoitus voidaan lukea muihin rahavaroihin, sen tulee olla helposti vaihdettavissa etukäteen tiedossa olevaan määrään käteisvaroja ja sen arvon muutosten riskin on oltava vähäinen. Tämän vuoksi sijoitusta voidaan tavallisesti pitää muina rahavaroina vain silloin, kun sillä on lyhyt juoksuaika, esimerkiksi enintään kolme kuukautta hankinta-ajankohdasta lukien. Oman pääoman ehtoiset sijoitukset jäävät yleensä muiden rahavarojen ulkopuolelle, elleivät ne ole tosiasialliselta luonteeltaan rahavaroja, kuten esimerkiksi etuosakkeet, jotka on hankittu lähellä niiden erääntymistä ja joilla on tietty lunastuspäivä.

▼B

8. Pankkilainojen katsotaan yleensä kuuluvan rahoitukseen. Vaadittaessa maksettavat sekkitililuotot ovat kuitenkin joissakin maissa olennainen osa yhteisön kassanhallintaa. Näissä tapauksissa luotollisten tilien saldoja pidetään osana rahavaroja. Tällaiselle rahoitusjärjestelylle on tyypillistä, että tilin saldo vaihtelee usein positiivisesta negatiiviseen.

9. Rahavaroihin kuuluvien erien välillä tapahtuvat muutokset eivät kuulu rahavirtoihin, koska nämä ovat ennemminkin osa yhteisön kassanhallintaa kuin liiketoimintaa, investointeja tai rahoitusta. Myös ylimääräisten rahavarojen sijoittaminen on kassanhallintaa.

RAHAVIRTALASKELMAN ESITTÄMINEN

10. Rahavirtalaskelmassa on esitettävä kauden rahavirrat jaoteltuina liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.

11. Yhteisö esittää liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat toimintansa kannalta tarkoituksenmukaisimmalla tavalla. Jaottelu toiminnoittain antaa käyttäjille informaatiota, jonka avulla he voivat arvioida kyseisten toimintojen vaikutusta yhteisön taloudelliseen asemaan ja rahavarojen määrään. Tätä informaatiota voidaan käyttää myös arvioitaessa näiden toimintojen välisiä suhteita.

12. Yksittäinen liiketoimi voi sisältää eri toimintoihin kuuluvia rahavirtoja. Jos esimerkiksi lainanhoitomaksu sisältää sekä korkoa että pääoman lyhennystä, koron osuus voidaan sisällyttää liiketoiminnan rahavirtoihin ja lyhennyksen osuus sisällytetään rahoituksen rahavirtoihin.

Liiketoiminta

13. Liiketoiminnasta kertyvä rahavirta on keskeinen tieto sen osoittamiseksi, missä määrin yhteisön toiminta on kerryttänyt riittävästi rahavirtoja lainojen takaisin maksamiseen, toimintaedellytysten säilyttämiseen, osinkojen maksamiseen ja uusiin investointeihin turvautumatta ulkoisiin rahoituslähteisiin. Informaatio toteutuneen liiketoiminnan rahavirran yksittäisistä osatekijöistä yhdessä muun informaation kanssa on hyödyllistä ennakoitaessa vastaisia liiketoiminnan rahavirtoja.

14. Liiketoiminnan rahavirrat kertyvät ensisijaisesti yhteisön pääasiallisesta tuloa tuottavasta toiminnasta. Siksi ne yleensä johtuvat sellaisista liiketoimista ja muista tapahtumista, jotka otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä. Liiketoiminnan rahavirtoja ovat esimerkiksi:

a) tavaroiden ja palvelujen myynnistä saadut maksut;

b) rojalteista, palkkioista ja muista tuotoista saadut maksut;

▼B

c) tavaroiden ja palvelujen toimittajille suoritetut maksut;

d) henkilöstölle ja henkilöstöön kuuluvien puolesta suoritetut maksut;

e) vakuutusyhteisön saamat ja suorittamat vakuutusmaksut, korvaukset, elinkorot ja muut vakuutuksiin perustuvat etuudet;

f) tuloverojen maksut tai palautukset, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen tai investointeihin; sekä

g) kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä sopimuksista saadut ja suoritetut maksut.

▼M8

Joistakin liiketoimista, esimerkiksi käyttöomaisuushyödykkeen myymisestä, voi aiheutua tulosvaikutteisesti kirjattava voitto tai tappio. Tällaisista liiketoimista johtuvat rahavirrat ovat investointien rahavirtoja. Kuteinkin maksut vuokralle annettavina pidettävien ja myöhemmin myytävänä olevien omaisuuserien, joita kuvataan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* kappaleessa 68A, valmistamisesta tai hankkimisesta ovat liiketoiminnan rahavirtoja. Myös tällaisista omaisuuseristä saatavat vuokrat ja omaisuuserien myöhemmin tapahtuvasta myynnistä saatavat maksut ovat liiketoiminnan rahavirtoja.

▼B

15. Yhteisö voi pitää arvopapereita ja lainoja kaupankäyntitarkoituksessa, jolloin ne ovat samankaltaisia kuin nimenomaisesti edelleen myytäväksi hankittu vaihto-omaisuus. Tämän vuoksi kaupankäyntitarkoituksessa hankittujen arvopapereiden ostamisesta ja myymisestä johtuvat rahavirrat luetaan liiketoiminnan rahavirtoihin. Vastaavasti rahoituslaitosten antamat luotot luokitellaan yleensä niiden liiketoimintaan kuuluviksi, koska ne liittyvät yhteisön pääasialliseen tuloa tuovaan toimintaan.

Investoinnit

▼M22

16. Investoinneista aiheutuvien rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska nämä rahavirrat kuvaavat sitä, missä määrin maksuja on suoritettu sellaisista voimavaroista, jotka on tarkoitettu kerryttämään vastaisia tuottoja ja rahavirtoja. Investointeihin voidaan luokitella vain maksut, joiden seurauksena taseeseen merkitään omaisuuserä. Investointien rahavirtoja ovat esimerkiksi:

▼B

a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden sekä muiden pitkäaikaisten varojen hankkimisesta suoritetut maksut. Näihin kuuluvat myös maksut, jotka johtuvat aktivoiduista kehittämismenoista ja itse valmistetuista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä;

b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden ja muiden pitkäaikaisten varojen myynnistä saadut maksut;

▼B

c) toisten yhteisöjen oman tai vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien sekä yhteisyritysosuuksien hankkimisesta suoritetut maksut (muihin rahavaroihin luettavista tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä instrumenteista johtuvia maksuja lukuun ottamatta);

d) toisten yhteisöjen oman tai vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien ja yhteisyritysosuuksien myynnistä saadut maksut (muihin rahavaroihin luettavista tai kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä instrumenteista johtuvia maksuja lukuun ottamatta);

e) toisille osapuolille annetut rahalainat (rahoituslaitoksen antamia lainoja lukuun ottamatta);

f) toisille osapuolille annettujen rahalainojen takaisinmaksuna saadut suoritukset (rahoituslaitoksen antamia lainoja ja lukuun ottamatta);

g) futuuri-, termiini-, optio- ja swap-sopimuksista suoritetut maksut, paitsi silloin, kun sopimukset on hankittu kaupankäyntitarkoituksessa tai kun maksut luokitellaan kuuluviksi rahoitukseen; ja

h) futuuri-, termiini-, optio- ja swap-sopimuksista saadut maksut, paitsi silloin, kun sopimukset on hankittu kaupankäyntitarkoituksessa tai kun saadut maksut luokitellaan kuuluviksi rahoitukseen.

Kun sopimusta käsitellään kirjanpidossa yksilöitävissä olevan position suojauksena, sopimuksen rahavirrat luokitellaan samalla tavalla kuin suojattavan position rahavirrat.

Rahoitus

17. Rahoituksen rahavirtojen erillinen esittäminen on tärkeää, koska se on hyödyllistä ennustettaessa vastaisiin rahavirtoihin kohdistuvia yhteisön pääomansijoittajien vaateita. Rahoituksen rahavirtoja ovat esimerkiksi:

a) osakkeiden tai muun oman pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseen laskemisesta saadut maksut;

b) yhteisön osakkeiden hankkimisesta tai lunastamisesta omistajille suoritetut maksut;

c) debentuurien, lainojen, joukkovelkakirjalainojen, kiinnelainojen ja muiden lyhyt- ja pitkäaikaisten velkojen liikkeeseen laskemisesta tai nostamisesta saadut maksut;

d) suoritetut velkojen lyhennykset; ja

e) vuokralle ottajan suorittamat rahoitusleasingistä johtuvaa velkaa pienentävät maksut.

▼B

LIIKETOIMINNAN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

18. Yhteisön on esitettävä liiketoiminnan rahavirrat käyttäen joko:

a) suoraa esittämistapaa, jolloin saadut ja suoritetut maksut esitetään bruttomääräisinä pääluokittain ryhmiteltyinä; tai

b) epäsuoraa esittämistapaa, jolloin kauden voittoa tai tappiota oikaistaan sellaisten liiketoimien vaikutuksella, joihin ei liity maksutapahtumaa, aikaisempien tai tulevien kausien liiketoimintaan kuuluvien maksujen jaksotuksilla sekä investointeihin tai rahoitukseen kuuluvilla tuotto- ja kuluerillä.

19. Yhteisöjä kannustetaan esittämään liiketoiminnan rahavirrat suoraa esittämistapaa käyttäen. Suora esittämistapa antaa informaatiota, joka voi olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisia rahavirtoja ja jota ei saada epäsuoraa esittämistapaa käytettäessä. Suoran esittämistavan edellyttämä bruttomääräisten saatujen ja suoritettujen maksujen pääluokkia koskeva informaatio voidaan saada joko:

a) yhteisön kirjanpidosta; tai

b) oikaisemalla myyntituottoja, myytyjä suoritteita vastaavia kuluja (rahoituslaitoksilla korkotuottoja ja muita vastaavia tuottoja ja korkokuluja ja muita vastaavia kuluja) sekä muita ►**M5** laajan tuloslaskelman ◄ eriä:

i) vaihto-omaisuuden ja liiketoiminnan velkojen ja saamisten muutoksilla tilikauden aikana;

ii) muilla erillä, joihin ei liity maksutapahtumaa; ja

iii) muilla erillä, joihin liittyvät maksutapahtumat kuuluvat investointien tai rahoituksen rahavirtoihin.

20. Epäsuoraa esittämistapaa käytettäessä liiketoiminnan nettorahavirta määritetään oikaisemalla voittoa tai tappiota seuraavien erien vaikutuksella:

a) vaihto-omaisuuden sekä liiketoiminnan velkojen ja saamisten muutokset tilikauden aikana;

b) erät, joihin ei liity maksutapahtumaa, kuten poistot, varaukset, laskennalliset verot, realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot, osakkuusyritysten jakamattomat voittovarat ja vähemmistöosuudet; sekä

c) muut erät, joihin liittyvät maksutapahtumat kuuluvat investointien tai rahoituksen rahavirtoihin.

Vaihtoehtoisesti liiketoiminnan nettorahavirrat voidaan epäsuoraa esittämistapaa sovellettaessa esittää myös siten, että näytetään ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ merkityt tuotot ja kulut sekä vaihto-omaisuuden ja liikesaamisten ja -velkojen muutokset tilikaudella.

INVESTOINTIEN JA RAHOITUKSEN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

21. Yhteisön on esitettävä investoinneista ja rahoituksesta saadut ja suoritetut maksut bruttomääräisinä pääluokittain eriteltyinä lukuun ottamatta nettomääräisinä esitettäviä kappaleissa 22 ja 24 mainittuja eriä.

▼B

RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN NETTOMÄÄRÄISINÄ

22. Seuraavat liiketoimintaan, rahoitukseen tai investointeihin kuuluvat rahavirrat saadaan esittää nettomääräisinä:

a) asiakkaiden puolesta saadut ja suoritetut maksut silloin, kun rahavirrat kuvastavat ennemminkin asiakkaan kuin yhteisön toimintaa; sekä

b) saadut ja suoritetut maksut sellaisista eristä, jotka ovat nopeakiertoisia ja joiden määrät ovat suuria ja juoksuajat lyhyitä.

23. Kappaleessa 22(a) tarkoitettuja saatuja ja suoritettuja maksuja ovat esimerkiksi:

a) vaadittaessa maksettavien talletusten vastaanottaminen ja maksaminen, kun kyseessä on pankki;

b) varat, joita sijoitustoimintaa harjoittava yhteisö pitää hallussaan asiakkaiden lukuun; ja

c) kiinteistöjen omistajien puolesta perityt ja heille tilitettävät vuokrat.

Kappaleessa 22(b) tarkoitettuja saatuja ja suoritettuja maksuja ovat esimerkiksi annetut luotot ja saadut takaisinmaksut, jotka koskevat:

a) pääomia, jotka liittyvät luottokorttiasiakkaisiin;

b) sijoitusten ostoa ja myyntiä; ja

c) muita lyhytaikaisia velkoja, esimerkiksi sellaisia, joiden juoksuaika on enintään kolme kuukautta.

24. Rahoituslaitos saa esittää seuraavista toiminnoista johtuvat rahavirrat nettomääräisinä:

a) määräaikaistalletusten vastaanottamisesta ja suorittamisesta johtuvat maksut;

b) talletusten tekeminen muihin rahoituslaitoksiin ja niiden nostaminen; sekä

c) asiakkaille annetut rahalainat sekä niiden takaisinmaksut.

ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISET RAHAVIRRAT

25. Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuvat rahavirrat on muutettava yhteisön toimintavaluutan määräisiksi käyttäen kuhunkin ulkomaanrahan määräiseen erään rahavirran toteutumispäivänä vallitsevaa toimintavaluutan ja ulkomaisen valuutan välistä vaihtokurssia.

26. Ulkomaisen tytäryrityksen rahavirrat on muutettava käyttäen vaihtokursseja, jotka vallitsevat toimintavaluutan ja kyseisen ulkomaanvaluutan välillä rahavirtojen toteutumispäivinä.

27. Ulkomaan rahan määräiset rahavirrat esitetään yhdenmukaisesti IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* kanssa. Tämä sallii todellista kurssia lähellä olevan kurssin käyttämisen. Ulkomaan rahan määräiset tapahtumat saadaan kirjata ja ulkomaisen tytäryrityksen rahavirrat muuttaa esimerkiksi kauden painotettua keskikurssia käyttäen. IAS 21 ei kuitenkaan salli ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ vaihtokurssin käyttämistä tytäryrityksen rahavirtojen muuttamisessa.

▼B

28. Valuuttakurssien muutoksista johtuvat realisoitumattomat voitot ja tappiot eivät ole rahavirtoja. Kurssien muutosten vaikutus ulkomaanrahan määräisinä pidettäviin tai erääntyviin rahavaroihin esitetään kuitenkin rahavirtalaskelmassa, jotta tilikauden alun ja lopun rahavarat saadaan täsmäämään. Tämä erä esitetään erillään liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista, ja se sisältää mahdolliset erot verrattuna siihen, että kyseiset rahavirrat olisi esitetty kauden päättymispäivän kurssien mukaisina.

29. [poistettu]

30. [poistettu]

KOROT JA OSINGOT

31. Saaduista ja maksetuista koroista ja osingoista johtuvat rahavirrat on esitettävä omina erinään. Kukin erä on luokiteltava kaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla joko liiketoimintaan, investointeihin tai rahoitukseen kuuluvaksi.

▼M1

32. Tilikaudella maksetut korot esitetään kokonaisuudessaan rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, onko ne kirjattu kuluiksi ►M5 tulosvaikutteisesti ◄ vai aktivoitu IAS 23:n *Vieraan pääoman menot* mukaisesti.

▼B

33. Maksetut korot sekä saadut korot ja osingot luokitellaan tavallisesti rahoituslaitoksen liiketoiminnan rahavirtoihin kuuluviksi. Siitä, mihin ryhmään nämä rahavirrat kuuluvat muilla yhteisöillä, ei ole yksimielisyyttä. Maksetut korot ja saadut osingot ja korot voidaan luokitella liiketoiminnan rahavirroiksi, koska ne otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä. Vaihtoehtoisesti maksetut korot sekä saadut korot ja osingot voidaan lukea kuuluviksi rahoituksen tai investointien rahavirtoihin, koska ne ovat rahoituksen hankkimisesta johtuvia menoja tai sijoitusten tuottoja.

34. Maksetut osingot voidaan luokitella rahoituksen rahavirroiksi, koska ne ovat rahoituksen hankkimisesta johtuvia menoja. Vaihtoehtoisesti ne voidaan esittää myös osana liiketoiminnan rahavirtaa, jotta käyttäjät pystyvät määrittämään yhteisön kyvyn maksaa osinkoja liiketoiminnan rahavirroista.

TULOVEROT

35. Tuloveroista johtuvat rahavirrat on esitettävä omana eränään ja luokiteltava liiketoiminnan rahavirroiksi, jollei niiden voida erityisesti osoittaa kuuluvan rahoitukseen ja investointeihin.

▼B

36. Tuloverot johtuvat liiketoimista, joista syntyy rahavirtalaskelmassa esitettäviä, liiketoimintaan, investointeihin tai rahoitukseen luokiteltavia rahavirtoja. Vaikka verokulun voidaan ehkä helposti osoittaa liittyvän investointeihin tai rahoitukseen, tästä verokulusta johtuvia rahavirtoja on usein käytännössä mahdotonta erottaa, ja ne saattavat toteutua eri kaudella kuin niiden perustana olevat liiketoimet. Maksetut verot esitetään sen vuoksi yleensä liiketoiminnan rahavirtoina. Jos kuitenkin on käytännössä mahdollista osoittaa veroista johtuvan rahavirran aiheutuvan tietystä liiketoimesta, joka saa aikaan rahoitukseen tai investointeihin luettavan rahavirran, verosta johtuva rahavirta luetaan vastaavasti rahoitukseen tai investointeihin kuuluvaksi. Jos veroista johtuvat rahavirrat on kohdistettu useammalle toiminnalle, ilmoitetaan maksettujen verojen kokonaismäärä erikseen.

SIJOITUKSET TYTÄR-, OSAKKUUS- JA YHTEISYRITYKSIIN

37. Kun tytär- tai osakkuusyritykseen tehty sijoitus on käsitelty joko pääomaosuusmenetelmää käyttäen tai hankintamenoon perustuen, sijoittajayritys merkitsee sen osalta rahavirtalaskelmaan vain yhteisön itsensä ja sijoituskohteen väliset rahavirrat, esimerkiksi osingot ja saamiset.

38. Jos yhteisö merkitsee osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä taseeseen suhteellista yhdistelyä käyttäen (ks. IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä)*, se sisällyttää konsernin rahavirtalaskelmaan suhteellisen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön rahavirroista. Yhteisö, joka soveltaa yhteisyritysosuuteen pääomaosuusmenetelmää, merkitsee rahavirtalaskelmaan ne rahavirrat, jotka liittyvät tehtyyn sijoitukseen, sekä osingot ja muut yhteisön itsensä ja yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön väliset maksut.

▼M11

OMISTUSOSUUKSIEN MUUTOKSET TYTÄRYRITYKSISSÄ JA MUISSA LIIKETOIMINNOISSA

39. Kokonaisrahavirrat, jotka johtuvat tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä, on esitettävä omina erinään ja luokiteltava investointien rahavirroiksi.

40. Yhteisön on ilmoitettava kauden aikana tapahtuneista tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevista määräysvallan saamisista ja menettämisistä seuraavat tiedot yhteenlaskettuina määrinä:

a) maksettu tai saatu kokonaisvastike;

b) rahavaroista koostuva osuus vastikkeesta;

c) rahavarat niissä tytäryrityksissä tai muissa liiketoiminnoissa, joita koskeva määräysvalta on saatu tai menetetty; ja

d) varat ja velat rahavaroja lukuun ottamatta pääryhmittäin yhteen laskettuina niissä tytäryrityksissä tai muissa liiketoiminnoissa, joita koskeva määräysvalta on saatu tai menetetty.

▼**M11**

41. Tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä aiheutuneiden rahavirtavaikutusten esittäminen omina erinään samoin kuin hankittujen ja luovutettujen varojen ja velkojen esittäminen erikseen auttavat erottamaan nämä rahavirrat muista liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirroista. Määräysvallan menettämisen rahavirtavaikutuksia ei vähennetä määräysvallan saamisen rahavirtavaikutuksista.

42. Yhteenlasketut käteisvaroina maksetut tai saadut vastikkeet tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä esitetään rahavirtalaskelmassa hankittujen tai luovutettujen rahavarojen määrällä vähennettyinä osana tällaisia liiketoimia, tapahtumia tai olosuhteiden muutoksia.

42A. Rahavirrat, jotka johtuvat sellaisista omistusosuuden muutoksista tytäryrityksessä, jotka eivät aiheuta määräysvallan menetystä, on luokiteltava rahoituksen rahavirroiksi.

42B. Sellaiset omistusosuuden muutokset tytäryrityksessä, jotka eivät aiheuta määräysvallan menetystä, esimerkiksi tilanne, jossa emoyritys myöhemmin ostaa tai myy tytäryrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, käsitellään kirjanpidossa omaa pääomaa koskevina liiketoimina (ks. IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (jota IASB muutti vuonna 2008)). Näin ollen tästä johtuvat rahavirrat luokitellaan samalla tavalla kuin muut kappaleessa 17 kuvatut liiketoimet omistajien kanssa.

▼**B**

LIIKETOIMET, JOIHIN EI LIITY MAKSUTAPAHTUMAA

43. Sellaiset investointi- ja rahoitustapahtumat, jotka eivät edellytä rahavarojen käyttöä, on jätettävä rahavirtalaskelman ulkopuolelle. Tällaiset tapahtumat on esitettävä muualla tilinpäätöksessä tavalla, joka antaa kyseisistä investointi- ja rahoitustoimista kaiken merkityksellisen informaation.

44. Monilla investointi- ja rahoitustoimilla ei ole välitöntä vaikutusta kauden rahavirtoihin, vaikka ne vaikuttavat yhteisön pääomien ja varojen rakenteeseen. Maksutapahtumia aiheuttamattomien liiketoimien jättäminen rahavirtalaskelman ulkopuolelle on johdonmukaista rahavirtalaskelman tarkoitukseen nähden, sillä nämä erät eivät aiheuta rahavirtaa kyseisellä kaudella. Liiketoimia, joihin ei liity maksutapahtumaa, ovat esimerkiksi:

a) omaisuuserien hankkiminen suoraan velkaa vastaan tai rahoitusleasingsopimuksella;

b) yhteisön hankkiminen osakeantia käyttäen; ja

c) velan muuttaminen omaksi pääomaksi.

RAHAVAROJEN OSATEKIJÄT

45. Yhteisön on esitettävä rahavarojen osatekijät sekä esitettävä rahavirtalaskelmassa ja taseessa esitettyjen määrien välinen täsmäytyslaskelma.

▼B

46. Ottaen huomioon erilaiset kassanhallinta- ja pankkikäytännöt eri puolilla maailmaa yhteisö esittää periaatteet, joita se noudattaa rahavarojen osatekijöitä määrittäessään, jotta IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaiset vaatimukset tulisivat täytetyiksi.

47. Jos rahavarojen osatekijöiden määrittämisperiaatetta on muutettu esimerkiksi siten, että aiemmin yhteisön sijoitussalkkuun kuulunut rahoitusinstrumentti on nyt luettu rahavaroihin, muutoksen vaikutus esitetään IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

MUUT ESITETTÄVÄT TIEDOT

48. Yhteisön on esitettävä johdon kommenteilla varustettuina sellaiset merkittävät rahavaroihin kuuluvat yksittäisen yhteisön hallussa olevat erät, jotka eivät ole konsernin käytettävissä.

49. On erilaisia tilanteita, joissa yhteisön hallussa olevat rahavarat eivät ole konsernin käytettävissä. Esimerkkinä voivat olla tytäryrityksen rahavarat sellaisessa valtiossa, jossa on valuutanvaihtoa koskevia tai muita oikeudellisia rajoituksia, joiden vuoksi rahavarat eivät ole emoyrityksen ja muiden tytäryritysten käytettävissä.

50. Lisätiedot voivat olla merkityksellisiä käyttäjille, jotta he saavat käsityksen yhteisön taloudellisesta asemasta ja maksuvalmiudesta. Tällaisten tietojen esittäminen johdon kommenteilla varustettuna on suositeltavaa, ja ne voivat sisältää:

a) käyttämättömät luottojärjestelyt, jotka voivat olla käytettävissä vastaisia liiketoimia ja pääomasitoumusten hoitamista varten, sekä mahdolliset näitä järjestelyjä koskevat rajoitukset;

b) suhteellista yhdistelymenetelmää käyttäen konsernitilinpäätökseen sisällytettyjen yhteisyritysten yhteenlasketut liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat;

c) toimintakapasiteettia lisäävien rahavirtojen yhteenlasketun määrän erotettuna toimintakapasiteetin säilyttämisen vaatimista rahavirroista; sekä

d) kunkin raportoitavan segmentin liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat (ks. IFRS 8 *Toimintasegmentit*).

51. Toimintakapasiteettia lisäävien ja sen säilyttämiseksi vaadittavien rahavirtojen erillinen esittäminen on hyödyllistä käyttäjälle, koska käyttäjä pystyy sen avulla toteamaan, investoiko yhteisö riittävästi toimintakapasiteettinsa säilyttämiseksi. Yhteisö, joka ei investoi riittävästi toimintakapasiteettinsa säilyttämiseen, saattaa vaarantaa vastaisen kannattavuutensa nykyisen maksuvalmiuden ja voitonjaon takia.

▼B

52. Segmenttikohtaisen rahavirtainformaation avulla käyttäjät saavat paremman käsityksen koko yhteisön rahavirtojen ja yhteisön eri osien rahavirtojen välisistä suhteista sekä segmenttikohtaisten rahavirtojen saatavuudesta ja vaihteluista.

VOIMAANTULO

53. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1994 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼M11

54. IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 39–42, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 42A ja 42B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutoksia on sovellettava takautuvasti.

▼M8

55. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin* tehdyt parannukset aiheutti muutoksen kappaleeseen 14. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto ja sovellettava IAS 16:n kappaletta 68A.

▼M22

56. Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 16. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 8

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta- ja muuttamiskriteereistä samoin kuin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten, kirjanpidollisten arvioiden muutosten ja virheiden korjausten kirjanpitokäsittelystä sekä niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardin tarkoituksena on parantaa yhteisön tilinpäätöksen merkityksellisyyttä ja luotettavuutta samoin kuin eri ajankohtien tilinpäätösten vertailukelpoisuutta sekä vertailukelpoisuutta toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin nähden.

2. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämisestä tilinpäätöksessä, lukuun ottamatta tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, määrätään IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen*.

SOVELTAMISALA

3. Tätä standardia on sovellettava tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valitsemiseen ja soveltamiseen sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten, kirjanpidollisten arvioiden muutosten ja aikaisempia kausia koskevien virheiden korjausten käsittelyyn kirjanpidossa.

4. Aikaisempia kausia koskevien virheiden korjausten ja takautuvasti toteutetuista tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista johtuvien oikaisujen verovaikutukset käsitellään ja esitetään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteilla tarkoitetaan erityisiä periaatteita, perusteita, konventioita, sääntöjä ja käytäntöjä, joita yhteisö soveltaa tilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.

Kirjanpidollisen arvion muutos on sellainen oikaisu omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon tai kauden aikana tapahtuvaan omaisuuserän käyttöön, joka aiheutuu varojen ja velkojen tarkasteluhetken tilan ja niihin liittyvien odotettujen vastaisten hyötyjen ja velvoitteiden arvioimisesta. Kirjanpidollisten arvioiden muutokset johtuvat uudesta informaatiosta tai uusista tapahtumista, eivätkä ne näin ollen ole virheiden korjauksia.

Kansainväliset tilinpäätösstandardit International Financial Reporting Standards *(IFRS-standardit)* ovat kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen International Accounting Standards Boardin (IASB) hyväksymiä standardeja ja tulkintoja. Niihin kuuluvat:

a) IFRS-standardit;

b) IAS-standardit; ja

c) Kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean *Standing Interpretations Committee* (SIC) antamat tulkinnat.

▼B

Olennainen Erien esittämättä jättämisen tai virheellisen esittämisen merkitys on olennainen, jos nämä esittämättä jättämiset tai virheelliset esittämiset yksin tai yhdessä voisivat vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuus riippuu esittämättä jätetyn tai virheellisesti esitetyn erän koosta ja luonteesta vallitsevissa olosuhteissa arvioituna. Ratkaisevana tekijänä voi olla erän koko tai sen luonne tai molemmat yhdessä.

Aikaisempia kausia koskevat virheet ovat yhteisön yhden tai useamman aikaisemman kauden tilinpäätöksessä esittämättä jätettyjä tai virheellisesti esitettyjä tietoja sen seurauksena, että ei ole käytetty tai että on käytetty väärin sellaista luotettavaa informaatiota, joka:

a) on ollut käytettävissä silloin, kun kyseisten kausien tilinpäätökset on hyväksytty julkistettavaksi; ja

b) olisi voitu kohtuudella odottaa hankitun ja otetun huomioon kyseisiä tilinpäätöksiä laadittaessa ja esitettäessä.

Tällaiset virheet voivat johtua esimerkiksi laskuvirheistä, laatimisperiaatteiden virheellisestä soveltamisesta, siitä, ettei asiaa ole huomattu, tosiasioiden vääristä tulkinnoista, tai väärinkäytöksistä.

Takautuva soveltaminen tarkoittaa uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltamista liiketoimiin, muihin tapahtumiin ja olosuhteisiin ikään kuin kyseistä periaatetta olisi sovellettu aina.

Takautuva oikaiseminen tarkoittaa tilinpäätöksen perustekijöihin liittyvien määrien kirjaamisen, arvostamisen ja esittämisen korjaamista sellaisiksi kuin ne olisivat, jos aikaisempaa kautta koskevaa virhettä ei olisi koskaan tapahtunut.

Ei käytännössä mahdollista Vaatimuksen noudattaminen ei ole käytännössä mahdollista silloin, kun yhteisö ei pysty noudattamaan sitä, vaikka se on tätä kaikin kohtuullisina pidettävin ponnistuksin yrittänyt. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutosta tai virheen korjaamiseksi tehtävää oikaisua ei ole käytännössä mahdollista toteuttaa takautuvasti tietyn aikaisemman kauden osalta, jos:

a) takautuvan soveltamisen tai oikaisemisen vaikutukset eivät ole määritettävissä;

b) takautuva soveltaminen tai oikaiseminen edellyttää oletuksia siitä, mitkä johdon aikomukset olisivat olleet kyseisellä kaudella; tai

c) takautuva soveltaminen tai oikaiseminen edellyttää merkittäviä määräarvioita ja on mahdotonta erottaa objektiivisesti näihin arvioihin liittyvä informaatio, joka

   i) antaa näyttöä sinä päivänä (tai niinä päivinä) vallinneista olosuhteista, jo(i)na kyseiset määrät on ollut kirjattava, arvostettava tai esitettävä; ja

   ii) olisi ollut käytettävissä silloin, kun kyseisen kauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi,

   muusta informaatiosta.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen *ei-takautuva toteuttaminen* ja kirjanpidollisen arvion muutoksen vaikutuksen kirjaaminen ei-takautuvasti tarkoittaa, että:

a) uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan niihin liiketoimiin, muihin tapahtumiin ja olosuhteisiin jotka toteutuvat sen päivän jälkeen, jona periaatetta muutetaan; ja

▼B

b) kirjanpidollisen arvion muutoksen vaikutus kirjataan tarkasteltavana olevalla kaudella ja niillä tulevilla kausilla, joihin muutos vaikuttaa.

6. Arvioitaessa sitä, voisiko tiedon esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen vaikuttaa käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin ja voisiko sillä näin ollen olla olennaista merkitystä, on otettava huomioon näiden käyttäjien erityispiirteet. *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* kappaleessa 25 todetaan, että ”käyttäjillä oletetaan olevan kohtuullinen liiketoiminnan, talouden ja kirjanpidon tuntemus sekä halukkuutta perehtyä informaatioon kohtuullisen huolellisesti”. Asiaa arvioitaessa on sen vuoksi otettava huomioon, minkä tällaisiin käyttäjiin voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan heidän tehdessään taloudellisia päätöksiä.

TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen

▼M8

7. Silloin kun liiketointa, muuta tapahtumaa tai olosuhteita nimenomaisesti koskee jokin IFRS-standardi, kyseiseen erään sovellettava tilinpäätöksen laatimisperiaate tai -periaatteet on määrättävä soveltamalla kyseistä IFRS-standardia.

▼B

8. IFRS-standardeissa määrätään sellaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita noudattamalla IASB:n mielestä saadaan aikaan tilinpäätös, joka sisältää merkityksellistä ja luotettavaa informaatiota niistä liiketoimista, muista tapahtumista ja olosuhteista, joita nämä periaatteet koskevat. Näitä periaatteita ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisella ei ole olennaista vaikutusta. Ei kuitenkaan ole asianmukaista tehdä tai jättää korjaamatta epäolennaistakaan poikkeamaa IFRS-standardeista, jos sen tarkoituksena on yhteisön taloudellisen aseman, taloudellisen tuloksen tai rahavirtojen esittäminen tietynlaisena.

▼M8

9. IFRS-standardeihin liittyy ohjeistusta, jonka tarkoituksena on auttaa yhteisöjä vaatimusten soveltamisessa. Tällaisessa ohjeistuksessa mainitaan aina, onko se kiinteä osa IFRS-standardeja. Ohjeistus, joka on kiinteä osa IFRS-standardeja, on velvoittavaa. Ohjeistus, joka ei ole kiinteä osa IFRS-standardeja, ei sisällä tilinpäätöstä koskevia vaatimuksia.

▼B

10. Silloin kun ei ole olemassa standardia tai tulkintaa, joka nimenomaisesti koskisi liiketointa, muuta tapahtumaa tai olosuhdetta, johdon on kehitettävä harkintaansa käyttäen sellainen tilinpäätöksen laatimisperiaate, jota soveltaen tuotettava informaatio on:

a) merkityksellistä käyttäjille taloudellisessa päätöksenteossa; ja

b) luotettavaa siten, että tilinpäätös:

i) kuvaa todenmukaisesti yhteisön taloudellista asemaa, taloudellista tulosta ja rahavirtoja;

ii) kuvastaa liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden tosiasiallista taloudellista sisältöä eikä ainoastaan niiden oikeudellista muotoa;

iii) on puolueetonta, ts. vääristymätöntä;

iv) on tuotettu varovaisuutta noudattaen; ja

v) on täydellistä kaikilta olennaisilta osin.

▼M8

11. Kappaleessa 10 tarkoitetussa harkinnassaan johdon on tukeuduttava seuraaviin lähteisiin alenevassa järjestyksessä ja arvioitava niiden käyttökelpoisuutta:

(a) vastaavanlaisia ja kyseisiin aiheisiin liittyviä asioita käsittelevien IFRS-standardien sisältämät vaatimukset; ja

(b) yleisissä perusteissa annetut varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ja kirjauskriteerit sekä niiden arvostukseen liittyvät käsitteet.

▼B

12. Kappaleessa 10 tarkoitetussa harkinnassaan johto voi ottaa huomioon myös muiden normeja antavien tahojen viimeisimmät määräykset, jos nämä tahot kehittävät tilinpäätösstandardeja samanlaisen käsitteellisen viitekehyksen pohjalta, sekä muun tilinpäätöstä koskevan kirjallisuuden ja eri toimialoilla vallitsevat hyväksytyt käytännöt, kunhan nämä eivät ole ristiriidassa kappaleessa 11 tarkoitettujen lähteiden kanssa.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

13. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja sovellettava niitä johdonmukaisesti samankaltaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin ja tilanteisiin, ellei jokin ►M5 IFRS-standardi ◄ nimenomaisesti vaadi tai salli erien luokittelemista ryhmiin, joihin erilaisten periaatteiden soveltaminen saattaa olla asianmukaista. Jos jossakin standardissa tai tulkinnassa vaaditaan tai sallitaan tällainen erien luokitteleminen, kullekin ryhmälle on valittava asianmukainen tilinpäätöksen laatimisperiaate, jota sovelletaan johdonmukaisesti.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

14. Yhteisö saa muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta vain, jos

a) jokin ►M5 IFRS-standardi ◄ vaatii muutosta; tai

b) muutoksen ansiosta tilinpäätös antaa luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien tai olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.

15. Tilinpäätöksen käyttäjien pitää pystyä vertailemaan yhteisön eri ajankohdilta laadittuja tilinpäätöksiä yhteisön taloudellisen aseman, taloudellisen tuloksen ja rahavirtojen kehityssuuntien toteamiseksi. Tämän vuoksi kunkin kauden aikana samoin kuin kaudesta toiseen sovelletaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, ellei tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutos täytä jompaakumpaa kappaleessa 14 tarkoitetuista kriteereistä.

16. Seuraavat eivät ole tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltaminen sellaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin, jotka eroavat tosiasialliselta sisällöltään aikaisemmin esiintyneistä; ja

b) uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltaminen sellaisiin liiketoimiin, muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin, joita ei ole esiintynyt aikaisemmin tai jotka eivät ole olleet olennaisia.

17. Kun omaisuuserät arvostetaan ensimmäistä kertaa uudelleen IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* tai IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti, tätä tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutosta käsitellään IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti uudelleenarvostuksena, ei tämän standardin mukaisesti.

▼B

18. Kappaleet 19–31 eivät koske kappaleessa 17 kuvattua tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutosta.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten toteuttaminen

19. Kappaleessa 23 esitetyin rajoituksin:

a) yhteisön on käsiteltävä standardin tai tulkinnan ensi kertaa tapahtuvasta soveltamisesta johtuvaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutosta kyseiseen standardiin tai tulkintaan mahdollisesti sisältyvien erityisten siirtymäsääntöjen mukaisesti; ja

b) silloin kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta soveltaessaan ensimmäistä kertaa sellaista standardia tai tulkintaa, johon ei sisälly erityisiä tätä muutosta koskevia siirtymäsääntöjä, tai jos se muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta vapaaehtoisesti, sen on toteutettava muutos takautuvasti.

20. Standardin ennenaikaista soveltamista ei pidetä tässä standardissa vapaaehtoisena tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksena.

21. Silloin kun ei ole olemassa standardia tai tulkintaa, joka nimenomaisesti koskisi liiketointa, muuta tapahtumaa tai olosuhteita, johto voi kappaleen 12 mukaisesti käyttää tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, joka on peräisin muiden normeja antavien tahojen viimeisimmistä määräyksistä, jos nämä kehittävät tilinpäätösstandardeja samanlaisen käsitteellisen viitekehyksen pohjalta. Jos yhteisö päättää muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta tällaisen määräyksen muuttumisen johdosta, kyseistä muutosta käsitellään vapaaehtoisena tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksena ja siitä esitetään sen mukaiset tiedot.

Takautuva soveltaminen

22. Silloin kun tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos toteutetaan takautuvasti kappaleen 19 (a) tai (b) mukaisesti, yhteisön on kappaleessa 23 esitetyin rajoituksin oikaistava jokaisen muutoksen vaikutuksen kohteena olevan oman pääoman erän aikaisimman esitettävän kauden alkusaldoa ja muutettava muut vertailutiedot jokaiselta tilinpäätöksessä esitettävältä aikaisemmalta kaudelta ikään kuin uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta olisi sovellettu aina.

Rajoitukset takautuvalle soveltamiselle

23. Silloin kun kappale 19(a) tai (b) edellyttää takautuvaa soveltamista, tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettava takautuvasti, paitsi jos ei ole käytännössä mahdollista määrittää joko muutoksen vaikutusta tiettyihin kausiin tai sen kertynyttä vaikutusta.

24. Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen vaikutusta vertailutietoihin yhdeltä tai useammalta tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta, yhteisön on sovellettava uutta laatimisperiaatetta varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin ensimmäisen sellaisen kauden alussa, johon sen takautuva soveltaminen on käytännössä mahdollista, joka saattaa olla tarkasteltavana oleva kausi, ja tehtävä vastaavat oikaisut jokaisen muutoksen vaikutuksen kohteena olevan oman pääoman erän kyseisen kauden alkusaldoon.

25. Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää sitä kauden alkuun mennessä kertynyttä vaikutusta, joka syntyisi uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltamisesta kaikkiin aikaisempiin kausiin, yhteisön on oikaistava vertailutietoja siten, että uutta periaatetta sovelletaan ei-takautuvasti aikaisimmasta käytännössä mahdollisesta ajankohdasta alkaen.

▼B

26. Kun yhteisö soveltaa uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, se soveltaa uutta periaatetta aikaisempien kausien vertailutietoihin niin kauas taaksepäin kuin se on käytännössä mahdollista. Takautuva soveltaminen johonkin aikaisempaan kauteen ei ole käytännössä mahdollista, jos ei ole käytännössä mahdollista määrittää kertynyttä vaikutusta taseen lukuihin sekä kyseisen kauden alussa että lopussa. Tästä johtuvat oikaisut, jotka koskevat aikaisempia kausia kuin niitä, jotka esitetään tilinpäätöksessä, tehdään oikaisemalla jokaisen muutoksen vaikutuksen kohteena olevan oman pääoman erän aikaisimman esitettävän kauden alkusaldoa. Tavallisesti oikaisu tehdään kertyneisiin voittovaroihin. Oikaisu voidaan kuitenkin tehdä myös johonkin muuhun oman pääoman erään (esimerkiksi jonkin standardin tai tulkinnan noudattamiseksi). Myös muu aikaisempia kausia koskeva informaatio, esimerkiksi tilinpäätöstietojen tiivistelmät, oikaistaan niin kauas taaksepäin kuin se on käytännössä mahdollista.

27. Silloin kun yhteisön ei ole käytännössä mahdollista soveltaa uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti sen vuoksi, että se ei pysty määrittämään periaatteen soveltamisesta kertyvää vaikutusta kaikkiin aikaisempiin kausiin, yhteisö soveltaa uutta periaatetta kappaleen 25 mukaisesti ei-takautuvasti aikaisimman mahdollisen kauden alusta lähtien. Tällöin se ei ota huomioon sitä osaa varojen, velkojen ja oman pääoman kertyneistä oikaisuista, joka on kertynyt ennen kyseistä ajankohtaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muuttaminen on sallittua, vaikka periaatetta ei olisi käytännössä mahdollista soveltaa ei-takautuvasti yhteenkään aikaisempaan kauteen. Kappaleissa 50–53 on ohjeistusta siitä, milloin uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa yhteen tai useampaan aikaisempaan kauteen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

28. Silloin kun standardin tai tulkinnan ensi kertaa tapahtuvalla soveltamisella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai johonkin aikaisempaan kauteen, kun sillä olisi tällaista vaikutusta mutta oikaisun määrää ei ole käytännössä mahdollisuutta selvittää, tai kun sillä saattaisi olla vaikutusta tuleviin kausiin, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) kyseisen standardin tai tulkinnan otsikko;

b) tieto siitä, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on tehty sen siirtymäsääntöjen mukaisesti, milloin näin on;

c) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne;

d) kuvaus siirtymäsäännöistä, mikäli tällaisia on;

e) kuvaus siirtymäsäännöistä, joilla saattaisi olla vaikutusta tuleviin kausiin, mikäli tällaisia on;

f) siltä osin kuin se on käytännössä mahdollista määrittää, tarkasteltavana olevaan kauteen ja kuhunkin tilinpäätöksessä esitettävään aikaisempaan kauteen kohdistuva oikaisu:

   i) kuhunkin tilinpäätöksen erään, johon muutoksella on vaikutusta; ja

   ii) laimentamattomaan ja laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen, jos IAS 33 *Osakekohtainen tulos* koskee yhteisöä;

g) oikaisu, joka kohdistuu aikaisempiin kausiin kuin niihin, jotka esitetään tilinpäätöksessä, siltä osin kuin se on käytännössä mahdollista määrittää; ja

h) jos periaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa kappaleen 19(a) tai (b) edellyttämällä tavalla takautuvasti tiettyyn aikaisempaan kauteen tai tilinpäätöksessä esitettäviä kausia aikaisempiin kausiin, kyseisen tilanteen syntymiseen johtaneet olosuhteet ja kuvaus siitä, miten ja mistä alkaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettu.

▼B

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

29. Silloin kun vapaaehtoisella tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai johonkin aikaisempaan kauteen, kun sillä olisi vaikutusta kyseiseen kauteen mutta oikaisun määrää ei ole käytännössä mahdollista selvittää, tai kun sillä saattaisi olla vaikutusta tuleviin kausiin, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne;

b) syyt, joiden vuoksi uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltamisen ansiosta tuotetaan luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota;

c) siltä osin kuin se on käytännössä mahdollista määrittää, tarkasteltavana olevaan kauteen ja kuhunkin tilinpäätöksessä esitettävään aikaisempaan kauteen kohdistuva oikaisu:

i) kuhunkin tilinpäätöksen erään, johon muutoksella on vaikutusta; ja

ii) laimentamattomaan ja laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen, jos IAS 33 koskee yhteisöä;

d) oikaisu, joka kohdistuu aikaisempiin kausiin kuin niihin, jotka esitetään tilinpäätöksessä, siltä osin kuin se on käytännössä mahdollista määrittää; ja

e) jos periaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa takautuvasti tiettyyn aikaisempaan kauteen tai tilinpäätöksessä esitettäviä kausia aikaisempiin kausiin, kyseisen tilanteen syntymiseen johtaneet olosuhteet ja kuvaus siitä, miten ja mistä alkaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettu.

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

30. Silloin kun yhteisö ei ole soveltanut uutta standardia tai tulkintaa, joka on julkaistu mutta ei vielä voimassa, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tämä seikka; ja

b) tiedossa tai kohtuudella arvioitavissa oleva informaatio, jolla on merkitystä arvioitaessa uuden standardin tai tulkinnan käyttöönoton vaikutusta yhteisön tilinpäätökseen kaudella, jolla sitä sovelletaan ensimmäistä kertaa.

31. Kappaleen 30 noudattamiseksi yhteisö harkitsee seuraavien tietojen esittämistä:

a) uuden standardin tai tulkinnan otsikko;

b) tulossa olevan tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen tai muutosten luonne;

c) päivä, johon mennessä ►M5 IFRS-standardi ◄ on otettava käyttöön;

d) päivä, jona yhteisö suunnittelee aloittavansa standardin tai tulkinnan soveltamisen; ja

e) joko:

i) kuvaus vaikutuksesta, joka standardin tai tulkinnan käyttöönotolla odotetaan olevan yhteisön tilinpäätökseen; tai

ii) jos vaikutus ei ole tiedossa eikä kohtuudella arvioitavissa, tieto tästä.

▼B

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN MUUTOKSET

32. Liiketoimintaan luonnostaan kuuluvista epävarmuustekijöistä johtuen useat tilinpäätöksen erät eivät ole määritettävissä tarkasti vaan ainoastaan arvioitavissa. Arviointiin kuuluu viimeisimpään käytettävissä olevaan, luotettavaan tietoon perustuva harkinta. Esimerkiksi seuraavia saatetaan joutua arvioimaan:

a) luottotappiot;

b) vaihto-omaisuuden epäkuranttius;

c) rahoitusvarojen tai -velkojen käypä arvo;

d) poistojen kohteena olevien omaisuuserien taloudellinen vaikutusaika tai niiden ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotettu jakautuminen; ja

e) takuuvelvoitteet.

33. Järkevien arvioiden tekeminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta.

34. Arviota saattaa olla tarpeen tarkistaa sen perustana olevien olosuhteiden muuttuessa taikka uuden informaation tai lisääntyneen kokemuksen seurauksena. Arvion muutos on luonteeltaan sellainen, ettei se liity aikaisempiin kausiin eikä ole virheen korjaus.

35. Sovellettavan arvostusperusteen muutos on tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, eikä se ole kirjanpidollisen arvion muutos. Silloin kun on vaikeaa erottaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos kirjanpidollisen arvion muutoksesta, muutosta käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena.

36. Kirjanpidollisen arvion muutoksen vaikutus, lukuun ottamatta kappaleessa 37 tarkoitettuja muutoksia, on kirjattava ei-takautuvasti esittämällä se tulosvaikutteisesti:

(a) kaudella, jonka aikana muutos tapahtuu, jos muutos vaikuttaa vain kyseiseen kauteen; tai

(b) kaudella, jonka aikana muutos tapahtuu, ja tulevilla kausilla, jos muutos vaikuttaa molempiin.

37. Siltä osin kuin kirjanpidollisen arvion muutos aiheuttaa muutoksia varoihin ja velkoihin tai liittyy johonkin oman pääoman erään, se on kirjattava siihen liittyvän omaisuuserän, velan tai oman pääoman erän kirjanpitoarvon oikaisuksi kaudella, jonka aikana muutos tapahtuu.

38. Kirjanpidollisen arvion muutoksen vaikutuksen ei-takautuva kirjaaminen tarkoittaa sitä, että muuttunutta arviota sovelletaan liiketoimiin, muihin tapahtumin ja olosuhteisiin arvion muuttumisajankohdasta lähtien. Kirjanpidollisen arvion muutos saattaa vaikuttaa vain tarkasteltavana olevan kauden voittoon tai tappioon tai sekä tarkasteltavana olevan kauden että tulevien kausien voittoon tai tappioon. Esimerkiksi luottotappioita koskevan arvion muutos vaikuttaa vain tarkasteltavana olevan kauden voittoon tai tappioon, ja siksi se kirjataan tarkasteltavana olevalla kaudella. Poistojen kohteena olevan omaisuuserien arvioidun taloudellisen vaikutusajan muutos tai omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn käytön odotetun jakaantumisen muutos vaikuttaa kuitenkin poistoihin tarkasteltavana olevalla kaudella ja kaikilla jäljellä olevaan taloudelliseen vaikutusaikaan kuuluvilla kausilla. Muutoksen vaikutus tarkasteltavana olevaan kauteen kirjataan molemmissa tapauksissa kauden tuotoksi tai kuluksi. Mahdollinen vaikutus tuleviin kausiin kirjataan tuotoksi tai kuluksi näillä tulevilla kausilla.

▼B

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

39. Yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonne ja määrä, jos muutoksella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai sillä odotetaan olevan vaikutusta tuleviin kausiin, paitsi että tulevia kausia koskevaa vaikutusta ei tarvitse esittää silloin, kun tätä vaikutusta ei ole käytännössä mahdollista arvioida.

40. Jos tulevia kausia koskevan vaikutuksen määrää ei esitetä siitä syystä, että sen arvioiminen ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on annettava tieto tästä.

VIRHEET

41. Virheitä voi syntyä tilinpäätöksen perustekijöiden kirjaamiseen, arvostamiseen, esittämistapaan tai niistä esitettäviin tietoihin liittyen. Tilinpäätös ei ole IFRS-standardien mukainen, jos se sisältää joko olennaisia virheitä tai sellaisia epäolennaisia virheitä, jotka on tehty tahallisesti tarkoituksena yhteisön taloudellisen aseman, taloudellisen tuloksen tai rahavirtojen esittäminen tietynlaisena. Mahdolliset tarkasteltavana olevaa kautta koskevat virheet, jotka havaitaan kauden aikana, korjataan ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Joskus olennaisia virheitä kuitenkin havaitaan vasta myöhemmällä kaudella, ja tällaiset aikaisempia kausia koskevat virheet korjataan tämän myöhemmän kauden tilinpäätöksessä esitettäviin vertailutietoihin (ks. kappaleet 42–47).

42. Yhteisön on korjattava aikaisempia kausia koskevat olennaiset virheet kappaleessa 43 esitetyin poikkeuksin takautuvasti ensimmäisessä tilinpäätöksessä, joka hyväksytään julkistettavaksi niiden havaitsemisen jälkeen:

a) oikaisemalla vertailutietoja siltä aikaisemmalta kaudelta (tai niiltä aikaisemmilta kausilta), jolla (tai joilla) virhe on tapahtunut; tai

b) oikaisemalla aikaisimman esitettävän kauden varojen, velkojen ja oman pääoman alkusaldoja, jos virhe on tapahtunut aikaisemmin kuin ensimmäisellä esitettävällä kaudella.

Rajoitukset takautuvalle oikaisemiselle

43. Aikaisempaa kautta koskeva virhe on korjattava oikaisemalla se takautuvasti, paitsi jos ei ole käytännössä mahdollista määrittää joko virheen vaikutusta tiettyihin kausiin tai sen kertynyttä vaikutusta.

44. Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää virheen vaikutuksia yhdeltä tai useammalta kaudelta esitettäviin vertailutietoihin, yhteisön on oikaistava varojen, velkojen ja oman pääoman erien alkusaldoja aikaisimmalta sellaiselta kaudelta, jonka takautuva oikaiseminen on käytännössä mahdollista (joka saattaa olla tarkasteltavana oleva kausi).

45. Silloin kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää tarkasteltavana olevan kauden alkuun mennessä kertynyttä vaikutusta kaikilta aikaisemmilta kausilta, yhteisön on oikaistava vertailutietoja siten, että virhe korjataan ei-takautuvasti aikaisimmasta käytännössä mahdollisesta ajankohdasta alkaen.

▼B

46. Aikaisempaa kautta koskevan virheen korjaus ei vaikuta sen kauden voittoon tai tappioon, jonka aikana virhe havaitaan. Aikaisemmilta kausilta esitetty informaatio, mukaan lukien tilinpäätöstietojen tiivistelmät, oikaistaan niin kauas taaksepäin kuin se on käytännössä mahdollista.

47. Silloin kun virheen (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettaessa tapahtuneen erehdyksen) suuruutta ei ole käytännössä mahdollista määrittää kaikilta aikaisemmilta kausilta, yhteisö oikaisee vertailutiedot ei-takautuvasti aikaisimmasta käytännössä mahdollisesta ajankohdasta alkaen kappaleen 45 mukaisesti. Tällöin se ei ota huomioon sitä osaa varojen, velkojen ja oman pääoman kertyneistä oikaisuista, joka on kertynyt ennen kyseistä ajankohtaa. Kappaleet 50–53 sisältävät ohjeistusta siitä, milloin virhettä ei ole käytännössä mahdollista korjata takautuvasti yhdelle tai useammalle aikaisemmalle kaudelle.

48. Virheiden korjaukset erotetaan kirjanpidollisten arvioiden muutoksista. Kirjanpidolliset arviot ovat luonteensa mukaisesti likiarvoja, ja niitä voidaan joutua oikaisemaan lisätietoa saataessa. Esimerkiksi ehdollisen erän toteutuessa syntyvän voiton tai tappion kirjaaminen ei ole virheen korjaus.

Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden esittäminen tilinpäätöksessä

49. Kun yhteisö soveltaa kappaletta 42, sen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

a) aikaisempia kausia koskevan virheen luonne;

b) siltä osin kuin se on käytännössä mahdollista määrittää, korjauksen määrä kultakin tilinpäätöksessä esitettävältä kaudelta:

i) kuhunkin tilinpäätöksen erään, johon se vaikuttaa; ja

ii) laimentamattomaan ja laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen, jos IAS 33 koskee yhteisöä;

c) korjauksen määrä aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän kauden alussa; ja

d) jos tietyn aikaisemman kauden takautuva oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, kyseisen tilanteen syntymiseen johtaneet olosuhteet ja kuvaus siitä, miten ja mistä alkaen virhe on korjattu.

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

KUN TAKAUTUVA SOVELTAMINEN JA OIKAISEMINEN EI OLE KÄYTÄNNÖSSÄ MAHDOLLISTA

50. Joissakin tapauksissa ei ole käytännössä mahdollista oikaista yhdeltä tai useammalta kaudelta esitettäviä vertailutietoja niin että ne olisivat vertailukelpoisia tarkasteltavana olevan kauden tietojen kanssa. Aikaisemmalla kaudella (tai aikaisemmilla kausilla) ei esimerkiksi ehkä ole kerätty tietoa tavalla, joka mahdollistaisi uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen takautuvan soveltamisen (johon kuuluu kappaleita 51–53 ajatellen myös niiden ei-takautuva soveltaminen aikaisempiin kausiin) tai takautuvat oikaisut aikaisempia tilikausia koskevan virheen korjaamiseksi, ja tällaisen informaation tuottaminen jälkikäteen ei ehkä ole käytännössä mahdollista.

▼B

51. Arvioita joudutaan usein tekemään, kun jotain tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan liiketoimiin, muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvien tilinpäätöksen perustekijöiden kirjaamiseen tai niitä koskevien tietojen esittämiseen. Arviointi on luonteensa mukaisesti subjektiivista, ja arviot saatetaan laatia ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen. Arvioiden laatiminen on todennäköisesti vaikeampaa silloin, kun tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan takautuvasti tai kun tehdään takautuvia oikaisuja aikaisempia kausia koskevan virheen korjaamiseksi, koska sen liiketoimen tai muun tapahtuman tai niiden olosuhteiden, jota tai joita muutos koskee, toteutumisesta on saattanut kulua pitempi aika. Aikaisempiin kausiin liittyvien arvioiden tavoite on kuitenkin sama kuin tarkasteltavana olevalla kaudella tehtävien arvioiden, eli että arvio kuvastaisi olosuhteita, jotka vallitsivat liiketoimen, muun tapahtuman tai olosuhteiden toteutuessa.

52. Kun uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan tai aikaisempia kausia koskeva virhe korjataan takautuvasti, on sen vuoksi erotettava informaatio, joka:

a) antaa näyttöä sinä päivänä (tai niinä päivinä) vallinneista olosuhteista, jo(i)na liiketoimi, muu tapahtuma tai olosuhteet ovat toteutuneet; ja

b) olisi ollut käytettävissä silloin, kun kyseisen aikaisemman kauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi

muusta informaatiosta. Tietyn tyyppisiä arvioita tehtäessä (esimerkkinä käypää arvoa koskeva arvio, joka ei perustu havaittavissa olevaan hintaan tai muihin havaittavissa oleviin tietoihin) näitä informaatiotyyppejä ei ole käytännössä mahdollista erottaa toisistaan. Silloin kun takautuva soveltaminen tai oikaiseminen edellyttäisi sellaisia merkittäviä arvioita, joita tehtäessä näitä informaatiotyyppejä on mahdotonta erottaa toisistaan, uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa takautuvasti tai aikaisempia kausia koskevaa virhettä ei ole käytännössä mahdollista korjata takautuvasti.

53. Kun uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan aikaisempaan kauteen tai kun korjataan aikaisempia kausia koskeva virhe, ei pidä käyttää jälkiviisautta tehtäessä oletuksia siitä, mitkä johdon aikomukset olisivat olleet aikaisemmalla kaudella, eikä myöskään arvioitaessa aikaisemmalla kaudella kirjattuja, määritettyjä ja tilinpäätöksessä esitettyjä lukuja. Kun yhteisö esimerkiksi korjaa aikaisempia kausia koskevan virheen, joka liittyy sellaisten rahoitusvarojen arvostamiseen, jotka on aiemmin luokiteltu eräpäivään asti pidettäviksi IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti, se ei muuta niiden arvostusperustetta kyseiseltä kaudelta, jos johto on vasta myöhemmin päättänyt, ettei niitä pidetä eräpäivään asti. Kun yhteisö korjaa aikaisempia kausia koskevan virheen, joka liittyy henkilöstön kertyneitä sairauslomia koskevan velvoitteen laskemiseen IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti, se ei ota huomioon informaatiota seuraavan kauden aikaisesta tavallista vakavammasta influenssajaksosta, joka on tullut tietoon vasta sen jälkeen, kun edellisen tilikauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. Vaikka aikaisemmilta kausilta esitettävien vertailutietojen oikaiseminen edellyttää usein merkittävien arvioiden tekemistä, tämä ei estä vertailutietojen oikaisemista tai korjaamista luotettavasti.

VOIMAANTULO

54. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

55. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 uudistetun IAS 8:n *Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset*.

56. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-2 *Johdonmukaisuus — vieraan pääoman menojen aktivoiminen*; ja

(b) SIC-18 *Johdonmukaisuus — vaihtoehtoiset menetelmät*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 10

▼M5

Raportointikauden päättymispäivän jälkeiset tapahtumat

▼B

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä:

a) milloin yhteisön tulee tehdä tilinpäätökseensä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisistä tapahtumista johtuvat oikaisut; ja

b) mitä tietoja yhteisön tulee antaa päivästä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, sekä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisistä tapahtumista.

Standardi edellyttää myös, ettei yhteisö saa laatia tilinpäätöstään toiminnan jatkuvuutta koskevaan oletukseen perustuen, jos ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat viittaavat siihen, ettei oletus toiminnan jatkuvuudesta ole perusteltu.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisten tapahtumien kirjanpitokäsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *jälkeiset tapahtumat* ovat sellaisia suotuisia tai epäsuotuisia tapahtumia, jotka toteutuvat ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Näitä tapahtumia on kahdenlaisia:

a) tapahtumat, jotka antavat näyttöä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ vallinneista olosuhteista (►M5 *raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan*); ja

b) tapahtumat, jotka ovat osoituksena ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen syntyneistä olosuhteista (►M5 *raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista*).

4. Prosessi, jonka tuloksena tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, vaihtelee riippuen johtamisjärjestelmästä, lakisääteisistä vaatimuksista sekä tilinpäätöstä laadittaessa ja viimeisteltäessä noudatettavista menettelyistä.

▼B

5. Joskus yhteisön täytyy antaa tilinpäätöksensä osakkeenomistajien vahvistettavaksi sen jälkeen, kun se on jo julkistettu. Tällöin tilinpäätöksen katsotaan olevan hyväksytty julkistettavaksi sen julkistamisajankohtana, eikä siis päivänä, jona osakkeenomistajat vahvistavat tilinpäätöksen.

Esimerkki

Yhteisön johto saa 31.12.20X1 päättyvän tilikauden tilinpäätöksen luonnoksen valmiiksi 28.2.20X2. Yhteisön hallitus käsittelee tilinpäätöksen 18.3.20X2 ja hyväksyy sen julkistettavaksi. Yhteisö antaa ennakkotiedon tuloksestaan ja muuta tilinpäätösinformaatiota 19.3.20X2. Tilinpäätös on osakkeenomistajien ja muiden saatavissa 1.4.20X2. Varsinainen yhtiökokous käsittelee tilinpäätöksen 15.5.20X2, ja vahvistettu tilinpäätös toimitetaan viranomaiselle 17.5.20X2.

Tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi 18.3.20X2 (päivä, jona hallitus hyväksyy sen julkistettavaksi).

6. Joskus yhteisön johto joutuu esittämään tilinpäätöksen hyväksyttäväksi hallintoneuvostolle tai vastaavalle elimelle (joka koostuu yksinomaan toimivaan johtoon kuulumattomista henkilöistä). Tällöin tilinpäätöksen katsotaan olevan hyväksytty julkistettavaksi silloin, kun johto hyväksyy sen esittämisen hallintoneuvostolle.

Esimerkki

Yhteisön johto hyväksyy tilinpäätöksen esittämisen hallintoneuvostolle 18.3.20X2. Hallintoneuvosto koostuu yksinomaan toimivaan johtoon kuulumattomista henkilöistä, ja siihen saattaa kuulua henkilöstön ja muiden ulkopuolisten sidosryhmien edustajia. Hallintoneuvosto hyväksyy tilinpäätöksen 26.3.20X2. Tilinpäätös on osakkeenomistajien ja muiden saatavissa 1.4.20X2. Yhtiökokous käsittelee tilinpäätöksen 15.5.20X2, ja se toimitetaan viranomaiselle 17.5.20X2.

Tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi 18.3.20X2 (päivänä, jona johto hyväksyy sen esittämisen hallintoneuvostolle).

7. ►M5 Raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisiin tapahtumiin kuuluvat kaikki tapahtumat siihen päivään saakka, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, vaikka ne sattuisivat sen jälkeen, kun on annettu julkisuuteen tieto tuloksesta tai muuta valikoitua tilinpäätösinformaatiota.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

►M5 Raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan

8. Yhteisön on oikaistava tilinpäätökseen merkittyjä lukuja kuvastamaan sellaisia ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan.

▼B

9. Seuraavat ovat esimerkkejä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisistä tapahtumista, jotka vaativat yhteisöä oikaisemaan tilinpäätökseen merkittyjä eriä tai lisäämään tilinpäätökseen eriä, jotka eivät aikaisemmin ole sisältyneet siihen:

a) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen annettu oikeuden päätös, joka vahvistaa sen, että yhteisöllä oli jo ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite. Yhteisö oikaisee tähän oikeudenkäyntiin liittyvää varausta, joka mahdollisesti jo on kirjattu IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti, tai kirjaa uuden varauksen. Yhteisö ei tyydy pelkästään esittämään ehdollista velkaa liitetiedoissa, sillä päätös antaa lisänäyttöä, joka otettaisiin huomioon IAS 37:n kappaleen 16 mukaisesti.

b) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen saatu informaatio, joka osoittaa että omaisuuserän arvo oli alentunut ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ tai että kyseisestä omaisuuserästä aikaisemmin kirjattua arvonalentumistappiota pitää oikaista. Esimerkiksi:

i) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen tapahtunut asiakkaan konkurssi yleensä vahvistaa, että myyntisaamisia koskeva luottotappio oli olemassa ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja että yhteisön pitää oikaista myyntisaamisten kirjanpitoarvoa; ja

ii) vaihto-omaisuuden myynti ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen voi antaa näyttöä sen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ nettorealisointiarvosta.

c) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen tapahtunut ennen ►M5 raportointikauden päättymispäivää ◄ ostettujen omaisuuserien hankintamenon tai ennen ►M5 raportointikauden päättymispäivää ◄ myydyistä omaisuuseristä saatavan myyntitulon määräytyminen.

d) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen tapahtunut voitto-osuuksien tai bonusten määräytyminen, jos yhteisöllä oli ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ennen tuota päivää toteutuneiden tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

e) sellaisten väärinkäytösten tai virheiden havaitseminen, jotka osoittavat tilinpäätöksen virheellisyyden.

►M5 Raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista

10. Yhteisön ei pidä oikaista tilinpäätökseen merkittyjä lukuja kuvastamaan sellaisia ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista.

11. Esimerkki ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisestä tapahtumasta, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, on sijoitusten markkina-arvon alentuminen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Markkina-arvon alentuminen ei yleensä liity sijoituksen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ tilanteeseen vaan kuvastaa myöhemmin syntyneitä olosuhteita. Tämän vuoksi yhteisö ei oikaise tilinpäätökseen merkittyjä sijoituksia. Yhteisö ei myöskään päivitä muita sijoituksista annettuja ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ tietoja, joskin se saattaa joutua antamaan lisätietoja kappaleen 21 perusteella.

▼B

Osingot

12. Jos yhteisö tekee ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen päätöksen osinkojen jakamisesta oman pääoman ehtoisten instrumenttien (määritelty IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*) haltijoille, yhteisön ei pidä merkitä näitä osinkoja velaksi taseeseen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

▼M17

13. Jos osinkojen jakamisesta tehdään päätös raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, osinkoja ei merkitä raportointikauden päättymispäivänä velaksi taseeseen, koska kyseisenä ajankohtana ei ole olemassa velvoitetta. Tällaiset osingot esitetään liitetiedoissa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti.

▼B

TOIMINNAN JATKUVUUS

14. Yhteisön ei pidä laatia tilinpäätöstään toiminnan jatkuvuutta koskevaan olettamukseen perustuen, jos johto ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen joko päättää, että yhteisö aiotaan lopettaa tai sen toiminta lakkauttaa, tai toteaa, että muuta realistista vaihtoehtoa ei ole.

15. Liiketoiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman huonontuminen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen saattaa viitata siihen, että on tarpeen harkita, onko oletus toiminnan jatkuvuudesta edelleen perusteltu. Mikäli oletus toiminnan jatkuvuudesta ei enää ole perusteltu, tämän vaikutukset ovat niin laajakantoiset, että tämä standardi edellyttää perustavaa laatua olevaa muutosta tilinpäätöksen laatimisperusteeseen eikä vain alkuperäisen laatimisperusteen mukaisten määrien oikaisemista.

16. IAS 1 vaatii tiettyjen tietojen esittämistä, jos:

a) tilinpäätöstä ei ole laadittu perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta; tai

b) johto on tietoinen olennaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tapahtumat tai olosuhteet, joita koskevat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä, voivat syntyä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi

17. Yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, ja taho, joka tämän hyväksymisen on antanut. Jos yhteisön omistajilla tai muilla on oikeus muuttaa tilinpäätöstä sen julkistamisen jälkeen, yhteisön on annettava tilinpäätöksessä tieto tästä.

18. Käyttäjien on tärkeää tietää, milloin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, sillä tilinpäätös ei kuvasta tuon päivän jälkeisiä tapahtumia.

►M5 Raportointikauden päättymispäivän ◄ olosuhteita koskevien tietojen päivittäminen

19. Jos yhteisö saa ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ vallinneita olosuhteita koskevaa informaatiota, yhteisön on päivitettävä kyseisiin olosuhteisiin liittyvä tilinpäätösinformaatio uusien tietojen perusteella.

▼B

20. Joskus yhteisö joutuu päivittämään tilinpäätökseen sisältyvää informaatiota, jotta se kuvastaisi ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen saatua informaatiota, vaikka informaatio ei vaikuttaisikaan tilinpäätöslaskelmiin merkittyihin lukuihin. Esimerkki tilinpäätösinformaation päivittämistarpeen aiheuttavasta tilanteesta on, että ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen saadaan näyttöä jo ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa olleesta ehdollisesta velasta. Sen lisäksi, että yhteisö harkitsee, tulisiko sen kirjata IAS 37:n mukaan varaus tai varauksen muutos, se päivittää ehdollista velkaa koskevan tilinpäätösinformaation saadun näytön perusteella.

►M5 Raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista

21. Jos sellaiset ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, ovat olennaisia, niiden ilmoittamatta jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita tilinpäätöksen käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Yhteisön on näin ollen esitettävä liitetietona seuraavat tiedot kaikista olennaisista ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisten tapahtumien ryhmistä, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei ole oikaistu:

a) tapahtuman luonne; ja

b) arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta tai tieto siitä, että arviota ei ole mahdollista tehdä.

22. Seuraavat ovat esimerkkejä sellaisista ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisistä tapahtumista, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista mutta jotka yleensä johtaisivat liitetiedon esittämiseen:

a) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen toteutunut merkittävä liiketoimintojen yhdistäminen (IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä tällaisissa tapauksissa) tai luopuminen merkittävästä tytäryrityksestä;

b) toiminnon lopettamista koskevasta suunnitelmasta tiedottaminen;

c) merkittävimmät omaisuuserien hankinnat, omaisuuserien luokitteleminen myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, muut omaisuuserien luovutukset tai julkisen vallan toteuttamat omaisuuden pakkolunastukset;

d) merkittävän tuotantolaitoksen tuhoutuminen tulipalossa ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen;

e) merkittävästä toiminnan uudelleenjärjestelystä tiedottaminen tai tällaisen järjestelyn toimeenpanon aloittaminen (ks. IAS 37);

f) kantaosakkeita ja potentiaalisia kantaosakkeita koskevat merkittävät tapahtumat ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen (IAS 33 *Osakekohtainen tulos* vaatii yhteisöä esittämään kuvauksen tällaisista tapahtumista, paitsi jos tapahtumat koskevat rahastoanteja tai maksuttomia osakeanteja, osakkeiden jakamista tai käänteistä jakamista, jotka kaikki on oikaistava IAS 33:n mukaan);

g) omaisuuserien hintojen tai valuuttakurssien epätavallisen suuret muutokset ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen;

h) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen säädetyt tai ilmoitetut verokantojen ja verolakien muutokset, joilla on merkittävä vaikutus kauden verotettavaan tuloon perustuviin verosaamisiin ja -velkoihin ja laskennallisiin verosaamisiin ja velkoihin (ks. IAS 12 *Tuloverot*);

▼B

i) merkittävät uudet sitoumukset tai ehdolliset velat, esimerkiksi merkittävien takuiden antaminen; sekä

j) yksinomaan ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisistä tapahtumista johtuvan merkittävän oikeusprosessin aloittaminen.

VOIMAANTULO

23. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

IAS 10:N (UUDISTETTU 1999) KUMOAMINEN

24. Tämä standardi korvaa IAS 10:n ►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *jälkeiset tapahtumat* (uudistettu vuonna 1999).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 11

Pitkäaikaishankkeet

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä pitkäaikaishankkeisiin liittyvien tulojen ja menojen kirjanpitokäsittelystä. Pitkäaikaishankkeisiin liittyvän toiminnan luonteesta johtuen niiden aloittaminen ja valmistuminen ajoittuvat yleensä eri tilikausille. Siten pitkäaikaishankkeiden kirjanpitokäsittelyssä on ensisijaista ratkaista hankkeesta saatavien tulojen ja siitä aiheutuvien menojen jaksottaminen tilikausille, joiden aikana valmistustyötä tehdään. Tässä standardissa sovelletaan *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskeviin yleisiin perusteisiin* sisältyviä kirjaamiskriteerejä, kun määritetään, milloin hankkeesta saatavat tulot ja siitä johtuvat menot merkitään tuottoina ja kuluina ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄. Kriteerien soveltamisesta annetaan myös käytännön ohjeita.

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava pitkäaikaishankkeiden käsittelyyn toimittajaosapuolen tilinpäätöksessä.

2. Tämä standardi korvaa vuonna 1978 hyväksytyn IAS 11:n *Pitkäaikaishankkeiden kirjanpidollinen käsittely*.

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Pitkäaikaishanke on erityisesti neuvoteltu sopimus, jonka mukaan valmistetaan tietty omaisuuserä tai ryhmä omaisuuseriä, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa tai ovat riippuvaisia toisistaan suunnittelun, teknologian ja toiminnan taikka lopullisen käyttötarkoituksen suhteen.

Kiinteähintainen sopimus on pitkäaikaishanketta koskeva sopimus, jonka mukaan toimittajaosapuoli sitoutuu kiinteään sopimushintaan tai yksikköhintaan, jota voi joskus koskea kustannustason nousua koskeva ehto.

Kustannuslisäsopimus on pitkäaikaishanketta koskeva sopimus, jonka mukaan toimittajan saama korvaus vastaa hyväksyttäviä tai muutoin määriteltyjä menoja lisättynä näiden menojen perusteella lasketulla prosenttiosuudella tai kiinteällä palkkiolla.

4. Pitkäaikaishanketta koskeva sopimus on saatettu neuvotella yksittäisen omaisuuserän kuten sillan, rakennuksen, padon, putkiston, tien, laivan tai tunnelin valmistamiseksi. Sopimus voi koskea myös useiden sellaisten omaisuuserien valmistamista, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa suunnittelun, teknologian ja toiminnan tai lopullisen käyttötarkoituksen suhteen; tällaisia ovat esimerkiksi jalostamoiden ja muiden monimutkaisten laitosten tai laitteistojen valmistamista koskevat sopimukset.

▼B

5. Tässä standardissa pitkäaikaishankkeisiin luetaan myös:

a) sopimukset, jotka koskevat välittömästi hyödykkeen valmistamiseen liittyviä palveluja, esimerkiksi projektipäälliköiden ja arkkitehtien palveluja; ja

b) sopimukset, jotka koskevat omaisuuserien hävittämistä tai entistämistä sekä ympäristön palauttamista entiselleen hyödykkeiden hävittämisen jälkeen.

6. Pitkäaikaishankkeita koskevat sopimukset voidaan muotoilla usealla eri tavalla. Tässä standardissa ne jaotellaan kiinteähintaisiin sopimuksiin ja kustannuslisäsopimuksiin. Joillakin sopimuksilla voi olla sekä kiinteähintaisen sopimuksen että kustannuslisäsopimuksen piirteitä, esimerkiksi silloin, kun kustannuslisäsopimuksessa määrätään enimmäishinta. Tällöin toimittajaosapuolen pitää ottaa huomioon kaikki kappaleissa 23 ja 24 mainitut edellytykset sopimuksen tuottojen ja kulujen kirjaamisajankohtaa määrittäessään.

PITKÄAIKAISHANKKEIDEN YHDISTÄMINEN JA JAKAMINEN

7. Tämän standardin vaatimuksia sovelletaan yleensä kuhunkin pitkäaikaishankkeeseen erikseen. Tietyissä tapauksissa standardia on kuitenkin sovellettava yksittäisen hankkeen erikseen yksilöitävissä oleviin osiin taikka useampaan hankkeeseen yhdessä, jotta hankkeen tai hankkeiden tosiasiallinen sisältö tulisi otetuksi huomioon.

8. Kun hankkeeseen kuuluu useita omaisuuseriä, kunkin omaisuuserän valmistamista on käsiteltävä erillisenä pitkäaikaishankkeena silloin, kun:

a) jokaisesta omaisuuserästä on tehty erillinen tarjous;

b) jokaisesta omaisuuserästä on neuvoteltu erikseen ja toimittajan ja asiakkaan on ollut mahdollista hyväksyä tai hylätä kutakin hyödykettä koskeva osuus hankkeesta; ja

c) kustakin omaisuuserästä aiheutuvat menot ja siitä saatavat tulot ovat erikseen yksilöitävissä.

9. Useampia joko yhden tai useamman asiakkaan kanssa sovittuja pitkäaikaishankkeita on käsiteltävä yhtenä pitkäaikaishankkeena silloin, kun:

a) hankkeista on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena;

b) hankkeet liittyvät toisiinsa niin läheisesti, että ne tosiasiallisesti ovat osia yhdestä pitkäaikaishankkeesta, jolla on yhteinen kate; ja

c) hankkeet toteutetaan samanaikaisesti tai välittömästi peräkkäin.

10. Hankkeeseen voi kuulua lisäomaisuuserän valmistamista koskeva ostajan optio tai sitä voidaan laajentaa kattamaan tällaisen lisäomaisuuserän valmistaminen. Lisäomaisuuserän valmistamista on käsiteltävä erillisenä pitkäaikaishankkeena silloin, kun:

a) omaisuuserä poikkeaa suunnittelultaan, teknologialtaan tai toiminnaltaan merkittävästi alkuperäiseen hankkeeseen kuuluvista hyödykkeistä; tai

▼B

b) omaisuuserän hinnasta neuvoteltaessa ei oteta huomioon alkuperäisen sopimuksen mukaista hintaa.

HANKKEEN TULOT

11. Hankkeen tuloihin on sisällytettävä:

a) alkuperäinen sopimuksen mukainen tulon määrä; ja

b) hankkeeseen tehtävät muutokset, lisäveloituksia koskevat vaatimukset ja kannustimet:

i) siinä määrin kuin ne todennäköisesti johtavat tulon syntymiseen; ja

ii) ne ovat luotettavasti määritettävissä.

12. Hankkeen tulot määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. Monenlaiset vastaisista tapahtumista riippuvat epävarmuustekijät vaikuttavat hankkeen tulojen määrittämiseen. Arvioita joudutaan usein tarkistamaan tapahtumien toteutuessa ja epävarmuustekijöiden poistuessa. Hankkeen tulojen määrä voi siten lisääntyä tai vähentyä tilikaudesta toiseen. Esimerkiksi:

a) toimittaja ja asiakas voivat sopia hankkeeseen tehtävistä muutoksista tai lisäveloituksista, jotka lisäävät tai vähentävät hankkeen tuloja jollakin alkuperäisen sopimuksen tekemisen jälkeisellä tilikaudella;

b) kiinteähintaisen sopimuksen mukaiset tulot saattavat lisääntyä kustannusten nousua koskevien lausekkeiden perusteella;

c) hankkeen tulot saattavat vähentyä sellaisten rangaistusseuraamusten vuoksi, jotka aiheutuvat toimittajasta johtuvista viiveistä hankkeen valmistumisessa; tai

d) silloin kun hinta on määrätty kiinteähintaisessa sopimuksessa suoriteyksikkökohtaisena, tulot lisääntyvät suoritteiden määrän kasvaessa.

13. Hankkeeseen tehtävä muutos on asiakkaan pyynnöstä tehtävä muutos sopimuksen perusteella suoritettavan työn laajuuteen. Muutos voi lisätä tai vähentää hankkeen tuloja. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi omaisuuserän rakennusselitykseen tai piirustuksiin tehtävät muutokset ja hankkeen kestoaikaa koskevat muutokset. Hankkeeseen tehtävä muutos otetaan huomioon hankkeen tuloissa silloin, kun:

a) on todennäköistä, että asiakas hyväksyy muutoksen ja siitä johtuvan veloituksen; ja

b) tulot ovat määritettävissä luotettavasti.

14. Lisäveloituksia koskeva vaatimus on määrä, jonka toimittaja pyrkii perimään asiakkaalta tai muulta osapuolelta korvauksena sopimushintaan sisältymättömistä menoista. Vaatimus saattaa aiheutua esimerkiksi asiakkaasta johtuvista viiveistä, rakennusselityksen tai piirustusten virheistä ja kiistanalaisista hankkeeseen tehtävistä muutoksista. Lisäveloituksia koskevaan vaatimukseen perustuvien tulojen määrittämiseen liittyy paljon epävarmuutta, ja tulon määrä riippuu usein neuvottelujen tuloksesta. Tämän vuoksi lisäveloituksia koskevat vaateet sisällytetään hankkeen tuloihin vain silloin kun:

a) neuvotteluissa on edetty niin pitkälle, että asiakas todennäköisesti hyväksyy vaatimuksen; ja

▼B

b) asiakkaan todennäköisesti hyväksymä lisäveloitus on määritettävissä luotettavasti.

15. Kannustimet ovat toimittajalle suoritettavia lisämaksuja määrättyjen suoritusstandardien täyttyessä tai ylittyessä. Sopimuksessa voidaan esimerkiksi luvata toimittajalle palkkio hankkeen valmistumisesta etuajassa. Kannustimet sisällytetään hankkeen tuloihin silloin kun:

a) hanke on niin pitkällä, että määrätyt suoritusstandardit tullaan todennäköisesti saavuttamaan tai ylittämään; ja;

b) saatavat kannustimet ovat määritettävissä luotettavasti.

HANKKEEN MENOT

16. Hankkeen menoihin on sisällytettävä:

a) tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot;

b) hanketuotannosta yleisesti johtuvat menot, jotka ovat kohdistettavissa hankkeelle; sekä

c) muut sellaiset menot, jotka ovat nimenomaisesti veloitettavissa asiakkaalta sopimuksen ehtojen mukaisesti.

17. Tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyviä menoja ovat:

a) työmaalla tehtävästä työstä johtuvat menot, työnjohdon menot mukaan lukien;

b) valmistuksessa käytettyjen materiaalien hankintameno;

c) hankkeessa käytettyjen koneiden ja laitteiden poistot;

d) menot, jotka aiheutuvat koneiden, laitteiden ja materiaalien kuljettamisesta työmaalle ja sieltä pois;

e) koneiden ja laitteiden vuokrausmenot;

f) hankkeeseen välittömästi liittyvästä suunnittelusta ja teknisestä avusta johtuvat menot;

g) arvioidut korjaus- ja takuutöistä aiheutuvat menot, mukaan lukien odotettavissa olevat takuumenot; ja

h) kolmansien osapuolien vaatimukset.

Näistä menoista voidaan vähentää mahdolliset hankkeesta saataviin tuloihin sisältymättömät satunnaiset tulot, esimerkiksi käyttämättä jääneiden materiaalien sekä koneiden ja laitteiden myyntitulot hankkeen päätyttyä.

18. Menoja, jotka johtuvat hanketuotannosta yleisesti ja ovat kohdistettavissa yksittäisille hankkeille, ovat mm:

a) vakuutukset;

b) menot suunnittelusta ja teknisestä avusta, jotka eivät liity välittömästi yksittäiseen hankkeeseen; ja

▼B

c) valmistuksen yleismenot.

Tällaiset menot kohdistetaan hankkeille käyttäen systemaattisia ja rationaalisia menetelmiä, joita sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin samantyyppisiin menoihin. Kohdistaminen perustuu hanketuotannon normaaliin laajuuteen. Valmistuksen yleismenoja ovat esimerkiksi valmistustoiminnassa työskentelevän henkilöstön palkkojen laskemisesta johtuvat menot. ►M1 Menoihin, jotka voivat johtua hanketuotannosta yleisesti ja ovat kohdistettavissa yksittäisille hankkeille, kuuluvat myös vieraan pääoman menot. ◄

19. Sopimuksen mukaan asiakkaalta nimenomaisesti veloitettavissa olevia menoja voivat olla eräät yleiset hallintomenot ja kehittämismenot, joiden korvaamisesta on erityisesti määrätty sopimuksessa.

20. Pitkäaikaishankkeen menoihin ei sisällytetä menoja, jotka eivät johdu hanketuotannosta tai jotka eivät ole kohdistettavissa hankkeelle. Tällaisia menoja ovat mm:

a) yleiset hallintomenot, joiden korvaamisesta ei ole nimenomaisesti määrätty sopimuksessa;

b) myynnin menot;

c) tutkimus- ja kehittämismenot, joiden korvaamisesta ei ole nimenomaisesti määrätty sopimuksessa; sekä

d) poistot sellaisista käyttämättöminä olevista koneista ja laitteista, joita ei ole käytetty kyseisessä hankkeessa.

21. Hankkeen menoihin luetaan hankkeesta johtuvat menot siitä alkaen, kun hanke on varmistunut, aina sen lopulliseen valmistumiseen asti. Kuitenkin myös hankkeen saamiseen välittömästi liittyvät menot luetaan hankkeen menoihin, mikäli ne ovat erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä ja mikäli hankkeen saaminen on todennäköistä. Silloin kun hankkeen saamisesta johtuvat menot on kirjattu kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana ne ovat syntyneet, niitä ei sisällytetä hankkeen menoihin, kun hanke varmistuu myöhemmällä tilikaudella.

HANKKEEN TUOTTOJEN JA KULUJEN KIRJAAMINEN

22. Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kyseisen hankkeen tulot ja menot on kirjattava tuotoiksi ja kuluiksi hankkeen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ valmistusasteen perusteella. Pitkäaikaishankkeesta odotettavissa oleva tappio on kirjattava kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.

23. Jos sopimus on kiinteähintainen, pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti kaikkien seuraavien ehtojen täyttyessä:

a) hankkeen kokonaistulo on määritettävissä luotettavasti;

b) on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi;

▼B

c) sekä hankkeen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot että tilinpäätösajankohdan valmistusaste ovat määritettävissä luotettavasti; ja

d) hankkeesta johtuvat menot ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä siten, että hankkeen toteutuneet menot ovat verrattavissa aikaisemmin tehtyihin arvioihin.

24. Jos kyseessä on kustannuslisäsopimus, pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti kaikkien seuraavien ehtojen täyttyessä:

a) on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

b) hankkeesta johtuvat menot, olivatpa ne nimenomaisesti korvattavia tai eivät, ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä.

25. Hankkeen valmistusasteeseen perustuvasta tuottojen ja kulujen kirjaamisesta käytetään usein nimitystä valmistusasteen mukainen tulouttamismenetelmä. Tätä menetelmää käytettäessä hankkeen tulot ja valmistusasteen saavuttamiseksi syntyvät menot kohdistetaan toisiinsa, mikä johtaa siihen, että tilinpäätöksessä esitetään työn valmistuneeseen osuuteen kohdistettavissa olevat tuotot, kulut ja voitto. Tämä menetelmä tuottaa hyödyllistä informaatiota hanketuotannon laajuudesta ja tuloksellisuudesta kauden aikana.

26. Valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää sovellettaessa hankkeen tulot merkitään tuotoiksi ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ niillä tilikausilla, joiden aikana työ suoritetaan. Menot kirjataan kuluiksi ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ yleensä niillä tilikausilla, joiden aikana niihin liittyvä työ suoritetaan. Jos kuitenkin hankkeen kokonaismenojen odotetaan ylittävän hankkeesta saatavat tulot, erotus kirjataan välittömästi kuluksi kappaleen 36 mukaisesti.

27. Toimittajalle on saattanut syntyä menoja, jotka liittyvät hanketta koskevaan, tulevaisuudessa toteutuvaan toimintaan. Tällaiset menot aktivoidaan, mikäli on todennäköistä, että niistä on kerrytettävissä vähintään vastaava rahamäärä. Tällaiset menot edustavat saamista asiakkaalta, ja ne luokitellaan usein keskeneräisiksi hankkeiksi.

28. Pitkäaikaishankkeen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti vain, jos on todennäköistä, että hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko hankkeen tuloihin jo luetusta ja ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ tuotoksi merkitystä määrästä maksu, se osuus josta ei tulla saamaan maksua tai josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi eikä tuoton oikaisuksi.

29. Yhteisö pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita tehtyään sopimuksen, jossa määrätään:

a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien valmistettavaa omaisuuserää;

b) saatava vastike; sekä

c) maksutapa ja maksuehdot.

▼B

Yhteisöllä on yleensä oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Hankkeen tuloja ja menoja koskevia arvioita seurataan ja tarvittaessa tarkistetaan hankkeen edetessä. Se, että arvioita johdutaan tarkistamaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö hankkeen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

30. Hankkeen valmistusaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yhteisö käyttää menetelmää, joka määrittää suoritetun työn luotettavasti. Hankkeen luonteesta riippuen nämä menetelmät voivat olla esimerkiksi seuraavia:

a) tarkasteluhetkeen mennessä suoritetusta työstä aiheutuneiden menojen osuus hankkeen arvioiduista kokonaismenoista;

b) suoritettua työtä koskevat selvitykset; tai

c) hanketyön tietyn fyysisen osuuden valmistuminen.

Asiakkailta saadut työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettua työtä.

31. Kun valmistusaste määritetään tarkasteluhetkeen mennessä toteutuneiden menojen perusteella, näihin luetaan vain ne hankkeesta johtuvat menot, jotka vastaavat jo suoritettua työtä. Esimerkkejä hankkeen menoista, joita ei oteta huomioon, ovat:

a) hanketta koskevasta tulevaisuudessa toteutuvasta toiminnasta johtuvat menot, esimerkiksi työmaalle toimitettujen tai hanketta varten varattujen mutta yhä asentamattomien tai käyttämättömien materiaalien hankintamenot, jollei materiaaleja ole valmistettu nimenomaisesti kyseistä hanketta varten; ja

b) alihankkijoille ennakkoon suoritetut maksut alihankintasopimuksen mukaisesta työsuorituksesta.

32. Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti:

a) tuottoja saadaan kirjata vain siihen määrään asti kuin hankkeen toteutuneita menoja vastaava määrä on todennäköisesti kerrytettävissä; ja

b) hankkeen menot on kirjattava kuluiksi sillä kaudella, jonka aikana ne syntyvät.

Pitkäaikaishankkeesta odotettavissa oleva tappio on kirjattava kuluksi välittömästi kappaleen 36 mukaisesti.

33. Hankkeen alkuvaiheessa sen lopputulos ei useinkaan ole arvioitavissa luotettavasti. Voi kuitenkin olla todennäköistä, että yhteisö tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa toteutuneita menoja. Siksi hankkeesta kirjataan tuottoja vain siihen määrään asti kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska hankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä. Vaikka hankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voi kuitenkin olla todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot tulevat ylittämään siitä saatavat kokonaistulot. Tällöin odotettavissa oleva, hankkeen kokonaistulot ylittävä kokonaismenojen määrä kirjataan välittömästi kuluksi kappaleen 36 mukaisesti.

▼B

34. Ne hankkeesta johtuvat menot, joita vastaavaa määrää ei todennäköisesti tulla saamaan, kirjataan kuluiksi välittömästi. Esimerkkejä tapauksista, joissa hankkeen toteutuneita menoja vastaavan määrän kertyminen ei ehkä ole todennäköistä ja joissa hankkeen menot saatetaan joutua kirjaamaan kuluiksi välittömästi, ovat sopimukset:

a) jotka eivät ole kokonaan toimeenpantavissa, ts. niiden sitovuus on vakavasti kyseenalainen;

b) joiden loppuunsaattaminen riippuu käynnissä olevan oikeusprosessin tuloksesta tai valmisteilla olevasta lainsäädännöstä;

c) joiden kohteena on kiinteistö, joka tullaan todennäköisesti julistamaan menetetyksi tai pakkolunastamaan;

d) joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan; tai

e) joiden toimittajaosapuoli ei pysty saattamaan hanketta loppuun tai muutoin täyttämään sopimuksen mukaisia velvoitteitaan.

35. Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, pitkäaikaishankkeeseen liittyvät tuotot ja kulut on kirjattava kappaleen 32 sijasta kappaleen 22 mukaisesti.

ODOTETTAVISSA OLEVIEN TAPPIOIDEN KIRJAAMINEN

36. Kun on todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot ylittävät siitä saatavat kokonaistulot, odotettavissa oleva tappio on kirjattava kuluksi välittömästi.

37. Tällaisen tappion suuruus määritetään riippumatta:

a) siitä, onko hanketta koskeva työ aloitettu vai ei;

b) hankkeen valmistusasteesta; tai

c) voitoista, joita odotetaan kertyvän muista sellaisista hankkeista, joita ei käsitellä yhtenä hankkeena kappaleen 9 mukaisesti.

ARVIOIDEN MUUTOKSET

38. Valmistusasteeseen perustuvaa menetelmää sovelletaan kullakin tilikaudella kumulatiivisesti senhetkisiin arvioihin hankkeen tuloista ja menoista. Siksi hankkeen tuloja tai menoja tai sen lopputulosta koskevien arvioiden muutosten vaikutus käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena (katso IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*). Muuttuneita arvioita käytetään ►**M5** tulosvaikutteisesti kirjattavia ◄ tuottoja ja kuluja määritettäessä sillä kaudella, jolla muutos tehdään, sekä sen jälkeisillä kausilla.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) hankkeen tuloista kaudella tuotoiksi kirjattu määrä;

b) menetelmät, joita on käytetty määritettäessä kaudella kirjattuja hankkeen tuottoja; ja

c) keskeneräisten hankkeiden valmistusastetta määritettäessä käytetyt menetelmät.

▼B

40. Yhteisön on esitettävä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ keskeneräisinä olevista hankkeista:

a) kertyneet toteutuneet menot ja kirjatut voitot (kirjatuilla tappioilla vähennettyinä) kyseiseen päivään mennessä;

b) saadut ennakot; sekä

c) pidätetty määrä.

41. Pidätetyt määrät ovat työn edistymisen perusteella laskutettuja summia, joita ei suoriteta ennen kuin sopimuksessa määrätyt tällaisten erien maksamista koskevat ehdot ovat täyttyneet tai ennen kuin puutteet on korjattu. Työn edistymiseen perustuva laskutus on hankkeessa suoritettua työtä koskien laskutettu määrä riippumatta siitä, onko asiakas maksanut laskut. Ennakot ovat määriä, jotka toimittajaosapuoli on saanut ennen kuin vastaava työ on suoritettu.

42. Yhteisön on esitettävä:

a) hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta varoina taseessa; ja

b) hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille velkoina taseessa.

43. Hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta ovat seuraavien summien nettomäärä:

a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

kaikista keskeneräisistä hankkeista, joista syntyneet menot kirjatuilla voitoilla lisättyinä ja kirjatuilla tappioilla vähennettyinä ylittävät työn edistymiseen perustuvan laskutuksen.

44. Hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille ovat seuraavien erien nettomäärä:

a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

kaikista keskeneräisistä hankkeista, joiden työn edistymiseen perustuva laskutus on suurempi kuin menot kirjatuilla voitoilla lisättyinä (ja kirjatuilla tappioilla vähennettyinä).

45. Yhteisö esittää tilinpäätöksessään liitetietona mahdolliset ehdolliset velat ja ehdolliset varat IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja saattaa syntyä esimerkiksi takuumenoista, vaateista, rangaistusseuraamuksista tai mahdollisista tappioista.

VOIMAANTULO

46. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 12

Tuloverot

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tuloverojen kirjanpitokäsittelystä. Tuloverojen kirjanpitokäsittelyssä on keskeistä, miten kirjataan tarkasteltavana olevalla kaudella ja tulevaisuudessa syntyvät verovaikutukset, jotka johtuvat:

a) yhteisön taseeseen merkittyjen varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä (tai velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta) tulevaisuudessa; ja

b) yhteisön tilinpäätökseen merkityistä tarkasteltavana olevan kauden liiketoimista ja muista tapahtumista.

Omaisuuserää tai velkaa taseeseen merkittäessä lähtökohtana on, että raportoiva yhteisö odottaa kerryttävänsä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittavansa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän). Jos kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai suorittaminen todennäköisesti aiheuttaa sen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin jos tällaisella kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutusta, tämä standardi vaatii yhteisöä kirjaamaan laskennallisen verovelan (tai laskennallinen verosaamisen) tietyin rajoitetuin poikkeuksin.

Tämä standardi edellyttää, että yhteisö käsittelee liiketoimien ja muiden tapahtumien verovaikutukset kirjanpidossaan samalla tavalla kuin itse liiketoimet ja muut tapahtumat käsitellään. ►**M5** Muuten kuin tulosvaikutteisesti (joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan) kirjattaviin liiketoimiin tai muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan myös muuten kuin tulosvaikutteisesti (vastaavasti joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan). ◄ Suoraan omaan pääomaan kirjattaviin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin liittyvät verovaikutukset kirjataan myös suoraan omaan pääomaan. ►**M12** Samalla tavoin liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä tapahtuva laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaaminen vaikuttaa kyseisestä liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvään liikearvoon tai kirjattavaan edullisesta kaupasta syntyvään voittoon. ◄

Tässä standardissa käsitellään myös käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai verotukseen liittyvistä hyvityksistä johtuvia laskennallisia verosaamisia, tuloverojen esittämistä tilinpäätöksessä sekä tuloveroja koskevien tietojen esittämistä.

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava tuloverojen kirjanpitokäsittelyyn.

2. Tässä standardissa tuloveroilla tarkoitetaan kaikkia kotimaisia ja ulkomaisia veroja, jotka perustuvat verotettavaan tuloon. Tuloveroihin kuuluvat myös ne verot, esimerkiksi lähdeverot, jotka tytär-, osakkuus- tai yhteisyritys maksaa jakaessaan voittoja raportoivalle yhteisölle.

3. [poistettu]

▼B

4. Tässä standardissa ei käsitellä julkisia avustuksia (ks. IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*) eikä investointeihin liittyviä veronhuojennuksia koskevia kirjanpitomenettelyjä. Standardissa käsitellään kuitenkin sellaisten väliaikaisten erojen kirjanpitokäsittelyä, jotka voivat johtua tällaisista julkisista avustuksista ja investointien verohuojennuksista.

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Kirjanpidon tulos on kauden voitto tai tappio ennen verokulun vähentämistä.

Verotettava tulo (tai verotuksellinen tappio) on veronsaajan määräämien sääntöjen mukaisesti määritetty kauden voitto (tai tappio), jonka perusteella määräytyy maksettava (tai hyvitettävä) tulovero.

Verokulu (tai -tuotto) on kauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettava kauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron yhteismäärä.

Kauden verotettavaan tuloon perustuva vero on kauden verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion) perusteella maksettava tai hyvitettävä vero.

Laskennalliset verovelat ovat tulevilla kausilla maksettavaksi tulevia veroja, jotka perustuvat veronalaisiin väliaikaisiin eroihin.

Laskennalliset verosaamiset ovat yhteisön hyväksi tulevilla kausilla luettavia veroja, jotka perustuvat:

a) verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin;

b) tulevaisuudessa käytettäviin verotuksellisiin tappioihin; ja

c) tulevaisuudessa käytettäviin verotukseen liittyviin hyvityksiin.

Väliaikaiset erot ovat omaisuuserän tai velan taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja sen verotuksellisen arvon välisiä eroja. Väliaikaiset erot voivat olla joko:

a) *veronalaisia väliaikaisia eroja*, jotka johtavat verotettavien erien syntymiseen verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä tulevilla kausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan; tai

b) *verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja*, jotka johtavat verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vähennettävissä olevan erän syntymiseen tulevilla kausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan.

Omaisuuserän tai velan *verotuksellinen arvo* on kyseisen omaisuuserän tai velan verotuksessa huomioon otettava määrä.

6. Verokulu (tai -tuotto) käsittää sekä kauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun (tai -tuoton) että laskennallisen verokulun (tai -tuoton).

▼B

Verotuksellinen arvo

7. Omaisuuserän verotuksellinen arvo on määrä, joka on verotuksessa vähennettävissä siitä veronalaisesta taloudellisesta hyödystä, joka koituu yhteisön hyväksi omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä. Jos tämä taloudellinen hyöty ei ole veronalaista, omaisuuserän verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

Esimerkkejä

1. Koneen hankintameno on 100. Verotuksessa on tarkasteltavana olevalla kaudella ja aikaisemmilla kausilla vähennetty poistoja 30, ja jäljellä oleva hankintameno vähennetään tulevilla kausilla joko poistoina tai luovutuksen yhteydessä kokonaisuudessaan. Koneen käytöstä syntyvä tulo on veronalaista. Koneen myynnistä saatava luovutusvoitto on veronalaista ja luovutustappio on verotuksessa vähennyskelpoista. *Koneen verotuksellinen arvo on 70.*

2. Korkosaamisen kirjanpitoarvo on 100. Korkotulo verotetaan maksuperusteisesti. *Korkosaamisen verotuksellinen arvo on nolla.*

3. Myyntisaamisten kirjanpitoarvo on 100. Myyntisaamisiin liittyvä tulo on jo sisältynyt verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). *Myyntisaamisten verotuksellinen arvo on 100*.

4. Emoyrityksellä on tytäryritykseltä osinkosaaminen, jonka kirjanpitoarvo on 100. Osinkotulo on verovapaata. *Omaisuuserän koko kirjanpitoarvo on tosiasiallisesti vähennettävissä vastaavasta taloudellisesta hyödystä. Tästä johtuen osinkosaamisen verotuksellinen arvo on 100*. ([a])

5. Lainasaamisen kirjanpitoarvo on 100. Lainan takaisinmaksulla ei ole verovaikutusta. *Lainan verotuksellinen arvo on 100.*

([a]) Tässä ei synny veronalaista väliaikaista eroa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että osinkosaamisen verotuksellinen arvo on nolla ja tästä johtuva väliaikainen ero kerrotaan nollan suuruisella verokannalla. Kummassakaan tapauksessa ei synny laskennallista verovelkaa.

8. Velan verotuksellinen arvo on sen kirjanpitoarvo vähennettynä määrällä, joka kyseiseen velkaan liittyen on vähennettävissä verotuksessa tulevilla kausilla. Jos kyseessä on ennakkoon saatu tulo, siitä johtuvan velan verotuksellinen arvo on sen kirjanpitoarvo vähennettynä sillä osalla kyseisestä tulosta, joka ei ole veronalainen tulevilla kausilla.

Esimerkkejä

1. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien siirtovelkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvä kulu on verotuksessa vähennyskelpoista maksuperusteisesti. *Siirtovelkojen verotuksellinen arvo on nolla.*

2. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien ennakkoon saatujen korkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvä korkotulo on verotettu maksuperusteisesti. *Ennakkoon saatujen korkotulojen verotuksellinen arvo on nolla*.

▼B

3. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien siirtovelkojen kirjanpitoarvo on 100. Tähän liittyvät kulut on jo vähennetty verotuksessa. *Siirtovelkojen verotuksellinen arvo on 100.*

4. Lyhytaikaisiin velkoihin sisältyvien maksamattomien sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen kirjanpitoarvo on 100. Sakot ja rangaistusluonteiset maksut eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. *Sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on 100.* ([a])

5. Lainan kirjanpitoarvo on 100. Lainan takaisinmaksulla ei ole verovaikutusta. *Lainan verotuksellinen arvo on 100.*

([a]) Tässä ei synny verotuksessa vähennyskelpoista väliaikaista eroa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että sakkojen ja muiden rangaistusluonteisten maksujen verotuksellinen arvo on nolla ja tästä johtuva väliaikainen ero kerrotaan nollan suuruisella verokannalla. Kummassakaan tapauksessa ei synny laskennallista verosaamista.

9. Joillakin erillä on verotuksellinen arvo, mutta niitä ei merkitä varoiksi ja veloiksi taseeseen. Esimerkiksi tutkimusmenot kirjataan kuluksi kirjanpidon tulosta määritettäessä sillä kaudella, jolla ne syntyvät, mutta ne saattavat olla verotuksessa vähennyskelpoisia vasta myöhemmällä kaudella. Tutkimusmenojen verotuksellisen arvon — siis tulevilla kausilla kyseiseen velkaan liittyen verotuksessa vähennettäväksi hyväksyttävän määrän — ja nollan suuruisen kirjanpitoarvon erotus on vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta syntyy laskennallinen verosaaminen.

10. Silloin kun omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo ei ole heti ilmeinen, voi tämän standardin perustana olevan pääperiaatteen huomioon ottamisesta olla apua: yhteisön on tiettyjä rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta kirjattava laskennallinen verovelka (tai -saaminen) aina, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaminen johtaisi siihen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin tilanteessa, jossa edellä tarkoitetulla kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutuksia. Kappaleen 52 jälkeen esitettävä esimerkki C kuvaa tilanteita, joissa tämä perusperiaate voi olla hyödyllistä ottaa huomioon, esimerkiksi tapaus, jossa omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo riippuu tavasta, jolla tämän kertymisen tai suorittamisen odotetaan tapahtuvan.

11. Konsernitilinpäätöksessä väliaikaiset erot määritetään vertaamalla varojen ja velkojen konsernitilinpäätöksessä olevaa kirjanpitoarvoa niiden verotukselliseen arvoon. Verotuksellinen arvo määritetään konserniveroilmoituksen perusteella niissä maissa, joissa tällainen annetaan. Muissa maissa verotuksellinen arvo määritetään kunkin konserniin kuuluvan yksittäisen yhteisön veroilmoituksen perusteella.

KAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVIEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

12. Kauden ja aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvien verojen maksamaton osuus on merkittävä velaksi taseeseen. Mikäli kaudelta ja aikaisemmilta kausilta maksettujen verojen määrä ylittää kyseisiltä kausilta maksettavaksi tulevan määrän, yli menevä osuus on merkittävä varoiksi taseeseen.

13. Hyöty, joka liittyy sellaiseen verotukselliseen tappioon, joka voidaan käyttää taaksepäin vähentämään aiemman kauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja, on merkittävä varoiksi taseeseen.

▼B

14. Kun verotuksellinen tappio käytetään vähentämään aikaisemman kauden verotettavaan tuloon perustuvaa veroa, yhteisö kirjaa tämän hyödyn varoiksi taseeseen sillä kaudella, jolla verotuksellinen tappio syntyy, koska hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä ja tämä hyöty on määritettävissä luotettavasti.

LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

VERONALAISET VÄLIAIKAISET EROT

15. Laskennallinen verovelka on kirjattava kaikista veronalaisista väliaikaisista eroista, lukuun ottamatta tilanteita, joissa laskennallinen verovelka syntyy:

a) liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, tai

b) omaisuuserän tai velan alkuperäisestä kirjaamisesta, kun kyseinen liiketoimi

i) ei ole liiketoimintojen yhdistäminen; ja

ii) se ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.

Jos veronalaiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verovelka on kuitenkin kirjattava kappaleen 39 mukaisesti.

16. Kun omaisuuserä merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään siten, että kyseinen omaisuuserä tuottaa tulevilla kausilla yhteisölle taloudellista hyötyä. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää sen verotuksellisen arvon, veronalaisen taloudellisen hyödyn määrä on suurempi kuin verotuksessa vähennyskelpoinen määrä. Tämä ero on veronalainen väliaikainen ero, ja velvollisuus maksaa siitä johtuvat tuloverot tulevilla kausilla aiheuttaa laskennallisen verovelan syntymisen. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy yhteisölle, veronalainen väliaikainen ero purkautuu ja yhteisölle syntyy verotettavaa tuloa. Tästä johtuen yhteisöstä todennäköisesti poistuu taloudellista hyötyä verojen maksuna. Siksi tämä standardi edellyttää kaikkien laskennallisten verovelkojen kirjaamista kappaleissa 15 ja 39 mainittuja poikkeustapauksia lukuun ottamatta.

Esimerkki

Omaisuuserän hankintameno on 150 ja kirjanpitoarvo 100. Verotuksessa tehdyt kertyneet poistot ovat 90 ja verokanta 25 %.

Omaisuuserän verotuksellinen arvo on 60 (hankintameno 150 vähennettynä kertyneillä poistoilla 90). Jotta yhteisö saisi omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän 100, sen on kerrytettävä veronalaista tuloa 100, mutta se voi vähentää verotuksessa poistona vain 60. Tämän seurauksena yhteisö maksaa tuloveroja 10 (25 % 40:stä), kun sille kertyy omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä. Kirjanpitoarvon 100 ja verotuksellisen arvon 60 välinen erotus 40 on veronalainen väliaikainen ero. Yhteisö kirjaa tästä johtuen 10:n suuruisen laskennallisen verovelan (25 % 40:stä), joka edustaa tuloveroja, jotka yhteisö maksaa omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä.

▼B

17. Eräät väliaikaiset erot syntyvät, kun tuotto- tai kuluerä otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa yhdellä kaudella mutta huomioidaan verotettavaa tuloa määritettäessä toisella kaudella. Tällaisia väliaikaisia eroja nimitetään tavallisesti jaksotuseroiksi. Seuraavissa esimerkeissä mainitut väliaikaiset erot ovat edellä tarkoitetun kaltaisia veronalaisia väliaikaisia eroja, joista näin ollen syntyy laskennallisia verovelkoja:

a) korkotulo otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella, mutta joissakin maissa se luetaan verotettavaan tuloon vasta kun maksu on saatu. Tällaiseen tuloon liittyvän taseeseen merkittävän saamisen verotuksellinen arvo on nolla, koska korkotulo ei vaikuta verotettavaan tuloon ennen kuin maksu on saatu;

b) verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä käytetyt poistot saattavat poiketa kirjanpidon tulosta määritettäessä käytetyistä poistoista. Tällöin väliaikainen ero on omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen erotus, jälkimmäisen ollessa omaisuuserän alkuperäinen hankintameno vähennettynä kyseisen ja aikaisempien kausien verotettavaa tuloa määritettäessä tehdyillä veronsaajan hyväksymillä vähennyksillä. Veronalainen väliaikainen ero syntyy, ja se johtaa laskennallisen verovelan muodostumiseen, kun verotuksessa on tehty kiihdytetyt poistot (jos verotuksessa tehdyt poistot ovat pienemmät kuin kirjanpidon poistot, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verosaaminen); ja

c) kehittämismenot saatetaan aktivoida ja kirjata kuluiksi tulevilla kausilla, mutta ne voidaan vähentää verotettavaa tuloa määritettäessä kaudella, jolla ne syntyvät. Tällaisten kehittämismenojen verotuksellinen arvo on nolla, koska ne on jo aikaisemmin vähennetty verotettavasta tulosta. Kehittämismenojen kirjanpitoarvon ja niiden nollan suuruisen verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero.

18. Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:

▼M12

a) liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevan varat ja vastattaviksi otetut velat kirjataan IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaisesti käypiin arvoihin mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 19);

▼B

b) varat arvostetaan uudelleen mutta vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa (ks. kappale 20);

c) liiketoimintojen yhdistämisestä syntyy liikearvoa (ks. kappale 21);

d) omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo poikkeaa sen kirjanpitoarvosta alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa, esimerkiksi yhteisön hyötyessä tiettyihin omaisuuseriin kohdistuvista verovapaista julkisista avustuksista (ks. kappaleet 22 ja 33); tai

▼B

e) tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten tai yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo muuttuu niiden verotuksellisesta arvosta poikkeavaksi (ks. kappaleet 38–45).

Liiketoimintojen yhdistäminen

19. ►M12 Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat kirjataan rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. ◄ Väliaikaisia eroja syntyy silloin, kun liiketoimintojen yhdistäminen ei vaikuta yksilöitävissä olevien hankittujen varojen verotukselliseen arvoon tai kun vaikutus on erilainen kuin kirjanpidossa. Esimerkiksi kun omaisuuserä merkitään taseeseen käypään arvoon mutta sen verotuksellinen arvo säilyy samansuuruisena kuin hankintameno on ollut edellisellä omistajalla, syntyy väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verovelka. Syntyvä laskennallinen verovelka vaikuttaa liikearvoon (ks. kappale 66).

Käypään arvoon taseeseen merkityt varat

20. IFRS-standardien mukaan tietyt omaisuuserät saadaan tai ne täytyy merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen (ks. esimerkiksi IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*, IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*, IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* sekä IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*). Joissakin maissa omaisuuserän uudelleenarvostus tai kirjanpitoarvon muunlainen muuttaminen käypiä arvoja vastaavaksi vaikuttaa kyseisen kauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Tästä seuraa, että omaisuuserän verotuksellinen arvo muuttuu, eikä väliaikaista eroa näin ollen synny. Toisissa maissa omaisuuserän uudelleenarvostaminen tai kirjanpitoarvon muuttaminen ei vaikuta kyseisen kauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon), eikä omaisuuserän verotuksellista arvoa näin ollen muuteta. Omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä yhteisölle koituu kuitenkin tulevaisuudessa veronalaista taloudellista hyötyä, ja vastaava verotuksessa vähennyskelpoinen määrä tulee poikkeamaan tuon taloudellisen hyödyn määrästä. Uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen ero on väliaikainen ero, joka aiheuttaa laskennallisen verovelan tai -saamisen syntymisen. Näin on siinäkin tapauksessa, että:

a) yhteisö ei aio luopua kyseisestä omaisuuserästä. Tällöin omaisuuserän uudelleenarvostukseen perustuvaa kirjanpitoarvoa vastaava määrä tullaan kerryttämään omaisuutta käyttämällä, ja syntyy veronalaista tuloa, joka ylittää tulevilla kausilla verotuksessa vähennyskelpoisten poistojen määrän; tai

b) luovutusvoitoista johtuva vero siirtyy myöhemmin maksettavaksi, jos luovutustulo käytetään vastaavanlaisten omaisuuserien hankintaan. Tällöin veronmaksuvelvollisuus syntyy vasta, kun nämä vastaavanlaiset omaisuuserät myydään tai niitä käytetään.

Liikearvo

▼M12

21. Liiketoimintojen yhdistämisessä syntyvä liikearvo määritetään alla olevien kohtien (a) ja (b) erotuksena:

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

i) luovutettu vastike arvostettuna IFRS 3:n mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa;

▼M12

ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa IFRS 3:n mukaisesti kirjattuna; ja

iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen oman pääoman ehtoisen osuuden hankinta-ajankohdan käypä arvo.

b) yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS 3 mukaisesti arvostettuna.

▼B

Monissa maissa veronsaaja ei salli liikearvon kirjanpitoarvon pienentymisestä johtuvien kulujen vähentämistä verotettavaa tuloa määritettäessä. Liikearvon hankintameno ei näissä maissa yleensä ole verotuksessa vähennyskelpoinen myöskään, kun tytäryritys luopuu liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy. Näissä maissa liikearvon verotuksellinen arvo on nolla. Ero liikearvon kirjanpitoarvon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on veronalainen väliaikainen ero. Tämä standardi ei kuitenkaan salli tästä johtuvan laskennallisen verovelan kirjaamista, koska liikearvo määritetään jäännöseränä ja laskennallisen verovelan kirjaaminen kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa.

▼M12

21A. Jos laskennallista verovelkaa ei ole kirjattu, koska se johtuu liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, myös kyseisen verovelan myöhemmin tapahtuvan pienentymisen katsotaan johtuvan liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, eikä sitä sen vuoksi kirjata kappaleen 15(a) mukaisesti. Esimerkiksi jos yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä liikearvon 100 CU, jonka verotuksellinen arvo on nolla, kappale 15(a) estää yhteisöä kirjaamasta tästä syntyvän laskennallisen verovelan. Jos yhteisö myöhemmin kirjaa tästä liikearvosta 20 CU:n suuruisen arvonalentumistappion, liikearvoon liittyvä veronalainen väliaikainen ero pienenee 100 CU:sta 80 CU:hun ja kirjaamattoman laskennallisen verovelan arvo pienenee tämän seurauksena. Myös tämän kirjaamattoman laskennallisen verovelan arvon vähentymisen katsotaan liittyvän liikearvon alkuperäiseen kirjaamiseen, ja siten sen kirjaaminen on kielletty kappaleen 15(a) perusteella.

21B. Liikearvoon liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat kirjataan kuitenkin siltä osin kuin ne eivät johdu liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta. Esimerkiksi jos yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä liikearvon 100 CU ja siitä voidaan vähentää verotuksessa vuosittain 20 prosenttia hankintavuodesta alkaen, liikearvon verotuksellinen arvo on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa 100 CU ja hankintavuoden lopussa 80 CU. Jos liikearvon kirjanpitoarvo on hankintavuoden lopussa edelleen 100, kyseisen vuoden lopussa syntyy 20 CU:n suuruinen veronalainen väliaikainen ero. Koska tämä veronalainen väliaikainen ero ei liity liikearvon alkuperäiseen kirjaamiseen, siitä johtuva laskennallinen verovelka kirjataan.

▼B

Omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen

▼M12

22. Väliaikainen ero voi syntyä omaisuuserän tai velan alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa, esimerkiksi jos omaisuuserän hankintameno on osaksi tai kokonaan vähennyskelvoton verotuksessa. Tällaisen väliaikaisen eron kirjanpitokäsittely riippuu sen liiketoimen luonteesta, joka alun perin johti omaisuuserän tai velan kirjaamiseen:

a) yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä laskennallisen verovelan tai -saamisen, ja tämä vaikuttaa kirjattavaan liikearvoon tai edullisesta kaupasta johtuvaan voittoon (ks. kappale 19);

▼B

b) jos liiketoimi vaikuttaa joko kirjanpidon tulokseen tai verotettavaan tuloon, yhteisö kirjaa laskennallisen verovelan tai -saamisen ja merkitsee tästä johtuvan laskennallisen verokulun tai -tuoton ►M5 laajaan tuloslaskelmaan ◄ (ks. kappale 59);

c) jos liiketoimi ei ole liiketoimintojen yhdistäminen eikä se vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon, yhteisö voisi kappaleiden 15 ja 24 mukaisen vapautuksen puuttuessa kirjata liiketoimesta johtuvan laskennallisen verovelan tai -saamisen ja oikaista omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoa samalla määrällä. Tällaiset oikaisut tekisivät tilinpäätöstiedot vähemmän läpinäkyviksi. Siksi tämä standardi ei salli yhteisön kirjata tällaisesta liiketoimesta johtuvaa laskennallista verovelkaa tai -saamista silloin, kun erä alun perin kirjataan, eikä myöskään myöhemmin (ks. esimerkki jäljempänä). Yhteisö ei myöskään kirjaa taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verovelan tai -saamisen muutoksia, kun omaisuuserästä tehdään poistoja.

Kappaletta 22(c) havainnollistava esimerkki

Yhteisö aikoo käyttää omaisuuserää, jonka hankintameno on 1 000, koko sen viiden vuoden pituisen taloudellisen vaikutusajan, minkä jälkeen yhteisö luovuttaa sen jäännösarvoa vastaavaan hintaan nolla. Verokanta on 40 %. Omaisuuserän poistot eivät ole vähennyskelpoisia verotuksessa. Omaisuudesta saatava luovutusvoitto ei olisi veronalaista eikä tappio miltään osin vähennyskelpoista.

Kerryttäessään omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän yhteisö ansaitsee veronalaista tuloa 1 000 ja maksaa veroa 400. Yhteisö ei kirjaa tästä johtuvaa laskennallista verovelkaa 400, koska se on syntynyt omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

Seuraavana vuonna omaisuuserän kirjanpitoarvo on 800. Kun yhteisö ansaitsee veronalaista tuloa 800, se maksaa veroa 320. Yhteisö ei kirjaa laskennallista verovelkaa 320, koska se on syntynyt omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

▼B

23. IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* mukaisesti yhdistelmäinstrumentin (esimerkiksi vaihtovelkakirjalainan) liikkeeseenlaskija luokittelee instrumentin vieraan pääoman komponentin velaksi ja oman pääoman komponentin omaksi pääomaksi. Joissakin maissa vieraan pääoman komponentin alkuperäinen verotuksellinen arvo on yhtä suuri kuin oman pääoman komponentin ja vieraan pääoman komponentin alkuperäisten kirjanpitoarvojen yhteismäärä. Tästä johtuva veronalainen väliaikainen ero syntyy, kun oman pääoman komponentti kirjataan alun perin erillään vieraan pääoman komponentista. Kappaleessa 15(b) esitetty poikkeus ei tämän vuoksi ole sovellettavissa. Näin ollen yhteisö kirjaa tästä syntyvän laskennallisen verovelan. ►M5 Kappaleen 61A mukaisesti laskennallinen vero kirjataan suoraan kyseisen oman pääoman erän kirjanpitoarvoa veloittaen. Laskennallisen verovelan myöhemmät muutokset kirjataan kappaleen 58 mukaisesti tulosvaikutteisesti laskennalliseksi verokuluksi (tai -tuotoksi). ◄

Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot

24. Laskennallinen verosaaminen on kirjattava kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, lukuun ottamatta tilanteita, joissa laskennallinen verosaaminen syntyy omaisuuserän tai velan alkuperäisestä kirjaamisesta, kun:

a) kyseinen liiketoimi ei ole liiketoimintojen yhdistäminen; ja

b) kirjaaminen ei vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisajankohtana.

Jos verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka yhteisyritysosuuksiin, laskennallinen verosaaminen on kuitenkin kirjattava kappaleen 44 mukaisesti.

25. Kun velka merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan tulevilla kausilla siten, että yhteisöstä poistuu taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja. Kun yhteisöstä poistuu voimavaroja, niiden määrä saattaa olla kokonaan tai osaksi vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määritettäessä myöhemmällä kaudella kuin milloin velka on kirjattu. Tällöin velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Tästä syntyy laskennallinen verosaaminen perustuen tuloveroihin, jotka luetaan yhteisön hyväksi tulevilla tilikausilla, kun kyseinen osa velasta on vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määritettäessä. Samoin, jos omaisuuserän kirjanpitoarvo on sen verotuksellista arvoa pienempi, ero johtaa tulevilla kausilla yhteisön hyväksi luettavia tuloveroja koskevan laskennallisen verosaamisen syntymiseen.

Esimerkki

Yhteisö kirjaa myöhemmin toteutuvia tuotetakuumenoja koskevan velan 100. Verotuksessa tuotetakuumenot eivät ole vähennettävissä ennen kuin yhteisö maksaa korvauksia. Verokanta on 25 %.

▼B

Velan verotuksellinen arvo on nolla (kirjanpitoarvo 100 vähennettynä määrällä, joka voidaan tulevina vuosina vähentää verotuksessa kyseiseen velkaan liittyen). Velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaessaan yhteisö vähentää tulevaisuudessa verotettavaa tuloaan 100:lla, ja näin ollen sen tulevaisuudessa maksamat verot vähenevät 25:llä (25 % 100:sta). Kirjanpitoarvon 100 ja nollan suuruisen verotuksellisen arvon välinen ero 100 on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yhteisö kirjaa tästä johtuen laskennallisen verosaamisen 25 (25 % 100: sta) edellyttäen, että yhteisö todennäköisesti ansaitsee tulevina vuosina riittävästi verotettavaa tuloa pystyäkseen hyötymään maksettavien verojen vähentymisestä.

26. Seuraavassa on esimerkkejä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtavat laskennallisten verosaamisten syntymiseen:

a) eläkemenot voidaan vähentää kirjanpidon tulosta määritettäessä henkilön työssäoloaikana, mutta verotettavaa tuloa määritettäessä ne ovat vähennyskelpoisia joko silloin, kun yhteisö suorittaa maksuja eläkerahastoon tai kun yhteisö itse maksaa eläkkeitä. Velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero; velan verotuksellinen arvo on yleensä nolla. Tällaisesta vähennyskelpoisesta väliaikaisesta erosta johtuen syntyy laskennallinen verosaaminen, sillä yhteisö saa taloudellista hyötyä verotettavan tulon vähentymisenä, kun maksuja tai eläke-etuuksia suoritetaan;

b) tutkimusmenot kirjataan kuluksi kirjanpidon tulosta määritettäessä sillä kaudella, jonka aikana ne syntyvät, mutta ovat mahdollisesti vähennyskelpoisia verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vasta myöhemmällä kaudella. Tutkimusmenojen nollan suuruisen kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon — siis tulevilla kausilla verotuksessa vähennettävissä olevan määrän — välinen ero on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen;

▼M12

c) yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin. Kun vastattavaksi otettu velka kirjataan hankinta-ajankohtana mutta siihen liittyvät menot vähennetään verotettavaa tuloa määritettäessä vasta myöhemmällä kaudella, syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, joka johtaa laskennallisen verosaamisen syntymiseen. Laskennallinen verosaaminen syntyy myös, kun hankitun yksilöitävissä olevan omaisuuserän käypä arvo on sen verotuksellista arvoa pienempi. Näin syntyvä laskennallinen verosaaminen vaikuttaa molemmissa tapauksissa liikearvoon (ks. kappale 66); ja

▼B

d) tietyt omaisuuserät saatetaan merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen ilman että vastaavaa oikaisua tehdään verotuksessa (ks. kappale 20). Verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero syntyy omaisuuserän verotuksellisen arvon ylittäessä sen kirjanpitoarvon.

▼B

27. Verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen purkautuminen johtaa tulevilla kausilla vähennyksiin verotettavaa tuloa määritettäessä. Yhteisö saa kuitenkin taloudellista hyötyä maksettavaksi tulevan veron vähenemisenä vain, jos se ansaitsee riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyksiä voidaan käyttää. Tämän vuoksi yhteisö merkitsee laskennalliset verosaamiset taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot voidaan hyödyntää.

28. On todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää, mikäli on olemassa riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joiden odotetaan purkautuvan:

a) samalla kaudella kuin verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron odotetaan purkautuvan; tai

b) kausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää joko taaksepäin tai eteenpäin.

Tällaisissa tilanteissa laskennallinen verosaaminen kirjataan sillä kaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot syntyvät.

29. Kun samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja ei ole riittävästi, laskennallista verosaamista kirjataan siihen määrään asti kuin:

a) on todennäköistä, että yhteisölle syntyy riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyvää verotettavaa tuloa sillä kaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero purkautuu (tai niillä kausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää taaksepäin tai eteenpäin). Tulevien kausien verotettavan tulon riittävyyttä arvioidessaan yhteisö ei ota huomioon niitä verotukseen vaikuttavia eriä, jotka johtuvat tulevilla kausilla syntyviksi ennakoiduista, verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, koska näistä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verosaamisen itsensäkin hyödyntäminen edellyttää vastaisen verotettavan tulon kertymistä; tai

b) yhteisöllä on käytössään verosuunnittelukeinoja, jotka tuottavat verotettavaa tuloa asianmukaisilla kausilla.

30. Verosuunnittelukeinot ovat toimenpiteitä, joihin yhteisö ryhtyy synnyttääkseen tai kasvattaakseen veronalaista tuloa tietyllä kaudella ennen kuin tappiot taikka verotukseen liittyvät hyvitykset vanhentuvat. Joissakin maissa verotettavaa tuloa voidaan synnyttää tai kasvattaa esimerkiksi:

a) valitsemalla korkotuotot verotettaviksi joko korkomaksun saamisen tai saamisoikeuden syntymisen perusteella;

b) siirtämällä eräiden verotettavasta tulosta tehtävien vähennysten vaatimista myöhemmäksi;

c) myymällä ja mahdollisesti vuokraamalla takaisin omaisuuseriä, joiden arvo on noussut mutta joiden verotuksellista arvoa ei ole oikaistu tätä arvonnousua vastaavasti; ja

d) myymällä verovapaata tuloa tuottavan omaisuuserän (kuten esimerkiksi valtion liikkeeseen laskemat joukkovelkakirjalainat joissakin maissa) toisen, veronalaista tuloa tuottavan sijoituksen hankkimiseksi.

▼B

Jos verosuunnittelukeinot mahdollistavat verotettavan tulon aikaistamisen, verotuksellisen tappion taikka verotukseen liittyvän hyvityksen hyödyntäminen tulevaisuudessa riippuu kuitenkin edelleen siitä, syntyykö tulevaisuudessa verotettavaa tuloa muista lähteistä kuin tulevaisuudessa syntyvistä väliaikaisista eroista.

31. Kun yhteisö on tehnyt lähimenneisyydessä tappioita, se ottaa huomioon kappaleissa 35 ja 36 esitetyt ohjeet.

32. [poistettu]

▼M12

Liikearvo

32A. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä syntyvän liikearvon kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, tästä erosta aiheutuu laskennallinen verosaaminen. Liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta johtuva laskennallinen verosaaminen on kirjattava osana liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä siltä osin kuin on todennäköistä, että käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero voitaisiin hyödyntää.

▼B

Omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen

33. Omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä syntyy laskennallinen verosaaminen esimerkiksi silloin, kun omaisuuserään liittyvä verovapaa julkinen avustus vähennetään omaisuuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä mutta sitä ei vähennetä omaisuuserän poistopohjasta verotuksessa (toisin sanoen sen verotuksellisesta arvosta); omaisuuserän kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, mistä syntyy verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Julkiset avustukset voidaan käsitellä kirjanpidossa myös merkitsemällä ne taseeseen tuloennakoksi, jolloin tämän tuloennakon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero. Yhteisön valitsemasta esittämistavasta riippumatta tästä johtuvaa laskennallista verosaamista ei kirjata kappaleessa 22 esitetystä syystä.

Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset

34. Laskennallinen verosaaminen on kirjattava käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää.

35. Laskennallinen verosaaminen, joka johtuu käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten siirtämisestä myöhemmin käytettäväksi, kirjataan samoilla edellytyksillä kuin vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen, mikäli yhteisö on lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, se kirjaa käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä verotukseen liittyvistä hyvityksistä laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti kuin sillä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa tai verotukseen liittyvät hyvitykset. Tällaisissa tilanteissa kappale 82 edellyttää laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.

▼B

36. Yhteisö ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:

a) onko yhteisöllä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;

b) onko todennäköistä, että yhteisölle syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden tai käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten vanhentumista;

c) johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja

d) onko yhteisöllä käytettävissään verosuunnittelukeinoja (ks. kappale 30), joiden avulla saadaan syntymään verotettavaa tuloa sellaiselle kaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei kirjata siltä osin kuin yhteisölle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi

37. Yhteisö arvioi taseeseen merkitsemättömät laskennalliset verosaamiset uudelleen jokaisena ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄. Se kirjaa aikaisemmin taseeseen merkitsemättömän laskennallisen verosaamisen siihen määrään asti kuin laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen mahdollistavasta vastaisesta verotettavasta tulosta on tullut todennäköinen. Esimerkiksi toimintaedellytysten parantuessa saattaa tulla entistä todennäköisemmäksi, että yhteisö pystyy tulevaisuudessa kerryttämään riittävästi verotettavaa tuloa, jotta laskennallinen verosaaminen täyttää kappaleissa 24 ja 34 esitetyt kirjaamisedellytykset. Toinen esimerkki on, että yhteisö arvioi laskennalliset verosaamiset uudelleen liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivänä tai sen jälkeen (ks. kappaleet 67 ja 68).

Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä yhteisyritysosuudet

38. Väliaikaisia eroja syntyy, kun tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten taikka yhteisyritysosuuksien kirjanpitoarvo (toisin sanoen emoyrityksen tai sijoittajayrityksen osuus tytäryrityksen, sivuliikkeen, osakkuusyrityksen tai sijoituskohteen nettovarallisuudesta liikearvon kirjanpitoarvo mukaan lukien) eroaa kyseessä olevan sijoituksen tai osuuden verotuksellisesta arvosta (joka on usein hankintameno). Tällaisia eroja voi syntyä monissa erilaisissa tilanteissa, esimerkiksi:

a) kun tytäryrityksissä, sivuliikkeissä, osakkuusyrityksissä ja yhteisyrityksissä on jakamattomia voittovaroja;

b) valuuttakurssien vaihtelusta, kun emo- ja tytäryritys ovat eri maissa; ja

▼B

c) kun osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvoa on alennettu siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi.

Sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero voi olla konsernitilinpäätöksessä erisuuruinen kuin kyseiseen sijoitukseen liittyvä väliaikainen ero emoyrityksen erillistilinpäätöksessä, jos emoyritys merkitsee sijoituksen erillistilinpäätökseensä hankintamenoon tai uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään.

39. Yhteisön on kirjattava laskennallinen verovelka kaikista väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin sekä yhteisyritysosuuksiin, lukuun ottamatta niitä eroja, joiden osalta molemmat seuraavista ehdoista täyttyvät:

a) emoyritys, sijoittajayritys tai yhteisyrityksen osapuoli pystyy määräämään väliaikaisen eron purkautumisajankohdan; ja

b) väliaikainen ero ei todennäköisesti purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

40. Koska emoyrityksellä on määräysvalta tytäryrityksen osingonjakopolitiikasta, se pystyy määräämään, milloin kyseiseen sijoitukseen liittyvät väliaikaiset erot (joita ovat sekä jakamattomista voittovaroista että muuntoeroista johtuvat väliaikaiset erot) purkautuvat. Usein ei myöskään olisi käytännössä mahdollista määrittää tuloveroja, jotka tulisivat maksettaviksi väliaikaisen eron purkautuessa. Emoyritys ei tämän vuoksi kirjaa laskennallista verovelkaa, mikäli se on päättänyt, ettei kyseisiä voittoja jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Sama pätee myös sivuliikkeisiin tehtyihin sijoituksiin.

41. Yhteisön ei-monetaariset varat ja velat arvostetaan sen toimintavaluutan määräisinä (ks. IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*). Jos yhteisön verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen myös sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään jossakin muussa valuutassa, valuuttakurssin muutokset aiheuttavat väliaikaisia eroja, jotka johtavat laskennallisen verovelan tai (kappaleen 24 mukaisten edellytysten täyttyessä) laskennallisen verosaamisen kirjaamiseen. Syntyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista vastaava määrä kirjataan tulosvaikutteisesti kuluksi tai tuotoksi (ks. kappale 58).

42. Osakkuusyrityksen osakkaalla ei ole osakkuusyrityksessä määräysvaltaa, eikä se siten yleensä pysty määräämään yhteisön osingonjakopolitiikasta. Näin ollen sijoittaja kirjaa osakkuusyritykseen tehtyyn sijoitukseen liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verovelan, mikäli ei ole olemassa sopimusta, jonka mukaan osakkuusyrityksen voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Joskus sijoittajayritys ei mahdollisesti pysty määrittämään veroa, joka tulisi maksettavaksi sen saadessa osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintamenoa vastaavan määrän, mutta veron vähimmäismäärä on kuitenkin määritettävissä. Tällöin laskennallinen verovelka kirjataan tämän määrän mukaisena.

43. Yhteisyrityksen osapuolten välisessä sopimuksessa mainitaan yleensä voitonjako ja määrätään, edellyttääkö tällaisten päätösten tekeminen kaikkien osapuolten yksimielisyyttä vai tiettyä enemmistöä. Kun yhteisyrityksen osapuolella on voitonjakoa koskeva määräysvalta ja kun on todennäköistä, että voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, laskennallista verovelkaa ei kirjata.

▼B

44. Yhteisön on kirjattava laskennallinen verosaaminen kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyritysosuuksista, siihen ja vain siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että:

a) väliaikainen ero purkautuu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa; ja

b) käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikainen ero on hyödynnettävissä.

45. Yhteisö ottaa huomioon kappaleissa 28–31 esitetyt ohjeet ratkaistessaan, kirjaako se laskennallisen verosaamisen verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista sekä yhteisyritysosuuksista.

ARVOSTAMINEN

46. Tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvat verovelat (tai -saamiset) on kirjattava määrään, joka odotetaan suoritettavan veronsaajalle (tai saatavan siltä hyvityksenä), ja ne määritetään käyttäen niitä verokantoja (ja verolakeja), joista on säädetty tai jotka on käytännössä hyväksytty ►**M5** raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä.

47. Laskennalliset verosaamiset ja -velat on määritettävä käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa sillä kaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai muutoin hyödynnetään tai velka suoritetaan, perustuen niihin verokantoihin (ja verolakeihin), joista on säädetty tai jotka on käytännössä hyväksytty ►**M5** raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä.

48. Kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat sekä laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään tavallisesti niiden verokantojen (ja verolakien) perusteella, joista on säädetty. Joissakin maissa verokantoja (ja verolakeja) koskevilla julkisen vallan ilmoituksilla on tosiasiallisesti sama vaikutus kuin varsinaisella säätämisellä, joka voi tapahtua useita kuukausia ilmoituksen jälkeen. Tällöin verosaamiset ja -velat määritetään näiden ilmoitettujen verokantojen (ja verolakien) mukaisesti.

49. Jos verokanta riippuu verotettavan tulon suuruudesta, laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään käyttäen sellaisia keskimääräisiä verokantoja, joita odotetaan sovellettavan verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) kausilla, joilla väliaikaisten erojen odotetaan purkautuvan.

50. [poistettu]

51. Laskennalliset verovelat ja -saamiset on määritettävä siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yhteisö ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ odottaa kerryttävänsä varojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

52. Joissakin maissa se, millä tavalla yhteisö kerryttää omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittaa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän), saattaa vaikuttaa toiseen tai molempiin seuraavista:

a) verokanta, jota sovelletaan yhteisön kerryttäessä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän; ja

▼B

b) omaisuuserän (tai velan) verotuksellinen arvo.

Tällöin yhteisö käyttää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämiseen ennakoidun kerryttämis- tai suorittamistavan kanssa yhdenmukaista verokantaa ja verotuksellista arvoa.

Esimerkki A

Omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 ja verotuksellinen arvo 60. Omaisuuserän myyntiin sovellettaisiin 20 prosentin verokantaa ja muuhun tuloon 30 prosentin verokantaa.

Jos yhteisö odottaa myyvänsä kyseisen omaisuuserän ilman että se enää käyttää sitä, yhteisö kirjaa laskennallisen verovelan 8 (20 % 40:stä), ja jos se odottaa pitävänsä omaisuuserän ja kerryttävänsä sen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän omaisuuserää käyttämällä, laskennallinen verovelka on 12 (30 % 40:stä).

Esimerkki B

Omaisuuserä, jonka hankintameno on 100 ja kirjanpitoarvo 80, arvostetaan uudelleen määrään 150. Vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa. Omaisuuserän kertyneet poistot verotuksessa ovat 30, ja verokanta on 30 prosenttia. Mikäli omaisuuserä myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon mutta hankintamenon ylittävä myyntitulo ei ole veronalainen.

Omaisuuserän verotuksellinen arvo on 70, ja veronalainen väliaikainen ero on 80. Jos yhteisö odottaa kerryttävänsä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän omaisuuserää käyttämällä, yhteisön on saatava veronalaista tuloa 150 mutta omaisuuserästä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta). Mikäli omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä omaisuuserä välittömästi hintaan 150, laskennallinen verovelka lasketaan seuraavasti:

	Veronalainen väliaikainen ero	*Verokanta*	*Laskennallinen verovelka*
Kertyneet poistot verotuksessa	30	30 %	9
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	50	*nolla*	—
Yhteensä	80		9

(Huom! Kappaleen ►**M5** *61A* ◄ *mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan* ►**M5** *muihin laajan tuloksen eriin* ◄*.)*

Esimerkki C

Lähtötiedot ovat samat kuin esimerkissä B sillä erotuksella, että jos omaisuuserä myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot luetaan verotettavaan tuloon (verokanta 30 %) ja myyntitulo inflaatiotarkistetulla hankintamenolla 110 vähennettynä verotetaan 40 prosentin verokannalla.

▼B

Mikäli yhteisö ennakoi kerryttävänsä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän omaisuuserää käyttämällä, yhteisön on saatava veronalaista tuloa 150 mutta omaisuuserästä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella verotuksellinen arvo on 70, veronalainen väliaikainen ero on 80 ja syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:sta) samoin kuin esimerkissä B.

Mikäli omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä omaisuuserä välittömästi hintaan 150, yhteisö voi vähentää verotuksessa indeksikorjatun hankintamenon 110. Nettotulo 40 verotetaan 40 prosentin verokannalla. Lisäksi kertyneet verotuksessa tehdyt poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon ja verotetaan verokannalla 30 prosenttia. Tällöin verotuksellinen arvo on 80 (110–30), veronalainen väliaikainen ero on 70 ja syntyy laskennallinen verovelka 25 (40 % 40:sta ja 30 % 30:sta). Mikäli verotuksellinen arvo ei käy heti selville tästä esimerkistä, kappaleessa 10 esitetystä perusperiaatteesta saattaa olla apua.

(Huom! Kappaleen ►**M5** *61A* ◄ *mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan* ►**M5** *muihin laajan tuloksen eriin* ◄*.)*

52A Joissakin maissa tuloveroihin sovelletaan korkeampaa tai matalampaa verokantaa, mikäli voitto tai kertyneet voittovarat jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yhteisön osakkeenomistajille. Joissakin muissa maissa tuloverot saattavat olla saatavissa takaisin tai tulla maksettaviksi, jos voitto tai kertyneet voittovarat jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yhteisön osakkeenomistajille. Tällöin kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat sekä laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään käyttäen jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa.

52B Kappaleessa 52A kuvatuissa tapauksissa osinkojen verovaikutukset kirjataan silloin, kun osinkojen maksamista koskeva velka kirjataan. Osinkojen verovaikutukset ovat suoremmin sidoksissa toteutuneisiin liiketoimiin tai tapahtumiin kuin yhteisön omistajille tapahtuvaan voitonjakoon. Siksi osinkojen verovaikutukset kirjataan kappaleen 58 edellyttämällä tavalla kaudella tulosvaikutteisesti paitsi siltä osin kuin osinkojen verovaikutukset johtuvat kappaleissa 58 (a) ja (b) kuvatuista tilanteista.

Kappaleita 52A ja 52B havainnollistava esimerkki

Seuraavassa esimerkissä käsitellään yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuvien verosaamisten ja -velkojen ja laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrittämistä sellaisessa maassa, jossa jakamattomat voitot verotetaan korkeamman verokannan (50 %) mukaisesti ja tietty määrä palautetaan, kun voitot jaetaan. Jaettujen voittojen verokanta on 35 prosenttia. Yhteisö ei kirjaa ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen ehdotettavia tai päätettäviä osinkoja koskevaa velkaa ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ 31.12.20X1. Vuodelle 20X1 ei näin ollen kirjata lainkaan osinkoja. Verotettava tulo vuonna 20X1 on 100 000. Nettomääräinen veronalainen väliaikainen ero vuonna 20X1 on 40 000.

▼B

Yhteisö kirjaa kauden verotettavaan tuloon perustuvan verovelan ja verokulun 50 000. Tulevaisuudessa jaettavien osinkojen seurauksena mahdollisesti takaisinsaatavaa määrää ei kirjata saamiseksi. Yhteisö kirjaa myös laskennallisen verovelan ja laskennallisen verokulun 20 000 (50 % 40 000:stä), joka edustaa jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen laskettua tuloveroa, jonka yhteisö maksaa saadessaan varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessaan velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

15.3.20X2 yhteisö kirjaa aikaisemmasta liiketoiminnan voitosta maksettavat osingot 10 000 velaksi.

Yhteisö kirjaa 15.3.20X2 tuloverojen takaisinsaannin 1 500 (15 % velaksi kirjatuista osingoista) kauden verotettavaan tuloon perustuvaksi verosaamiseksi ja kauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun vähennykseksi.

53. Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja ei saa diskontata.

54. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen luotettava määrittäminen diskontattuina edellyttää kunkin väliaikaisen eron purkautumisajankohdan kertovan, yksityiskohtaisen taulukon laatimista. Useinkaan tällaisen taulukon laatiminen ei ole käytännössä mahdollista tai se on hyvin hankalaa. Siksi ei ole perusteltua vaatia laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista. Jos diskonttaaminen olisi sallittua mutta sitä ei vaadittaisi, tämä johtaisi siihen, että eri yhteisöjen laskennalliset verosaamiset ja -velat eivät olisi keskenään vertailukelpoisia. Sen vuoksi tämä standardi ei vaadi eikä salli laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.

55. Väliaikaiset erot määritetään omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon perustuen. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että itse kirjanpitoarvo määritetään diskontattuna, esimerkiksi kun kyseessä ovat eläke-etuuksia koskevat velvoitteet (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

56. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvo on tarkistettava jokaisena ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa on vähennettävä siltä osin kuin ei enää ole todennäköistä, että käytettävissä on riittävästi verotettavaa tuloa kyseisen laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi osaksi tai kokonaan. Tällainen vähennys on peruutettava siltä osin, kun riittävän verotettavan tulon syntymisestä tulee todennäköinen.

KAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVAN VERON JA LASKENNALLISEN VERON KIRJAAMINEN

57. Liiketoimesta tai tapahtumasta johtuva kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero käsitellään kirjanpidossa yhdenmukaisesti itse liiketoimen tai tapahtuman kanssa. Tätä periaatetta toteutetaan kappaleissa 58–68C.

▼M5

Tulosvaikutteisesti kirjatut erät

58. Kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero on kirjattava kaudella tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat:

a) liiketoimesta tai muusta tapahtumasta, joka on kirjattu samalla tai eri kaudella muuten kuin tulosvaikutteisesti joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan (ks. kappaleet 61A–65);

▼B

b) liiketoimintojen yhdistämisestä (ks. kappaleet 66–68).

59. Useimmat laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät, kun tuotto tai kulu sisällytetään kirjanpidon tulokseen yhdellä kaudella mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) toisella kaudella. Tästä johtuva laskennallinen vero ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄. Esimerkiksi:

a) korko-, rojalti- tai osinkotulo saadaan jälkikäteen ja otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa ajan kulumisen perusteella IAS 18:n *Tuotot* mukaisesti, mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) se luetaan maksuperusteisesti; ja

b) aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on aktivoitu IAS 38:n mukaisesti ja ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄ poistoina, mutta verotuksessa ne on vähennetty silloin, kun ne ovat syntyneet.

60. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjanpitoarvo voi muuttua, vaikka vastaavan väliaikaisen eron määrässä ei tapahtuisi muutosta. Tämä voi johtua esimerkiksi:

a) verokantojen tai verolakien muutoksesta;

b) laskennallisten verosaamisten hyödynnettävyyden uudelleenarvioinnista; tai

c) muutoksesta tavassa, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän odotetaan kertyvän.

Tästä johtuva laskennallinen vero ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄, ellei se liity eriin, jotka on aikaisemmin kirjattu ►M5 muuten kuin tulosvaikutteisesti ◄ (ks. kappale 63).

▼M5

Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjatut erät

———————

61A Kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero on kirjattava muuten kuin tulosvaikutteisesti, jos vero liittyy eriin, jotka on samalla tai muulla kaudella kirjattu muuten kuin tulosvaikutteisesti. Näin ollen kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero, jotka liittyvät eriin, jotka on samalla tai muulla kaudella kirjattu:

(a) muihin laajan tuloksen eriin, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin (ks. kappale 62).

(b) suoraan omaan pääomaan, on kirjattava suoraan omaan pääomaan (ks. kappale 62A).

▼M5

62. IFRS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan muihin laajan tuloksen eriin. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

(a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisesta johtuva kirjanpitoarvon muutos (ks. IAS 16); ja

(b) [poistettu]

(c) kurssierot ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta (ks. IAS 21).

(d) [poistettu]

62A IFRS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

(a) kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti toteutetusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*); ja

(b) yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentin alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa syntyvät erät (ks. kappale 23).

63. Poikkeuksellisissa tapauksissa voi olla vaikeaa määrittää niitä kauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja ja laskennallisia veroja, jotka liittyvät muuten kuin tulosvaikutteisesti (joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan) kirjattuihin eriin. Näin voi olla esimerkiksi, kun:

▼B

a) tuloveroasteikko on porrastettu, ja on mahdotonta määrittää, mitä verokantaa johonkin tiettyyn verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion) osaan on sovellettu;

b) verokannan tai muun verosäädöksen muutos vaikuttaa laskennalliseen verosaamiseen tai -velkaan, joka liittyy ►M5 aikaisemmin muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattuun erään; tai ◄

c) yhteisö päättää, että laskennallinen verosaaminen kirjataan tai että sitä ei enää merkitä taseeseen täysimääräisenä, ►M5 ja kyseinen laskennallinen verosaaminen liittyy (kokonaan tai osaksi) erään, joka on aiemmin kirjattu muuten kuin tulosvaikutteisesti. ◄

▼M5

Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattuihin eriin liittyvä kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero määritetään tällöin jakamalla yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kyseisessä maassa rationaalisella tavalla tasasuhteisesti tai jollakin muulla laskentatavalla, joka johtaa olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisempaan kohdistamiseen.

▼B

64. IAS 16:ssa ei määrätä tarkemmin, tuleeko yhteisön siirtää uudelleenarvostusrahastosta vuosittain kertyneisiin voittovaroihin määrä, joka vastaa uudelleenarvostetusta omaisuuserästä lasketun poiston ja saman omaisuuserän alkuperäisestä hankintamenosta lasketun poiston erotusta. Mikäli yhteisö tekee tällaisen siirron, siirrettävästä määrästä vähennetään siihen liittyvä laskennallinen vero. Sama pätee silloin, kun kyseessä ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutukseen liittyvät siirrot.

▼B

65. Kun omaisuuserä arvostetaan uudelleen verotuksessa ja tämä uudelleenarvostus liittyy aikaisemmalla kaudella tehtyyn tai myöhemmällä kaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, sekä omaisuuserän uudelleenarvostuksen että sen verotuksellisen arvon oikaisun verovaikutukset ►M5 kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ◄ niillä tilikausilla, joiden aikana kyseiset muutokset tapahtuvat. Kuitenkin jos verotuksessa tehty uudelleenarvostus ei liity aikaisemmalla kaudella tehtyyn tai myöhemmällä kaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, verotuksellisen arvon muutoksesta johtuvat verovaikutukset ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄.

65A. Kun yhteisö maksaa osinkoja osakkeenomistajilleen, se saattaa joutua maksamaan osan osingoista veronsaajalle osakkeenomistajien puolesta. Monissa maissa tätä kutsutaan lähdeveroksi. Tällainen veronsaajalle suoritettu tai suoritettava vero kirjataan osana osinkoja omaa pääomaa veloittaen.

Liiketoimintojen yhdistämisestä johtuva laskennallinen vero

▼M12

66. Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) selostetaan, väliaikaisia eroja voi syntyä liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. IFRS 3:n mukaan yhteisö merkitsee tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin ne täyttävät kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset) tai laskennalliset verovelat taseeseen hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina ja velkoina. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai edullisesta kaupasta syntyvään voittoon, jonka yhteisö kirjaa. Kappaleen 15(a) mukaan yhteisö ei kuitenkaan merkitse taseeseen liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta johtuvia laskennallisia verovelkoja.

67. Hankkijaosapuolella ennen hankintaa olleen laskennallisen verosaamisen realisoitumisen todennäköisyys voi muuttua liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. Hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ole merkinnyt taseeseen ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Toisaalta liiketoimintojen yhdistämisestä voi seurata, ettei ehkä enää ole todennäköistä, että vastainen verotettava tulo mahdollistaa laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen muutoksen kaudella, jolla liiketoimintojen yhdistäminen tapahtuu, mutta ei käsittele sitä kirjanpidossa osana liiketoimintojen yhdistämistä. Siten hankkijaosapuoli ei ota sitä huomioon määrittäessään liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattavaa liikearvoa tai edullisesta kaupasta syntyvää voittoa.

68. Hankinnan kohteen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai muista laskennallisista verosaamisista syntyvä mahdollinen hyöty ei ehkä ole liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa täyttänyt erikseen kirjaamisen edellytyksiä mutta hyöty saattaa realisoitua myöhemmin.

Yhteisön on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen realisoitavat hankitut laskennalliset verohyödyt seuraavasti:

▼M12

a) Tarkastelujakson aikana kirjatut hankitut laskennalliset verohyödyt, jotka johtuvat hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita koskevasta uudesta informaatiosta, on kirjattava vähentämään kyseiseen hankintaan liittyvän liikearvon kirjanpitoarvoa. Jos liikearvon kirjanpitoarvo on nolla, jäljelle jäävät laskennalliset verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti.

b) Kaikki muut realisoituneet hankitut laskennalliset verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai tämän standardin niin vaatiessa muuten kuin tulosvaikutteisesti).

_____

▼B

Osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista johtuvat kauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot

68A. Joissakin maissa yhteisö saa verovähennyksen (toisin sanoen verotettavaa tuloa määritettäessä vähennettävissä olevan määrän), joka liittyy yhteisön osakkeina, osakeoptioina tai muina oman pääoman ehtoisina instrumentteina tapahtuvaan palkitsemiseen. Verotuksessa vähennettävä määrä saattaa poiketa vastaavista kertyneistä palkitsemiskuluista ja se voi syntyä myöhemmällä tilikaudella. Joissakin maissa yhteisö saattaa esimerkiksi kirjata myönnettyjä osakeoptioita vastaan saatua työsuoritusta koskevan kulun IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* mukaisesti ja saada verovähennyksen vasta kun osakeoptiot on toteutettu, jolloin verovähennyksen määrä perustuu yhteisön osakkeen hintaan toteutuspäivänä.

68B. Samoin kuin mitä todetaan tutkimusmenoista tämän standardin kappaleissa 9 ja 26 (b), erotus siihen mennessä vastaanotetun työsuorituksen verotuksellisen arvon (määrä, jonka veronsaaja hyväksyy vähennettäväksi verotuksessa tulevilla kausilla) ja sen nollan suuruisen kirjanpitoarvon välillä on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta syntyy laskennallinen verosaaminen. Jos määrä, jonka veronsaaja hyväksyy vähennettäväksi verotuksessa tulevilla kausilla, ei ole tiedossa kauden lopussa, se on arvioitava kauden päättyessä käytettävissä olevan informaation perusteella. Esimerkiksi jos määrä, jonka veronsaaja hyväksyy vähennettäväksi verotuksessa tulevilla kausilla, riippuu yhteisön osakkeen hinnasta tulevana ajankohtana, verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron määrittäminen perustuu yhteisön osakkeen hintaan kauden päättyessä.

68C. Kuten kappaleessa 68A todetaan, verotuksessa vähennettävä määrä (tai kappaleen 68B mukaisesti määritetty arvioitu vastainen verovähennys) saattaa poiketa vastaavista kertyneistä palkitsemiskuluista. Tämän standardin kappaleen 58 mukaan kauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot on kirjattava kaudella tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat ►M5 liiketoimesta tai tapahtumasta, joka on kirjattu samalla tai jollakin muulla kaudella muuten kuin tulosvaikutteisesti, tai (b) liiketoimintojen yhdistämisestä. ◄ Tilanteessa, jossa verotuksessa vähennettävä määrä (tai arvioitu vastainen verovähennys) on suurempi kuin vastaavat kertyneet palkitsemiskulut, verovähennys liittyy palkitsemiskulujen lisäksi myös oman pääoman erään. Tällöin siihen liittyvän, kauden verotettavaan tuloon perustuvan veron tai laskennallisen veron ylimenevä osuus on kirjattava suoraan omaan pääomaan.

▼B

ESITTÄMINEN

Verosaamiset ja -velat

69. [poistettu]

70. [poistettu]

Erien vähentäminen toisistaan

71. Yhteisön on vähennettävä kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kirjatut erät toisiaan vastaan; ja

b) yhteisö aikoo joko toteuttaa suorituksen nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

72. Vaikka kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat kirjataan ja arvostetaan erikseen, ne vähennetään toisistaan tilinpäätöksessä samanlaisin edellytyksin kuin rahoitusinstrumentit vähennetään toisistaan IAS 32:n mukaisesti. Yhteisöllä on yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään silloin, kun ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja kun veronsaaja sallii yhteisön suorittaa tai vastaanottaa yhden nettomääräisen maksun.

73. Konsernitilinpäätöksessä yhden konserniyrityksen kauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen vähennetään toisen konserniyrityksen kauden verotettavaan tuloon perustuvaa verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseisillä yhteisöillä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus suorittaa tai vastaanottaa tällainen nettomääräinen maksu ja yhteisöt aikovat joko suorittaa tai vastaanottaa tällaisen nettomääräisen maksun tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

74. Yhteisön on vähennettävä laskennalliset verosaamiset ja -velat toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään; ja

b) laskennalliset verosaamiset ja -velat liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin joko:

i) samalta verovelvolliselta; tai

ii) eri verovelvollisilta, jotka aikovat joko kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään tai realisoida saamisen ja suorittaa velan samanaikaisesti jokaisella sellaisella tulevalla kaudella, jonka aikana odotetaan suoritettavan merkittävä määrä laskennallisia verovelkoja tai hyödynnettävän merkittävä määrä laskennallisia verosaamisia.

▼B

75. Jotta ei olisi tarpeen laatia yksityiskohtaista suunnitelmaa jokaisen väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta, tämä standardi edellyttää yhteisön vähentävän laskennallisen verosaamisen ja laskennallisen verovelan toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään.

76. Harvoissa tapauksissa yhteisöllä saattaa olla laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus ja aikomus suorittaa maksut nettomääräisenä joiltakin mutta ei kaikilta tilikausilta. Tällaisissa harvinaisissa tilanteissa saatetaan edellyttää yksityiskohtaista taulukointia, jotta pystytään varmistumaan luotettavasti siitä, lisääkö yhden verovelvollisen laskennallinen verovelka verojen määrää samalla kaudella kuin toisen verovelvollisen laskennallinen verosaaminen vähentää tämän toisen verovelvollisen maksamia veroja.

Verokulu

Tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon liittyvä verokulu (tai -tuotto)

▼M5

77. Yhteisön tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon liittyvä verokulu (tai -tuotto) on esitettävä laajassa tuloslaskelmassa.

77A Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon liittyvän verokulun (tai -tuoton) tässä erillisessä laskelmassa.

▼B

Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisista veroveloista tai -saamisista

78. IAS 21 edellyttää tiettyjen kurssierojen kirjaamista tuotoksi tai kuluksi, mutta siinä ei täsmennetä, missä ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ kohdassa tällaiset erot esitetään. Jos ulkomaanrahan määräisten laskennallisten verovelkojen tai -saamisten kurssierot merkitään ►M5 laajaan tuloslaskelmaan ◄, ne voidaan näin ollen esittää laskennallisena verokuluna (tai -tuottona), mikäli tätä esittämistapaa pidetään hyödyllisimpänä tilinpäätöksen käyttäjien kannalta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITTÄVÄT TIEDOT

79. Verokulun (tai -tuoton) tärkeimmät osatekijät on ilmoitettava erikseen.

80. Verokulun (tai -tuoton) osatekijöitä voivat olla:

a) kauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto);

b) kaudella kirjatut oikaisut aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvaan veroon;

▼B

c) väliaikaisten erojen syntymiseen tai purkautumiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);

d) verokantojen muutokseen tai uusien verojen määräämiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);

e) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman kauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä tai väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään kauden verotettavaan tuloon perustuvaa verokulua;

f) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman kauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä taikka väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään kauden laskennallista verokulua;

g) laskennallinen verokulu, joka johtuu laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvon vähentämisestä tai aikaisemmin tehdyn kirjanpitoarvon vähentämisen peruuttamisesta kappaleen 56 mukaisesti; sekä

h) verokulu (tai -tuotto), joka liittyy niihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin ja virheisiin, jotka on kirjattu tulosvaikutteisesti IAS 8:n mukaisesti siitä syystä, että niitä ei ole mahdollista käsitellä takautuvasti.

▼M5

81. Myös seuraavat erät on ilmoitettava erikseen:

(a) suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvien kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärä (ks. kappale 62A);

(ab) kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään liittyvä tulovero (ks. kappale 62 sekä IAS 1 (uudistettu 2007);

(b) [poistettu];

▼B

c) selvitys verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta esitettynä joko toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:

i) verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai -kannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu; tai

ii) keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu;

d) selostus sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna;

e) sellaisten verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten määrä (ja mahdollinen vanhentumisaika), joista ei ole kirjattu laskennallista verosaamista;

f) sellaisten tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoituksiin ja yhteisyritysosuuksiin liittyvien väliaikaisten erojen yhteismäärä, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 39);

▼B

g) jokaisesta erityyppisestä väliaikaisten erojen ryhmästä samoin kuin jokaisesta erityyppisestä käyttämättömien verotuksellisten tappioiden sekä käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ryhmästä ilmoitetaan:

i) taseeseen merkittyjen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrä kullakin esitettävällä kaudella;

ii) ►M5 tulosvaikutteisesti kirjatun ◄ laskennallisen verotuoton tai -kulun määrä, mikäli se ei ilmene taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;

▼M12

h) lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:

i) lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja

ii) lopetetun toiminnon tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon kaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä aikaisemmalta kaudelta;

i) verovaikutukset yhteisön osakkeenomistajille jaettavista osingoista, joita on ehdotettu tai joiden jakamisesta on päätetty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole merkitty velaksi tilinpäätöksessä;

j) jos liiketoimintojen yhdistäminen, jossa yhteisö on hankkijaosapuolena, aiheuttaa muutoksen hankintaa edeltävän laskennallisen verosaamisen kirjattuun määrään (ks. kappale 67), tämän muutoksen määrä; ja

k) jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja laskennallisia verohyötyjä ei ole kirjattu hankinta-ajankohtana mutta ne on kirjattu hankinta-ajankohdan jälkeen (ks. kappale 68), kuvaus tapahtumasta tai olosuhteiden muutoksesta, jonka seurauksena laskennalliset verohyödyt on kirjattu.

▼B

82. Yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:

a) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja

b) kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

82A. Kappaleessa 52A kuvatussa tapauksessa yhteisön on ilmoitettava niiden potentiaalisten verovaikutusten luonne, jotka seuraisivat osinkojen maksamisesta yhteisön osakkeenomistajille. Lisäksi yhteisön on ilmoitettava niiden potentiaalisten verovaikutusten määrä, joiden määrittäminen on käytännössä mahdollista, ja onko olemassa potentiaalisia verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.

83. [poistettu]

▼B

84. Kappaleen 81(c) edellyttämät tiedot auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä saamaan käsityksen siitä, onko verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välinen suhde poikkeuksellinen, sekä ymmärtämään keskeiset tekijät, jotka saattavat tulevaisuudessa vaikuttaa tähän suhteeseen. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen väliseen suhteeseen voivat vaikuttaa esimerkiksi verovapaat tuotot, verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vähennyskelvottomat kulut sekä verotukselliset tappiot ja ulkomaiset verokannat.

85. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välistä suhdetta selittäessään yhteisö käyttää verokantaa, joka tuottaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta mielekkäintä informaatiota. Mielekkäin verokanta on usein yhteisön kotimaan verokanta, jossa on laskettu yhteen valtion verotuksessa ja paikallisverotuksessa sovellettavat verokannat, jotka on määritetty jokseenkin samansuuruiselle verotettavalle tulolle (tai verotukselliselle tappiolle). Useassa eri maassa toimivalle yhteisölle saattaa kuitenkin olla mielekkäämpää yhdistää täsmäytyslaskelmat, jotka on tehty kussakin maassa sovellettavaa verokantaa käyttäen. Seuraavan sivun esimerkki havainnollistaa sovellettavan verokannan vaikutusta numeerisen täsmäytyslaskelman esittämiseen.

Kappaletta 85 havainnollistava esimerkki

Yhteisön kirjanpidon tulos vuonna 19X2 on sen omassa maassa (maa A) 1 500 (19X1: 2 000) ja maassa B 1 500 (19X1: 500). Verokanta on 30 % maassa A ja 20 % maassa B. Maassa A on verotuksessa vähennyskelvottomia kuluja 100 (19X1: 200).

Esimerkki täsmäytyslaskelmasta kotimaan verokantaan nähden:

	19X1	19X2
Kirjanpidon tulos	2 500	3 000
Vero kotimaan verokannalla 30 %	750	900
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Maassa B sovellettavien alempien verokantojen vaikutus	–50	–150
Verokulu	760	780

Seuraavana on esimerkki täsmäytyslaskelmasta, joka on laadittu yhdistämällä kutakin maata koskevat erilliset täsmäytyslaskelmat. Tätä menetelmää käytettäessä raportoivan yhteisön kotimaassa sovellettavan verokannan ja muiden maiden verokantojen välisen eron vaikutus ei näy omana eränään täsmäytyslaskelmassa. Yhteisön saattaa olla tarpeellista selostaa joko verokantojen muutoksen tai eri maissa ansaittujen voittojen koostumuksen muutoksen vaikutusta selittäessään sovellettavan verokannan (tai -kantojen) muutoksia kappaleen 81(d) edellyttämällä tavalla.

▼B

Kirjanpidon tulos	2 500	3 000
Vero laskettuna kussakin maassa syntyneisiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen	700	750
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Verokulu	760	780

86. Keskimääräinen efektiivinen veroaste on verokulu (tai -tuotto) jaettuna kirjanpidon tuloksella.

87. Useinkaan ei olisi käytännössä mahdollista laskea niitä taseeseen merkitsemättömiä laskennallisia verovelkoja, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista tai yhteisyritysosuuksista (ks. kappale 39). Siksi tämä standardi edellyttää yhteisöltä väliaikaisten erojen määrän esittämistä mutta ei laskennallisten verovelkojen ilmoittamista. Yhteisöille kuitenkin suositellaan taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verovelkojen ilmoittamista silloin, kun se on käytännössä mahdollista, koska tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää tällaista informaatiota hyödyllisenä.

87A Kappale 82A vaatii yhteisöä ilmoittamaan tilinpäätöksessään niiden mahdollisten verovaikutusten luonteen, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta yhteisön osakkeenomistajille. Yhteisö kuvaa tilinpäätöksessään tuloverojärjestelmien keskeiset piirteet sekä osinkojen mahdollisten verovaikutusten määrään vaikuttavat tekijät.

87B Joskus ei ole käytännössä mahdollista laskea niiden mahdollisten verovaikutusten kokonaismäärää, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta osakkeenomistajille. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun yhteisöllä on useita ulkomaisia tytäryrityksiä. Myös tällaisissa tapauksissa jotkin osat kokonaismäärästä saattavat kuitenkin olla helposti määritettävissä. Esimerkiksi konsernin emoyritys ja jotkin sen tytäryrityksistä ovat saattaneet maksaa jakamattomista voitoista tuloveroa korkeammalla verokannalla ja tietävät, paljonko siitä palautettaisiin, jos konsernin kertyneistä voittovaroista jaettaisiin osakkeenomistajille osinkoja tulevaisuudessa. Tällöin takaisinsaatava määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona. Yhteisö ilmoittaa tarvittaessa myös muista mahdollisista verovaikutuksista, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Emoyrityksen mahdollisessa erillistilinpäätöksessä esitetään emoyrityksen kertyneitä voittovaroja koskevat mahdolliset verovaikutukset.

87C Jos yhteisöltä edellytetään kappaleessa 82A esitettyjen tietojen antamista, siltä saatetaan edellyttää myös tietoja väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin tai yhteisyritysosuuksiin. Tällöin yhteisö ottaa tämän huomioon kappaleen 82A perusteella annettavia tietoja määrittäessään. Yhteisöltä voidaan edellyttää esimerkiksi sellaisten tytäryrityssijoituksiin liittyvien väliaikaisten erojen ilmoittamista, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 81(f)). Jos kirjaamattomia laskennallisia verovelkoja ei ole käytännössä mahdollista määrittää (ks. kappale 87), kyseisiin tytäryrityksiin saattaa liittyä potentiaalisia osinkojen verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.

▼B

88. Yhteisö ilmoittaa mahdolliset veroihin liittyvät ehdolliset velat ja varat IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi syntyä esimerkiksi vielä ratkaisemattomista kiistoista veronsaajan kanssa. Samoin jos ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen verokannat ovat muuttuneet taikka uusia verolakeja on säädetty tai käytännössä hyväksytty, yhteisö esittää liitetietona näiden muutosten mahdollisen suuruudeltaan merkittävän vaikutuksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin ja laskennallisiin verosaamisiin ja -velkoihin (ks. IAS 10 ►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *jälkeiset tapahtumat*).

VOIMAANTULO

89. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleessa 91 esitetyin poikkeuksin. Mikäli yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1998 alkavilla tilikausilla, sen on ilmoitettava soveltaneensa tätä standardia vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n *Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely* sijasta.

90. Tämä standardi korvaa vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n *Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely*.

91. Kappaleet 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C ja kappaleiden 3 ja 50 poistaminen tulevat voimaan koskien 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavalta kaudelta laadittavia vuositilinpäätöksiä. ([1]) Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yhteisön on annettava tieto tästä.

▼M5

92. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ja 81, ja sen seurauksena poistettiin kappale 61 ja lisättiin kappaleet 61A, 62A ja 77A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

93. **Kappaletta 68 on sovellettava liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen laskennallisten verosaamisten kirjaamiseen ei-takautuvasti IFRS 3:n (jonka** IASB uudisti vuonna **2008) voimaantulopäivästä alkaen.**

94. Yhteisöt eivät näin ollen saa oikaista aiempien liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä, jos verohyödyt eivät ole hankinta-ajankohtana täyttäneet erikseen kirjaamisen edellytyksiä ja ne kirjataan hankinta-ajankohdan jälkeen, paitsi jos hyödyt kirjataan tarkastelujakson aikana ja ne johtuvat hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita koskevasta uudesta informaatiosta. Muut kirjattavat verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai tämän standardin niin vaatiessa muuten kuin tulosvaikutteisesti).

([1]) Kappale 91 viittaa ”vuositilinpäätökseen” yhdenmukaisesti vuonna 1998 käyttöönotetun voimaantuloa koskevan täsmällisemmän ilmaisun kanssa. Kappale 89 viittaa ”tilinpäätökseen”.

▼**M12**

95. **IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 21 ja 67, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 32A sekä 81(j) ja (k). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.**

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 16

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä, jotta tilinpäätöksen käyttäjät saisivat informaatiota yhteisön investoinneista aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja näiden investointien muutoksista. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelyssä keskeistä on omaisuuserien kirjanpitoon merkitsemisen ajoitus sekä omaisuuserien kirjanpitoarvojen ja niihin liittyen kirjattavien poistojen ja arvonalentumistappioiden määrittäminen.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn, ellei jokin muu standardi vaadi tai salli erilaista kirjanpitokäsittelyä.

3. Tämä standardi ei koske:

   a) aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;

   b) maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 *Maatalous*);

   c) aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjaamista ja arvostamista (katso IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*); eikä

   d) mineraaleihin liittyviä oikeuksia ja mineraalivarantoja, kuten öljyä, maakaasua ja muita vastaavanlaisia uusiutumattomia varantoja.

   Tämä standardi koskee kuitenkin aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytetään kohdissa (b)–(d) tarkoitettujen omaisuuserien kehittämiseen tai ylläpitoon.

4. Muut standardit saattavat edellyttää aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamista tästä standardista poikkeavalla tavalla. Esimerkiksi IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaan yhteisön täytyy arvioida vuokratun aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamista siirtyvien riskien ja etujen pohjalta. Tällaisissa tapauksissa näiden omaisuuserien muusta kirjanpitokäsittelystä, kuten poistoista, määrätään kuitenkin tässä standardissa.

▼M8

5. Jos yhteisö soveltaa sijoituskiinteistöihin IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaista hankintamenomallia, sen on käytettävä hankintamenomallia myös tätä standardia soveltaessaan.

▼B

MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

   Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.

▼B

Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2: n *Osakeperusteiset maksut,* nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai sen asemasta käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Poistoilla tarkoitetaan omaisuuserän poistopohjan systemaattista jaksottamista omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle.

Yhteisökohtainen arvo on niiden rahavirtojen nykyarvo, joiden yhteisö odottaa kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä tai joita se odottaa syntyvän velan suorittamisesta.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet ovat aineellisia omaisuuseriä, joita:

a) käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokrataan ulkopuolisille tai käytetään hallinnollisiin tarkoituksiin; ja

b) odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä kaudella.

▼M8

Kerrytettävissä oleva rahamäärä on omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi.

▼B

Omaisuuserän *jäännösarvo* on arvioitu rahamäärä, jonka yhteisö tarkasteluhetkellä saisi omaisuuserän luovutuksesta, kun arvioidut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty, jos omaisuuserä jo olisi sen ikäinen ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä.

Taloudellinen vaikutusaika on:

a) ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan yhteisön käytettävissä; tai

b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jotka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

KIRJAAMINEN

7. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno merkitään taseeseen varoiksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

b) hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

▼B

8. Varaosat ja huoltotarvikkeet sisällytetään yleensä vaihto-omaisuuteen ja kirjataan tulosvaikutteisesti sitä mukaa kuin niitä käytetään. Suurempia varaosia ja varakalustoa voidaan kuitenkin käsitellä aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä silloin, kun yhteisö odottaa käyttävänsä niitä useammalla kuin yhdellä tilikaudella. Vastaavasti jos varaosia tai varakalustoa voidaan käyttää vain jonkin aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen yhteydessä, niitä käsitellään aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä.

9. Tässä standardissa ei määrätä kirjaamistasoa, ts. sitä, mikä muodostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen. Näin ollen tarvitaan harkintaa, kun kirjaamisedellytysten täyttymistä arvioidaan yhteisön nimenomaisissa olosuhteissa. Saattaa olla asianmukaista yhdistää eriä, jotka ovat yksinään vähämerkityksisiä, esimerkiksi muotit ja työkalut, ja arvioida edellytysten täyttymistä niiden yhteenlasketun määrän suhteen.

10. Yhteisö arvioi kaikkia aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä johtuvia menoja tämän kirjausperiaatteen mukaisesti niiden toteutuessa. Näitä menoja ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen alkuperäisestä hankkimisesta tai valmistamisesta johtuvat menot sekä myöhemmin syntyvät menot, jotka johtuvat hyödykkeeseen tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai hyödykkeen ylläpidosta.

Alkuperäiset menot

11. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yhteisö pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaiset aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska yhteisö voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä omaisuuseristä suuremman taloudellisen hyödyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yhteisö saattaa asentaa uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi, koska yhteisö ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä. Tällaisen omaisuuserän ja siihen liittyvien omaisuuserien kirjanpitoarvot tarkistetaan kuitenkin arvonalentumisen varalta IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

Myöhemmin syntyvät menot

12. Kappaleessa 7 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan yhteisö ei sisällytä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon hyödykkeen huoltomenoja. Sen sijaan nämä menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne toteutuvat. Huoltomenot ovat pääasiassa henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskevien menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla ”korjaukset ja kunnossapito”.

▼B

13. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden osia saatetaan joutua korvaamaan uusilla säännöllisesti. Esimerkiksi sulatusuuni voidaan joutua vuoraamaan uudelleen, kun sitä on käytetty tietty tuntimäärä, tai lentokoneen sisustus, kuten istuimet ja keittiöt, voidaan joutua korvaamaan uusilla useita kertoja rungon kestoaikana. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia myös harvemmin tapahtuvan korvaamisen, kuten rakennusten sisäseinien uudistamisen, yhteydessä tai kertaluonteisen korvaamisen yhteydessä. Kappaleessa 7 esitetyn kirjausperiaatteen mukaan yhteisö sisällyttää tällaisen hyödykkeen osan uudistamisesta johtuvat menot aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon silloin, kun ne toteutuvat, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Uudella korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta tämän standardin taseesta pois kirjaamista koskevien määräysten mukaisesti (ks. kappaleet 67–72).

14. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen (esimerkiksi lentokoneen) käytön jatkaminen saattaa edellyttää säännöllisiä perinpohjaisia tarkastuksia vikojen löytämiseksi riippumatta siitä, korvataanko hyödykkeen osia uusilla vai ei. Kustakin perinpohjaisesta tarkastuksesta johtuvat menot sisällytetään osan korvaamisesta johtuvina menoina aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon tarkastuksen tapahduttua, jos kirjaamisedellytykset täyttyvät. Edellisestä tarkastuksesta johtuvien menojen mahdollinen jäljellä oleva kirjanpitoarvo (aineellisista osista erotettuna) kirjataan pois taseesta. Näin tehdään riippumatta siitä, onko edellisen tarkastuksen menot yksilöity kirjattaessa hyödykkeen hankinta- tai valmistustapahtumaa. Tarvittaessa voidaan apuna käyttää tulevaisuudessa tapahtuvan vastaavanlaisen tarkastuksen arvioituja menoja osoittamaan, mikä on ollut olemassa olevan tarkastuskomponentin hankintameno silloin, kun hyödyke on hankittu tai valmistettu.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA

15. Taseeseen varoiksi merkitsemisen edellytykset täyttävä aineellinen käyttöomaisuushyödyke on arvostettava hankintamenoon.

Hankintamenon koostumus

16. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää:

a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset.

b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla.

c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana.

17. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisesta tai hankinnasta;

b) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;

c) toimitus- ja käsittelymenot;

▼B

d) asentamisesta ja kokoamisesta aiheutuvat menot;

e) menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun omaisuuserää on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet); ja

f) asiantuntijapalkkiot.

18. Yhteisö soveltaa IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* menoihin, jotka liittyvät purkamista, siirtämistä ja hyödykkeen sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamista koskeviin velvoitteisiin, jos nämä syntyvät tiettynä ajanjaksona ja ovat seurausta siitä, että hyödykettä on käytetty vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. Velvoitteet, jotka koskevat IAS 2:n tai IAS 16:n mukaisesti kirjanpidossa käsiteltäviä menoja, kirjataan ja arvostetaan IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

19. Esimerkkejä menoista, jotka eivät ole aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa, ovat:

a) uuden toimipaikan avaamisesta aiheutuvat menot;

b) menot uuden tuotteen tai palvelun tuomisesta markkinoille (mukaan lukien mainosmenot ja myynninedistämistoimenpiteistä johtuvat menot);

c) menot, jotka johtuvat liiketoiminnan harjoittamisesta uudessa toimipaikassa tai uudenlaisen asiakasryhmän kanssa (mukaan lukien henkilöstön koulutusmenot); ja

d) hallinnon menot ja muut yhteiset yleismenot.

20. Menojen sisällyttäminen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun hyödyke on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi hyödykkeen hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät, kun hyödykettä käytetään tai sitä siirretään toiseen paikkaan. Esimerkiksi seuraavia menoja ei sisällytetä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon:

a) menot, jotka syntyvät, kun hyödyke, joka on valmis toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, on vielä ottamatta käyttöön, tai sitä käytetään vajaalla kapasiteetilla;

b) alkuvaiheessa syntyvät liiketoiminnan tappiot, kuten tappiot, joita syntyy hyödykkeen tuotoksen kysynnän vasta muodostuessa; ja

c) menot, jotka syntyvät, kun yhteisön toiminnot siirretään kokonaan tai osaksi toiseen paikkaan tai organisoidaan uudelleen.

21. Jotkin toiminnot toteutuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisen tai kehittämisen yhteydessä mutta eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Nämä poikkeukselliset toimenpiteet saattavat toteutua ennen valmistamista tai kehittämistä tai näiden aikana. Tuottoja saatetaan ansaita esimerkiksi käyttämällä rakennuspaikkaa pysäköintialueena ennen rakennustyön aloittamista. Koska poikkeukselliset toimenpiteet eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, poikkeuksellisista toimenpiteistä syntyvät tuotot ja niihin liittyvät kulut kirjataan tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

▼B

22. Itse valmistetun omaisuuserän hankintameno määritetään samalla periaatteella kuin hankitun omaisuuserän. Jos yhteisö valmistaa vastaavia omaisuuseriä myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, omaisuuserän hankintameno on tavallisesti sama kuin myytäväksi valmistettavien omaisuuserien hankintameno (ks. IAS 2). Tämän vuoksi sisäiset katteet vähennetään tällaista hankintamenoa määritettäessä. Vastaavasti omaisuuserän hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat ainehävikistä, työsuorituksesta ja itse valmistettavan omaisuuserän valmistamiseen käytettävistä muista tuotannontekijöistä, jos nämä menot ovat epätavallisen suuria. IAS 23:ssa *Vieraan pääoman menot* määrätään kriteerit, joiden mukaan korot voidaan sisällyttää itse valmistetun aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon.

Hankintamenon määrittäminen

▼M1

23. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno on sen kirjaamispäivän käteishintaa vastaava määrä. Jos maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, vastaavan käteishinnan ja maksujen kokonaismäärän välinen erotus kirjataan korkokuluksi luottoajalle, ellei kyseistä korkoa aktivoida IAS 23:n mukaisesti.

▼B

24. Yksi tai useampi käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia siten, että vaihdossa luovutetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä taikka monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu hyödyke arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua hyödykettä ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

25. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihdolla on kaupallista merkitystä, jos:

a) vastaanotettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumus (riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta; tai

b) yhteisön liiketoiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena; ja

c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

Ratkaistaessa, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan liiketoiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä ilman että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

▼B

26. Jos omaisuuserälle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) kyseisen omaisuuserän käypää arvoa koskevat kohtuulliset arviot eivät vaihtele merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat luotettavasti arvioitavissa ja käyttökelpoisia käyvän arvon arviointiin. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun omaisuuserän hankintamenon määrittämiseen, paitsi milloin vastaanotetun omaisuuserän käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

27. Jos aineellinen käyttöomaisuushyödyke on otettu vuokralle rahoitusleasingsopimuksella, vuokralle ottaja määrittää sen hankintamenon IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti.

28. Aineellisen käyttöomaisuuden hankintamenosta voidaan vähentää julkiset avustukset IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaisesti.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

29. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kappaleen 30 mukainen hankintamenomalli tai kappaleen 31 mukainen uudelleenarvostusmalli, ja sen on sovellettava valitsemaansa periaatetta kokonaiseen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokkaan.

Hankintamenomalli

30. Sen jälkeen, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke on kirjattu varoiksi, se on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.

Uudelleenarvostusmalli

31. Sen jälkeen, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke, jonka käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, on kirjattu varoiksi, se on merkittävä taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostuspäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Uudelleenarvostaminen on tehtävä riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti arvosta, johon ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ käypää arvoa käyttäen tehtävä määrittäminen johtaisi.

32. Maa-alueiden ja rakennusten käypä arvo määritetään tavallisesti käyttämällä markkinapohjaiseen näyttöön perustuvaa arviointia, jonka yleensä suorittavat ammatillisesti pätevät arvioitsijat. Koneiden ja kaluston käypä arvo on yleensä niiden arviointiin perustuva markkina-arvo.

33. Jos käyvästä arvosta ei ole markkinapohjaista näyttöä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen erityisestä luonteesta johtuen ja koska hyödykettä myydään harvoin muutoin kuin jatkuvan liiketoiminnon osana, yhteisö voi joutua arvioimaan käyvän arvon joko tuottojen tai poistoilla vähennetyn jälleenhankinta-arvon perusteella.

▼B

34. Uudelleenarvostamisen toteuttamisväli riippuu arvostettavien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypien arvojen vaihtelusta. Silloin kun uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta, uudelleenarvostus on jälleen tarpeen. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja tällöin vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vähäisiä, niitä ei tarvitse arvostaa uudelleen näin usein. Sen sijaan hyödyke saattaa olla tarpeen arvostaa uudelleen vain kolmen tai viiden vuoden välein.

35. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostuspäivään mennessä kertyneet poistot käsitellään jommallakummalla seuraavista tavoista:

a) oikaistaan suhteessa omaisuuserän bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että omaisuuserän kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva arvo. Tätä menetelmää käytetään usein silloin, kun omaisuuserä arvostetaan poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon indeksiä käyttämällä.

b) vähennetään omaisuuserän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa vastaavaksi. Tätä menetelmää sovelletaan usein rakennuksiin.

Kertyneisiin poistoihin tehtävän oikaisun tai vähennyksen määrä muodostaa osan kappaleiden 39 ja 40 mukaisesti käsiteltävästä kirjanpitoarvon lisäyksestä tai vähennyksestä.

36. Jos aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, koko se aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokka, johon kyseinen omaisuuserä kuuluu, on arvostettava uudelleen.

37. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokka on saman luonteisten, yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien omaisuuserien muodostama joukko. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä luokista:

a) rakentamattomat maa-alueet;

b) rakennetut maa-alueet ja rakennukset;

c) koneet;

d) laivat;

e) lentokoneet;

f) moottoriajoneuvot;

g) huonekalut ja kiinteät kalusteet; ja

h) toimistokoneet ja -kalusto.

38. Samaan luokkaan kuuluvat aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältettäisiin omaisuuserien valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin arvoja, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja. Omaisuuserien luokka voidaan kuitenkin arvostaa uudelleen kiertävällä periaatteella edellyttäen, että luokkaan kuuluvat omaisuuserät arvostetaan lyhyen ajanjakson kuluessa ja että uudelleenarvostukset pidetään ajan tasalla.

▼B

►M5 39. Jos omaisuuserän kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja kertynyt lisäys on esitettävä oman pääoman erässä, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. ◄ Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin kuin se kumoaa saman omaisuuserän uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

40. Jos omaisuuserän kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava tulosvaikutteisesti. ►M5 Uudelleenarvostuksesta johtuva vähennys on kuitenkin kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Muihin laajan tuloksen eriin kirjattu vähennys pienentää oman pääoman uudelleenarvostusrahastoksi nimettyyn erään sisältyvää kertynyttä määrää. ◄

41. Omaan pääomaan sisältyvä aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Tämä saattaa tarkoittaa kyseisen rahaston siirtämistä kokonaisuudessaan, kun omaisuuserä poistetaan käytöstä tai luovutetaan. Osa rahastosta voidaan kuitenkin siirtää yhteisön käyttäessä omaisuuserää. Tällöin siirrettävän rahaston määrä olisi omaisuuserän uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja omaisuuserän alkuperäiseen hankintamenoon perustuvan poiston välinen erotus. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloksen kautta.

42. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisen mahdolliset verovaikutukset kirjataan ja esitetään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

Poistot

43. Jokaisesta aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen osasta, jonka hankintameno muodostaa merkittävän osan hyödykkeen koko hankintamenosta, on tehtävä poistot erikseen.

▼M12

44. Yhteisö kohdistaa aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä alun perin kirjattavan määrän hyödykkeen merkittäville osille ja tekee jokaisesta tällaisesta osasta poistot erikseen. Esimerkiksi lentokoneen rungosta ja moottoreista voi olla asianmukaista tehdä poistot erikseen riippumatta siitä, omistetaanko kone vai onko se otettu vuokralle rahoitusleasingsopimuksella. Vastaavasti jos yhteisö hankkii muun vuokrasopimuksen kohteena olevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä niin, että se on itse vuokralle antajana, sen voi olla asianmukaista tehdä erikseen poistot sellaisista kyseisen hyödykkeen hankintamenossa huomioon otetuista määristä, jotka aiheutuvat vuokrasopimuksen ehtojen edullisuudesta tai epäedullisuudesta markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden.

▼B

45. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen jollakin merkittävällä osalla saattaa olla sama taloudellinen vaikutusaika ja poistomenetelmä kuin saman hyödykkeen toisella merkittävällä osalla. Tällaiset osat saadaan yhdistää poistoa määritettäessä.

46. Jos yhteisö tekee aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen joistakin osista poistot erikseen, se tekee erikseen poistot myös kyseisen hyödykkeen jäljelle jäävästä osuudesta. Jäljelle jäävä osuus koostuu hyödykkeen niistä osista, jotka eivät yksittäisinä ole merkittäviä. Jos yhteisöllä on näiden osien suhteen erilaisia odotuksia, saattaa olla tarpeellista soveltaa jotakin likiarvon tuottavaa menetelmää, jotta jäljelle jäävästä osuudesta tehtäisiin poistot tavalla, joka kuvastaa todenmukaisesti hyödykkeen eri osien käytön jakautumista ja/tai taloudellista vaikutusaikaa.

▼B

47. Yhteisö voi halutessaan tehdä poistot erikseen myös hyödykkeen sellaisista osista, joiden hankintameno ei ole merkittävä suhteessa hyödykkeen koko hankintamenoon.

48. Kunkin kauden poistot on kirjattava tulosvaikutteisesti, ellei poistoja sisällytetä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.

49. Kauden poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus omaisuuserän ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä käytetään kuitenkin toisten omaisuuserien valmistamiseen. Tällöin poistot muodostavat osan toisen omaisuuserän hankintamenosta ja sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi tuotantokoneiston poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin (ks. IAS 2). Vastaavasti voidaan kehittämistoiminnassa käytettyjen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon, joka kirjataan IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti.

Poistopohja ja poistoaika

50. Omaisuuserän poistopohja on jaksotettava systemaattisella tavalla omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle.

51. Omaisuuserän jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos odotukset poikkeavat aikaisemmista arvioista, muutos (tai muutokset) on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

52. Poistot tehdään silloinkin, kun omaisuuserän käypä arvo ylittää sen kirjanpitoarvon, kunhan omaisuuserän jäännösarvo ei ylitä sen kirjanpitoarvoa. Omaisuuserän korjaukset ja kunnossapito eivät poista tarvetta poistojen tekemiseen.

53. Omaisuuserän poistopohjaa määritettäessä vähennetään omaisuuserän jäännösarvo. Käytännössä omaisuuserän jäännösarvo on usein vähämerkityksinen ja näin ollen epäolennainen poistopohjaa koskevaa laskelmaa laadittaessa.

54. Omaisuuserän jäännösarvo saattaa kasvaa yhtä suureksi tai suuremmaksi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo. Jos näin tapahtuu, omaisuuserästä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos ja siihen asti kunnes jäännösarvo myöhemmin pienenee alle omaisuuserän kirjanpitoarvon.

55. Poistojen tekeminen aloitetaan, kun omaisuuserä on valmis käytettäväksi, ts. kun se on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Poistojen tekeminen omaisuuserästä lopetetaan aikaisempana seuraavista ajankohdista: päivä, jona omaisuuserä luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, ja päivä, jona omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Poistojen tekeminen ei näin ollen lakkaa, kun omaisuuserä on käyttämättömänä tai poistettu aktiivisesta käytöstä, ellei omaisuuserä ole poistettu loppuun. Käyttöön perustuvaa poistomenetelmää sovellettaessa poisto voi kuitenkin olla nollan suuruinen sen aikaa kuin valmistustoimintaa ei ole.

▼B

56. Yhteisö käyttää hyväkseen omaisuuserää ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä pääasiassa käyttämällä omaisuuserää. Muut tekijät, kuten tekninen tai kaupallinen vanheneminen ja kuluminen omaisuuserän ollessa käyttämättömänä, johtavat kuitenkin usein sen taloudellisen hyödyn vähenemiseen, joka omaisuuserästä olisi voitu odottaa koituvan. Kaikki seuraavat tekijät otetaan näin ollen huomioon omaisuuserän taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä:

a) miten yhteisö odottaa käyttävänsä omaisuuserää. Käyttöä arvioitaessa otetaan huomioon omaisuuserän odotettu kapasiteetti tai fyysinen tuotos.

b) odotettu fyysinen kuluminen, joka riippuu toiminnallisista tekijöistä, kuten niiden työvuorojen lukumäärästä, joiden aikana omaisuuserää tullaan käyttämään, yhteisön korjaus- ja huolto-ohjelmasta sekä omaisuuserän hoidosta ja huollosta silloin, kun se ei ole käytössä.

c) tekninen tai kaupallinen vanheneminen, joka johtuu tuotannossa tapahtuvista muutoksista tai parannuksista tai omaisuuserän tuottaman tuotteen tai palvelun markkinakysynnän muutoksista.

d) oikeudelliset ja muut vastaavat omaisuuserän käyttöä koskevat rajoitteet, kuten vuokrasopimusten päättymisajat.

57. Omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan määrittäminen perustuu omaisuuserän käyttökelpoisuuteen yhteisölle. Yhteisön omaisuudenhallintaperiaatteet saattavat edellyttää omaisuuserien luovuttamista määrätyn ajan kuluttua tai sen jälkeen, kun tietty osa omaisuuserän ilmentämästä taloudellisesta hyödystä on saatu. Sen vuoksi omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika yhteisölle saattaa olla lyhyempi kuin sen taloudellinen kokonaisvaikutusaika. Omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan arvioiminen edellyttää harkintaa, joka perustuu yhteisön saamaan kokemukseen vastaavanlaisista omaisuuseristä.

58. Maa-alueet ja rakennukset ovat erillisiä omaisuuseriä, ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen, vaikka ne olisi hankittu yhdessä. Joitakin poikkeuksia, kuten louhoksia ja kaatopaikkana käytettyjä alueita, lukuun ottamatta maa-alueilla on rajoittamaton vaikutusaika, ja siksi niistä ei tehdä poistoja. Rakennuksilla on rajallinen taloudellinen vaikutusaika, ja sen vuoksi ne ovat poistojen kohteena olevia omaisuuseriä. Jos maan, jolla rakennus sijaitsee, arvo nousee, tämä ei vaikuta rakennuksen poistopohjan määrittämiseen.

59. Jos maa-alueen hankintameno sisältää purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja, niin tästä maa-alueen hankintamenon osasta tehdään poistot sen ajan kuluessa, jona näistä menoista koituu hyötyä. Joskus maa-alueella saattaa olla rajoitettu taloudellinen vaikutusaika, jolloin siitä tehdään poistot tavalla, joka kuvastaa siitä saatavaa hyötyä.

Poistomenetelmä

60. Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen omaisuuserään liittyvää vastaista taloudellista hyötyä.

61. Omaisuuserään sovellettava poistomenetelmä on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos on tapahtunut merkittäviä muutoksia siinä, miten omaisuuserän ilmentämän taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, menetelmä on muutettava kuvastamaan käytön muuttunutta jakautumista. Tällainen poistomenetelmän muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

▼B

62. Omaisuuserän poistopohjan systemaattiseen jaksottamiseen omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Tasapoisto johtaa vakiomääräiseen kulukirjaukseen omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana, ellei omaisuuserän jäännösarvo muutu. Degressiivinen poistomenetelmä johtaa pienenevään kulukirjaukseen omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana. Suoriteyksikköihin perustuva menetelmä johtaa kulukirjaukseen, joka perustuu odotettuun käyttöön tai tuotokseen. Yhteisö valitsee menetelmän, joka parhaiten kuvastaa sitä, miten omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan. Tätä menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaudesta toiseen, ellei kyseessä olevan vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotettu jakautuminen muutu.

Arvon alentuminen

63. Määrittäessään, onko aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen arvo alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*. Kyseisessä standardissa selostetaan, miten yhteisö tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvot, kuinka se määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.

64. [poistettu]

Arvon alentumisesta saatavat korvaukset

65. Kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, jotka ovat alentuneet arvoltaan, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen on syntynyt.

66. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien omaisuuserien osto tai valmistaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen seuraavasti:

a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti;

b) käytöstä poistettujen tai luovutettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaaminen pois taseesta määräytyy tämän standardin mukaisesti;

c) kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä, kun niiden saamiseen on syntynyt oikeus; ja

d) aiempaa omaisuuserää korvaavien kunnostettujen, ostettujen tai valmistettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno määritetään tämän standardin mukaisesti.

KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

67. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvo on kirjattava pois taseesta:

a) kun se luovutetaan; tai

b) kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

▼B

68. Voitto tai tappio, joka syntyy aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta (paitsi milloin IAS 17 edellyttää muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei saa esittää liikevaihtona.

▼M8

68A. Kuitenkin yhteisön, joka myy vuokralle annettavina pitämiään aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä rutiininomaisesti tavanomaisessa liiketoiminnassa, on siirrettävä tällaiset omaisuuserät vaihto-omaisuuteen kirjanpitoarvoonsa, kun niitä lakataan antamasta vuokralle ja niistä tulee myytävänä olevia. Tällaisten omaisuuserien myynnistä saatavat tulot on tuloutettava IAS 18:n *Tuotot* mukaisesti. IFRS 5:tä ei sovelleta, kun tavanomaisessa liiketoiminnassa myytävänä olevat omaisuuserät siirretään vaihto-omaisuuteen.

69. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan luovuttaa usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Yhteisö määrittää hyödykkeen luovutuspäivän soveltamalla IAS 18:n mukaisia tavaroiden myyntituottojen kirjaamiskriteerejä. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.

▼B

70. Jos yhteisö sisällyttää kappaleen 7 kirjausperiaatetta soveltaessaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat hyödykkeen osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta riippumatta siitä, onko uudella korvatusta osasta tehty poistot erikseen. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai valmistettu.

71. Voitto tai tappio, joka syntyy aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on määritettävä mahdollisen nettoluovutustulon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon erotuksena.

72. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutuksesta saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoonsa. Jos hyödykkeestä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellismäärän ja vastaavan käteishinnan erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti siten, että se kuvastaa saamisen efektiivistä tuottoa.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

73. Tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokasta:

a) bruttomääräistä kirjanpitoarvoa määritettäessä käytetyt arvostusperusteet;

b) käytetyt poistomenetelmät;

c) taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

d) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa; ja

e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

i) lisäykset;

▼B

ii) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

iii) liiketoimintojen yhdistämisen kautta tapahtuneet hankinnat;

iv) uudelleenarvostuksista johtuvat kappaleiden 31, 39 ja 40 mukaiset lisäykset ja vähennykset sekä IAS 36:n mukaisesti ►M5 muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista ◄ arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset ja vähennykset;

v) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot;

vi) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset;

vii) poistot;

viii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toimintavaluutasta esittämisvaluuttaan – sisältää myös ulkomaisen yksikön muuntamisen raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan; ja

ix) muut muutokset.

74. Tilinpäätöksessä on esitettävä myös:

a) omistusrajoitusten olemassaolo ja määrä sekä velkojen vakuudeksi pantatut aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;

b) keskeneräisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon sisältyvät menot;

c) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa koskevat sopimukseen perustuvat sitoumukset; ja

d) tulosvaikutteisesti kirjatut kolmansilta osapuolilta saadut korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, ellei näitä esitetä omana eränään ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄.

75. Poistomenetelmän valinta ja arvioitu taloudellinen vaikutusaika ovat harkinnanvaraisia. Käytettyjä menetelmiä ja arvioituja taloudellisia vaikutusaikoja tai poistoprosentteja koskevat tiedot ovat sen vuoksi tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota, joka mahdollistaa johdon valitsemien toimintatapojen tarkastelun sekä vertailut toisiin yhteisöihin. Vastaavanlaisista syistä on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä:

a) kaudella tehdyt poistot riippumatta siitä, onko ne kirjattu tulosvaikutteisesti vai osaksi muiden omaisuuserien hankintamenoa; ja

b) kertyneet poistot kauden lopussa.

76. Yhteisö ilmoittaa IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonteen ja vaikutuksen, jos muutoksella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai sillä odotetaan olevan vaikutusta tulevaan kauteen. Tällainen aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin liittyvä tieto voi koskea:

a) jäännösarvoja;

b) arvioituja menoja aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan saattamisesta;

c) taloudellisia vaikutusaikoja; ja

d) poistomenetelmiä.

▼B

77. Jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:

a) uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;

b) käytettiinkö riippumatonta arvioijaa;

c) hyödykkeiden käypiä arvoja arvioitaessa käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset;

d) missä määrin hyödykkeiden käyvät arvot on määritetty välittömästi toimivilla markkinoilla havaittavissa olevien hintojen tai toisistaan riippumattomien osapuolten välillä markkinoilla toteutuneiden viimeaikaisten kauppojen perusteella tai on arvioitu muita arvostusmenetelmiä käyttäen;

e) kunkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostetun luokan kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos omaisuuserät olisi merkitty taseeseen hankintamenomallin mukaisesti; ja

f) uudelleenarvostusrahasto sekä tiedot siinä kaudella tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat rahaston jakamista osakkeenomistajille.

78. Yhteisö esittää tilinpäätöksessään IAS 36:n mukaiset tiedot arvoltaan alentuneista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä kappaleen 73(e)(iv)–(vi) edellyttämien tietojen lisäksi.

79. Tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää myös seuraavaa informaatiota omien tarpeidensa kannalta merkityksellisenä:

a) tilapäisesti käyttämättöminä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo;

b) loppuun poistettujen mutta edelleen käytössä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden bruttomääräinen kirjanpitoarvo;

c) sellaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo, jotka on poistettu aktiivisesta käytöstä ja joita ei ole luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n mukaisesti; sekä

d) hankintamenomallia sovellettaessa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo, kun se poikkeaa olennaisesti kirjanpitoarvosta.

Sen vuoksi yhteisöille suositellaan näiden tietojen esittämistä.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

80. Kappaleisiin 24–26 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäistä arvostamista, on sovellettava ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.

VOIMAANTULO

81. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

81A. Yhteisön on sovellettava kappaleen 3 muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 6:ta *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi* aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M5

81B. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 39, 40 ja 73(e)(iv). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

81C. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (jonka IASB uudisti vuonna **2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 44. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella**.

▼M8

81D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 6 ja 69, ja sen seurauksena lisättiin kappale 68A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava IAS 7:ään *Rahavirtalaskelmat* tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.

81E. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö samanaikaisesti soveltaa myös IAS 40:n kappaleisiin 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ja 85B tehtyjä muutoksia. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

82. Tämä standardi korvaa IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 1998).

83. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

a) SIC-6 *Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot*;

b) SIC-14 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset*; ja

c) SIC-23 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 17

Vuokrasopimukset

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sekä vuokralle ottajia että vuokralle antajia koskevista asianmukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita sovelletaan vuokrasopimuksiin.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava kaikkien vuokrasopimusten kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta:

   a) vuokrasopimuksia, jotka koskevat mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen etsintää ja käyttöä; ja

   b) lisenssisopimuksia, jotka koskevat sellaisia kohteita kuin elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia.

   Tätä standardia ei kuitenkaan pidä soveltaa arvostusperusteena:

   a) vuokralle ottajien hallussa oleviin kiinteistöihin, joita käsitellään kirjanpidossa sijoituskiinteistöinä (ks. IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*);

   b) muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuihin sijoituskiinteistöihin (ks. IAS 40);

   c) rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuihin biologisiin hyödykkeisiin (ks. IAS 41 *Maatalous)*; eikä

   d) muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuihin biologisiin hyödykkeisiin (ks. IAS 41).

3. Tämä standardi koskee sopimuksia, joiden mukaan omaisuuserän käyttöoikeus siirtyy, vaikka vuokralle antajalta voidaan vaatia merkittäviä kyseisten omaisuuserien toimintaan tai huoltoon liittyviä palveluja. Tämä standardi ei koske sellaisia palvelusopimuksia, jotka eivät siirrä omaisuuserien käyttöoikeutta sopimusosapuolelta toiselle.

MÄÄRITELMÄT

4. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

   Vuokrasopimus on sopimus, jonka mukaan vuokralle antaja antaa vuokralle ottajalle oikeuden käyttää omaisuuserää sovitun ajan maksua tai toistuvia maksusuorituksia vastaan.

   Rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka mukaan omistuserän omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin. Omistusoikeus voi siirtyä tai olla siirtymättä vuokra-ajan lopussa.

   Muu vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.

   Ei purettavissa oleva vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka voidaan purkaa vain:

   a) jonkin epätodennäköisen ehdollisen tapahtuman toteutuessa;

   b) vuokralle antajan suostumuksella;

▼B

c) jos vuokralle ottaja tekee uuden samaa tai vastaavaa omaisuuserää koskevan vuokrasopimuksen saman vuokralle antajan kanssa; tai

d) jos vuokralle ottaja suorittaa sen suuruisen lisämaksun, että vuokrasopimuksen jatkuminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa.

Vuokrasopimuksen syntymisajankohta on vuokrasopimuksen päiväys tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan vuokrasopimuksen keskeisiä ehtoja. Kyseisenä ajankohtana:

a) vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi; ja

b) jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, määritetään summat, jotka merkitään kirjanpitoon vuokra-ajan alkamisajankohtana.

Vuokra-ajan alkamisajankohta on päivä, josta alkaen vuokralle ottajalla on oikeus käyttää vuokrattua omaisuuserää koskevaa käyttöoikeuttaan. Se on päivä, jona vuokrasopimus alun perin merkitään kirjanpitoon, ts. vuokrasopimuksesta johtuvat asianmukaiset varat, velat, tuotot tai kulut kirjataan.

Vuokra-aika on aika, joksi vuokralle ottaja on ilman purkuoikeutta sopinut ottavansa omaisuuserän vuokralle, sekä mahdollinen jatkokausi, jonka ajan vuokralle ottajalla on oikeus jatkaa omaisuuserän vuokrausta joko lisämaksusta tai ilman, kun vuokrasopimuksen syntymisajankohtana on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja tulee käyttämään tätä oikeutta.

Vähimmäisvuokrilla tarkoitetaan vuokra-ajalle kohdistuvia maksuja, jotka vuokralle ottajan tulee suorittaa tai jotka sitä voidaan vaatia suorittamaan, lukuun ottamatta muuttuvia vuokria, palveluista johtuvia menoja sekä veroja, jotka vuokralle antaja maksaa ja jotka hyvitetään tälle, ja lisäksi vähimmäisvuokriin luetaan:

a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: vuokralle ottajan tai tämän lähipiiriin kuuluvan osapuolen takaama määrä; tai

b) kun kyseessä on vuokralle antaja: vuokralle antajalle taattu jäännösarvo, jonka takaajana on joko:

   i) vuokralle ottaja;

   ii) vuokralle ottajan lähipiiriin kuuluva osapuoli; tai

   iii) kolmas osapuoli, joka ei kuulu vuokralle antajan lähipiiriin ja on taloudellisesti kykenevä takuuvelvoitteen hoitamiseen.

Jos kuitenkin vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä hintaan, jonka odotetaan olevan riittävän paljon alempi kuin omaisuuserän käypä arvo sinä ajankohtana, kun oikeus on käytettävissä, niin että oikeuden käyttäminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa, vähimmäisvuokrat koostuvat vähimmäismaksuista vuokra-ajalta tämän osto-option odotettuun toteuttamispäivään saakka ja sen toteuttamiseksi suoritettavasta määrästä.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼B

Taloudellinen kokonaisvaikutusaika on joko:

a) ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan taloudellisesti käyttökelpoinen yhdelle tai useammalle käyttäjälle; tai

b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden lukumäärä, jotka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhdelle tai useammalle käyttäjälle.

Taloudellinen vaikutusaika on arvioitu vuokra-ajan alkamisajankohdasta lukien jäljellä oleva, vuokra-aikaan rajoittumaton ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän hyväkseen omaisuuserän ilmentämää taloudellista hyötyä.

Taattu jäännösarvo on:

a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai tämän lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun (takuun määrä on suurin mahdollinen maksettavaksi tuleva määrä); ja

b) kun kyseessä on vuokralle antaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai vuokralle antajan lähipiiriin kuulumaton, takuuvelvoitteen hoitamiseen taloudellisesti kykenevä kolmas osapuoli on antanut takuun.

Takaamaton jäännösarvo on se osa vuokratun omaisuuserän jäännösarvosta, jonka realisoitumisesta vuokralle antajalla ei ole varmuutta tai josta yksinomaan vuokralle antajan lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun.

Alkuvaiheen välittömät menot ovat lisämenoja, jotka välittömästi johtuvat vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä, lukuun ottamatta valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille näin syntyviä menoja.

Bruttosijoitus vuokrasopimukseen on seuraavien erien yhteismäärä:

a) vähimmäisvuokrat, jotka vuokralle antaja tulee saamaan rahoitusleasingsopimuksen mukaan, ja

b) vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo.

Nettosijoitus vuokrasopimukseen on bruttosijoitus vuokrasopimukseen diskontattuna vuokrasopimuksen sisäisellä korolla.

Kertymätön rahoitustuotto on seuraavien erien välinen erotus:

a) bruttosijoitus vuokrasopimukseen, ja

b) nettosijoitus vuokrasopimukseen.

Vuokrasopimuksen sisäinen korko on diskonttauskorko, jota käyttäen (a) vähimmäisvuokrien ja (b) takaamattoman jäännösarvon yhteenlaskettu nykyarvo vastaa vuokrasopimuksen syntymisajankohtana (i) vuokratun omaisuuserän käyvän arvon ja (ii) vuokralle antajalle syntyneiden alkuvaiheen välittömien menojen yhteismäärää.

Vuokralle ottajan lisäluoton korko on korko, jota vuokralle ottaja joutuisi maksamaan vastaavanlaisesta vuokrasopimuksesta, tai, mikäli se ei ole määritettävissä, korko, jota vuokralle ottaja maksaisi lainatessaan vuokrasopimuksen syntymisajankohtana omaisuuserän hankkimiseen tarvittavat varat samaksi ajaksi ja samanlaisin vakuuksin.

Muuttuva vuokra on se osuus maksettavista vuokrista, joka ei ole määrältään kiinteä vaan määräytyy jonkin sellaisen tekijän tulevan arvon perusteella, joka muuttuu muutoin kuin ajan kulumisen mukaan (esimerkiksi prosenttiosuus vastaisesta myynnistä, vastainen käyttömäärä, vastaiset hintaindeksit, vastaiset markkinakorot).

▼B

5. Vuokrasopimus tai sitä koskeva sitoumus saattaa sisältää ehdon, jonka mukaan vuokria oikaistaan vastaamaan sellaisia vuokratun kiinteistön rakennusmenojen tai hankintamenon muutoksia tai joidenkin muiden menojen tai jonkin muun arvon, kuten yleisen hintaindeksin, muutoksia taikka vuokralle antajalle syntyvien vuokrasopimuksen rahoitusmenojen muutoksia, jotka toteutuvat vuokrasopimuksen syntymisajankohdan ja vuokra-ajan alkamisajankohdan välillä. Jos näin tapahtuu, tällaisten muutosten on tätä standardia sovellettaessa katsottava tapahtuneen vuokrasopimuksen syntymisajankohtana.

6. Vuokrasopimuksen määritelmä kattaa sellaiset omaisuuserää koskevat vuokrasopimukset, joihin sisältyy vuokralle ottajan oikeus saada omaisuuserä omistukseensa sovittujen ehtojen täyttyessä. Näitä sopimuksia kutsutaan joskus ehdollisiksi osamaksusopimuksiksi *hire purchase contract*.

VUOKRASOPIMUSTEN LUOKITTELU

7. Tässä standardissa käytettävä vuokrasopimusten luokittelu perustuu siihen, missä määrin vuokratun omaisuuserän omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle. Riskejä ovat esimerkiksi mahdolliset tappiot, jotka johtuvat käyttämättömästä kapasiteetista tai teknisestä vanhentumisesta, ja mahdolliset tuoton vaihtelut, jotka johtuvat taloudellisten olosuhteiden muutoksista. Etuja voivat olla kannattavaan toimintaan liittyvät odotukset omaisuuserän taloudellisena kokonaisvaikutusaikana ja odotettavissa oleva voitto, joka syntyy arvonnoususta tai jäännösarvon realisoinnista.

8. Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, jos se siirtää omistamiselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin. Vuokrasopimus luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi, jos omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät siirry olennaisilta osin.

9. Koska vuokralle antajan ja vuokralle ottajan välinen liiketoimi perustuu näiden väliseen vuokrasopimukseen, on asianmukaista käyttää yhdenmukaisia määritelmiä. Näiden määritelmien soveltaminen vuokralle antajan ja vuokralle ottajan toisistaan poikkeavissa olosuhteissa voi johtaa siihen, että osapuolet luokittelevat saman vuokrasopimuksen eri tavalla. Näin voi tapahtua esimerkiksi, kun vuokralle antaja hyötyy vuokralle ottajan lähipiiriin kuulumattoman osapuolen antamasta jäännösarvon takuusta.

10. Se, onko kyseessä rahoitusleasingsopimus vai muu vuokrasopimus, riippuu pikemminkin liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä kuin sopimuksen muodosta ([1]). Esimerkkejä tilanteista, jotka yksin tai yhdessä yleensä johtaisivat vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, ovat seuraavat:

a) sopimuksen mukaan omaisuuserän omistus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä;

b) vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä hintaan, jonka odotetaan olevan niin paljon alempi kuin omaisuuserän käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, että oikeuden käyttäminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa;

c) vuokra-aika kattaa valtaosan omaisuuserän taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi;

d) vähimmäisvuokrien nykyarvo muodostaa sopimuksen syntymisajankohtana vähintäänkin olennaisen osan vuokratun omaisuuserän käyvästä arvosta; ja

([1]) Ks. myös SIC-27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus.*

▼B

e) vuokratut omaisuuserät ovat niin erityisluonteisia, että vain vuokralle ottaja voi käyttää niitä ilman merkittäviä muutoksia.

11. Tunnusomaista tilanteille, jotka myös voivat yksin tai yhdessä johtaa vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, on:

a) jos vuokralle ottaja voi purkaa vuokrasopimuksen, vuokralle ottaja kantaa ne tappiot, joita vuokralle antajalle syntyy purkamisesta;

b) jäännösarvon käyvän arvon vaihtelusta syntyvät voitot tai tappiot tulevat vuokralle ottajalle (esimerkiksi vuokranalennuksena, joka vastaa suurinta osaa myyntituloista vuokra-ajan päättyessä); ja

c) vuokralle ottaja pystyy jatkamaan sopimusta lisäkaudeksi markkinavuokraa tuntuvasti alemmalla vuokralla.

12. Kappaleissa 10 ja 11 esitetyt esimerkit ja tunnusmerkit eivät ole aina ratkaisevia. Jos muiden piirteiden perusteella on selvää, että omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät vuokrasopimuksen perusteella siirry olennaisilta osin, vuokrasopimus luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun omaisuuserän omistusoikeus siirtyy vuokra-ajan päättyessä omaisuuserän senhetkistä käypää arvoa vastaavaa muuttuvaa maksua vastaan, tai jos sopimukseen liittyy muuttuvia vuokria, joiden vuoksi tällaiset riskit ja edut eivät ole olennaisilta osin vuokralle ottajalla.

13. Vuokrasopimus luokitellaan sopimuksen syntymisajankohtana. Mikäli vuokralle ottaja ja vuokralle antaja koska tahansa sopivat muutoksista vuokrasopimuksen ehtoihin — muutoin kuin uudistamalla sopimuksen — siten, että vuokrasopimus olisi luokiteltu kappaleissa 7–12 esitettyjen kriteerien perusteella eri tavalla, jos muuttuneet sopimusehdot olisivat olleet voimassa sopimuksen syntymisajankohtana, muutettua sopimusta pidetään uutena sopimuksena sen voimassaoloaikana. Arvioiden muutokset (esimerkiksi vuokratun omaisuuserän taloudellista kokonaisvaikutusaikaa tai jäännösarvoa koskevien arvioiden muutokset) tai olosuhteiden muutokset (esimerkiksi vuokralle ottajan laiminlyönti) eivät kuitenkaan aiheuta vuokrasopimuksen uudelleenluokittelua kirjanpitokäsittelyä varten.

▼M22

_____

15A Silloin kun vuokrasopimus sisältää sekä maa-aluetta että rakennuksia koskevia osuuksia, yhteisö arvioi kunkin osuuden luokittelun rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi erikseen kappaleiden 7–13 mukaisesti. Tärkeä näkökohta ratkaistaessa, onko maa-alueen osuus muu vuokrasopimus vai rahoitusleasingsopimus, on se, että maa-alueen taloudellinen vaikutusaika on yleensä rajoittamaton.

▼B

16. Aina kun on tarpeellista luokitella ja määrittää kirjanpitoa varten maa-alueiden ja rakennusten osuus vuokrasopimuksesta, kohdistetaan vähimmäisvuokrat (jotka sisältävät mahdolliset kerralla suoritettavat etukäteismaksut) maa-alueiden ja rakennusten osuuksille maa-alueiden ja rakennusten vuokraoikeuksien sopimuksen syntymisajankohdan käypien arvojen suhteessa. Jos vuokria ei pystytä jakamaan luotettavasti näiden kahden osan kesken, koko vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, paitsi jos on selvää, että molemmat osat ovat muita vuokrasopimuksia, jolloin vuokrasopimus kokonaisuudessaan luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi.

▼B

17. Jos maa-alueita ja rakennuksia koskevassa vuokrasopimuksessa maa-alueen osuudelle kappaleen 20 mukaisesti alun perin kirjattava määrä olisi epäolennainen, saadaan maa-alueita ja rakennuksia käsitellä vuokrasopimusta luokiteltaessa yhtenä kokonaisuutena, ja sopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi kappaleiden 7–13 mukaisesti. Tällöin rakennusten taloudellista kokonaisvaikutusaikaa pidetään koko vuokratun omaisuuserän taloudellisena kokonaisvaikutusaikana.

18. Maa-alueiden ja rakennusten osuuksia ei tarvitse arvostaa erikseen silloin, kun vuokralle ottaja luokittelee sekä maa-alueen että rakennuksen sijoituskiinteistöksi IAS 40:n mukaisesti ja soveltaa käyvän arvon mallia. Tämä arviointi edellyttää yksityiskohtaisia laskelmia vain, jos jommankumman tai molempien osuuksien luokittelu on muutoin epävarma.

19. IAS 40:n mukaan vuokralle ottajan on mahdollista luokitella muulla vuokrasopimuksella vuokralle otettu kiinteistö sijoituskiinteistöksi. Jos näin tapahtuu, vuokrattua kiinteistöä käsitellään kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi rahoitusleasingsopimus, ja lisäksi tällöin kirjattavaan omaisuuserään sovelletaan käyvän arvon mallia. Vuokralle ottajan on jatkettava vuokrasopimuksen käsittelemistä rahoitusleasingsopimuksena, vaikka jokin myöhempi tapahtuma muuttaisi vuokratun kiinteistön luonnetta niin, ettei sitä enää luokiteltaisi sijoituskiinteistöksi. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun vuokralle ottaja:

a) ottaa kiinteistön käyttöönsä ja se siirretään omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi ja arvostetaan käyttötarkoituksen muuttumispäivän käypää arvoa vastaavaan oletushankintamenoon; tai

b) vuokraa kiinteistön edelleen sopimuksella, joka siirtää omistukselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin riippumattomalle kolmannelle osapuolelle. Vuokralle ottaja käsittelee tällaista edelleenvuokrausta kolmannen osapuolen kanssa tehtynä rahoitusleasingsopimuksena, joskin kolmas osapuoli saattaa käsitellä sitä muuna vuokrasopimuksena.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE OTTAJIEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

Alkuperäinen kirjaaminen

20. Vuokralle ottajien on merkittävä rahoitusleasingsopimukset taseeseensa varoiksi ja veloiksi vuokra-ajan alkamisajankohtana määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokratun hyödykkeen käypä arvo tai vähimmäisvuokrien nykyarvo — sen mukaan, kumpi niistä on alempi — jotka molemmat määritetään sopimuksen syntymisajankohtana. Vähimmäisvuokrien nykyarvoa laskettaessa on käytettävä diskonttauskorkona vuokrasopimuksen sisäistä korkoa, mikäli tämä on käytännössä mahdollista määrittää, ja ellei ole, on käytettävä vuokralle ottajan lisäluoton korkoa. Vuokralle ottajalle mahdollisesti syntyvät alkuvaiheen välittömät menot lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

21. Liiketoimia ja muita tapahtumia käsitellään kirjanpidossa ja ne esitetään tilinpäätöksessä niiden tosiasiallisen sisällön ja taloudellisen realiteetin eikä ainoastaan niiden oikeudellisen muodon mukaisesti. Vaikka vuokrasopimuksen oikeudellinen muoto on sellainen, että vuokralle ottaja ei voi hankkia vuokratun omaisuuserän laillista omistusoikeutta, rahoitusleasingsopimuksen tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti on se, että vuokralle ottaja saa vuokratun omaisuuserän käytöstä johtuvan taloudellisen hyödyn valtaosaksi omaisuuserän taloudellista kokonaisvaikutusaikaa ja tämän vastikkeeksi sitoutuu maksamaan tästä oikeudesta määrän, joka sopimuksen syntymisajankohtana suunnilleen vastaa omaisuuserän käyvän arvon ja siihen liittyvän rahoitusmenon yhteismäärää.

▼B

22. Jos tällaisia vuokraustapahtumia ei merkitä vuokralle ottajan taseeseen, yhteisön taloudelliset voimavarat ja velvoitteet tulevat esitetyiksi todellista pienempinä, jolloin taloudelliset tunnusluvut vääristyvät. Tämän vuoksi rahoitusleasingsopimus on asianmukaista merkitä vuokralle ottajan taseeseen toisaalta omaisuuseräksi ja toisaalta vastaisten vuokrien suorittamista koskevaksi velvoitteeksi. Vuokra-ajan alkamisajankohtana omaisuuserä ja vastaisia vuokria koskeva velka merkitään taseeseen saman määräisinä, mistä poikkeuksena ovat vuokralle ottajalle syntyvät alkuvaiheen välittömät menot, jotka lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

23. Vuokralle otettuja omaisuuseriä koskevia velkoja ei ole asianmukaista esittää tilinpäätöksessä vuokralle otettujen omaisuuserien vähennyksenä. Jos velat jaotellaan taseessa lyhyt- ja pitkäaikaisiin, leasingvelat jaotellaan samalla tavoin.

24. Tiettyjen vuokraukseen liittyvien toimien, kuten vuokrausjärjestelyjä koskevien neuvottelujen ja järjestelyn varmistamisen, yhteydessä syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja. Menot, joiden voidaan todeta välittömästi johtuvan vuokralle ottajan toimista rahoitusleasingsopimuksen hyväksi, lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

Myöhempi arvostaminen

25. Vähimmäisvuokrat on jaettava rahoitusmenoon ja velan vähennykseen. Rahoitusmeno on kohdistettava jokaiselle vuokra-aikaan kuuluvalle kaudelle siten, että jäljellä olevalle velalle tulee kullakin kaudella samansuuruinen korkoprosentti. Muuttuvat vuokrat on kirjattava niiden kausien kuluiksi, joiden aikana ne toteutuvat.

26. Käytännössä vuokralle ottaja voi laskennan yksinkertaistamiseksi käyttää jonkinlaista likiarvoa kohdistaessaan rahoitusmenoa vuokra-aikaan kuuluville kausille.

27. Rahoitusleasingsopimus aiheuttaa kullakin tilikaudella poistojen kohteena olevista omaisuuseristä tehtävän poiston ja rahoituskulun. Vuokralle otettujen poistojen kohteena olevien omaisuuserien poistot on tehtävä samoilla periaatteilla kuin omistettujen omaisuuserien poistot, ja kirjattavat poistot on laskettava IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti. Jos ei ole kohtuullista varmuutta siitä, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, omaisuuserän on tultava kokonaan poistetuksi vuokra-ajan tai taloudellisen vaikutusajan kuluessa sen mukaan, kumpi näistä on lyhyempi.

28. Vuokralle otetun omaisuuserän poistopohja kohdistetaan systemaattisella perusteella kullekin tilikaudelle ajanjaksona, jona omaisuuserää odotetaan käytettävän, ja samoilla periaatteilla kuin vuokralle ottaja tekee poistot omistamistaan poistojen kohteena olevista omaisuuseristä. Jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, odotettu käyttöaika on sama kuin omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika; muussa tapauksessa omaisuuserästä tehdään poistot vuokra-ajan tai taloudellisen vaikutusajan kuluessa sen mukaan, kumpi näistä on lyhyempi.

▼B

29. Omaisuuserästä kaudella tehtävän poiston ja rahoituskulun yhteismäärä on harvoin yhtä suuri kuin kaudelta maksettavat vuokrat, ja tämän vuoksi ei ole asianmukaista kirjata maksettuja vuokria yksinkertaisesti kuluksi. Vastaavasti omaisuuserä ja siihen liittyvä velka eivät todennäköisesti ole yhtä suuria vuokra-ajan alkamisen jälkeen.

30. Yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrittääkseen, onko vuokralle otetun omaisuuserän arvo alentunut.

31. Vuokralle ottajien on esitettävä IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:

a) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ nettomääräinen kirjanpitoarvo jokaisesta omaisuuserien luokasta.

b) täsmäytyslaskelma vastaisten vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kokonaismäärän ja niiden nykyarvon välillä. Lisäksi yhteisön on esitettävä vastaisten vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kokonaismäärä ja niiden nykyarvo kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

i) yhden vuoden kuluessa;

ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

iii) yli viiden vuoden kuluttua.

c) kaudella kuluksi kirjatut muuttuvat vuokrat.

d) ei purettavissa olevista edelleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

e) vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä yleinen kuvaus, joka sisältää seuraavat tiedot, mutta ei rajoitu niihin:

i) peruste, jolla muuttuva vuokra määräytyy;

ii) uudistamis- tai osto-optioiden ja indeksisidonnaisuuksien olemassaolo ja ehdot; sekä

iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

32. Lisäksi rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuja omaisuuseriä vuokralle ottajan tilinpäätöksessä koskevat IAS 16:een, IAS 36:een, IAS 38:aan, IAS 40:een ja IAS 41:een sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Muut vuokrasopimukset

33. Muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat on kirjattava kuluksi tasasuuruisina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista. ([1])

34. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokrat (lukuun ottamatta menoja, jotka johtuvat palveluista, kuten vakuutuksesta ja huollosta) kirjataan kuluksi tasasuuruisina erinä, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista, vaikka maksut eivät määräytyisikään tällä perusteella.

([1]) Ks. myös SIC-15 *Muut vuokrasopimukset — kannustimet*

▼B

35. Vuokralle ottajien on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 7:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:

a) ei purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaisten vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

i) yhden vuoden kuluessa;

ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

iii) yli viiden vuoden kuluttua.

b) ei purettavissa olevista edelleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ kokonaismäärä.

c) kaudella kuluksi kirjatut vuokrat ja edelleenvuokrausmaksut siten, että esitetään erikseen vähimmäisvuokrat, muuttuvat vuokrat ja edelleenvuokrausmaksut.

d) vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä yleinen kuvaus, joka sisältää seuraavat tiedot, mutta ei rajoitu niihin:

(i) peruste, jolla muuttuva vuokra määräytyy;

(ii) uudistamis- tai osto-optioiden ja indeksisidonnaisuuksien olemassaolo ja ehdot; sekä

(iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE ANTAJIEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

Alkuperäinen kirjaaminen

36. Vuokralle antajien on merkittävä rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevat omaisuuserät taseeseensa ja esitettävä ne saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin nettosijoitus vuokrasopimukseen.

37. Rahoitusleasingsopimuksessa oikeudelliselle omistukselle ominaiset riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin pois vuokralle antajalta, ja näin ollen vuokralle antaja käsittelee saatavia vuokria pääoman palautuksena ja rahoitustuottona, joka on korvausta ja palkkiota vuokralle antajan tekemästä sijoituksesta ja tämän antamista palveluista.

38. Vuokralle antajille syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja, kuten välityspalkkioita, lainopillisista palveluista suoritettuja palkkioita ja sisäisiä menoja, jotka ovat lisämenoja ja johtuvat välittömästi vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä. Niihin ei lueta yleismenoja, kuten myynti- ja markkinointihenkilöstöstä aiheutuvia menoja. Kun kyseessä on rahoitusleasingsopimus eivätkä vuokralle antajat toimi valmistajana tai jälleenmyyjänä, alkuvaiheen välittömät menot otetaan huomioon rahoitusleasingsaamisen alkuperäistä arvoa määritettäessä ja ne vähentävät vuokra-ajan kuluessa kirjattavia tuottoja. Vuokrasopimuksen sisäinen korko määritetään siten, että alkuvaiheen välittömät menot otetaan automaattisesti huomioon rahoitusleasingsaamisessa; niitä ei siis ole tarpeellista lisätä erikseen. Alkuvaiheen välittömien menojen määritelmä ei kata vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyviä menoja. Tämän vuoksi niitä ei oteta huomioon määritettäessä nettosijoitusta vuokrasopimukseen, ja ne kirjataan kuluksi myyntivoittoa kirjattaessa, mikä yleensä tapahtuu rahoitusleasingsopimuksen kyseessä ollessa vuokra-ajan alussa.

▼B

Myöhempi arvostaminen

39. Rahoitustuotot on kirjattava sellaisella perusteella, joka tuottaa kultakin kaudelta samansuuruisen tuottoasteen vuokralle antajan nettosijoitukselle vuokrasopimukseen.

40. Vuokralle antaja pyrkii jaksottamaan rahoitustuotot vuokra-ajalle systemaattisella ja järkevällä perusteella. Tämä tulon kohdistaminen tapahtuu sellaisella perusteella, joka tuottaa kultakin kaudelta samansuuruisen tuottoasteen vuokralle antajan nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen. Kauden vuokrat — lukuun ottamatta palveluista aiheutuvia menoja — kirjataan vuokrasopimukseen tehtyä bruttosijoitusta vastaan siten, että ne vähentävät sekä pääomaa että kertymätöntä rahoitustuottoa.

41. Arvioidut takaamattomat jäännösarvot, joita käytetään laskettaessa vuokralle antajan bruttosijoitusta vuokrasopimukseen, tarkistetaan säännöllisesti. Jos arvioitu takaamaton jäännösarvo on pienentynyt, tarkistetaan tulon jakautumista vuokra-ajalle, ja vähentyminen, joka koskee jo huomioon otettua määrää, kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.

41A Rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevaa omaisuuserää, joka on luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

42. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivien vuokralle antajien on kirjattava kauden myyntivoitot tai -tappiot sen periaatteen mukaisesti, jota yhteisö soveltaa välittömän myynnin kirjaamiseen. Jos käytetään keinotekoisen alhaisia korkoja, myyntivoitto on rajoitettava siihen määrään, joka syntyisi markkinakorkoa käytettäessä. Vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyvät menot on kirjattava kuluiksi myyntivoittoa kirjattaessa.

43. Valmistajat ja jälleenmyyjät tarjoavat usein asiakkailleen vaihtoehtoina omaisuuserän ostamisen tai vuokraamisen. Kun valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja antaa omaisuuserän vuokralle rahoitusleasingsopimuksella, syntyy kahdenlaisia tuottoja:

a) voitto tai tappio, joka on samansuuruinen kuin se voitto tai tappio, joka syntyisi vuokralle annettavan omaisuuserän välittömästä myynnistä normaalilla myyntihinnalla mahdolliset paljous- tai muut alennukset huomioon ottaen; ja

b) rahoitustuotto vuokra-ajalta.

44. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan kirjaama myyntituotto vuokra-ajan alussa on omaisuuserän käypä arvo tai vuokralle antajalle kertyvien vähimmäisvuokrien nykyarvo markkinakorolla laskettuna sen mukaan, kumpi niistä on pienempi. Vuokra-ajan alkaessa kirjattavat myytyä omaisuuserää vastaavat kulut ovat yhtä suuret kuin vuokralle annetun omaisuuserän hankintameno tai siitä poikkeava kirjanpitoarvo vähennettynä takaamattoman jäännösarvon nykyarvolla. Myyntituoton ja myytyä omaisuuserää vastaavien kulujen välinen erotus on myyntivoittoa, ja se kirjataan sen periaatteen mukaisesti, jota yhteisö soveltaa välittömien myyntien kirjaamiseen.

45. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat käyttävät joskus keinotekoisen alhaista korkoa houkutellakseen asiakkaita. Tällaisen koron käyttäminen johtaisi siihen, että liian suuri osuus liiketoimen kokonaistuloksesta kirjattaisiin myyntihetkellä. Jos käytetään keinotekoisen alhaista korkoa, myyntivoitto on rajoitettava siihen määrään, joka syntyisi markkinakorkoa käytettäessä.

▼B

46. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivalle vuokralle antajalle syntyvät menot, jotka liittyvät rahoitusleasingsopimuksen neuvottelemiseen ja järjestelemiseen kirjataan kuluiksi vuokra-ajan alussa, koska ne liittyvät pääasiassa valmistajan tai jälleenmyyjän myyntivoiton ansaitsemiseen.

47. Vuokralle antajien on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 7:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:

a) seuraavien erien välinen täsmäytyslaskelma: bruttosijoitus vuokrasopimukseen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄. Lisäksi yhteisön on esitettävä bruttosijoitus vuokrasopimukseen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja saatavien vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ nykyarvo kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

   i) yhden vuoden kuluessa;

   ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

   iii) yli viiden vuoden kuluttua.

b) kertymätön rahoitustuotto.

c) vuokralle antajan hyväksi tulevat takaamattomat jäännösarvot.

d) saamatta jäävistä vähimmäisvuokrasaamisista kirjattu kertynyt vähennyserä.

e) kaudella tuloutetut muuttuvat vuokrat.

f) yleinen kuvaus vuokralle antajan olennaisista vuokrausjärjestelyistä.

48. Kasvun kuvaajana on usein hyödyllistä esittää myös kertymättömällä tuotolla vähennetty bruttosijoitus kauden aikana tulleeseen uuteen liiketoimintaan sen jälkeen, kun vastaavat purettuihin vuokrasopimuksiin liittyvät määrät on vähennetty.

Muut vuokrasopimukset

49. Vuokralle antajien on esitettävä muun vuokrasopimuksen kohteena olevat omaisuuserät taseessaan omaisuuserän luonteen mukaisesti.

50. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokratuotot on kirjattava tulosvaikutteisesti tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun omaisuuserän käytöstä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista. ([1])

51. Vuokratuoton ansaitsemisesta syntyneet menot, poistot mukaan luettuina, kirjataan kuluksi. Vuokratuotot (lukuun ottamatta suoritetuista palveluista, kuten vakuutuksesta ja huollosta, saatuja tuloja) kirjataan tasasuuruisina erinä vuokra-ajan kuluessa, vaikka saadut erät eivät määräytyisikään tällaisella perusteella, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun omaisuuserän käytöstä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista.

52. Alkuvaiheen välittömät menot, joita vuokralle antajille syntyy muun vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä, on lisättävä vuokralle annetun omaisuuserän kirjanpitoarvoon ja kirjattava kuluksi vuokra-ajan kuluessa samalla perusteella kuin vuokratuotot.

([1]) Ks. myös SIC-15 *Muut vuokrasopimukset – kannustimet.*

▼B

53. Vuokralle annettujen poistojen kohteena olevien omaisuuserien poistot on tehtävä samalla periaatteella kuin vuokralle antaja tekee tavanomaiset poistot vastaavanlaisista omaisuuseristä, ja poistot on laskettava IAS 16:n ja IAS 38:n mukaisesti.

54. Yhteisö soveltaa IAS 36:ta määrittääkseen, onko vuokralle annetun omaisuuserän arvo alentunut.

55. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja ei kirjaa myyntivoittoa muusta vuokrasopimuksesta, koska se ei ole verrattavissa myyntiin.

56. Vuokralle antajien on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 7:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:

a) ei purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaiset vastaiset vähimmäisvuokrat yhteensä ja kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

i) yhden vuoden kuluessa;

ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

iii) yli viiden vuoden kuluttua.

b) kaudella tuloutettujen muuttuvien vuokrien kokonaismäärä.

c) yleinen kuvaus vuokralle antajan vuokrausjärjestelyistä.

57. Lisäksi muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuja omaisuuseriä vuokralle antajan tilinpäätöksessä koskevat IAS 16:een, IAS 36:een, IAS 38:aan, IAS 40:een ja IAS 41:een sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

MYYNTI JA TAKAISINVUOKRAUS

58. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtumaan kuuluu omaisuuserän myynti ja saman omaisuuserän takaisinvuokraus. Vuokra ja myyntihinta ovat yleensä toisistaan riippuvaisia, sillä niistä neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtuman kirjanpitokäsittely riippuu vuokrasopimuksen tyypistä.

59. Jos myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy rahoitusleasingsopimus, kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa ei saa tulouttaa välittömästi myyjä-vuokralleottajan tilinpäätöksessä. Sen sijaan se on merkittävä velaksi taseeseen ja tuloutettava vuokra-ajan kuluessa.

60. Jos takaisinvuokraussopimus on rahoitusleasingsopimus, liiketoimi on keino, jolla vuokralle antaja rahoittaa vuokralle ottajaa omaisuuserää vakuutena käyttäen. Tämän vuoksi ei ole asianmukaista pitää kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa tuottona. Tällainen erotus merkitään velaksi taseeseen ja jaksotetaan vuokra-ajalle.

▼B

61. Jos myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy muu vuokrasopimus ja jos on selvää, että liiketoimi on perustunut käypään arvoon, mahdollinen voitto tai tappio on kirjattava välittömästi. Jos myyntihinta alittaa käyvän arvon, voitto tai tappio on kirjattava välittömästi, paitsi silloin kun vastaiset markkinahintaa pienemmät vuokrat kompensoivat tappion, jolloin tappio on merkittävä taseeseen ja kirjattava tulosvaikutteisesti vuokrien suhteessa omaisuuserän odotetun käyttöajan kuluessa. Jos myyntihinta ylittää käyvän arvon, käyvän arvon ylittävä osuus on merkittävä taseeseen velaksi ja kirjattava tulosvaikutteisesti omaisuuserän odotetun käyttöajan kuluessa.

62. Jos takaisinvuokraus on muu vuokrasopimus ja vuokrat ja myyntihinta perustuvat käypään arvoon, on tosiasiallisesti tapahtunut normaali myynti, ja mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi.

63. Jos kyseessä on muu vuokrasopimus ja käypä arvo myynnin ja takaisinvuokrauksen tapahtumahetkellä on pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen tappio on kirjattava välittömästi.

64. Jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, tällainen oikaisu ei ole tarpeen muutoin kuin siinä tapauksessa, että arvo on alentunut, jolloin kirjanpitoarvo alennetaan kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi IAS 36:n mukaisesti.

65. Vuokralle ottajia ja vuokralle antajia koskevat vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat samalla tavoin myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia. Olennaisista vuokrausjärjestelyistä vaadittava kuvaus edellyttää sopimuksen ainoalaatuisten tai epätavanomaisten ehtojen tai myynti- ja takaisinvuokraussopimusten ehtojen esittämistä.

66. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtumat saattavat täyttää IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaiset kriteerit erikseen esitettäville tiedoille.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

67. Tämän standardin takautuva soveltaminen on suositeltavaa kappaleessa 68 esitetyin rajoituksin, mutta sitä ei edellytetä. Jos standardia ei sovelleta takautuvasti, on oletettava, että vuokralle antaja on määrittänyt mahdollisten aikaisempien rahoitusleasingsopimusten kirjanpitoarvot asianmukaisesti, ja niitä on käsiteltävä vastedes tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

68. Jos yhteisö on aikaisemmin soveltanut IAS 17:ää (uudistettu 1997), sen on sovellettava tämän standardin aiheuttamia muutoksia takautuvasti kaikkiin vuokrasopimuksiin, ja mikäli IAS 17:ää (uudistettu 1997) ei ole sovellettu takautuvasti, muutoksia on sovellettava takautuvasti kaikkiin niihin vuokrasopimuksiin, jotka on tehty kyseisen standardin käyttöönoton jälkeen.

▼M22

68A Yhteisön on arvioitava voimassa olevien vuokrasopimusten maa-alueita koskevien osuuksien luokittelu uudelleen päivänä, jona se ottaa käyttöön kappaleessa 69A tarkoitetut muutokset, ja tämä arviointi tehdään kyseisten vuokrasopimusten syntymisajankohtana olemassa olleen informaation pohjalta. Sen on kirjattava tällöin rahoitusleasingsopimukseksi luokiteltava vuokrasopimus takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisöllä ei kuitenkaan ole muutoksen takautuvaa soveltamista varten tarvittavia tietoja, sen on:

a) sovellettava muutoksia kyseisiin vuokrasopimuksiin muutosten käyttöönottopäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella; ja

▼M22

b) kirjattava näin rahoitusleasingsopimukseksi luokiteltuun maa-aluetta koskevaan vuokrasopimukseen liittyvä omaisuuserä ja velka niiden kyseisen ajankohdan käypiin arvoihin; näiden käypien arvojen mahdollinen erotus kirjataan kertyneisiin voittovaroihin.

▼B

VOIMAANTULO

69. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M22

69A Kappaleet 14 ja 15 poistettiin ja kappaleet 15A ja 68A lisättiin osana huhtikuussa 2009 julkaistua asiakirjaa *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset*. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

IAS 17:N (UUDISTETTU 1997) KUMOAMINEN

70. Tämä standardi korvaa vuonna IAS 17:n *Vuokrasopimukset* (uudistettu 1997).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 18

Tuotot

TAVOITE

Tuotot määritellään *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevissa yleisissä perusteissa* tilikauden aikana tapahtuvaksi taloudellisen hyödyn lisäykseksi, joka toteutuu varojen lisääntymisenä tai arvonnousuna taikka velkojen vähentymisenä ja johtaa oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa. Tuotot käsittävät sekä varsinaiset tuotot että voitot. Varsinaiset tuotot ovat tuottoja, jotka syntyvät yhteisön tavanomaisesta toiminnasta, ja niistä käytetään erilaisia nimityksiä kuten myyntituotot, palkkiot, korot, osingot ja rojaltit. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tietynlaisista liiketoimista ja muista tapahtumista johtuvien varsinaisten tuottojen kirjanpitokäsittelystä.

Keskeistä tuottojen kirjanpitokäsittelyssä on sen ratkaiseminen, milloin tuotot kirjataan. Tuotto kirjataan, kun on todennäköistä, että vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi ja tämä hyöty on luotettavasti määritettävissä. Tässä standardissa määritellään tilanteet, joissa nämä kriteerit täyttyvät ja näin ollen tuotto kirjataan. Standardi sisältää myös käytännön ohjeita näiden kriteerien soveltamisesta.

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava seuraavista liiketoimista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjanpitokäsittelyyn:

   (a) tavaroiden myynti;

   (b) palvelujen tuottaminen; ja

   (c) korot, rojaltit tai osingot, jotka saadaan, kun yhteisön varoja on muiden käytössä.

2. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyn IAS 18:n *Tuottojen kirjaaminen*.

3. Tavaroita ovat yhteisön myyntitarkoituksessa valmistamat tuotteet ja edelleen myytäväksi hankitut tuotteet, kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt.

4. Palvelujen tuottaminen tarkoittaa tyypillisesti, että yhteisö suorittaa sopimuksenmukaisen tehtävän sovittuna ajanjaksona. Palvelut voidaan toteuttaa yhden tai useamman kauden aikana. Jotkin palveluja koskevat sopimukset liittyvät välittömästi pitkäaikaishankkeisiin, esimerkiksi projektipäälliköiden ja arkkitehtien palveluja koskevat sopimukset. Näistä hankkeista johtuvia tuottoja ei käsitellä tässä standardissa, vaan niiden käsittely määräytyy IAS 11:ssä *Pitkäaikaishankkeet* esitettyjen pitkäaikaishankkeita koskevien vaatimusten mukaisesti.

5. Kun yhteisön varoja on muiden käytössä, syntyy seuraavanlaisia tuottoja:

   a) korkoa — korvausta rahavarojen käytöstä tai yhteisöllä olevista saamisista;

▼B

b) rojalteja — korvausta yhteisön pitkäaikaisten omaisuuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien, tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmistojen käyttämisestä; ja

c) osinkoja — voittojen jakamista oman pääoman sijoittajille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

6. Tässä standardissa ei käsitellä tuottoja, jotka syntyvät:

a) vuokrasopimuksista (ks. IAS 17 *Vuokrasopimukset*);

b) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien sijoitusten osingoista (ks. IAS 28 *Sijoitukset osakkuusyrityksiin*);

c) vakuutussopimuksista, jotka kuuluvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan;

d) rahoitusvarojen ja -velkojen käyvän arvon muutoksista tai niiden luovuttamisesta (ks. IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*);

e) muiden lyhytaikaisten varojen arvonmuutoksista;

f) maataloustoimintaan liittyvien biologisten hyödykkeiden alkuperäisestä kirjaamisesta tai niiden käyvän arvon muutoksista (ks. IAS 41 *Maatalous*);

g) maataloustuotteiden alkuperäisestä kirjaamisesta (ks. IAS 41); ja

h) malmien erottamisesta.

MÄÄRITELMÄT

7. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Tuotoilla tarkoitetaan yhteisön tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.

8. Tuotot sisältävät vain sen taloudellisen hyödyn bruttomäärän jonka yhteisö on saanut tai tulee saamaan omaan lukuunsa. Kolmansien osapuolten puolesta perityt määrät kuten liikevaihtovero, tavara- ja palveluverot ja arvonlisäverot eivät ole yhteisön hyväksi koituvaa taloudellista hyötyä, eivätkä ne kasvata omaa pääomaa. Tämän vuoksi niitä ei sisällytetä tuottoihin. Samoin agenttisuhteessa taloudellisen hyödyn kokonaismäärä sisältää päämiehen puolesta perittyjä määriä, jotka eivät kasvata yhteisön omaa pääomaa. Päämiehen puolesta perityt määrät eivät ole tuottoja. Tuottoa on sen sijaan palkkion määrä.

▼B

TUOTTOJEN MÄÄRITTÄMINEN

9. Tuotot on määritettävä saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. ([1])

10. Liiketoimesta syntyvän tuoton määrä perustuu yleensä yhteisön ja kyseisen omaisuuserän ostajan tai käyttäjän väliseen sopimukseen. Tuotto määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella ottaen huomioon mahdolliset yhteisön myöntämät paljous- ja muut alennukset.

11. Useimmiten vastike on rahavarojen muodossa, jolloin tuottojen määrä on yhtä suuri kuin saatujen tai saatavien rahavarojen määrä. Vastikkeen käypä arvo voi kuitenkin olla pienempi kuin saadun tai saatavan rahamäärän nimellisarvo silloin, kun yhteisöön tulevaa rahavirtaa lykätään. Yhteisö saattaa esimerkiksi antaa ostajalle korotonta luottoa tai hyväksyä tavaroiden myynnistä ostajalta vastikkeeksi velkakirjan jonka korko on markkinakorkoa alempi. Silloin kun järjestely on tosiasiassa rahoitustoimi, vastikkeen käypä arvo määritetään diskonttaamalla kaikki vastaiset maksut laskennallisella korolla. Laskennallinen korko on seuraavista selkeämmin määritettävissä oleva:

(a) senhetkinen korko vastaavanlaiselle instrumentille, jonka liikkeeseenlaskijalla on sama luottoluokitus; tai

(b) korko, jolla instrumentin nimellisarvo tulee diskontatuksi kyseisten tavaroiden tai palvelujen senhetkisen käteismyyntihinnan määräiseksi.

Vastikkeen käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoksi kappaleiden 29 ja 30 sekä IAS 39:n mukaisesti.

12. Kun tavaroita tai palveluja vaihdetaan luonteeltaan ja arvoltaan samankaltaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihtoa ei katsota tuottoja kerryttäväksi liiketoimeksi. Tämä pätee usein sellaisiin hyödykkeisiin kuin öljyyn tai maitoon, joiden toimittajat vaihtavat eri paikkakunnilla sijaitsevia varastoja keskenään vastatakseen oikea-aikaisesti kysyntään tietyllä paikkakunnalla. Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi. Tuotot määritetään saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella, oikaistuna siirrettyjen rahavarojen määrällä. Kun saatujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, tuotot määritetään luovutettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella, oikaistuna siirrettyjen rahavarojen määrällä.

LIIKETOIMEN TUNNISTAMINEN

13. Tämän standardin sisältämien kirjaamisedellytysten täyttymistä tarkastellaan yleensä kunkin liiketoimen osalta erikseen. Tietyissä tapauksissa kirjaamisedellytysten täyttymistä on kuitenkin välttämätöntä tarkastella yksittäisen liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevien osatekijöiden suhteen, jotta liiketoimen tosiasiallinen sisältö tulee otetuksi huomioon. Esimerkiksi kun tuotteen myyntihintaan sisältyy yksilöitävissä oleva myöhemmin tapahtuvaa palvelua koskeva osuus, tämä määrä merkitään taseeseen velaksi ja tuloutetaan sillä ajanjaksolla, jonka aikana palvelu toteutuu. Päinvastaisissa tilanteissa kirjaamisedellytyksiä tarkastellaan suhteessa kahteen tai useampaan liiketoimeen yhdessä silloin, kun ne liittyvät toisiinsa niin, että taloudellinen vaikutus ei ole ymmärrettävissä muutoin kuin liiketapahtumien muodostaman kokonaisuuden perusteella. Yhteisö saattaa esimerkiksi myydä tavaroita ja samanaikaisesti tehdä erillisen sopimuksen tavaroiden takaisinostamisesta myöhempänä ajankohtana, jolloin liiketoimen tosiasiallinen vaikutus kumoutuu; tällaisessa tapauksessa näitä kahta liiketointa käsitellään yhdessä.

([1]) Ks. myös SIC-31 *Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat.*

▼B

TAVAROIDEN MYYNTI

14. Tuotot tavaroiden myynnistä on kirjattava, kun kaikki seuraavat ehdot ovat täyttyneet:

a) yhteisö on siirtänyt tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ostajalle;

b) yhteisölle ei jää omistamiseen yleensä liittyvää liikkeenjohdollista intressiä eikä tosiasiallista määräysvaltaa myytyihin tavaroihin;

c) tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;

d) on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

e) toteutuneet tai toteutuvat liiketoimeen kohdistuvat menot ovat määritettävissä luotettavasti.

15. Sen arviointi, milloin yhteisö on siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ostajalle, edellyttää niiden olosuhteiden tutkimista, joissa liiketoimi on toteutunut. Useimmiten omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät samanaikaisesti kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta siirtyy ostajalle. Näin tapahtuu valtaosin vähittäiskaupan myynnissä. Toisinaan taas omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät eri aikaan kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta.

16. Jos yhteisöllä säilyy merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä, liiketoimi ei ole myynti, eikä tuottoja kirjata. Yhteisö voi säilyttää merkittävän omistukseen liittyvän riskin usealla eri tavalla. Esimerkkejä tilanteista, joissa yhteisö voi säilyttää merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä ja etuja, ovat:

a) kun yhteisöllä säilyy epätyydyttävää suoritusta koskeva velvoite, jota tavanomaiset takuuehdot eivät kata;

b) kun maksu tietystä myynnistä saadaan sillä ehdolla, että ostaja on saanut maksun myydessään tavarat;

c) kun tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on merkittävä osa sopimuksesta eikä yhteisö ole vielä suorittanut asennusta kokonaan; ja

d) kun ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa myyntisopimuksessa mainitusta syystä ja yhteisö on epävarma peruutuksen todennäköisyydestä.

17. Jos yhteisöllä säilyy vain merkityksetön omistukseen liittyvä riski, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Myyjällä saattaa esimerkiksi säilyä laillinen omistusoikeus tavaroihin yksinomaan saamisen turvaamista varten. Jos yhteisö on tällaisessa tapauksessa siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Toinen esimerkki tapauksesta, jossa yhteisöllä säilyy vain merkityksetön omistamiseen liittyvä riski, voi olla kun vähittäiskaupassa asiakkaalle tarjotaan rahojen palauttamista, ellei hän ole tyytyväinen. Tällöin tuotot kirjataan myynnin tapahtuessa, mikäli myyjä pystyy arvioimaan tulevaisuudessa tapahtuvat palautukset luotettavasti ja kirjaa palautuksia koskevan velan aikaisemman kokemuksen ja muiden merkityksellisten tekijöiden perusteella.

▼B

18. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Joissakin tapauksissa tämä saattaa olla todennäköistä vasta silloin, kun vastike on saatu tai epävarmuus poistunut. Voi esimerkiksi olla epävarmaa, myöntääkö ulkomainen viranomainen luvan ulkomaille tapahtuneesta myynnistä saatavan vastikkeen siirtämiseen. Kun lupa on myönnetty, epävarmuus poistuu ja tuotot kirjataan. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

19. Samaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan liittyvät tuotot ja kulut kirjataan samanaikaisesti; tätä prosessia kutsutaan yleisesti menon kirjaamiseksi tulon kohdalle. Menot, mukaan lukien takuumenot ja muut tavaroiden toimittamisen jälkeen toteutuvat menot, ovat yleensä määritettävissä luotettavasti silloin, kun muut tuoton kirjaamisen ehdot ovat täyttyneet. Tuottoja ei kuitenkaan voida kirjata silloin, kun kulut eivät ole määritettävissä luotettavasti; sellaisissa tapauksissa tavaroiden myynnistä mahdollisesti jo saatu vastike merkitään taseeseen velaksi.

PALVELUJEN TUOTTAMINEN

20. Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, liiketoimeen liittyvät tuotot on kirjattava ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ valmistumisasteen mukaisesti. Liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kun kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

a) tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;

b) on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi;

c) liiketoimen valmistumisaste ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ on määritettävissä luotettavasti; ja

d) liiketoimen toteutuneet menot ja sen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot ovat määritettävissä luotettavasti. ([1])

21. Tuottojen kirjaamista liiketoimen valmistumisasteen perusteella kutsutaan usein valmistusasteen mukaiseksi tulouttamismenetelmäksi. Tätä menetelmää käytettäessä tuotot merkitään ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ niillä tilikausilla, joiden aikana palvelut tuotetaan. Kun tuotot kirjataan tällä perusteella, annetaan hyödyllistä informaatiota palvelutoiminnan laajuudesta ja tuloksellisuudesta kaudella. Myös IAS 11 edellyttää tuottojen kirjaamista tällä perusteella. Kyseisen standardin vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa palvelun tuottamiseen liittyvän liiketoimen tuottojen ja niitä vastaavien kulujen kirjaamiseen.

22. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

([1]) Ks. myös SIC-27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus* ja SIC-31 *Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat.*

▼B

23. Yhteisö pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita silloin, kun se on sopinut seuraavista seikoista liiketoimen toisten osapuolten kanssa:

a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien osapuolten tuottamia ja saamia palveluja;

b) vaihdettava vastike; ja

c) maksutapa ja -ehdot.

Yhteisöllä on yleensä myös oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Palvelua tuotettaessa yhteisö seuraa ja tarvittaessa oikaisee tuottoja koskevia arvioita. Se, että arvioita joudutaan oikaisemaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö liiketoimen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

24. Liiketoimen valmistumisaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yhteisö käyttää menetelmää, joka määrittää suoritetut palvelut luotettavasti. Liiketoimen luonteesta riippuen menetelmät voivat sisältää esimerkiksi seuraavia:

a) suoritettua työtä koskevat selvitykset;

b) tarkasteluhetkeen mennessä suoritettujen palvelujen osuus suoritettavien palvelujen kokonaismäärästä; tai

c) toteutuneiden menojen osuus liiketoimen arvioiduista kokonaismenoista. Toteutuneisiin menoihin sisällytetään vain tarkasteluhetkeen mennessä suoritettuja palveluja koskevat menot. Liiketoimen arvioituihin kokonaismenoihin sisällytetään vain jo suoritettuja ja vielä suoritettavia palveluja koskevat menot.

Asiakkailta saatavat työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettuja palveluja.

25. Kun palvelut suoritetaan tiettynä ajanjaksona siten, että toimenpiteiden lukumäärää ei ole määritelty, tuotot kirjataan käytännön syistä tasasuuruisina erinä kyseisen ajanjakson kuluessa, ellei ole näyttöä siitä, että jokin muu menetelmä kuvaisi paremmin valmistumisastetta. Silloin kun tietty toimenpide on paljon merkittävämpi kuin mitkään muut toimenpiteet, tulouttamista siirretään kunnes tämä merkittävä toimenpide on toteutettu.

26. Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, tuottoa on kirjattava vain siihen määrään asti kuin kirjattuja menoja vastaava määrä on kerrytettävissä.

27. Liiketoimen varhaisissa vaiheissa lopputulos ei usein ole arvioitavissa luotettavasti. Siitä huolimatta voi olla todennäköistä, että yhteisö tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa liiketoimesta johtuvia toteutuneita menoja. Sen vuoksi tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä.

28. Silloin kun liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti eikä ole todennäköistä, että toteutuneita menoja vastaava määrä saadaan kerrytetyksi, tuottoja ei kirjata ja toteutuneet menot kirjataan kuluiksi. Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, tuotot kirjataan pikemminkin kappaleen 20 kuin kappaleen 26 mukaisesti.

▼B

KOROT, ROJALTIT JA OSINGOT

29. Korko-, rojalti- tai osinkotuotot, jotka syntyvät muiden käyttäessä yhteisön varoja, on kirjattava kappaleessa 30 esitettyjen perusteiden mukaisesti, kun:

a) on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

b) tuotot ovat määritettävissä luotettavasti.

30. Tuotot on kirjattava seuraavilla perusteilla:

a) korot on kirjattava efektiivisen koron menetelmää käyttäen IAS 39:n kappaleiden 9 ja AG5-AG8 mukaisella tavalla;

b) rojaltit on kirjattava suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti; ja

c) osingot on kirjattava, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.

31. [poistettu]

▼M7

32. Kun maksamatonta korkoa on kertynyt ennen korkoa tuottavan sijoituksen hankkimista, hankinnan jälkeen saatava korkomaksu jaetaan hankintaa edeltävälle ja hankinnan jälkeiselle ajalle; vain hankinnan jälkeen kertynyt osa tuloutetaan.

▼B

33. Rojalteja kertyy asianomaisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, ja ne kirjataan yleensä tällä perusteella, ellei sopimuksen tosiasiallinen sisältö huomioon ottaen ole asianmukaisempaa kirjata tuottoja jollakin muulla systemaattisella ja rationaalisella perusteella.

34. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

35. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tuottojen kirjaamisessa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, palvelujen tuottamiseen liittyvien liiketoimien valmistumisasteen määrittämisessä käytetyt menetelmät;

b) tilikaudella kirjattujen tuottojen määrä kussakin merkittävässä tuottojen ryhmässä sisältäen tuotot, jotka johtuvat:

i) tavaroiden myynnistä;

ii) palvelujen tuottamisesta;

iii) koroista;

iv) rojalteista;

v) osingoista; ja

c) kuhunkin merkittävään tuottojen ryhmään sisältyvän tuoton määrä, joka johtuu tavaroiden tai palvelujen vaihdosta.

▼B

36. Yhteisö esittää mahdolliset ehdolliset velat ja varat IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi johtua esimerkiksi takuumenoista, vaateista, sakoista tai mahdollisista tappioista.

VOIMAANTULO

37. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1995 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼M7

38. Toukokuussa 2008 julkaistu *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutokset IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* ja IAS 27:ään *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*) aiheutti muutoksen kappaleeseen 32. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1 päivänä tammikuuta 2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:n kappaleisiin 4 ja 38A tähän liittyen tehtyjä muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on samanaikaisesti sovellettava kappaleeseen 32 tehtyä muutosta.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 19

Työsuhde-etuudet

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardi edellyttää, että yhteisö kirjaa:

a) velan, kun henkilö on suorittanut työtä, jonka vastikkeena on tulevaisuudessa suoritettavia työsuhde-etuuksia; ja

b) kulun, kun yhteisö käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä henkilön työsuorituksesta, jonka vastikkeena on työsuhde-etuuksia.

SOVELTAMISALA

1. Työnantajan on sovellettava tätä standardia kaikkien työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelyyn, lukuun ottamatta etuuksia, joihin sovelletaan IFRS 2:ta *Osakeperusteiset maksut*.

2. Tässä standardissa ei käsitellä työnantajien eläkejärjestelyjen omaa raportointia (ks. IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi*).

3. Tämä standardi koskee työsuhde-etuuksia, jotka järjestetään:

   a) yhteisön ja yksittäisten henkilöiden, henkilöstöryhmien tai heidän edustajiensa välisten virallisten järjestelyjen tai muiden virallisten sopimusten mukaisesti;

   b) lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tai toimialakohtaisina järjestelyinä, joissa yhteisöt joutuvat suorittamaan maksuja valtiolliseen, osavaltiotasoiseen, toimialakohtaiseen tai muunlaiseen usean työnantajan järjestelyyn; tai

   c) sellaisten epävirallisten toimintatapojen mukaisesti, jotka synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen. Epäviralliset toimintatavat synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa kyseiset työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yhteisön epävirallisissa toimintatavoissa vahingoittaisi yhteisön suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

4. Työsuhde-etuuksiin kuuluvat:

   a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, kuten palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä) ja ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilökunnalle;

   b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten eläkkeet, muut eläketurvaa koskevat etuudet sekä työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja terveydenhoito;

   c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, joita ovat pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä sellaiset voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset, joita ei makseta kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa kauden päättymisestä; ja

▼B

d) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet.

Koska kullakin kohdissa (a)–(d) mainitulla ryhmällä on erilaisia piirteitä, tämä standardi sisältää erilliset vaatimukset kullekin ryhmälle.

5. Työsuhde-etuudet sisältävät joko henkilöstöön kuuluville tai heidän huollettavilleen annettavat etuudet, ja ne voidaan suorittaa rahana (taikka tavaroina tai palveluina) joko suoraan henkilökuntaan kuuluville, heidän puolisoilleen, lapsilleen tai muille huollettavilleen taikka toisille osapuolille, kuten vakuutusyhtiöille.

6. Henkilö voi olla yhteisön palveluksessa kokoaikaisesti, osa-aikaisesti, vakinaisesti, tilapäisesti tai määräaikaisesti. Tässä standardissa hallituksen jäsenet ja toimiva johto sisällytetään henkilöstöön.

MÄÄRITELMÄT

7. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Työsuhde-etuuksia ovat yhteisön eri muodoissa antamat vastikkeet henkilöstön työsuorituksesta.

▼M8

Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia), jotka erääntyvät maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat etuuden perustana olevan työn.

▼B

Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia), jotka tulevat maksettaviksi työsuhteen päättymisen jälkeen.

Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yhteisö antaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia yhdelle tai useammalle henkilölle.

Maksupohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, joiden mukaisesti yhteisö suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto), eikä sillä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, mikäli rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvien työsuhde-etuuksien suorittamiseen.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, jotka eivät ole maksupohjaisia järjestelyjä.

Usean työnantajan järjestelyt ovat maksupohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä) tai etuuspohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä), joissa:

a) yhdistetään varat, jotka on saatu eri yhteisöiltä, jotka eivät ole saman määräysvallan alaisia; ja

b) näitä varoja käytetään useamman kuin yhden yhteisön henkilöstölle suoritettaviin etuuksiin siten, että maksusuoritusten ja saatavien etuuksien taso määräytyy riippumatta siitä, minkä yhteisön palveluksessa kyseiset henkilöt ovat.

▼M8

Muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin työsuhteen päättymisen jälkeen tai irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia), jotka eivät eräänny maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat etuuden perustana olevan työn.

▼B

Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettaviksi seurauksena jommastakummasta seuraavasta tapahtumasta:

a) yhteisö päättää lopettaa henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai

b) henkilö päättää suostua vapaaehtoiseen irtisanoutumiseen kyseisiä etuuksia vastaan.

Vapaakirjautuneet työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia, joiden saaminen ei edellytä työsuhteen jatkumista tulevaisuudessa.

Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuorituksiin perustuvan velvoitteen täyttämiseksi vaadittavien tulevaisuudessa odotettavissa olevien maksujen nykyarvo ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä.

Kauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon lisäys, joka perustuu tarkasteltavana olevan kauden työsuoritukseen.

Korkomeno on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen käyvän arvon lisäys kauden aikana sen johdosta, että etuuksien suorittaminen on yhtä kautta lähempänä.

Järjestelyyn kuuluvat varat käsittävät:

a) pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat; ja

b) hyväksyttävät vakuutukset.

Pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat ovat varoja (muita kuin raportoivan yhteisön liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja), jotka

a) ovat sellaisen yksikön (rahaston) hallussa, joka on raportoivasta yhteisöstä oikeudellisesti erillään ja on olemassa yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamista tai rahastointia varten; ja

b) ovat käytettävissä yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen, eivät ole raportoivan yhteisön omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa), eikä niitä voi palauttaa raportoivalle yhteisölle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:

   i) rahaston jäljellä olevat varat riittävät järjestelyn tai raportoivan yhteisön kaikkien asianomaisia työsuhde-etuuksia koskevien velvoitteiden täyttämiseen; tai

   ii) varat palautetaan raportoivalle yhteisölle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.

▼B

Hyväksyttävä vakuutus on raportoivan yhteisön (IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* määriteltyyn) lähipiiriin kuulumattoman vakuutuksenantajan myöntämä vakuutus ([1]), josta saatavat maksut:

a) voidaan käyttää yksinomaan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisten työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen; ja

b) eivät ole raportoivan yhteisön omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa) eikä niitä voi maksaa raportoivalle yhteisölle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:

i) maksut edustavat ylimääräisiä varoja, jotka eivät ole tarpeen, jotta vakuutus pystyisi kattamaan kaikki asianomaiset työsuhde-etuuksia koskevat velvoitteet; tai

ii) maksut palautetaan raportoivalle yhteisölle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼M8

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa ovat korot, osingot ja muut järjestelyyn kuuluvista varoista saadut tuotot sekä järjestelyyn kuuluvista varoista aiheutuneet realisoituneet ja realisoitumattomat voitot ja tappiot, vähennettyinä järjestelyn hallinnosta johtuvilla menoilla (lukuun ottamatta menoja, jotka on otettu huomioon etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen määrittämisessä käytettävissä vakuutusmatemaattisissa oletuksissa) ja järjestelyn itsensä maksettavaksi tulevilla veroilla.

▼B

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sisältävät:

a) kokemusperäiset tarkistukset (edellisten vakuutusmatemaattisten oletusten ja toteutumien välisten erojen vaikutukset); ja

b) vakuutusmatemaattisten oletusten muutosten vaikutukset.

▼M8

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ovat aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvan, etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon muutos, joka aiheutuu siitä, että tarkasteltavana olevalla kaudella on otettu käyttöön työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia tai niihin on tullut muutoksia. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot voivat olla etumerkiltään joko positiivisia(jos otetaan käyttöön uusia etuuksia tai jos etuuksia muutetaan siten, että etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo kasvaa) tai negatiivisia (jos olemassa olevia etuuksia muutetaan siten, että etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo pienenee).

▼B

LYHYTAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

8. Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet sisältävät esimerkiksi sellaisia eriä kuin:

a) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;

([1]) Hyväksyttävä vakuutus ei välttämättä ole IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määritelty vakuutussopimus.

▼M8

b) lyhytaikaiset palkalliset poissaolot (kuten palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma) silloin, kun poissaoloajan palkka erääntyy maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat etuuden perustana olevan työn;

▼B

c) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat etuuden perustana olevan työn; ja

d) ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyiselle henkilöstölle.

9. Lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittely on yleensä yksinkertaista, koska velvoitteen tai menojen määrittämiseksi ei tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi lyhytaikaisista työsuhde-etuuksista johtuvat velvoitteet määritetään diskonttaamattomina.

Kirjaaminen ja arvostaminen

Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet

10. Kun henkilö on suorittanut yhteisölle työtä tilikauden aikana, yhteisön on kirjattava lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien diskonttaamaton määrä, joka kyseisestä työsuorituksesta odotetaan maksettavan:

a) velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää etuuksien diskonttaamattoman määrän, yhteisön on kirjattava yli menevä osuus varoiksi (siirtosaaminen) siihen määrään asti kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja

b) kuluksi, ellei jokin muu standardi vaadi tai salli etuuksien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon (ks. esim. IAS 2 *Vaihto-omaisuus* ja IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*).

Kappaleissa 11, 14 ja 17 selostetaan, miten yhteisön on sovellettava tätä vaatimusta palkallisten poissaolojen, voitto-osuuksien ja bonusjärjestelyjen muodossa annettaviin lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin.

Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot

11. Yhteisön on kirjattava kappaleen 10 mukaiset palkallisena poissaolona annettavista lyhytaikaisista työsuhde-etuuksista johtuvat odotettavissa olevat menot seuraavasti:

a) henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin, jos kyseessä ovat kertyvät palkalliset poissaolot; ja

b) poissaolojen toteutuessa, jos kyseessä ovat kertymättömät palkalliset poissaolot.

12. Yhteisö voi myöntää henkilöstölle palkallista vapaata useasta eri syystä, joita ovat loma, sairaus ja lyhytaikainen työkyvyttömyys, äitiys tai isyys, toimiminen oikeuden maallikkojäsenenä ja asepalvelus. Palkallisia poissaoloja koskevat oikeudet jakautuvat kahteen ryhmään:

a) kertyvät; ja

b) kertymättömät.

▼B

13. Kertyvät palkalliset poissaolot voidaan siirtää käytettäviksi tulevilla kausilla, jos tarkasteltavana olevalle kaudelle kuuluvaa oikeutta ei käytetä kokonaisuudessaan. Kertyvät palkalliset poissaolot voivat olla joko vapaakirjautuvia (toisin sanoen henkilöt ovat oikeutettuja saamaan rahallisen korvauksen käyttämättömästä oikeudesta lähtiessään yhteisöstä) tai vapaakirjautumattomia (kun henkilöt eivät ole lähtiessään oikeutettuja rahalliseen korvaukseen käyttämättömästä oikeudesta). Velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan tulevaisuudessa tapahtuviin palkallisiin poissaoloihin. Velvoite on olemassa ja se kirjataan silloinkin, kun palkalliset poissaolot eivät ole vapaakirjautuvia, joskin se mahdollisuus, että henkilöt saattavat lähteä yhteisöstä ennen kuin ovat käyttäneet kertyneen vapaakirjautumattoman oikeutensa, vaikuttaa kyseisen velvoitteen määrittämiseen.

14. Yhteisön on määritettävä odotettavissa olevat kertyvistä palkallisista poissaoloista johtuvat menot sen lisäsuorituksen perusteella, jonka yhteisö odottaa maksavansa ►**M5** raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä kertyneen käyttämättömän oikeuden seurauksena.

15. Edellisessä kappaleessa kuvatun menettelyn mukaisesti velvoite määritetään sen lisäsuorituksen perusteella, jonka odotetaan aiheutuvan yksinomaan siitä, että etuutta kertyy. Useinkaan yhteisön ei tarvitse tehdä yksityiskohtaisia laskelmia pystyäkseen arvioimaan, että olennaista käyttämättömistä palkallisista poissaoloista johtuvaa velvoitetta ei ole. Esimerkiksi sairauspoissaoloja koskeva velvoite on todennäköisesti olennainen vain, jos virallisesti tai epävirallisesti ymmärretään, että käyttämätön palkallinen sairausloma voidaan pitää palkallisena lomana.

Kappaleita 14 ja 15 havainnollistava esimerkki

Yhteisön palveluksessa on 100 henkilöä, joilla kullakin on oikeus viiteen palkalliseen sairauslomapäivään vuodessa. Käyttämätön sairausloma voidaan siirtää eteenpäin yhden kalenterivuoden verran. Sairausloma otetaan ensin kuluvan vuoden oikeudesta ja sen jälkeen mahdollisesta aikaisemmilta vuosilta siirtyvästä saldosta (LIFO-periaatteella). Keskimääräinen käyttämätön oikeus 31.12.20X1 on kaksi päivää henkilöä kohden. Perustuen aikaisempaan kokemukseen, jonka mukaisesti toteutuman odotetaan jatkuvan, yhteisö odottaa 92 henkilön käyttävän enintään viisi sairauslomapäivää vuonna 20X2 ja kunkin jäljellä olevan kahdeksan henkilön käyttävän keskimäärin kuusi ja puoli päivää.

Yhteisö odottaa maksavansa vielä 12 sairauslomapäivää 31.12.20X1 kertyneen käyttämättömän oikeuden johdosta (kahdeksalle henkilölle puolitoista päivää kullekin). Tämän vuoksi yhteisö merkitsee taseeseensa 12 sairauslomapäivän palkan suuruisen velan.

16. Kertymättömät palkalliset poissaolot eivät siirry eteenpäin, vaan ne raukeavat, jos kaudelle kuuluvaa oikeutta ei käytetä kokonaan, eivätkä ne oikeuta henkilöitä saamaan rahallista korvausta heidän lähtiessään yhteisöstä. Tämä pätee yleisesti sairauslomaan (siltä osin kuin käyttämätön aikaisempi oikeus ei lisää vastaista oikeutta), äitiys- tai isyyslomaan sekä palkalliseen poissaoloon oikeudessa maallikkojäsenenä toimimista tai asepalvelusta varten. Yhteisö ei kirjaa velkaa eikä kulua ennen poissaolon toteutumista, koska työsuoritus ei lisää etuuden määrää.

▼B

Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt

17. Yhteisön on kirjattava voitto-osuuksista ja bonuksista odotettavissa olevat menot kappaleen 10 mukaisesti silloin ja vain silloin, kun:

a) yhteisöllä on aikaisempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite kyseisten maksujen suorittamiseen; ja

b) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Olemassa oleva velvoite on syntynyt silloin ja vain silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa maksut.

18. Joidenkin voitto-osuusjärjestelyjen mukaan henkilöstöön kuuluvat saavat osan voitosta vain, jos he pysyvät yhteisössä määrätyn ajan. Tällaiset järjestelyt johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen yhteisölle sitä mukaa kuin henkilöt suorittavat työtä, joka kasvattaa määrää, joka maksetaan heidän pysyttyään palveluksessa määrätyn ajanjakson loppuun saakka. Tällaista tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä saamatta voitto-osuusmaksuja.

Kappaletta 18 havainnollistava esimerkki

Voitto-osuusjärjestely edellyttää, että yhteisö maksaa määrätyn osuuden tilikauden voitosta koko vuoden palveluksessa oleville henkilöille. Jos yksikään henkilö ei lähde vuoden aikana, vuoden voitto-osuusmaksut ovat yhteensä 3 prosenttia tilikauden voitosta. Yhteisö arvioi, että henkilöstön eroaminen palveluksesta pienentää maksut 2,5 prosenttiin voitosta.

Yhteisö kirjaa velan ja kulun, joiden määrä on 2,5 prosenttia voitosta.

19. Yhteisöllä ei mahdollisesti ole oikeudellista velvoitetta bonuksen maksamiseen. Joskus bonusten maksaminen on kuitenkin yhteisössä vallitseva käytäntö. Tällöin yhteisöllä on tosiasiallinen velvoite, koska sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin maksaa bonus. Tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa henkilöstöstä saattaa lähteä saamatta bonusta.

20. Yhteisö pystyy arvioimaan voitto-osuus- tai bonusjärjestelyyn perustuvan oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteensa luotettavasti silloin ja vain silloin, kun:

a) järjestelyn virallisiin ehtoihin sisältyy kaava etuuksien määrittämistä varten;

b) yhteisö määrittää maksettavan summan ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi; tai

c) aikaisempi kokemus antaa selkeää näyttöä yhteisön tosiasiallisen velvoitteen määrästä.

21. Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyn mukainen velvoite perustuu henkilön työsuoritukseen eikä johdu liiketoimesta yhteisön omistajien kanssa. Tämän vuoksi yhteisö ei kirjaa voitto-osuuksista ja bonusjärjestelyistä johtuvia menoja voitonjaoksi vaan kuluksi.

▼B

22. Jos voitto-osuudet ja bonukset eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat niiden perusteena olevan työn, kyseiset maksut ovat muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia (ks. kappaleet 126–131).

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

23. Vaikka tämä standardi ei edellytä erityisten lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, muut standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* mukaan on ilmoitettava johtoon kuuluville avainhenkilöille annetut työsuhde-etuudet. IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaan tilinpäätöksessä on esittävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISTEN JA ETUUSPOHJAISTEN JÄRJESTELYJEN EROTTAMINEN TOISISTAAN

24. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia ovat esimerkiksi:

a) eläketurvaa koskevat etuudet, kuten esimerkiksi eläkkeet; ja

b) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja terveydenhoito.

Toimenpiteet, joita käyttäen yhteisö toteuttaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä. Yhteisö soveltaa tätä standardia kaikkiin tällaisiin järjestelyihin riippumatta siitä, sisältyykö järjestelyyn erillisen maksuja saavan ja etuuksia suorittavan yksikön perustaminen.

25. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt luokitellaan maksupohjaisiksi tai etuuspohjaisiksi riippuen järjestelyn tosiasiallisesta taloudellisesta luonteesta, joka on johdettavissa järjestelyn pääasiallisista ehdoista. Maksupohjaisissa järjestelyissä:

a) yhteisön oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite rajoittuu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle. Henkilön saamien työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrä perustuu näin ollen maksuihin, jotka yhteisö (ja mahdollisesti myös henkilö itse) suorittaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevaan järjestelyyn tai vakuutusyhtiölle sekä näistä maksuista syntyviin sijoitustuottoihin; ja

b) tämän seurauksena vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet ovat odotettua pienempiä) ja sijoitusriski (että sijoitetut varat eivät riitä odotettuihin etuuksiin) jäävät henkilön itsensä kannettaviksi.

26. Esimerkkejä tapauksista, joissa yhteisön velvoite ei rajoitu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle, ovat ne, joissa yhteisöllä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, joka perustuu:

a) järjestelyssä sovellettavaan etuuksien määräytymiskaavaan, joka ei ole sidottu yksinomaan maksujen määrään;

▼B

b) joko järjestelyn kautta toteutuvaan tai suoraan takuuseen tietystä tuotosta suoritetuille maksuille; tai

c) sellaisiin epävirallisiin toimintatapoihin, jotka aiheuttavat tosiasiallisen velvoitteen syntymisen. Tosiasiallinen velvoite voi syntyä esimerkiksi, kun yhteisö on aikaisemmin antanut silloiselle henkilöstölleen kasvavia etuuksia inflaation tahdissa pysymiseksi silloinkin, kun tähän ei ole oikeudellista velvoitetta.

27. Etuuspohjaisissa järjestelyissä:

a) yhteisöllä on velvoite toteuttaa sovitut etuudet nykyiselle ja entiselle henkilöstölle; ja

b) vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet tulevat odotettua kalliimmiksi) ja sijoitusriski jäävät tosiasiallisesti yhteisön kannettaviksi. Jos vakuutusmatemaattinen toteutuma tai sijoitustoiminnan toteutunut tulos on odotettua huonompi, yhteisön velvoite saattaa kasvaa.

28. Jäljempänä kappaleissa 29–42 selostetaan maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen erottamista toisistaan silloin, kun kysymyksessä ovat usean työnantajan järjestelyt, valtiolliset järjestelyt tai vakuutetut etuudet.

Usean työnantajan järjestelyt

29. Yhteisön on luokiteltava usean työnantajan järjestely maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen perusteella (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot). Jos usean työnantajan järjestely on etuuspohjainen, yhteisön on:

a) käsiteltävä kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä; ja

b) esitettävä kappaleen 120A edellyttämät tiedot.

30. Silloin kun ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta usean työnantajan järjestelyä voitaisiin käsitellä kirjanpidossa siten kuin etuuspohjaista järjestelyä käsitellään, yhteisön on:

a) käsiteltävä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleiden 44–46 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely;

b) esitettävä tilinpäätöksessä:

i) että järjestely on etuuspohjainen; ja

ii) syy siihen, miksi ei ole saatavissa riittävästi informaatiota, jotta yhteisö voisi käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan etuuspohjaisena järjestelynä; ja

c) siltä osin kuin järjestelyn yli- tai alijäämä saattaa vaikuttaa vastaisiin maksusuorituksiin, esitettävä lisäksi:

i) käytettävissä olevat tiedot kyseisestä yli- tai alijäämästä;

▼B

ii) yli- tai alijäämää määritettäessä käytetyt perusteet; ja

iii) mahdolliset vaikutukset yhteisölle.

31. Yksi esimerkki etuuspohjaisesta usean työantajan järjestelystä on sellainen, jossa:

a) järjestely rahoitetaan seuraavanlaisella maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen, ja tarkasteltavana olevalla kaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista; ja

b) henkilöstön saamat etuudet määräytyvät heidän työsuhteensa pituuden perusteella ja osallistuvilla yhteisöillä ei ole realistisia keinoja irtautua järjestelystä muutoin kuin suorittamalla maksu niistä etuuksista, jotka henkilöstö on ansainnut irtautumisajankohtaan mennessä. Tällainen järjestely aiheuttaa yhteisölle vakuutusmatemaattisen riskin: jos ►**M5** raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä jo ansaituista etuuksista aiheutuvat lopulliset menot ovat odotettua suuremmat, yhteisön on joko kasvatettava maksusuorituksiaan tai saatava henkilöstö suostumaan etuuksien vähennyksiin. Tästä johtuen tällainen järjestely on etuuspohjainen.

32. Kun etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on saatavissa riittävästi informaatiota, yhteisö käsittelee kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvista menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä. Joskus yhteisö ei mahdollisesti kuitenkaan pysty määrittelemään osuuttaan järjestelyn taloudellisesta asemasta ja tuloksesta riittävän luotettavasti kirjanpidon tarkoituksia varten. Näin voi tapahtua, jos:

a) yhteisön saatavissa ei ole tämän standardin vaatimukset täyttävää informaatiota järjestelystä; tai

b) järjestelyyn osallistuvat yhteisöt ovat alttiina toisten yhteisöjen nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyvälle vakuutusmatemaattiselle riskille sillä seurauksella, että ei ole olemassa yhdenmukaista ja luotettavaa perustetta, jonka mukaan velvoite, järjestelyyn kuuluvat varat ja menot voitaisiin kohdistaa yksittäisille järjestelyyn osallistuville yhteisöille.

Tällöin yhteisö käsittelee järjestelyä kirjanpidossaan ikään kuin se olisi maksupohjainen ja esittää tilinpäätöksessään kappaleen 30 edellyttämät tiedot.

▼B

32A. Usean työnantajan järjestelyn ja sen osallistujien välillä saattaa olla sopimus, jossa määrätään järjestelyn ylijäämän jakamisesta osallistujille (tai alijäämän rahoittamisesta). Yhteisön, joka osallistuu tällaisen sopimuksen käsittävään usean työnantajan järjestelyyn ja käsittelee järjestelyä kirjanpidossa etuuspohjaisena järjestelynä kappaleen 30 mukaisesti, on kirjattava sopimuksesta aiheutuva omaisuuserä tai velka ja kirjattava tulosvaikutteisesti siitä johtuva tuotto tai kulu.

Kappaletta 32A havainnollistava esimerkki

Yhteisö osallistuu usean työnantajan etuuspohjaiseen järjestelyyn, josta ei laadita IAS 19:n mukaisia arviointilaskelmia. Näin ollen se käsittelee järjestelyä kirjanpidossa ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely. Rahastointiasteen arviointilaskelma, jota ei ole laadittu IAS 19:n mukaisesti, osoittaa järjestelyssä olevan 100 miljoonaa alijäämää. Järjestelyn ja siihen osallistuvien työnantajien välillä on tehty sopimus maksuaikataulusta, jonka mukaan alijäämä poistuu seuraavien viiden vuoden aikana. Sopimuksen mukaan yhteisön maksusuoritukset ovat yhteensä 8 miljoonaa.

Yhteisö kirjaa maksusuorituksia vastaavan velan oikaistuna rahan aika-arvolla sekä yhtä suuren tulosvaikutteisen kulun.

▼M8

32B. IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* edellyttää, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään tietoja joistakin ehdollisista veloista. Usean työantajan järjestelyn yhteydessä ehdollinen velka voi syntyä esimerkiksi:

▼B

a) toisiin osallistujayhteisöihin liittyvistä vakuutusmatemaattisista tappioista, koska kukin usean työnantajan järjestelyyn osallistuva yhteisö kantaa osan kaikkien muiden osallistuvien yhteisöjen vakuutusmatemaattisista riskeistä; tai

b) järjestelyn ehtojen mukaisesta velvollisuudesta rahoittaa järjestelyn vajaus, jos muut yhteisöt lakkaavat osallistumasta.

33. Usean työnantajan järjestelyt on erotettava yhteisesti hallinnoiduista järjestelyistä. Yhteisesti hallinnoitu järjestely on pelkästään ryhmä yksittäisten työnantajien järjestelyjä, jotka on liitetty yhteen, jotta osallistuvat työnantajat voivat yhdistää varansa sijoittamista varten ja vähentää salkunhoidosta ja hallinnosta aiheutuvia menoja, mutta eri työnantajien osuudet pidetään erillään, ja ne koituvat ainoastaan näiden työnantajien oman henkilöstön eduksi. Yhteisesti hallinnoitavat järjestelyt eivät aiheuta erityisiä kirjanpidollisia ongelmia, koska informaatio, jota tarvitaan niiden käsittelemiseksi samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta yksittäisen työnantajan järjestelyä, on helposti saatavissa ja koska tällaiset järjestelyt eivät altista niihin osallistuvia yhteisöjä toisten yhteisöjen nykyiseen ja entiseen henkilöstöön liittyville vakuutusmatemaattisille riskeille. Tämän standardin sisältämien määritelmien mukaan yhteisön on luokiteltava yhteisesti hallinnoitu järjestely joko maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen mukaisesti (sisältäen tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

▼B

Etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan useamman saman määräysvallan alaisen yhteisön kesken

34. Sellaiset etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan useamman saman määräysvallan alaisen yhteisön — esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten — kesken, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä.

34A Tällaiseen järjestelyyn osallistuvan yhteisön on hankittava koko järjestelyä koskevaa informaatiota, joka on määritetty IAS 19:n mukaisesti ja perustuu koko järjestelyä koskeviin oletuksiin. Jos sopimus tai ilmoitettu menettelytapa määrää koko järjestelyn tasolla IAS 19:n mukaisesti määritetyn etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan nettomenon veloittamisesta yksittäisiltä konserniin kuuluvilta yhteisöiltä, yhteisön on kirjattava erillistilinpäätökseensä tai omaan tilinpäätökseensä näin veloitettava etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva nettomeno. Jos tällaista sopimusta tai menettelytapaa ei ole, etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva nettomeno on kirjattava sen konserniin kuuluvan yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen, joka on järjestelystä laillisesti vastuullinen työnantaja. Toisten konserniin kuuluvien yhteisöjen on kirjattava erillistilinpäätökseensä tai omaan tilinpäätökseensä meno, joka vastaa niiden maksusuoritusta kyseiseltä kaudelta.

34B Tällaiseen järjestelyyn osallistuminen on kullekin konserniin kuuluvalle yhteisölle liiketoimi lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa. Yhteisön on näin ollen esitettävä erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

a) sopimus tai ilmoitettu menettelytapa, jonka mukaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva nettomeno veloitetaan, tai tieto siitä, että tällaista menettelytapaa ei ole.

b) yhteisön suorittaman maksun määrittämiseen käytettävä menettelytapa.

c) jos yhteisö käsittelee kirjanpidossaan sille kohdistettua osuutta etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta nettomenosta kappaleen 34A mukaisesti, se esittää kaikki kappaleiden 120–121 mukaiset tiedot koko järjestelystä.

d) jos yhteisö käsittelee kirjanpidossaan kauden maksusuoritusta kappaleen 34A mukaisesti, se esittää kappaleiden 120A(b)–(e), (j), (n), (o), (q) ja 121 mukaiset tiedot koko järjestelystä. Muita kappaleen 120A mukaisia tietoja ei vaadita.

35. [poistettu]

Valtiolliset järjestelyt

36. Yhteisön on käsiteltävä valtiollista järjestelyä kirjanpidossaan samalla tavalla kuin usean työnantajan järjestelyä (ks. kappaleet 29 ja 30).

37. Valtiolliset järjestelyt on perustettu lakisääteisinä kattamaan kaikki yhteisöt (tai kaikki tiettyyn ryhmään kuuluvat, esimerkiksi tietyn toimialan yhteisöt) ja niitä toteuttaa valtakunnallinen tai paikallinen julkishallinnon yksikkö tai muu elin (esimerkiksi itsenäinen nimenomaisesti tätä tarkoitusta varten perustettu virasto), joka ei ole raportoivan yhteisön määräys- eikä vaikutusvallan alainen. Jotkin yhteisön perustamat järjestelyt tuottavat sekä pakollisia etuuksia, jotka korvaavat muutoin valtiollisella järjestelyllä katettavia etuuksia, että myös vapaaehtoisia lisäetuuksia. Tällaiset järjestelyt eivät ole valtiollisia.

▼B

38. Valtiolliset järjestelyt ovat luonteeltaan joko etuuspohjaisia tai maksupohjaisia sen mukaan, mikä on yhteisön velvoite järjestelyssä. Monet valtiolliset järjestelyt rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; kaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista. Useimmissa valtiollisissa järjestelyissä yhteisöllä ei kuitenkaan ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta kyseisten tulevaisuudessa suoritettavien etuuksien maksamiseen: sen ainoana velvoitteena on suorittaa maksut järjestelyyn niiden erääntyessä, ja jos valtiolliseen järjestelyyn kuuluvia henkilöitä ei enää ole yhteisön palveluksessa, sillä ei ole velvoitetta maksaa oman henkilöstönsä aikaisempina vuosina ansaitsemia etuuksia. Valtiolliset järjestelyt ovat tästä johtuen yleensä maksupohjaisia. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa valtiollinen järjestely on etuuspohjainen, yhteisö kuitenkin soveltaa kappaleissa 29 ja 30 määrättyä käsittelytapaa.

Vakuutetut etuudet

39. Yhteisö saattaa suorittaa vakuutusmaksuja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevan järjestelyn rahoittamiseksi. Yhteisön on käsiteltävä tällaista järjestelyä maksupohjaisena, jollei yhteisöllä ole (välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta) oikeudellista tai tosiasiallista velvoitetta joko:

a) suorittaa työsuhde-etuuksia suoraan niiden erääntyessä; tai

b) suorittaa lisämaksuja, mikäli vakuutuksenantaja ei maksa kaikkia tarkasteltavana olevan kauden tai aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvia vastaisia työsuhde-etuuksia.

Jos yhteisölle jää tällainen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, sen on käsiteltävä järjestelyä etuuspohjaisena.

40. Vakuutussopimuksella vakuutetuilla etuuksilla ei tarvitse olla välitöntä tai automaattista yhteyttä yhteisön työsuhde-etuuksia koskevaan velvoitteeseen. Vakuutussopimuksia sisältävät työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaotellaan kirjanpitokäsittelyn ja rahoituksen osalta samalla tavalla kuin muut rahastoivat järjestelyt.

41. Jos yhteisö rahoittaa työsuhteen päättymisen jälkeen suoritettavista etuuksista johtuvan velvoitteen suorittamalla maksuja vakuutuksesta, jonka mukaisesti yhteisö (joko välittömästi tai välillisesti järjestelyn kautta, tulevien vakuutusmaksujen määräytymismekanismin kautta tai vakuutuksenantajan kanssa olevan lähipiirisuhteen vuoksi) säilyttää itsellään oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, vakuutusmaksujen suorittaminen ei johda maksupohjaisen järjestelyn syntymiseen. Tästä seuraa, että yhteisö:

a) käsittelee hyväksyttävää vakuutusta kirjanpidossaan järjestelyyn kuuluvina varoina (ks. kappale 7); ja

b) kirjaa muut vakuutukset korvauksensaantioikeuksiksi (mikäli vakuutukset täyttävät kappaleen 104 mukaiset edellytykset).

▼B

42. Jos vakuutus on järjestelyn tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä eikä yhteisöllä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta vakuutuksesta aiheutuvan tappion kattamiseen, yhteisöllä ei ole velvoitetta maksaa etuuksia henkilöstölle ja yksinomaan vakuutuksenantaja on velvollinen maksamaan etuudet. Tällaisten sopimusten mukaisten kiinteiden vakuutusmaksujen suorittaminen on tosiasialliselta sisällöltään pikemminkin työsuhde-etuudesta johtuvan velvoitteen täyttämistä kuin velvoitteen kattamiseksi tehtävä sijoitus. Yhteisöllä ei näin ollen ole enää omaisuuserää eikä velkaa. Sen vuoksi yhteisö käsittelee tällaisia maksuja suorituksina maksupohjaiseen järjestelyyn.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

43. Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on yksinkertaista, koska raportoivan yhteisön velvoitteen suuruus kullakin kaudella määräytyy kyseiseltä kaudelta suoritettavien maksujen mukaisesti. Velvoitteen tai menojen määrittämiseen ei näin ollen tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskonttaamattomina, paitsi silloin, kun ne eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat etuuden perustana olevan työn.

Kirjaaminen ja arvostaminen

44. Kun henkilö on suorittanut työtä yhteisölle kauden aikana, yhteisön on kirjattava maksu, joka suoritetaan maksupohjaiseen järjestelyyn kyseisen työsuorituksen vastikkeena:

a) velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Mikäli jo maksettu määrä ylittää ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivää ◄ suoritettuun työhön perustuvan maksusuorituksen määrän, yhteisön on kirjattava erotus varoiksi (siirtosaaminen) siltä osin kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen; ja

b) kuluksi, ellei jokin toinen standardi edellytä tai salli maksun sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon (ks. esim. IAS 2 *Vaihto-omaisuus* ja IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*).

45. Jos maksupohjaiseen järjestelyyn suoritettavat maksut eivät eräänny kokonaisuudessaan maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat etuuden perustana olevan työn, ne on diskontattava kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

46. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään maksupohjaisista järjestelyistä kuluksi kirjattu määrä.

47. IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot johtoon kuuluvia avainhenkilöitä koskevista suorituksista maksupohjaisiin järjestelyihin.

▼B

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

48. Etuuspohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on monimutkaista, koska velvoitteen ja menojen määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia oletuksia ja vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskontattuina, koska ne saatetaan suorittaa useita vuosia sen jälkeen, kun henkilöt suorittavat niiden perustana olevan työn.

Kirjaaminen ja arvostaminen

49. Etuuspohjaiset järjestelyt saattavat olla rahastoimattomia, tai ne voivat olla kokonaan tai osittain rahastoituja maksuilla, joita yhteisö ja joskus myös sen henkilöstö suorittaa yksikköön tai rahastoon, joka on oikeudellisesti erillään raportoivasta yhteisöstä ja josta työsuhde-etuudet suoritetaan. Rahastoitujen etuuksien suorittaminen niiden erääntyessä ei riipu vain rahaston taloudellisesta asemasta ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta vaan myös yhteisön kyvystä (ja halukkuudesta) korvata rahaston varojen mahdolliset vajaukset. Yhteisö ottaa näin ollen tosiasiallisesti vastuulleen järjestelyyn liittyvät vakuutusmatemaattiset riskit ja sijoitusriskit. Tästä johtuen etuuspohjaisesta järjestelystä kuluksi kirjattava määrä ei välttämättä ole sama kuin kaudelta suoritettavan maksun määrä.

50. Etuuspohjaisten järjestelyjen käsittely yhteisön kirjanpidossa käsittää seuraavat vaiheet:

a) vakuutusmatemaattisten menetelmien käyttäminen luotettavan arvion tekemiseksi sen etuuden määrästä, jonka henkilöstö on ansainnut vastikkeeksi tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuorituksesta. Tämä edellyttää, että yhteisö määrittää tarkasteltavana olevalle kaudelle ja aikaisemmille kausille kohdistuvan etuuden (ks. kappaleet 67–71) ja tekee arviot (vakuutusmatemaattiset oletukset) väestötilastollisista muuttujista (kuten henkilöstön eroamisprosentti ja kuolleisuus) ja taloudellisista muuttujista (kuten tulevat palkankorotukset ja terveydenhoitomenojen kasvu), jotka vaikuttavat etuudesta johtuviin menoihin (ks. kappaleet 72–91);

b) kyseisen etuuden diskonttaaminen ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää *Projected Unit Credit Method* käyttäen etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja kauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi (ks. kappaleet 64–66);

c) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon määrittäminen (ks. kappaleet 102–104);

d) vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kokonaismäärän selvittäminen sekä niiden vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden määrittäminen, jotka tulee kirjata (ks. kappaleet 92–95);

e) jos järjestely on otettu käyttöön tai sitä on muutettu, tästä johtuvien takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen määrittäminen (ks. kappaleet 96–101); ja

f) jos järjestelyä on supistettu tai velvoite täytetty, tästä johtuvan voiton tai tappion määrittäminen (ks. kappaleet 109–115).

Jos yhteisöllä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, se soveltaa näitä menettelyjä kuhunkin olennaiseen järjestelyyn erikseen.

▼B

51. Joskus arviot, keskiarvot ja laskennalliset yksinkertaistukset saattavat tuottaa luotettavan likiarvon tässä standardissa kuvattavien yksityiskohtaisten laskelmien antamalle tulokselle.

Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpitokäsittely

52. Yhteisön ei pidä käsitellä kirjanpidossaan ainoastaan etuuspohjaisen järjestelyn virallisten ehtojen mukaista oikeudellista velvoitettaan vaan myös yhteisön epävirallisista toimintatavoista johtuvaa tosiasiallista velvoitetta. Epäviralliset toimintatavat johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen, jos yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yhteisön epävirallisessa toimintatavassa vahingoittaisi yhteisön suhdetta henkilöstöön tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

53. Etuuspohjaisen järjestelyn viralliset säännöt saattavat sallia yhteisön irtisanoutumisen järjestelyn mukaisesta velvoitteestaan. Tavallisesti yhteisön on kuitenkin vaikeaa purkaa järjestely, jos se haluaa pitää henkilöstönsä. Siksi työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien kirjanpitokäsittelyssä oletetaan, että yhteisö, joka tällä hetkellä lupaa tällaisia etuuksia, jatkaa niiden antamista henkilöstön jäljellä olevan työssäoloajan, jollei päinvastaisesta ole osoitusta.

Tase

54. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvana velkana on merkittävä taseeseen seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma:

a) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ (ks. kappale 64);

b) lisättynä vakuutusmatemaattisilla voitoilla (ja vähennettynä vakuutusmatemaattisilla tappioilla), joita ei ole kirjattu kappaleissa 92–93 esitettävästä käsittelytavasta johtuen;

c) vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla kirjaamattomilla menoilla (ks. kappale 96);

d) vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ käyvällä arvolla, joista velvoitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102–104).

55. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on velvoitteen bruttomäärä ennen järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon vähentämistä.

56. Yhteisön on määritettävä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätökseen merkittävät määrät eivät poikkea olennaisesti määristä, joihin ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ tapahtuva määrittäminen johtaisi.

57. Tässä standardissa suositellaan mutta ei edellytetä, että yhteisö käyttää auktorisoitua vakuutusmatemaatikkoa määrittämään kaikki olennaiset työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat velvoitteet. Käytännön syistä yhteisö voi pyytää auktorisoitua vakuutusmatemaatikkoa suorittamaan velvoitteen yksityiskohtaisen arvioinnin ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivää ◄. Tämän arvioinnin tuloksia päivitetään kuitenkin ►**M5** raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä tapahtuneiden olennaisten liiketoimien tai muiden olennaisten olosuhteiden muutosten (sisältäen markkinahintojen ja korkojen muutokset) vaikutuksella.

▼B

58. Kappaleen 54 mukaisesti määritetty luku saattaa olla negatiivinen (omaisuuserä). Yhteisön on arvostettava tästä johtuva omaisuuserä määrään, joka vastaa alempaa seuraavista:

a) kappaleen 54 mukaisesti määritetty määrä; ja

b) seuraavien yhteismäärä:

i) kertyneet kirjaamattomat nettomääräiset vakuutusmatemaattiset tappiot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 92, 93 ja 96); ja

ii) palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo. Taloudellisen hyödyn nykyarvo on määritettävä kappaleessa 78 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.

58A Kappaleen 58 soveltaminen ei saa johtaa voiton kirjaamiseen yksinomaan kauden vakuutusmatemaattisen tappion tai takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon seurauksena eikä tappion kirjaamiseen yksinomaan kauden vakuutusmatemaattisen voiton perusteella. Näin ollen yhteisön on kirjattava seuraavat erät välittömästi kappaleen 54 mukaisesti siltä osin kuin ne syntyvät samalla, kun kappaleen 58(b) mukaan syntyy etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva omaisuuserä:

a) kauden vakuutusmatemaattiset nettotappiot ja takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai kasvanut, kauden kaikki vakuutusmatemaattiset nettotappiot ja kauden kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot on kirjattava välittömästi kappaleen 54 mukaisesti.

b) kauden vakuutusmatemaattiset nettovoitot vähennettynä kauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla siltä osin kuin ne ylittävät kappaleessa 58(b)(ii) määritetyn taloudellisen hyödyn nykyarvon lisäyksen. Jos taloudellisen hyödyn nykyarvo on pysynyt ennallaan tai pienentynyt, kauden kaikki vakuutusmatemaattiset nettovoitot vähennettynä kauden takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla on kirjattava välittömästi kappaleen 54 mukaisesti.

58B Yhteisö soveltaa kappaletta 58A vain, jos sillä on tilikauden alussa tai lopussa ylijäämää ([1]) etuuspohjaisessa järjestelyssä eikä se järjestelyn voimassaolevien sääntöjen mukaan pysty käyttämään ylikatetta kokonaan hyväkseen takaisinsaanteina tai vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä. Tällöin kaudella syntyvät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot ja vakuutusmatemaattiset tappiot, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti, lisäävät kappaleen 58(b)(i) mukaista määrää. Jos tätä lisäystä ei ole kumoamassa vastaavan suuruinen taloudellisen hyödyn nykyarvon vähennys, joka on kappaleen 58(b)(ii) mukaan kirjattavissa, kappaleen 58(b) mukainen kokonaisnettosumma kasvaa ja tulee kirjattavaksi voitto. Kappale 58A kieltää voiton kirjaamisen tällaisissa tapauksissa. Päinvastainen vaikutus toteutuu, kun kaudella syntyy vakuutusmatemaattisia voittoja, joiden kirjaamista lykätään kappaleen 54 mukaisesti siltä osin kuin vakuutusmatemaattiset voitot pienentävät kirjaamattomia kertyneitä vakuutusmatemaattisia tappioita. Kappale 58A kieltää tappion kirjaamisen tällaisissa tapauksissa. Liitteessä C on esimerkkejä tämän kappaleen soveltamisesta.

([1]) Ylijäämällä tarkoitetaan määrää, jolla järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ylittää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon.

▼B

59. Omaisuuserä voi syntyä, kun etuuspohjainen järjestely on ylirahastoitu tai joskus myös vakuutusmatemaattisia voittoja kirjattaessa. Tällöin yhteisö merkitsee taseeseensa omaisuuserän, koska:

a) yhteisöllä on määräysvalta voimavaraan, toisin sanoen sillä on mahdollisuus käyttää ylijäämä vastaisen hyödyn kerryttämiseen;

b) kyseinen määräysvalta on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena (yhteisön maksusuoritukset ja henkilöstön työsuoritukset); ja

c) yhteisön saatavissa on vastaista taloudellista hyötyä vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä tai rahana maksettavana palautuksena joko välittömästi yhteisölle itselleen tai välillisesti toiseen järjestelyyn, jossa on vajausta.

60. Kappaleessa 58(b) esitetty rajoite ei kumoa sitä, että tietyt vakuutusmatemaattiset tappiot (ks. kappaleet 92 ja 93) ja tietyt takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96) kirjataan lykättyinä muilta osin kuin mitä kappaleessa 58A määrätään. Kyseinen rajoite estää kuitenkin kappaleen 155(b) mukaisen siirtymävaihtoehdon käyttämisen. Kappale 120A(f)(iii) edellyttää, että yhteisö ilmoittaa määrän, jota ei ole merkitty taseeseen varoiksi kappaleen 58(b) mukaisen rajoituksen takia.

Kappaletta 60 havainnollistava esimerkki

Etuuspohjaisella järjestelyllä on seuraavat piirteet:

Velvoitteen nykyarvo	1 100
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	–1 190
	–90
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	–110
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	–70
Kirjaamaton velvoitteen lisäys standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kappaleen 155(b) mukaisesti	–50
Kappaleen 54 mukaisesti määritetty negatiivinen luku	–320
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	90
Kappaleen 58(b) mukainen yläraja lasketaan seuraavasti:	
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset tappiot	*110*
Kirjaamattomat takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot	*70*
Vastaisten palautusten ja maksusuoritusten vähennysten nykyarvo	*90*
Yläraja	*270*

270 on pienempi kuin 320. Tämän vuoksi yhteisö merkitsee taseeseensa omaisuuserän 270 ja ilmoittaa, että omaisuuserän kirjanpitoarvo on vähentynyt rajoitteen vuoksi 50:llä (ks. kappale 120A(f)(iii)).

▼B

Voitto tai tappio

61. Yhteisön on kirjattava seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma tulosvaikutteisesti muulta kuin siltä osin kuin jokin muu standardi vaatii erien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallii sen:

a) kauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63–91);

b) korkomenot (ks. kappale 82);

c) järjestelyyn kuuluvien varojen (ks. kappaleet 105–107) ja korvauksensaantioikeuksien (ks. kappale 104A) odotettavissa oleva tuotto;

d) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot yhteisön noudattaman tilinpäätöksen laatimisperiaatteen vaatimalla tavalla (ks. kappaleet 92–93D);

e) takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappale 96);

f) järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110); ja

g) kappaleen 58 (b) mukaisen rajoitteen vaikutus, ellei sitä ole kirjattu kappaleen 93C mukaisesti muuten kuin tulosvaikutteisesti.

62. Jotkin muut standardit edellyttävät tiettyjen työsuhde-etuuksista johtuvien menojen sisällyttämistä joidenkin omaisuuserien, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisen käyttöomaisuuden, hankintamenoon (ks. IAS 2 ja IAS 16). Tällaisten omaisuuserien hankintamenoon sisällytetyt työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat menot sisältävät asianmukaisen osuuden kappaleessa 61 luetelluista osatekijöistä.

Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvien velvoitteiden nykyarvo ja kauden työsuoritukseen perustuvat menot

63. Etuuspohjaisesta järjestelystä aiheutuviin lopullisiin menoihin voivat vaikuttaa monet tekijät, kuten lopulliset palkat, henkilöstön vaihtuvuus ja kuolleisuus, terveydenhoitomenojen kehitys ja rahastoivan järjestelyn ollessa kyseessä myös järjestelyyn kuuluvista varoista saatavat sijoitustuotot. Järjestelyn lopulliset menot ovat epävarmoja, ja epävarmuus tulee todennäköisesti säilymään pitkän ajan. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien velvoitteiden käyvän arvon ja niihin liittyvien kauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi on välttämätöntä:

a) soveltaa vakuutusmatemaattista arviointimenetelmää (ks. kappaleet 64–66);

b) kohdistaa etuus työssäoloajan kausille (ks. kappaleet 67–71); ja

c) tehdä vakuutusmatemaattisia oletuksia (ks. kappaleet 72–91).

Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä

64. Yhteisön on käytettävä ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen käypää arvoa, siihen liittyviä kauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja soveltuvissa kohdin takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.

▼B

65. Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää (joka joskus tunnetaan määräsuhteessa työn suorittamisajalle jaetun siirtyvän etuuden menetelmänä tai etuus/palvelusvuodet -menetelmänä) sovellettaessa katsotaan kunkin työssäoloajan kauden synnyttävän yhden lisäyksikön verran oikeutta etuuteen (ks. kappaleet 67–71), ja kukin yksikkö arvostetaan erikseen lopullisen velvoitteen selvittämiseksi (ks. kappaleet 72–91).

Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Työsuhteen päättyessä suoritetaan kertamaksuna etuus, joka on suuruudeltaan 1 prosenttia loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta. Vuoden 1 palkka on 10 000, ja sen oletetaan nousevan kunakin vuonna 7 prosenttia edellisestä vuodesta. Diskonttauskorkona käytetään 10 prosentin vuosikorkoa. Seuraava taulukko osoittaa velvoitteen kertymisen sellaisen henkilön osalta, jonka odotetaan lähtevän yhteisöstä vuoden 5 lopussa olettaen, ettei vakuutusmatemaattisiin oletuksiin tule muutoksia. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä sivuutetaan tarvittavat lisäoikaisut, jotka tarvitaan sen mahdollisuuden huomioon ottamiseksi, että henkilö saattaa lähteä yhteisöstä aikaisemmin tai myöhemmin.

Vuosi	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Etuus, joka kohdistuu:					
— *aiempiin vuosiin*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *tarkasteltavana olevaan vuoteen (1 % lopullisesta palkasta)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Velvoite vuoden alussa	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Korko 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Kauden työsuoritukseen perustuvat menot	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Velvoite vuoden lopussa	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Huomautukset:

1. *Velvoite vuoden alussa on aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.*
2. *Kauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat tarkasteltavana olevaan vuoteen kohdistuvan etuuden nykyarvo.*
3. *Velvoite vuoden lopussa on tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.*

66. ►**M5** Yhteisö diskonttaa työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velvoitteen kokonaisuudessaan, vaikka osa velvoitteesta erääntyisi maksettavaksi kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymispäivästä. ◄

Etuuden kohdistaminen työssäoloajan kausiin

67. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteensa nykyarvoa ja siihen liittyviä kauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja soveltuvissa kohdin takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, yhteisön on kohdistettava etuus järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti työssäoloajan kausiin. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhemmillä kausilla olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisemmilla kausilla, yhteisön on kohdistettava etuus eri kausille tasaerinä alkaen:

a) päivästä, jona henkilön työsuoritus ensimmäisen kerran johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin (siitä riippumatta, onko työsuhteen jatkuminen etuuksien saamisen ehtona); ja jatkuen

▼B

b) päivään, jona henkilön lisätyösuoritus ei johda järjestelyn mukaisten etuuksien olennaiseen lisääntymiseen muutoin kuin palkankorotusten seurauksena.

68. Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuva menetelmä edellyttää, että yhteisö kohdistaa etuuden tarkasteltavana olevaan kauteen (kauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi) ja toisaalta tarkasteltavana olevaan kauteen ja aikaisempiin kausiin (etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvien velvoitteiden nykyarvon määrittämiseksi). Yhteisö kohdistaa etuuden niihin kausiin, joiden aikana velvoite työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien maksamiseen syntyy. Kyseinen velvoite syntyy henkilöiden suorittaessa työtä, jonka vastikkeena on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, jotka yhteisö odottaa maksavansa tulevilla raportointikausilla. Vakuutusmatemaattiset menetelmät mahdollistavat yhteisölle kyseisen velvoitteen määrittämisen riittävän luotettavasti, jotta velan kirjaaminen on perusteltua.

Kappaletta 68 havainnollistavia esimerkkejä

1. Etuuspohjainen järjestely tuottaa eläkkeelle jäätäessä kertasummana maksettavan 100:n suuruisen etuuden kultakin työssäolovuodelta.

   Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruinen etuus. Kauden työsuoritukseen perustuvat menot ovat 100:n nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on 100:n nykyarvo kerrottuna ►**M5** *raportointikauden päättymispäivään* ◄ *mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä.*

   Jos etuus maksetaan välittömästi henkilön lähtiessä yhteisöstä, kauden työsuoritukseen perustuvia menoja ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon päivä, jona henkilön odotetaan lähtevän. Näin ollen menot ja velvoite ovat diskonttauksen vaikutuksesta johtuen pienempiä kuin mitä ne olisivat, jos henkilö lähtisi ►**M5** *raportointikauden päättymispäivänä* ◄.

2. Järjestely tuottaa kuukausieläkkeen, joka on 0,2 prosenttia loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta. Eläke maksetaan 65 vuoden iästä alkaen.

   Kuhunkin työssäolovuoteen kohdistetaan etuus, joka on määrältään odotetusta eläkkeelle jäämispäivästä odotettuun kuolinpäivään saakka maksettavan, 0,2 prosenttia arvioidusta loppupalkasta vastaavan kuukausieläkkeen nykyarvo ennakoituna eläkkeelle jäämispäivänä. Kauden työsuoritukseen perustuva meno on kyseisen etuuden nykyarvo. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo on 0,2 prosenttia loppupalkasta vastaavien kuukausieläkkeiden nykyarvo kerrottuna ►**M5** *raportointikauden päättymispäivään* ◄ *mennessä kuluneiden työssäolovuosien lukumäärällä. Kauden työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo diskontataan, koska eläkkeen maksaminen alkaa 65 vuoden iässä.*

69. Työsuoritus synnyttää etuuspohjaisen järjestelyn mukaisen velvoitteen silloinkin, kun tuleva työsuoritus on etuuksien saamisen ehtona (toisin sanoen etuudet eivät ole vapaakirjautuneet). Ennen vapaakirjautumispäivää tapahtunut työsuoritus synnyttää tosiasiallisen velvoitteen, koska sen tulevaisuudessa toteutuvan työn määrä, joka henkilön pitää suorittaa ennen kuin hän on oikeutettu etuuteen, on ►**M5** kunkin tulevan raportointikauden päättyessä ◄ pienempi kuin edellisenä. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velvoitettaan yhteisö harkitsee, miten todennäköistä on, että jotkut työntekijät eivät mahdollisesti täytä mitään vapaakirjautumisen edellytyksiä. Samoin velvoite syntyy henkilön suorittaessa työtä, joka oikeuttaa etuuteen

▼B

määrätyn tapahtuman toteutuessa, vaikka tietyt työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito, tulevat maksettaviksi vain, jos määrätyt tapahtumat toteutuvat, kun henkilö ei ole enää työsuhteessa. Tämän määrätyn tapahtuman toteutumisen todennäköisyys vaikuttaa velvoitteen määrittämiseen, mutta ei ratkaise sitä, onko velvoite olemassa.

Kappaletta 69 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kultakin työssäolovuodelta 100:n suuruinen etuus. Etuudet vapaakirjautuvat kymmenen työssäolovuoden jälkeen.

   Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100:n suuruinen etuus. Kymmenenä ensimmäisenä vuotena kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole palveluksessa kymmentä vuotta.

2. Järjestelystä maksetaan 100:n suuruinen etuus kultakin työssäolovuodelta lukuun ottamatta ennen 25 vuoden ikää tehtyä työtä. Etuudet vapaakirjautuvat välittömästi.

   Ennen 25 vuoden ikää suoritettavaan työhön ei kohdisteta etuutta, koska ennen tuota päivää suoritettu työ ei johda etuuksiin (ehdollisiin eikä ehdottomiin). Kuhunkin tämän jälkeiseen vuoteen kohdistetaan 100:n suuruinen etuus.

70. Velvoite kasvaa siihen päivään asti, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämän vuoksi kaikki etuudet kohdistetaan ennen kyseistä päivää päättyviin kausiin. Etuus kohdistetaan yksittäisiin tilikausiin järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti. Jos henkilön työsuoritus kuitenkin johtaa myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina, yhteisö kohdistaa etuuden kausiin tasaerinä siihen päivään saakka, jona henkilön lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämä tehdään siksi, että henkilön työsuoritus koko ajalta johtaa lopulta tämän korkeamman tason mukaiseen etuuteen.

Kappaletta 70 havainnollistavia esimerkkejä

1. Järjestelystä maksetaan kertasummana 1 000:n suuruinen etuus, joka vapaakirjautuu kymmenen työssäolovuoden jälkeen. Järjestely ei tuota lisää etuuksia tämän jälkeen suoritettavasta työstä.

   Kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kohdistetaan kuhunkin 100:n suuruinen etuus (1 000 jaettuna 10:llä). Kauden työsuoritukseen perustuvia menoja määritettäessä otetaan kymmenenä ensimmäisenä vuonna huomioon se, miten todennäköistä on, ettei henkilö ole palveluksessa kymmentä vuotta. Myöhempiin vuosiin ei kohdisteta etuutta.

2. Järjestelystä maksetaan kertasummana 2 000:n suuruinen eläke-etuus kaikille, jotka ovat edelleen työsuhteessa 55 vuoden iässä kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen tai jotka ovat edelleen työsuhteessa 65 vuoden iässä työsuhteen pituudesta riippumatta.

▼B

Ennen 35 vuoden ikää palvelukseen tulevien henkilöiden työsuoritus johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin vasta 35 vuoden iässä (henkilö voisi lähteä yhteisöstä 30-vuotiaana ja palata 33-vuotiaana ilman, että tällä on mitään vaikutusta etuuksien määrään tai ajoittumiseen). Kyseiset etuudet riippuvat vastaisesta työsuorituksesta. Myöskään 55 ikävuoden jälkeen suoritettu työ ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yhteisö kohdistaa näiden henkilöiden osalta kuhunkin vuoteen 100:n suuruisen etuuden (2 000 jaettuna 20:llä) ikävuosina 35–55.

Ikävuosien 35 ja 45 välillä palvelukseen tulevien henkilöiden työsuoritus ei kahdenkymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yhteisö kohdistaa näiden henkilöiden osalta ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen 100:n (2 000 jaettuna 20:llä) suuruisen etuuden kuhunkin.

55 vuoden iässä palvelukseen tulevan henkilön työsuoritus ei kymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Tämän henkilön osalta yhteisö kohdistaa kymmeneen ensimmäiseen vuoteen 200:n suuruisen (2 000 jaettuna 10:llä) etuuden kuhunkin.

Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että he eivät ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa.

3. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 40 %, jos henkilö lähtee yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menoista, jos henkilö lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Yhteisö kohdistaa järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin 4 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (40 % jaettuna kymmenellä) ja seuraaviin kymmeneen vuoteen kuhunkin 1 % (10 % jaettuna kymmenellä). Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kaikkien henkilöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, että henkilö ei ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa ansaitakseen etuudet osaksi tai kokonaan. Etuutta ei kohdisteta sellaisten henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän kymmenen vuoden kuluessa.

4. Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan henkilön työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 10 %, jos henkilö lähtee yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja 50 % kyseisistä menoista, jos henkilö lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Myöhempien vuosien työsuoritus johtaa olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempien vuosien. Sen vuoksi yhteisö kohdistaa etuuden tasaerinä kappaleen 68 mukaisesti niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin. Kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen työsuoritus ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Sen vuoksi ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 2,5 % odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (50 % jaettuna kahdellakymmenellä).

▼B

Niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän työsuhteen kestettyä kymmenestä kahteenkymmeneen vuotta, kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 1 % odotettavissa olevien terveydenhoitomenojen nykyarvosta. Näiden henkilöiden osalta etuutta ei kohdisteta kymmenennen vuoden päättymisen ja arvioidun lähtöpäivän välisenä aikana suoritettavaan työhön.

Etuutta ei kohdisteta niiden henkilöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän yhteisöstä kymmenen vuoden kuluessa.

71. Jos etuuden määrä on vakio-osuus loppupalkasta ja se saadaan kultakin työssäolovuodelta, vastaiset palkankorotukset vaikuttavat määrään, joka tarvitaan ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivää ◄ suoritetusta työstä johtuvan velvoitteen täyttämiseen, mutta korotukset eivät synnytä lisävelvoitetta. Tämän vuoksi:

a) kappaleen 67(b) tarkoitusta varten palkankorotukset eivät johda etuuksien lisääntymiseen, vaikka etuuksien määrä riippuukin loppupalkasta; ja

b) kuhunkin kauteen kohdistettava etuuden määrä on kiinteä osuus palkasta, johon etuus on sidottu.

Kappaletta 71 havainnollistava esimerkki:

Henkilöt ovat oikeutettuja etuuteen, joka on suuruudeltaan 3 % loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta ennen 55 vuoden ikää.

Kuhunkin vuoteen ennen 55 vuoden ikää kohdistetaan etuus, joka on 3 % arvioidusta loppupalkasta. Tämä on ajankohta, josta alkaen henkilön suorittama työ ei johda järjestelyn mukaisen etuuden olennaiseen lisäykseen. Etuutta ei kohdisteta kyseisen iän jälkeen suoritettavaan työhön.

Vakuutusmatemaattiset oletukset

72. Vakuutusmatemaattisten oletusten on oltava vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia.

73. Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat yhteisön parhaita arvioita muuttujista, jotka määräävät työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat lopulliset menot. Vakuutusmatemaattisiin oletuksiin kuuluvat:

a) väestötilastolliset oletukset nykyisen ja aikaisemman etuuksiin oikeutetun henkilöstön (ja heidän huollettaviensa) ominaisuuksista. Väestötilastolliset oletukset koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

   i) kuolleisuus, sekä työsuhteen aikana että sen päätyttyä;

   ii) henkilöstön eroaminen palveluksesta, työkyvyttömyys ja ennenaikainen eläkkeelle jäänti;

   iii) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, joilla on etuuksiin oikeutettuja huollettavia; ja

   iv) terveydenhoitojärjestelyyn perustuvien korvaushakemusten määrä; sekä

b) taloudelliset oletukset, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

   i) diskonttauskorko (ks. kappaleet 78–82);

▼B

ii) tuleva palkkataso ja etuuksien taso (ks. kappaleet 83–87);

iii) terveydenhoitojärjestelyissä vastaiset terveydenhoitomenot sisältäen korvaushakemusten käsittelystä ja korvausten maksamisesta johtuvat menot, jos ne ovat olennaisia (ks. kappaleet 88–91); ja

iv) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuottoaste (ks. kappaleet 105–107).

74. Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat vinoutumattomia, jos ne eivät ole ylioptimistisia eivätkä ylivarovaisia.

75. Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat keskenään yhteensopivia, jos ne kuvastavat taloudellisia suhteita esimerkiksi sellaisten tekijöiden välillä kuin inflaatio, palkkojen korotusasteet, järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto ja diskonttauskorot. Esimerkiksi kaikissa oletuksissa, jotka riippuvat tietystä inflaatiotasosta tiettynä tulevana ajanjaksona (kuten korkoja ja palkkojen ja etuuksien korotuksia koskevat oletukset), käytetään kyseisenä ajanjaksona samaa inflaatiotasoa.

76. Yhteisö määrittää diskonttauskoron ja muut taloudelliset oletukset nimellisarvoperusteisina, paitsi milloin reaaliperusteiset (inflaatiokorjatut) arviot ovat luotettavampia, esimerkiksi hyperinflaatiomaassa (ks. IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*), tai kun etuudet ovat indeksisidonnaisia ja saman valuutan määräisille ja samaan aikaan erääntyville joukkovelkakirjalainoille on syvät markkinat.

77. Taloudellisten oletusten on perustuttava markkinoilla ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana velvoitteet tulevat täytettäviksi.

Vakuutusmatemaattiset oletukset: diskonttauskorko

78. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita (sekä rahastoituja että rahastoimattomia) diskontattaessa käytettävä korko on määritettävä yritysten liikkeeseen laskemien korkealaatuisten joukkovelkakirjalainojen ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ markkinatuoton perusteella. Maissa, joissa tällaisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita, on käytettävä valtion joukkolainojen ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ markkinatuottoa. Yritysten joukkovelkakirjalainojen ja valtion joukkolainojen on oltava saman valuutan määräisiä kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuva velvoite ja niiden juoksuajan tulee olla sama kuin työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuvan velvoitteen arvioitu kestoaika.

79. Yksi vaikutukseltaan olennainen vakuutusmatemaattinen oletus on diskonttauskorko. Diskonttauskorko kuvastaa rahan aika-arvoa mutta ei vakuutusmatemaattista riskiä eikä sijoitusriskiä. Diskonttauskorossa ei myöskään oteta huomioon yhteisön velkojien kantamaa yhteisökohtaista luottoriskiä eikä riskiä siitä, että vastaiset toteutumat saattavat poiketa vakuutusmatemaattisista oletuksista.

80. Diskonttauskorko kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa. Käytännössä yhteisö saa tämän usein aikaan käyttämällä yhtä painotettuun keskiarvoon perustuvaa diskonttauskorkoa, joka kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa ja määrää sekä valuuttaa, jonka määräisinä etuudet tulevat maksettaviksi.

▼B

81. Joskus ei ehkä ole olemassa syviä markkinoita joukkovelkakirjalainoille, joilla on niin pitkä erääntymisaika, että ne vastaisivat kaikkien etuusmaksujen arvioitua erääntymisaikaa. Tällöin yhteisö käyttää lyhyemmän ajan sisällä erääntyvien maksujen diskonttaamiseen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianomaisen ajanjakson markkinakorkoja ja arvioi pitemmän ajan kuluttua erääntyvien maksujen diskonttauskoron ekstrapoloimalla senhetkiset markkinakorot tuottokäyrälle. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon kokonaismäärä ei todennäköisesti ole kovinkaan herkkä sen diskonttauskoron muutoksille, jota käytetään siihen osaan etuuksista, joka maksetaan käytettävissä olevien joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen lopullisen eräpäivän jälkeen.

82. Korkomenot lasketaan kertomalla kauden alussa määritetty diskonttauskorko kauden aikaisen etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvolla ottaen huomioon kaikki olennaiset velvoitteessa tapahtuneet muutokset. Velvoitteen nykyarvo poikkeaa taseeseen merkitystä velasta, koska velkaa kirjattaessa on vähennetty järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo ja koska eräitä vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita ja eräitä takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei kirjata välittömästi. [Liite A havainnollistaa muun muassa korkomenojen laskemista]

Vakuutusmatemaattiset oletukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot

83. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat velvoitteet on määritettävä ottaen huomioon:

a) arvioidut tulevaisuudessa tapahtuvat palkankorotukset;

b) järjestelyn ehdoissa määrätyt (tai mahdollisesta nämä ehdot ylittävästä tosiasiallisesta velvoitteesta johtuvat) etuudet ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄; ja

c) arvioidut vastaiset muutokset sellaisten valtiollisten etuuksien tasossa, jotka vaikuttavat etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettaviin etuuksiin, siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

i) kyseisistä muutoksista on säädetty ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivää ◄; tai

ii) aikaisempi kokemus tai muu luotettava näyttö osoittaa, että kyseiset valtiolliset etuudet muuttuvat jollakin ennustettavalla tavalla, esimerkiksi yleisen hintatason tai yleisen palkkatason tulevia muutoksia vastaavasti.

84. Tulevaisuudessa tapahtuvia palkankorotuksia arvioitaessa otetaan huomioon inflaatio, työkokemus, ylennykset ja muut merkitykselliset tekijät, kuten tarjonta ja kysyntä työmarkkinoilla.

85. Jos järjestelyn viralliset ehdot (tai tosiasiallinen velvoite, joka ylittää nämä ehdot) edellyttävät, että yhteisö tekee etuuksiin muutoksia tulevilla kausilla, velvoite määritetään kyseiset muutokset huomioon ottaen. Näin on esimerkiksi silloin, kun:

a) yhteisö on aikaisemmin lisännyt etuuksia esimerkiksi inflaation vaikutusten lieventämiseksi eikä mikään viittaa siihen, että tämä toimintatapa muuttuisi tulevaisuudessa; tai

b) vakuutusmatemaattiset voitot on jo merkitty tilinpäätökseen ja yhteisö joutuu joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi (ks. kappale 98(c)).

▼B

86. Vakuutusmatemaattisissa oletuksissa ei oteta huomioon vastaisia etuuksien muutoksia, jotka eivät perustu järjestelyn virallisiin ehtoihin (tai tosiasialliseen velvoitteeseen) ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄. Tällaiset muutokset aiheuttavat:

a) takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon siltä osin kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat ennen muutosta suoritettuun työhön; ja

b) kauden työsuoritukseen perustuvan menon kyseisen muutoksen jälkeisillä kausilla siltä osin kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat muutoksen jälkeen suoritettavaan työhön.

87. Eräät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet on sidottu sellaisiin muuttujiin kuin valtiollisten eläke-etuuksien taso tai valtiollinen terveydenhoito. Tällaisia etuuksia määritettäessä otetaan huomioon kyseisten muuttujien odotetut muutokset aikaisempaan kokemukseen ja muuhun luotettavaan näyttöön perustuen.

88. Terveydenhoitomenoja koskevissa oletuksissa on otettava huomioon sekä inflaatiosta että erityisistä terveydenhoitokustannusten muutoksista johtuvat arvioidut tulevat muutokset terveydenhoitopalveluista aiheutuviin menoihin.

89. Työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittäminen edellyttää, että tehdään oletuksia vastaisten korvausvaatimusten tasosta ja määrästä sekä menoista, jotka johtuvat kyseisten vaatimusten täyttämisestä. Yhteisö arvioi vastaiset terveydenhoitomenot yhteisön omaan aikaisempaan kokemukseen perustuvien toteutumatietojen pohjalta, joita toisista yhteisöistä, vakuutusyhtiöistä, terveydenhoitopalvelujen tuottajilta ja muista lähteistä saadut toteutumatiedot tarvittaessa täydentävät. Vastaisia terveydenhoitomenoja arvioitaessa otetaan huomioon teknologian edistymisen vaikutus, terveydenhoitopalvelujen käytössä ja saatavuudessa tapahtuvat muutokset sekä järjestelyyn osallistuvien henkilöiden terveydentilan muutokset.

90. Korvausvaatimusten taso ja määrä riippuvat erityisesti henkilöiden (ja heidän huollettaviensa) iästä, terveydentilasta ja sukupuolesta, ja ne saattavat riippua myös muista tekijöistä kuten maantieteellisestä sijainnista. Toteutumatietoja oikaistaan tämän vuoksi siltä osin kuin populaation väestötilastollinen koostumus poikkeaa toteutumatietojen perustana olevan populaation koostumuksesta. Niitä oikaistaan myös, jos on luotettavaa näyttöä siitä, että toteutuneet kehityssuunnat eivät jatku.

91. Joissakin työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevissa järjestelyissä edellytetään, että henkilöstö maksaa osan järjestelyn kattamista terveydenhoitomenoista. Vastaisia terveydenhoitomenoja koskevissa arvioissa tällaiset maksusuoritukset otetaan huomioon järjestelyn ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ vallitsevien ehtojen (tai nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) perusteella. Henkilöstön maksusuorituksissa tapahtuvat muutokset aiheuttavat takautuvaan työsuoritukseen perustuvan menon tai — milloin se on sovellettavissa — järjestelyn supistamisen. Valtiolta tai muilta terveydenhoitopalvelujen tarjoajilta saatavat etuudet voivat pienentää korvausvaatimusten kattamisesta aiheutuvia menoja (ks. kappaleet 83(c) ja 87).

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot

92. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yhteisön on — kappaleen 58A mukaisin rajoituksin — kirjattava (kappaleessa 93 tarkemmin määrätty) osa vakuutusmatemaattisista voitoistaan ja tappioistaan tuotoiksi tai kuluiksi, jos nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ylittivät edellisen raportointikauden päättyessä suuremman seuraavista:

a) 10 prosenttia etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvosta kyseisenä päivänä (ennen järjestelyyn kuuluvien varojen vähentämistä); ja

▼B

b) 10 prosenttia järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta kyseisenä päivänä.

Nämä rajat on laskettava ja niitä on sovellettava kunkin etuuspohjaisen järjestelyn osalta erikseen.

93. Kutakin etuuspohjaista järjestelyä koskien kirjattava osuus vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista on kappaleen 92 mukaisesti määritetty ylimenevä määrä jaettuna kyseiseen järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotetulla keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla. Yhteisö voi kuitenkin ottaa käyttöön minkä tahansa systemaattisen menetelmän, joka johtaa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden nopeammin tapahtuvaan kirjaamiseen edellyttäen, että samaa perustetta sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja että perustetta sovelletaan kaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla. Yhteisö voi soveltaa tällaisia systemaattisia menetelmiä vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määriteltyjen rajojen sisällä.

►M5 93A Jos yhteisö valitsee kappaleessa 93 sallitun menettelytavan, jonka mukaan vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan sillä kaudella, jonka aikana ne syntyvät, se saa kirjata ne muihin laajan tuloksen eriin kappaleiden 93B–93D mukaisesti, kunhan ◄ tämä koskee:

a) sen kaikkia etuuspohjaisia järjestelyjä; ja

b) sen kaikkia vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita.

▼M5

93B Kappaleen 93A sallimalla tavalla muihin laajan tuloksen eriin kirjatut vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot on esitettävä laajassa tuloslaskelmassa.

93C Yhteisön, joka kirjaa vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kappaleen 93A mukaisesti, on myös kirjattava kappaleen 58(b) mukaisesta rajoitteesta johtuvat oikaisut muihin laajan tuloksen eriin.

93D Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä kappaleen 58(b) mukaisesta rajoitteesta johtuvat oikaisut, jotka on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, on välittömästi kirjattava kertyneisiin voittovaroihin. Niitä ei saa siirtää tulosvaikutteisiksi myöhemmällä kaudella.

▼B

94. Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot voivat aiheutua joko etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon tai siihen liittyvien järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon lisäyksistä tai vähennyksistä. Vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin johtavia syitä ovat esimerkiksi:

a) henkilöstön odotettua suurempi tai vähäisempi palveluksesta eroaminen, ennenaikainen eläkkeelle jäänti tai kuolleisuus taikka odotettua suuremmat tai pienemmät palkankorotukset, etuuksien lisäykset (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvu;

b) sellaisten arvioiden muutosten vaikutus, jotka koskevat vastaista henkilöstön vaihtuvuutta, ennenaikaista eläkkeelle jääntiä tai kuolleisuutta tai palkankorotuksia, etuuksien lisäyksiä (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvua;

c) diskonttauskoron muutosten vaikutus; ja

d) järjestelyyn kuuluvien varojen toteutuneen ja odotetun tuoton väliset erot (ks. kappaleet 105–107).

▼B

95. Pitkällä aikavälillä vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot saattavat kumota toisensa. Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat arviot voidaan siksi nähdä parhaan arvion ympärillä olevana vaihteluvälinä (tai ”putkena”). Yhteisö saa kirjata tälle vaihteluvälille osuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, mutta niiden kirjaamista ei edellytetä. Tämä standardi edellyttää, että yhteisö kirjaa vähintäänkin määrätyn osuuden niistä vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappiosta, jotka jäävät plus tai miinus 10 prosentiksi määrätyn ”putken” ulkopuolelle. [Liitteessä A havainnollistetaan muun muassa vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyä.] Standardi sallii myös systemaattisella tavalla tapahtuvan nopeamman kirjaamisen edellyttäen, että menettelytavat täyttävät kappaleessa 93 määrätyt ehdot. Tällainen hyväksytty tapa on esimerkiksi kaikkien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden, sekä ”putken” sisälle että sen ulkopuolelle jäävien, välitön kirjaaminen. Kappaleessa 155(b)(iii) selostetaan, miksi siirtyvän velvoitteen kirjaamaton osuus on tarpeen ottaa huomioon myöhempiä vakuutusmatemaattisia voittoja koskevissa laskelmissa.

Takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot

96. Määrittäessään etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kappaleen 54 mukaisesti yhteisön on — kappaleen 58A mukaisin rajoituksin — kirjattava takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kuluiksi tasaerinä sinä keskimääräisenä ajanjaksona, joka kuluu etuuksien vapaakirjautumiseen. Siltä osin kuin etuudet vapaakirjautuvat välittömästi järjestelyn käyttöönoton tai siihen tehtyjen muutosten jälkeen, yhteisön on kirjattava takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot välittömästi.

▼M8

97. Takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja syntyy, kun yhteisö ottaa käyttöön sellaisen etuuspohjaisen järjestelyn, jonka mukaan etuuksia kohdistetaan takautuvaan työsuoritukseen, tai kun se muuttaa olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti takautuvasta työsuorituksesta maksettavia etuuksia. Tällaiset muutokset ovat vastiketta työsuorituksesta siihen saakka, kunnes kyseiset etuudet vapaakirjautuvat. Sen vuoksi yhteisö kirjaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kuluiksi tämän ajanjakson kuluessa riippumatta siitä, että menot perustuvat aikaisempien kausien työsuoritukseen. Yhteisö määrittää takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot siten, että ne ovat yhtä suuret kuin järjestelyn muutoksesta johtuva velan muutos (ks. kappale 64). Takautuvaan työsuoritukseen perustuva meno on etumerkiltään negatiivinen, kun yhteisö muuttaa takautuvaan työsuoritukseen kohdistuvia etuuksia siten, että etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo pienenee.

▼B

Kappaletta 97 havainnollistava esimerkki

Yhteisöllä on eläkejärjestely, jonka tuottama eläke-etuus on 2 % loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta. Etuudet vapaakirjautuvat viiden vuoden työsuhteen jälkeen. 1.1.20X5 yhteisö parantaa eläkettä niin, että se on 2,5 % loppupalkasta ja saadaan työssäolovuosilta 1.1.20X1 alkaen. Päivänä, jona etuutta parannetaan, sen lisäetuuden nykyarvo, joka perustuu 1.1.20X1 ja 1.1.20X5 välisenä aikana suoritettavaan työhön, on seuraava:

Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt yli viisi vuotta 1.1.X5	150
Henkilöt, joiden työsuhde on kestänyt alle viisi vuotta 1.1.X5 (keskimääräinen vapaakirjautumiseen kuluva aika: kolme vuotta)	120
	270

▼B

Yhteisö kirjaa 150 välittömästi kuluksi, koska kyseiset etuudet ovat jo vapaakirjautuneet. Yhteisö kirjaa 120 tasaerinä kolmen vuoden aikana alkaen 1.1.20X5.

▼M8

98. Takautuvaan työsuoritukseen perustuviin menoihin ei lueta:

(a) toteutuneiden ja aikaisemmin oletettujen palkankorotusten välisten erojen vaikutusta velvoitteeseen, joka koskee aikaisempien vuosien työsuoritukseen perustuvien etuuksien suorittamista (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska palkkakehitys otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa oletuksissa);

(b) liian pieniksi tai suuriksi arvioituja eläkkeiden harkinnanvaraisia lisäyksiä, kun yhteisöllä on tosiasiallinen velvoite tällaisten lisäysten myöntämiseen (ei synny takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja, koska tällaiset lisäykset otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa oletuksissa);

(c) arvioita sellaisista etuuksien parannuksista, jotka johtuvat tilinpäätökseen merkityistä vakuutusmatemaattisista voitoista, jos yhteisö on velvollinen joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nuo ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi, vaikka etuuden lisäystä ei vielä olisi virallisesti myönnetty (tästä johtuva velvoitteen lisäys on vakuutusmatemaattinen tappio eikä takautuvaan työsuoritukseen perustuva meno, ks. kappale 85(b));

(d) vapaakirjautuneiden etuuksien lisäystä silloin, kun uusia etuuksia tai parannuksia entisiin ei ole ja henkilöt täyttävät vapaakirjautumisen ehdot (takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja ei synny, koska yhteisö on kirjannut arvioidut etuuksista johtuvat menot kauden työsuoritukseen perustuvina menoina silloin, kun työ on suoritettu); ja

(e) sellaisten järjestelyyn tehtävien muutosten vaikutusta, jotka vähentävät vastaiseen työsuoritukseen perustuvia etuuksia (järjestelyn supistaminen).

▼B

99. Yhteisö laatii takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevan suunnitelman silloin, kun etuuksia otetaan käyttöön tai niihin tehdään muutoksia. Käytännössä ei olisi mahdollista pitää yksityiskohtaista kirjanpitoa, jota tarvitaan kyseiseen kuluksi kirjaamista koskevaan suunnitelmaan myöhemmin tulevien muutosten havaitsemiseen ja toteuttamiseen. Lisäksi vaikutus on todennäköisesti olennainen vain silloin, kun kyseessä on järjestelyn supistaminen tai velvoitteen täyttäminen. Sen vuoksi yhteisö muuttaa takautuvaan työsuoritukseen perustuvien menojen kuluksi kirjaamista koskevaa suunnitelmaa vain silloin, kun kyseessä on järjestelyn supistaminen tai velvoitteen täyttäminen.

100. Jos yhteisö pienentää olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia, tästä aiheutuva etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen vähennys kirjataan (negatiivisina) takautuvaan työsuoritukseen perustuvina menoina ajanjaksona, joka keskimäärin kuluu etuuksien pienentyneen osuuden vapaakirjautumiseen.

101. Jos yhteisö pienentää tiettyjä olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia ja samanaikaisesti lisää toisia etuuksia, joita järjestelyn mukaan suoritetaan samoille henkilöille, se käsittelee muutosta yksittäisenä nettomääräisenä muutoksena.

▼B

Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo

102. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään määritettäessä taseeseen merkittävää erää kappaleen 54 mukaisesti. Silloin kun markkinahintoja ei ole käytettävissä, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo arvioidaan esimerkiksi diskonttaamalla odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat käyttäen diskonttauskorkoa, joka ottaa huomioon sekä järjestelyyn kuuluviin varoihin liittyvän riskin että kyseisten varojen erääntymisajan tai odotetun luovuttamisajan (tai jos niillä ei ole erääntymisaikaa, ajan, joka odotetaan kuluvan niihin liittyvän velvoitteen suorittamiseen).

103. Järjestelyyn kuuluvat varat eivät sisällä raportoivan yhteisön maksamatta olevia suorituksia eivätkä yhteisön liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja, jotka ovat rahaston hallussa. Rahaston velat, jotka eivät liity työsuhde-etuuksiin, esimerkiksi ostovelat, muut velat ja johdannaissopimuksista johtuvat velat, vähentävät järjestelyyn kuuluvia varoja.

104. Jos järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät hyväksyttäviä vakuutuksia, jotka vastaavat määrältään ja ajoitukseltaan täsmälleen kaikkia järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia tai osaa niistä, näiden vakuutusten käypänä arvona pidetään niihin liittyvien velvoitteiden kappaleen 54 mukaista käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Korvaukset

104A Silloin ja vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että toinen osapuoli tulee korvaamaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan, yhteisön on merkittävä korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen. Yhteisön on arvostettava omaisuuserä käypään arvoon. Yhteisön on käsiteltävä omaisuuserää kaikissa muissa suhteissa samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva kulu voidaan esittää ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ vähennettynä korvaukseen liittyvällä kirjatulla määrällä.

104B Joskus yhteisö voi odottaa toisen osapuolen, kuten vakuutuksenantajan, maksavan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan. Kappaleessa 7 määritellyt hyväksyttävät vakuutukset ovat järjestelyyn kuuluvia varoja. Yhteisö käsittelee hyväksyttäviä vakuutuksia kirjanpidossaan samalla tavalla kuin kaikkia muita järjestelyyn kuuluvia varoja, eikä niihin sovelleta kappaletta 104A (ks. kappaleet 39–42 ja 104).

▼B

104C Jos vakuutus ei ole hyväksyttävä vakuutus, se ei ole järjestelyn varoihin kuuluva omaisuuserä. Tällaisia tapauksia käsitellään kappaleessa 104A: yhteisö merkitsee vakuutukseen perustuvan korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen, eikä sitä vähennetä kappaleen 54 mukaista etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa määritettäessä; kaikissa muissa suhteissa yhteisö käsittelee omaisuuserää samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvia varoja. Erityisesti kappaleen 54 mukaan kirjattua etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa kasvatetaan (tai pienennetään) siltä osin kuin nettomääräiset kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot (tai tappiot) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velasta ja siihen liittyvästä korvauksensaantioikeudesta jäävät kirjaamatta kappaleiden 92 ja 93 mukaan. Kappale 120A(f)(iv) edellyttää, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään lyhyen kuvauksen korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä.

Kappaleita 104A–C havainnollistava esimerkki

Velvoitteen nykyarvo	1 241
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	17
Taseeseen merkittävä velka	1 258
Vakuutukseen perustuvat oikeudet, jotka vastaavat täsmälleen joitakin järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia määrältään ja ajoittumiseltaan. Näiden etuuksien käypä arvo on 1 092.	1 092

Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot 17 ovat velvoitteesta ja korvauksensaantioikeudesta syntyneitä nettomääräisiä kertyneitä voittoja.

104D Jos korvauksensaantioikeus perustuu vakuutukseen, joka vastaa määrältään ja ajoittumiseltaan täsmälleen joitakin tai kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia, korvauksensaantioikeuden käypänä arvona pidetään siihen liittyvän velvoitteen kappaleen 54 mukaista nykyarvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat määrät eivät ole kokonaisuudessaan saatavissa).

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto

105. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto on yksi ►M5 tulosvaikutteisesti kirjattavan ◄ kulun osatekijä. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun ja toteutuneen tuoton välinen erotus on vakuutusmatemaattista voittoa tai tappiota; se otetaan huomioon yhdessä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvasta velvoitteesta aiheutuvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kanssa määritettäessä sitä nettosummaa, jota verrataan kappaleessa 92 tarkemmin määritellyn 10 prosentin määräisen ”putken” rajoihin.

106. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu markkinoilla kauden alkaessa vallitsevaan tuotto-odotukseen varoihin liittyvän velvoitteen koko olemassaoloajalta. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua tuottoa määritettäessä otetaan huomioon järjestelyssä kauden aikana olleiden varojen käyvän arvon muutokset, jotka aiheutuvat toteutuneista rahastoon maksetuista suorituksista ja toteutuneista rahastosta suoritetuista etuuksista.

▼B

Kappaletta 106 havainnollistava esimerkki

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1 oli 10 000, ja kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot olivat 760. Järjestelystä maksettiin 30.6.20X1 etuuksia 1 900, ja se sai maksusuorituksina 4 900. Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1 oli 15 000, ja etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo oli 14 792. Velvoitteesta aiheutuneet vakuutusmatemaattiset tappiot vuodelta 20X1 olivat 60.

Raportoiva yhteisö teki 1.1.20X1 seuraavat arviot kyseisen päivän markkinahintojen perusteella:

	%
Korko- ja osinkotuotot rahaston maksettavien verojen jälkeen	9,25
Realisoituneet ja realisoitumattomat voitot järjestelyyn kuuluvista varoista (verojen jälkeen)	2,00
Hallinnolliset menot	–1,00
Odotettu tuottoaste	10,25
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu ja toteutunut tuotto vuonna 20X1:	
10,25 %:n tuotto 12 kuukautta pidetylle 10 000:lle	*1 025*
5 %:n tuotto kuusi kuukautta pidetylle 3 000:lle (vastaa 10,25 %:n vuotuista tuottoa, korko lisätään pääomaan 6 kuukauden välein)	*150*
Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto vuonna 20X1	*1 175*
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 31.12.20X1	*15 000*
Vähennetään järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1.1.20X1	*–10 000*
Vähennetään saadut maksusuoritukset	*–4 900*
Lisätään maksetut etuudet	*1 900*
Järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto	*2 000*

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotetun tuoton (1 175) ja toteutuneen tuoton (2 000) erotus on 825:n suuruinen vakuutusmatemaattinen voitto. Kertyneet nettomääräiset kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot ovat näin ollen 1 525 (760 lisättynä 825:llä ja vähennettynä 60:llä). Kappaleen 92 mukaisesti putken rajaksi asetetaan 1 500 (suurempi seuraavista: (i) 10 % 15 000:sta ja (ii) 10 % 14 792:sta). Seuraavana vuonna (20X2) yhteisö ►**M5** *kirjaa tulosvaikutteisesti* ◄ *vakuutusmatemaattisen voiton 25 (1 525 vähennettynä 1 500:lla) jaettuna kyseisten henkilöiden keskimääräisellä jäljellä olevalla työssäoloajalla.*

Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto perustuu 1.1.X2 markkinoilla vallitseviin tuotto-odotuksiin velvoitteen koko jäljellä olevalta ajalta.

▼B

107. Järjestelyyn kuuluvien varojen odotettua ja toteutunutta tuottoa määritettäessä yhteisö vähentää odotetut hallinnolliset menot lukuun ottamatta niitä menoja, jotka sisältyvät velvoitteen määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin oletuksiin.

Liiketoimintojen yhdistäminen

108. Liiketoimintojen yhdistämisessä yhteisö merkitsee työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat varat ja velat taseeseen määrään, joka on velvoitteen nykyarvo vähennettynä järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla (katso IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*). Velvoitteen nykyarvo sisältää kaikki seuraavat erät, vaikka hankinnan kohde ei olisi kirjannut niitä hankinta-ajankohtana:

a) ennen hankinta-ajankohtaa syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (riippumatta siitä, ovatko ne olleet 10 prosentin suuruisen ”putken” sisällä vai eivät);

b) ennen hankinta-ajankohtaa toteutuneet takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, jotka johtuvat etuuksien muutoksista tai järjestelyn käyttöönotosta; ja

c) määrät, joita hankinnan kohde ei ole kirjannut kappaleeseen 155(b) sisältyvien siirtymäsääntöjen perusteella.

Järjestelyn supistamiset ja velvoitteen täyttämiset

109. Yhteisön on kirjattava etuuspohjaisen järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot, kun supistaminen tai täyttäminen tapahtuu. Järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvan voiton tai tappion on sisällettävä:

a) mahdollinen muutos etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaan velvoitteeseen;

b) mahdollinen muutos järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon;

c) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot sekä takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, joita ei ole aikaisemmin kirjattu kappaleiden 92 ja 96 perusteella.

110. Ennen kuin yhteisö määrittää järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutuksen, sen on määritettävä velvoite (ja siihen liittyvät mahdolliset järjestelyyn kuuluvat varat) uudelleen käyttäen tarkasteluhetkellä vallitsevia vakuutusmatemaattisia oletuksia (sisältäen mm. senhetkiset markkinakorot ja muut senhetkiset markkinahinnat).

▼M8

111. Järjestelyn supistaminen tapahtuu, kun yhteisö joko:

(a) on todistettavasti sitoutunut merkittävästi vähentämään järjestelyn piiriin kuuluvien henkilöiden määrää; tai

(b) muuttaa etuuspohjaisen järjestelyn ehtoja siten, että merkittävä osa nykyisen henkilöstön tulevasta työsuorituksesta ei enää oikeuta etuuksiin tai oikeuttaa vain vähennettyihin etuuksiin.

Järjestelyn supistaminen saattaa johtua yksittäisestä tapahtumasta, kuten tehtaan sulkemisesta, toiminnon lopettamisesta tai järjestelyn lopettamisesta tai lakkauttamisesta, taikka muutoksesta siinä, missä määrin tulevat palkankorotukset vaikuttavat takautuvasta työsuorituksesta maksettaviin etuuksiin. Järjestelyn supistaminen liittyy usein toimintojen uudelleenjärjestelyyn. Kun näin on, yhteisö ottaa järjestelyn supistamisen huomioon kirjanpidossaan samanaikaisesti kuin kyseisen uudelleenjärjestelyn.

▼M8

111A. Kun järjestelyyn tehtävä muutos johtaa etuuksien vähentymiseen, järjestelyn supistamista on vain vähentymisen vaikutus tulevaan työsuoritukseen. Vähentymisen vaikutus takautuvaan työsuoritukseen, on negatiivinen takautuvaan työsuoritukseen perustuva meno.

▼B

112. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhteisön toteuttaessa liiketoimen, joka poistaa kokonaan vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisessa järjestelyssä toteutettavia etuuksia tai osaa niistä, esimerkiksi siten, että järjestelyyn osallistuville tai näiden puolesta suoritetaan kertamaksu vastikkeeksi heidän oikeudestaan saada määrättyjä työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia.

113. Joskus yhteisö ottaa vakuutuksen rahoittaakseen jotkin tai kaikki tarkasteltavana olevan kauden tai aiempien kausien työsuoritukseen perustuvat työsuhde-etuudet. Tällaisen vakuutuksen ottaminen ei ole velvoitteen täyttämistä, jos yhteisölle jää oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite (ks. kappale 39) lisämaksujen suorittamiseen siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja ei maksa vakuutuksessa määrättyjä työsuhde-etuuksia. Kappaleissa 104A–104D käsitellään sellaisten vakuutussopimuksiin perustuvien korvauksensaantioikeuksien kirjaamista ja arvostamista, jotka eivät ole järjestelyyn kuuluvia varoja.

114. Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhdessä järjestelyn supistamisen kanssa, jos järjestely lopetetaan siten, että velvoite täytetään ja järjestely lakkaa olemasta. Järjestelyn lopettaminen ei kuitenkaan ole supistamista tai velvoitteen täyttämistä, mikäli järjestely korvataan uudella järjestelyllä, joka tarjoaa tosiasiallisesti samat etuudet.

115. Jos supistaminen koskee vain joitakin järjestelyyn kuuluvia henkilöitä tai jos vain osa velvoitteesta täytetään, voitto tai tappio sisältää suhteellisen osuuden aikaisemmin kirjaamattomista takautuvaan työsuoritukseen perustuvista menoista ja vakuutusmatemaattisista voitoista ja tappioista (ja kappaleen 155(b) mukaan kirjaamatta jäävistä siirtyvistä määristä). Suhteellinen osuus määritetään perustuen velvoitteiden nykyarvoon ennen ja jälkeen järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen, jollei jokin muu peruste ole järkevämpi kyseisessä tapauksessa. Voi esimerkiksi olla asianmukaista käyttää järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä syntyvä voitto ensin vähentämään samaan järjestelyyn liittyviä kirjaamattomia takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja.

Kappaletta 115 havainnollistava esimerkki

Yhteisö lopettaa yhden toimintasegmentin, eikä lopetetun segmentin henkilöstö ansaitse lisää etuuksia. Kyseessä on järjestelyn supistaminen ilman velvoitteen täyttämistä. Tarkasteluhetkellä juuri ennen supistamista tehtyjä vakuutusmatemaattisia oletuksia (jotka sisältävät tarkasteluhetken markkinakorot ja muut markkinahinnat) käyttäen yhteisöllä on etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva velvoite, jonka nettomääräinen nykyarvo on 1 000, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 820 ja nettomääräisiä kertyneitä kirjaamattomia vakuutusmatemaattisia voittoja on 50. Yhteisö on alkanut noudattaa standardia vuotta aikaisemmin. Tämä on kasvattanut nettomääräistä velkaa 100:lla, jonka määrän yhteisö on päättänyt kirjata viiden vuoden aikana (ks. kappale 155(b)). Järjestelyn supistaminen pienentää velvoitteen nettomääräistä nykyarvoa 100:lla, jolloin nykyarvoksi tulee 900.

▼B

Aikaisemmin kirjaamattomista vakuutusmatemaattisista voitoista ja siirtyvistä määristä 10 % (100/1 000) liittyy siihen osaan velvoitteesta, joka on poistunut järjestelyn supistamisen johdosta. Supistamisen vaikutus on näin ollen seuraavanlainen:

	Ennen supistamista	*Voitto supistamisesta*	*Supistamisen jälkeen*
Velvoitteen nettomääräinen nykyarvo	*1 000*	*–100*	*900*
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	*–820*	*—*	*–820*
	180	*–100*	*80*
Kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	*50*	*–5*	*45*
Kirjaamaton siirtyvä määrä (100 × 4/5)	*–80*	*8*	*–72*
Taseeseen merkittävä nettovelka	*150*	*–97*	*53*

Esittäminen tilinpäätöksessä

Erien vähentäminen toisistaan

116. Yhteisön on vähennettävä yhdestä järjestelystä johtuva omaisuuserä toisesta järjestelystä johtuvasta velasta silloin ja vain silloin, kun:

a) yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus käyttää yhden järjestelyn ylijäämä toisesta järjestelystä aiheutuvan velvoitteen täyttämiseen; ja

b) yhteisö aikoo joko täyttää velvoitteet nettomääräisenä tai realisoida yhden järjestelyn ylijäämän ja samanaikaisesti täyttää toisesta järjestelystä johtuvan velvoitteensa.

117. Erien toisistaan vähentämisen edellytykset ovat samat kuin rahoitusinstrumentteja koskevat edellytykset IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*.

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin

118. Jotkin yhteisöt esittävät lyhytaikaiset varat ja velat ja toisaalta pitkäaikaiset varat ja velat erikseen. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yhteisön esittää työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista järjestelyistä johtuvien varojen ja velkojen lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset osuudet erikseen.

Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien menojen osatekijät tilinpäätöksessä

119. Tässä standardissa ei erityisesti määrätä siitä, tuleeko yhteisön esittää kauden työsuorituksesta johtuvat menot, korkomenot ja järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ yhtenä tuotto- tai kulueränä.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

120. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida yhteisön etuuspohjaisten järjestelyjen luonnetta ja näissä järjestelyissä kauden aikana tapahtuneiden muutosten taloudellisia vaikutuksia.

▼M5

120A Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot etuuspohjaisista järjestelyistä:

▼B

a) yhteisön noudattama tilinpäätöksen laatimisperiaate vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kirjaamisessa.

b) yleinen kuvaus siitä, minkä tyyppinen järjestely on kyseessä.

c) kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvosta siten, että esitetään soveltuvin osin erikseen kunkin seuraavan seikan vaikutukset:

i) kauden työsuoritukseen perustuvat menot,

ii) korkomenot,

iii) järjestelyyn osallistuvien suorittamat maksut,

iv) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot,

v) kurssierot muussa kuin yhteisön esittämisvaluutassa arvostettavista järjestelyistä,

vi) maksetut etuudet,

vii) takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot,

viii) liiketoimintojen yhdistämiset,

ix) järjestelyn supistamiset ja

x) velvoitteiden täyttämiset.

d) etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvan velvoitteen erittely kokonaan rahastoimattomista järjestelyistä johtuvaan määrään ja kokonaan tai osaksi rahastoiduista järjestelyistä johtuvaan määrään.

e) kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma järjestelyyn kuuluvien varojen käyvästä arvosta sekä kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma kappaleen 104A mukaisesti omaisuuseräksi kirjatusta korvauksensaantioikeudesta siten, että esitetään soveltuvin osin erikseen kunkin seuraavan tekijän vaikutus kauden aikana:

i) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto,

ii) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot,

iii) kurssierot muussa kuin yhteisön esittämisvaluutassa arvostettavista järjestelyistä,

iv) työnantajan suorittamat maksut,

v) järjestelyyn osallistuvien suorittamat maksut,

vi) maksetut etuudet,

vii) liiketoimintojen yhdistämiset ja

viii) velvoitteiden täyttämiset.

f) täsmäytyslaskelma kohdassa (c) tarkoitetun etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvon ja kohdassa (e) tarkoitetun järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon ja toisaalta taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen välillä siten, että esitetään vähintään seuraavat erät:

i) taseeseen merkitsemättömät nettomääräiset vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot (ks. kappale 92);

▼B

ii) taseeseen merkitsemättömät takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot (katso kappale 96);

iii) määrä, jota ei ole merkitty taseeseen omaisuuseräksi kappaleen 58(b) mukaisesta rajoitteesta johtuen;

iv) kappaleen 104A mukaisesti taseeseen omaisuuseräksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ käypä arvo (sekä lyhyt kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä); ja

v) muut taseeseen merkityt määrät.

g) tulosvaikutteisesti kirjatun kulun kokonaismäärä jokaisesta seuraavasta sekä erät, joihin ne sisältyvät:

i) kauden työsuoritukseen perustuvat menot;

ii) korkomenot;

iii) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto;

iv) kappaleen 104A mukaisesti taseeseen omaisuuseräksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto;

v) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;

vi) takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot;

vii) järjestelyn supistamisen tai velvoitteen täyttämisen vaikutus; ja

viii) kappaleen 58(b) mukaisen rajoitteen vaikutus.

▼M5

h) muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kokonaismäärä kustakin seuraavasta:

▼B

i) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot; ja

ii) kappaleen 58(b) mukaisen rajoitteen vaikutus.

▼M5

i) yhteisöt, jotka kirjaavat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kappaleen 93A mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin, esittävät muihin laajan tuloksen eriin kirjattujen vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden kertyneen määrän.

▼B

j) järjestelyyn kuuluvien varojen kustakin tärkeimmästä ryhmästä, joita ovat vähintään oman pääoman ehtoiset instrumentit, vieraan pääoman ehtoiset instrumentit, kiinteistöt ja kaikki muut varat näihin ryhmiin kuitenkaan rajoittumatta, esitetään kyseisen ryhmän prosenttiosuus järjestelyyn kuuluvien varojen koko käyvästä arvosta tai sen määrä.

k) järjestelyyn kuuluvien varojen käypään arvoon sisältyvät määrät seuraavista:

i) yhteisön omien rahoitusinstrumenttien eri ryhmät; ja

ii) yhteisön omassa käytössä olevat kiinteistöt tai muu omaisuus.

▼B

l) sanallinen kuvaus perusteesta, jota on käytetty varojen odotettua kokonaistuottoa määritettäessä, mukaan lukien järjestelyyn kuuluvien varojen tärkeimpien ryhmien vaikutus.

m) järjestelyyn kuuluvien varojen toteutunut tuotto ja kappaleen 104A mukaisesti taseeseen omaisuuseräksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien toteutunut tuotto.

n) käytetyt keskeiset vakuutusmatemaattiset oletukset ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, sisältäen soveltuvin osin:

i) diskonttauskorot;

ii) järjestelyyn kuuluvien varojen odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla;

iii) kappaleen 104A mukaisesti taseeseen omaisuuseräksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotetut tuottoasteet tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla;

iv) odotetut palkankorotusasteet (sekä indeksien tai muiden sellaisten muuttujien muutokset, jotka on järjestelyn virallisissa tai tosiasiallisissa ehdoissa määrätty perustaksi vastaisille etuuksien lisäyksille);

v) terveydenhoitomenojen muutosprosentit; ja

vi) muut mahdolliset olennaiset vakuutusmatemaattiset oletukset, joita on käytetty.

Yhteisön on esitettävä kukin vakuutusmatemaattinen oletus absoluuttiseen määräänsä (esimerkiksi absoluuttisena prosenttilukuna) eikä vain eri prosenttimäärien tai muiden muuttujien välisenä erona.

o) vaikutus, joka terveydenhoitomenojen oletettujen muutosprosenttien yhden prosenttiyksikön suuruisella lisäyksellä ja toisaalta vähennyksellä olisi seuraaviin:

i) kauden työsuoritukseen perustuvien menojen ja kauden nettomääräisten työsuhteen jälkeisten terveydenhoitomenojen korko-osuuksien yhteenlaskettu määrä; ja

ii) työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuva terveydenhoitomenoja koskeva kertynyt velvoite.

Tätä tietoa annettaessa kaikki muut oletukset on pidettävä muuttumattomina. Korkean inflaation ympäristössä toimivista järjestelyistä on esitettävä terveydenhoitomenojen oletetun muutosprosentin sellaisen prosenttiyksikkömääräisen muutoksen vaikutus, jolla on vastaavanlainen merkitys kuin yhden prosenttiyksikön muutoksella matalan inflaation ympäristössä.

p) tarkasteltavana olevalta ja neljältä aikaisemmalta tilikaudelta esitetään:

i) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo, järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo sekä järjestelyn yli- tai alijäämä; ja

▼B

ii) kokemusperäiset tarkistukset, jotka on tehty:

A) järjestelyn velkoihin, ilmaistuna joko (1) rahamääränä tai (2) prosenttiosuutena järjestelyn veloista ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja

B) järjestelyyn kuuluviin varoihin, ilmaistuna joko (1) rahamääränä tai (2) prosenttiosuutena järjestelyyn kuuluvista varoista ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

q) työnantajan paras arvio maksuista, jotka järjestelyyn odotetaan suoritettavan ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen alkavan tilikauden aikana, niin pian kuin tällainen on kohtuudella mahdollista laatia.

121. Kappaleessa 120A(b) edellytetään yleistä kuvausta siitä, minkä tyyppinen järjestely on kysymyksessä. Tällaisessa kuvauksessa erotetaan esimerkiksi kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt loppupalkkaan perustuvista eläkejärjestelyistä ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevista järjestelyistä. Järjestelyä koskevan kuvauksen on sisällettävä sellaiset tosiasiallisia velvoitteita synnyttävät epäviralliset toimintatavat, jotka otetaan huomioon määritettäessä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velvoitetta kappaleen 52 mukaisesti. Tarkempia tietoja ei vaadita.

122. Kun yhteisöllä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, tiedot saadaan antaa joko yhteenlaskettuina, jokaisesta järjestelystä erikseen tai hyödyllisimmäksi katsotulla tavalla ryhmiteltynä. Saattaa olla hyödyllistä tehdä ryhmittelyt esimerkiksi seuraavilla kriteereillä:

a) järjestelyjen maantieteellinen sijainti, esimerkiksi esittämällä kotimaiset ja ulkomaiset järjestelyt erikseen; tai

b) koskevatko järjestelyjä olennaisesti erilaiset riskit, esimerkiksi esittämällä erikseen kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt, loppupalkkaan perustuvat eläkejärjestelyt ja työsuhteen päättymisen jälkeistä terveydenhoitoa koskevat järjestelyt.

Kun yhteisö esittää yhteenlasketut tiedot ryhmästä järjestelyjä, tiedot esitetään painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihteluväleinä.

123. Kappaleessa 30 vaaditaan lisätietojen antamista sellaisista usean työnantajan järjestelyistä, joita käsitellään ikään kuin ne olisivat maksupohjaisia järjestelyjä.

124. IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot:

a) lähipiiritapahtumista, joiden toisena osapuolena on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely; ja

b) johtoon kuuluville avainhenkilöille myönnettävät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet.

125. IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tiedot ehdollisista veloista, jotka aiheutuvat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista velvoitteista.

MUUT PITKÄAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

126. Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia ovat esimerkiksi:

a) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot, kuten pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;

▼B

b) merkkipäiväetuudet ja muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet;

c) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet;

d) voitto-osuudet ja bonukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen kauden päättymisestä, jonka aikana henkilöt suorittavat niiden perusteena olevan työn; ja

e) myöhemmin suoritettavat korvaukset, jotka maksetaan kahdentoista kuukauden tai sitä pitemmän ajan kuluttua sen kauden päättymisestä, jonka aikana ne ansaitaan.

127. Muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien määrittämiseen ei yleensä liity yhtä paljon epävarmuutta kuin työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittämiseen. Lisäksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien käyttöön ottaminen tai niihin tehtävät muutokset aiheuttavat harvoin olennaista määrää takautuvaan työsuoritukseen perustuvia menoja. Näistä syistä johtuen tämä standardi edellyttää muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille yksinkertaisempaa käsittelytapaa kirjanpidossa. Tämä käsittelytapa poikkeaa työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien vaaditusta kirjanpidollisesta käsittelystä seuraavasti:

a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi eikä sovelleta mitään ”putkea”; ja

b) kaikki takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot kirjataan välittömästi.

Kirjaaminen ja arvostaminen

128. Muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista velaksi kirjattavan määrän on oltava seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä:

a) etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvo ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ (ks. kappale 64);

b) vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ käyvällä arvolla, joista velvoitteet välittömästi tullaan suorittamaan (ks. kappaleet 102–104).

Velkaa määritettäessä yhteisön on sovellettava kappaleita 49–91 lukuun ottamatta kappaleita 54 ja 61. Yhteisön on sovellettava kappaletta 104A korvauksensaantioikeuden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

129. Yhteisön on kirjattava muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista kuluksi tai (kappaleen 58 mukaisilla perusteilla) tuotoksi seuraavien erien yhteenlaskettu nettomäärä muulta kuin siltä osin kuin jokin muu standardi edellyttää erien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallii sen:

a) kauden työsuoritukseen perustuvat menot (ks. kappaleet 63–91);

b) korkomenot (ks. kappale 82);

c) järjestelyyn kuuluvien varojen odotettu tuotto (ks. kappaleet 105–107) ja taseeseen omaisuuseräksi merkittyjen korvauksensaantioikeuksien odotettu tuotto (ks. kappale 104A);

d) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, jotka kaikki on kirjattava välittömästi;

e) takautuvaan työsuoritukseen perustuvat menot, jotka kaikki on kirjattava välittömästi; ja

f) järjestelyn supistamisten tai velvoitteen täyttämisten vaikutukset (ks. kappaleet 109 ja 110).

▼B

130. Yksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien muoto on pitkäaikainen työkyvyttömyysetuus. Mikäli etuuden taso riippuu työsuhteen kestoajasta, velvoite syntyy, kun työtä suoritetaan. Kyseinen velvoite määritetään ottaen huomioon, miten todennäköisesti maksua tullaan edellyttämään ja miten pitkältä ajalta maksu odotetaan suoritettavan. Mikäli etuus on jokaiselle työkyvyttömälle henkilölle samantasoinen työssäolovuosista riippumatta, kyseisistä etuuksista aiheutuvat odotettavissa olevat menot kirjataan silloin, kun pitkäaikaisen työkyvyttömyyden aiheuttava tapahtuma toteutuu.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

131. Vaikka tämä standardi ei vaadi erityisten tietojen esittämistä muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista, muut standardit saattavat edellyttää tietojen esittämistä, esimerkiksi jos tällaisista etuuksista johtuvat kulut ovat olennaisia ja ne on näin ollen ilmoitettava IAS 1:n mukaisesti. IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tiedot johtoon kuuluvien avainhenkilöiden muista pitkäaikaisista työsuhde-etuuksista.

IRTISANOMISEN YHTEYDESSÄ SUORITETTAVAT ETUUDET

132. Tässä standardissa irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia käsitellään erillään muista työsuhde-etuuksista, koska velvoitteen synnyttävä tapahtuma on irtisanominen eikä työsuoritus.

Kirjaaminen

133. Yhteisön on kirjattava irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet velaksi ja kuluksi silloin ja vain silloin, kun yhteisö on todistettavasti sitoutunut joko:

a) lopettamaan yhden tai useamman henkilön työsuhteen ennen normaalia eläkkeellejäämisaikaa; tai

b) myöntämään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehdyn tarjouksen seurauksena.

134. Yhteisö on todistettavasti sitoutunut irtisanomiseen silloin ja vain silloin, kun yhteisö on laatinut yksityiskohtaisen, asianmukaisen irtisanomissuunnitelman eikä sillä ole realistista mahdollisuutta peräytyä siitä. Yksityiskohtaisen suunnitelman on sisällettävä vähintäänkin:

a) irtisanottavien henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu määrä;

b) irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet kunkin tyyppisessä tehtävässä tai kussakin toimessa; ja

c) suunnitelman toimeenpanoaika. Toimeenpano on aloitettava mahdollisimman pian, ja se on toteutettava sellaisen ajan kuluessa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tule olennaisia muutoksia.

▼B

135. Yhteisö voi olla velvollinen suorittamaan maksuja (tai järjestämään muita etuuksia) henkilöstölleen lopettaessaan heidän työsuhteensa, ja tämä velvoite voi perustua lainsäädäntöön, sopimukseen tai henkilöstön tai heidän edustajansa kanssa tehtyyn muuhun järjestelyyn taikka tosiasialliseen velvoitteeseen, joka perustuu liiketoiminnassa omaksuttuun käytäntöön, tapaan tai pyrkimykseen toimia oikeudenmukaisella tavalla. Tällaiset maksut ovat irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet ovat tyypillisesti kertamaksuja, mutta joskus ne sisältävät myös:

a) parannuksen eläke-etuuksiin tai muihin työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin joko välillisesti työsuhde-etuuksia koskevan järjestelyn kautta tai välittömästi; ja

b) palkkaa määrätyn irtisanomisajan loppuun saakka, jollei henkilö enää suorita työtä, joka tuottaa yhteisölle taloudellista hyötyä.

136. Eräät työsuhde-etuudet tulevat maksettaviksi riippumatta siitä, mistä syystä henkilö lähtee. Tällaisten etuuksien suorittaminen on varmaa (edellyttäen, että mahdolliset vapaakirjautumista tai vähimmäistyössäoloaikaa koskevat vaatimukset täyttyvät), mutta niiden suorittamisajankohta on epävarma. Vaikka tällaisia etuuksia nimitetään joissakin maissa irtisanomiskorvauksiksi tai erorahoiksi, ne ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eivätkä irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia, ja yhteisö käsittelee niitä kirjanpidossaan työsuhteen päättymisen jälkeisinä etuuksina. Jotkin yhteisöt myöntävät alemmantasoisen etuuden työntekijän omasta pyynnöstä tapahtuvassa vapaaehtoisessa irtisanoutumisessa (tosiasiallisesti työsuhteen päättymisen jälkeinen etuus) kuin yhteisön pyynnöstä tapahtuvassa ei-vapaaehtoisessa irtisanomisessa. Jos irtisanominen ei ole henkilön kannalta vapaaehtoinen, siitä suoritettava lisäetuus on irtisanomisen yhteydessä suoritettavaa etuutta.

137. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista ei koidu yhteisölle vastaista taloudellista hyötyä, ja ne kirjataan välittömästi kuluiksi.

138. Jos yhteisö kirjaa irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia, sen saattaa olla tarpeen käsitellä kirjanpidossaan myös eläke-etuuksien tai muiden työsuhde-etuuksien supistamista (ks. kappale 109).

Arvostaminen

139. Jos irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet erääntyvät maksettaviksi yli 12 kuukauden kuluttua ►M5 raportointikauden päättymispäivästä ◄, ne on diskontattava kappaleessa 78 määriteltyä diskonttauskorkoa käyttäen.

140. Jos kysymyksessä on vapaaehtoisen irtisanoutumisen edistämiseksi tehty tarjous, irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet on määritettävä sillä perusteella, kuinka monen henkilön odotetaan hyväksyvän tarjouksen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

141. Jos on epävarmaa, kuinka moni henkilö tulee hyväksymään irtisanomisen yhteydessä suoritettavia etuuksia koskevan tarjouksen, on syntynyt ehdollinen velka. Kuten IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* edellyttää, yhteisö esittää tilinpäätöksessään ehdollista velkaa koskevat tiedot, ellei maksusuoritus ole erittäin epätodennäköinen.

142. Kuten IAS 1:ssä vaaditaan, yhteisö ilmoittaa tilinpäätöksessään kulun luonteen ja määrän, jos kulu on olennainen. Irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet saattavat aiheuttaa kuluja, jotka on esitettävä erikseen tämän vaatimuksen täyttämiseksi.

▼B

143. IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* vaatimissa tapauksissa yhteisö esittää tiedot irtisanomisen yhteydessä suoritettavista etuuksista johtoon kuuluville avainhenkilöille.

144–152. [poistettu]

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

153. Tässä osiossa määrätään etuuspohjaisten järjestelyjen käsittelystä siirtymävaiheessa. Kun yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa muihin työsuhde-etuuksiin, se soveltaa IAS 8:aa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*.

154. Kun yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, sen on määritettävä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuva siirtyvä velka kyseisenä päivänä seuraavasti:

a) velvoitteen nykyarvo (ks. kappale 64) päivänä, jona soveltaminen aloitetaan;

b) vähennettynä sellaisten (mahdollisten) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvällä arvolla soveltamisen aloittamispäivänä, joista velvoitteet tullaan välittömästi suorittamaan (ks. kappaleet 102–104);

c) vähennettynä takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla, jotka kappaleen 96 mukaisesti on kirjattava myöhemmillä kausilla.

155. Jos siirtyvä velka on suurempi kuin velka, joka olisi kirjattu samana päivänä yhteisön aikaisemmin noudattaman tilinpäätöksen laatimisperiaatteen mukaisesti, yhteisön on päätettävä peruuttamattomasti, kirjaako se kyseisen lisäyksen osaksi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa kappaleen 54 mukaista velkaansa:

a) välittömästi IAS 8:n mukaisesti; vai

b) kirjaamalla se kuluksi tasaerinä enintään viiden vuoden kuluessa soveltamisen aloittamisesta. Jos yhteisö valitsee vaihtoehdon (b), sen on:

i) käytettävä kappaleessa 58(b) kuvattua ylärajaa taseeseen merkittävän omaisuuserän määrittämiseen;

ii) esitettävä kunakin ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄: (1) edelleen kirjaamatta jäävä lisäyksen määrä; ja (2) tarkasteltavana olevalla kaudella kirjattu määrä;

iii) rajoitettava myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen (mutta ei takautuvaan työsuoritukseen perustuvien negatiivisten menojen) kirjaamista seuraavasti. Jos vakuutusmatemaattinen voitto tulee kirjattavaksi kappaleiden 92 ja 93 mukaisesti, yhteisön on kirjattava kyseinen vakuutusmatemaattinen voitto vain siihen määrään asti kuin nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot (ennen kyseisen vakuutusmatemaattisen voiton kirjaamista) ylittävät siirtyvästä velasta kirjaamatta olevan osuuden; ja

iv) otettava vastaava osuus kirjaamattomasta siirtyvästä velasta huomioon määritettäessä siirtymisen jälkeen tapahtuvasta järjestelyn supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä johtuvaa voittoa tai tappiota.

Mikäli siirtyvä velka on pienempi kuin velka, joka olisi kirjattu samana päivänä yhteisön aikaisemmin noudattaman tilinpäätöksen laatimisperiaatteen mukaisesti, yhteisön on kirjattava vähennys välittömästi IAS 8:n mukaisesti.

▼B

156. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen vaikutus sisältää standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa kaikki aikaisemmilla kausilla syntyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot, vaikka ne olisivat kappaleessa 92 määritellyn ”putken” sisällä.

Kappaleita 154–156 havainnollistava esimerkki

Yhteisön taseessa 31.12.1998 on 100:n suuruinen eläkevelka. Yhteisö alkaa soveltaa standardia 1.1.1999 alkaen, jolloin velvoitteen standardin mukainen nykyarvo on 1 300 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo on 1 000. Yhteisö on parantanut eläkkeitä 1.1.1993 (vapaakirjautumattomista etuuksista johtuvat menot: 160; ja kyseisestä päivästä vapaakirjautumispäivään keskimäärin kuluva aika: 10 vuotta).

Siirtymisen vaikutus on seuraava:

Velvoitteen nykyarvo	*1 300*
Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo	*–1 000*
Vähennettynä myöhemmillä kausilla kirjattavilla takautuvaan työsuoritukseen perustuvilla menoilla (160 x 4/10)	*–64*
Siirtyvä velka	*236*
Jo kirjattu velka	*100*
Velan lisäys	*136*

Yhteisö voi valita, kirjaako se 136:n suuruisen lisäyksen välittömästi vai enintään 5 vuoden kuluessa. Valinta on peruuttamaton.

Velvoitteen standardin mukainen nykyarvo 31.12.1999 on 1 400 ja järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo 1 050. Standardin käyttöönottamisen jälkeen syntyneet nettomääräiset vakuutusmatemaattiset voitot ovat 120. Järjestelyyn osallistuvien henkilöiden odotettu keskimääräinen jäljellä oleva työssäoloaika oli kahdeksan vuotta. Yhteisö soveltaa periaatetta, jonka mukaan kaikki vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjataan välittömästi kappaleen 93 sallimalla tavalla.

Kappaleen 155(b)(iii) mukaisen rajoitteen vaikutus on seuraava:

Nettomääräiset kertyneet kirjaamattomat vakuutusmatemaattiset voitot	*120*
Kirjaamaton osuus siirtyvästä velasta (136 x 4/5)	*–109*
Kirjattavien voittojen enimmäismäärä (kappale 155(b)(iii))	*11*

VOIMAANTULO

157. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleissa 159–159C esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia eläke-etuuksia johtuviin menoihin tilinpäätöksessä, joka laaditaan ennen 1.1.1999 alkavalta tilikaudelta, yhteisön on ilmoitettava, että se on soveltanut vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n *Eläke-etuuksista johtuvat menot* sijasta tätä standardia.

▼B

158. Tämä standardi korvaa vuonna 1993 hyväksytyn IAS 19:n *Eläke-etuuksista johtuvat menot*.

159. Seuraavia kohtia sovelletaan 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin ([1]):

a) järjestelyyn kuuluvien varojen uudistettu määritelmä kappaleessa 7 ja siihen liittyvät määritelmät, jotka koskevat pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevia varoja ja hyväksyttävää vakuutusta; ja

b) korvauksensaantien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset kappaleissa 104A, 128 ja 129 sekä niihin liittyen esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset kappaleissa 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) ja 120A(n)(iii).

Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yhteisön on annettava tästä tieto.

159A Kappaleen 58A mukaista muutosta sovelletaan 31.5.2002 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yhteisön on annettava tästä tieto.

159B Yhteisön on sovellettava kappaleiden 32A, 34–34B, 61 ja 120–121 mukaisia muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

159C Kappaleiden 93A–93D mukaista vaihtoehtoa saa käyttää 16.12.2004 tai sen jälkeen päättyvillä tilikausilla. Jos yhteisö käyttää tätä vaihtoehtoa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavilla tilikausilla, sen on sovellettava myös kappaleiden 32A, 34–34B ja 120–121 mukaisia muutoksia.

▼M8

159D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 7, 8(b), 32B, 97, 98 ja 111, ja sen seurauksena lisättiin kappale 111A. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 7, 8(b) ja 32B tehtyjä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 97, 98, 111 ja 111A tehtyjä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen tapahtuviin etuuksien muutoksiin.

160. Kun yhteisö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kappaleiden 159–159D mukaisesti, sovelletaan IAS 8:aa. Kun yhteisö toteuttaa nämä muutokset IAS 8:n vaatimalla tavalla takautuvasti, yhteisö käsittelee muutoksia ikään kuin ne olisi otettu käyttöön samaan aikaan kuin tämän standardin muut osat. Tästä poiketen yhteisö saa esittää kappaleen 120A kohdassa (p) vaadittavat määrät sellaisina kuin ne määritetään kullekin tilikaudelle ei-takautuvasti alkaen ensimmäisestä tilikaudesta, joka esitetään sellaisessa tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa ensimmäistä kertaa kappaleen 120A mukaisia muutoksia.

([1]) Kappaleissa 159 ja 159A viitataan ”vuositilinpäätöksiin”, joka on vuodesta 1998 alkaen käytetty täsmällisempi tapa esittää voimaantuloaika. Kappaleessa 157 viitataan ”tilinpäätöksiin”.

▼**M5**

161. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 93A–93D, 106 (esimerkki) ja 120A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 20

Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

SOVELTAMISALA ►M8 [1] ◄

1. Tätä standardia on sovellettava julkisten avustusten kirjanpitokäsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä muissa muodoissa olevasta julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

2. Tässä standardissa ei käsitellä:

a) erityisiä ongelmia, jotka syntyvät julkisten avustusten käsittelyssä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa tilinpäätöstä laadittaessa taikka sen luonteista lisäinformaatiota tuotettaessa;

▼M8

b) julkisia avustuksia, jotka annetaan yhteisölle verotettavaa tuloa tai verotuksellista tappiota määritettäessä saatavana hyötynä tai joiden määräytymisperusteena tai rajoituksena on tuloveroja koskeva velvoite. Esimerkkejä tällaisesta hyödystä ovat määräaikainen vapautus veroista, investointeihin liittyvät veronhyvitykset, kiihdytetyt poistot ja alennetut verokannat;

▼B

c) julkisen vallan osallistumista yhteisön omistukseen;

d) IAS 41:n *Maatalous* kattamia julkisia avustuksia.

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Julkinen valta tarkoittaa julkishallintoa, sen eri yksikköjä ja muita vastaavia elimiä, jotka voivat olla paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä.

Julkinen tuki on julkisen vallan toimenpide, joka tarkoituksena on tuottaa erityistä taloudellista hyötyä tietyt kriteerit täyttävälle yhteisölle tai joukolle yhteisöjä. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta vain välillisesti saatavaa hyötyä, joka toteutuu yleisiin liiketoiminnan olosuhteisiin vaikuttavina toimina, kuten infrastruktuurin rakentamisena kehitettäville alueille tai kilpailijoita koskevien kaupankäyntirajoitusten asettamisena.

Julkiset avustukset ovat julkista tukea, joka toteutetaan siirtämällä voimavaroja yhteisölle, joka on saamansa tuen vastikkeeksi noudattanut tai noudattaa tulevaisuudessa tiettyjä sen liiketoimintaa koskevia ehtoja. Näihin avustuksiin ei lueta sellaista julkista tukea, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, eikä sellaisia julkisen vallan kanssa toteutuvia liiketoimia, jotka eivät ole erotettavissa yhteisön normaaleista liiketoimista. [2]

---

[1] Osana toukokuussa 2008 julkaistua asiakirjaa IASB muutti tässä standardissa käytettävää terminologiaa, jotta se olisi yhdenmukaista muissa IFRS-standardeissa käytettävän terminologian kanssa, seuraavasti:
(a) ”verotettava tulo” korvattiin sanoilla ”verotettava tulo tai verotuksellinen tappio”,
(b) ”tulouttaa” ja ”kirjata kuluksi” korvattiin sanoilla ”kirjata tulosvaikutteisesti”,
(c) ”kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen” korvattiin sanoilla ”kirjata muuten kuin tulosvaikutteisesti”, ja
(d) ”kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen” korvattiin sanoilla ”kirjata muuten kuin tulosvaikutteisesti”, ja

[2] Ks. myös SIC-10 *Julkinen tuki — ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan*.

▼B

Omaisuuseriin liittyvät avustukset ovat julkisia avustuksia, joiden ensisijaisena ehtona on, että niihin oikeutetun yhteisön tulee ostaa, rakentaa tai muutoin hankkia pitkäaikaisia omaisuuseriä. Omaisuuserien tyyppiä tai sijaintipaikkaa taikka hankinta- tai hallussapitoaikaa koskevat lisäehdot ovat mahdollisia.

Tuottoihin liittyvät avustukset ovat muita kuin omaisuuseriin liittyviä julkisia avustuksia.

Anteeksi annettavissa olevat lainat ovat lainoja, joiden takaisinsaamisesta lainanantaja sitoutuu luopumaan tiettyjen erikseen määrättyjen ehtojen toteutuessa.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan ostajan ja asiaa tuntevan, liiketoimeen halukkaan myyjän välillä, kun osapuolet ovat toisistaan riippumattomia.

4. Julkinen tuki toteutuu monessa eri muodossa ja vaihtelee sekä annetun tuen luonteen että tukeen yleensä liitettävien ehtojen suhteen. Tuen tarkoituksena saattaa olla yhteisön kannustaminen sellaisen toiminnan aloittamiseen, johon se ei normaalisti olisi ryhtynyt, ellei tukea olisi myönnetty.

5. Julkisen tuen saamisella voi olla tilinpäätöksen laatimisen kannalta merkitystä yhteisölle kahdesta syystä. Ensinnäkin mikäli voimavaroja on siirretty, on löydettävä asianmukainen tapa käsitellä siirtoa kirjanpidossa. Toiseksi on suotavaa osoittaa, missä määrin yhteisö on hyötynyt tällaisesta tuesta raportointikauden aikana. Tämä helpottaa yhteisön tilinpäätöksen vertailemista aikaisemmilta kausilta laadittuihin tilinpäätöksiin ja toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin.

6. Julkisia avustuksia kutsutaan joskus muilla nimillä, kuten tukipalkkiot, subventiot tai houkutinpalkkiot.

JULKISET AVUSTUKSET

7. Julkisia avustuksia, mukaan lukien ei-monetaariset avustukset, ei saa kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että:

(a) yhteisö täyttää niihin liittyvät ehdot; ja

(b) avustukset tullaan saamaan.

8. Julkista avustusta ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että yhteisö täyttää siihen liittyvät ehdot ja että avustus tullaan saamaan. Avustuksen vastaanottaminen sinänsä ei anna ratkaisevaa näyttöä siitä, että avustukseen liittyvät ehdot on täytetty tai että ne tullaan täyttämään.

9. Se, millä tavalla avustus saadaan, ei vaikuta siihen sovellettavaan kirjanpitokäsittelyyn. Avustusta käsitellään näin ollen samalla tavalla riippumatta siitä, saadaanko se rahana vai vähentääkö se yhteisön velkaa julkiselle vallalle.

10. Julkiselta vallalta saatua anteeksi annettavissa olevaa lainaa käsitellään julkisena avustuksena, silloin kun on kohtuullisen varmaa, että yhteisö täyttää lainan anteeksiantamisen ehdot.

▼M8

10A. Hyötyä, joka saadaan julkisen vallan markkinakorkoa alemmalla korolla myöntämästä lainasta, käsitellään julkisena avustuksena. Laina on kirjattava ja arvostettava IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti. Markkinakorkoa pienemmällä korolla myönnetystä lainasta saatava hyöty on määritettävä lainan IAS 39:n mukaisen kirjanpitoarvon ja saatujen maksujen erotuksena. Hyötyä käsitellään kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti. Yksilöidessään menoja, jotka lainasta saatavan hyödyn on tarkoitus kattaa, yhteisön on otettava huomioon ehdot ja velvoitteet, jotka on täytetty tai pitää täyttää.

▼B

11. Kun julkinen avustus on kirjattu, siihen mahdollisesti liittyvää ehdollista velkaa tai ehdollista omaisuuserää käsitellään IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

▼M8

12. Julkiset avustukset on kirjattava tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustukset on tarkoitettu kattamaan.

13. Julkisten avustusten kirjanpitokäsittelyssä on kaksi yleistä lähestymistapaa: pääomaperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan muuten kuin tulosvaikutteisesti, ja tuottoperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan tulosvaikutteisesti yhden tai useamman kauden aikana.

14. Pääomaperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:

a) julkiset avustukset ovat rahoituskeino, ja niitä tulee käsitellä sellaisena taseessa, eikä niitä pidä kirjata tulosvaikutteisesti vähentämään kulueriä, jotka niillä on rahoitettu. Koska takaisinmaksua ei odoteta, avustukset tulee kirjata muuten kuin tulosvaikutteisesti;

b) ei ole asianmukaista kirjata julkisia avustuksia tulosvaikutteisesti, koska niitä ei ole ansaittu vaan ne edustavat julkisen vallan antamaa kannustinta, johon ei liity vastaavia menoja.

15. Tuottoperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:

(a) koska julkiset avustukset saadaan muusta lähteestä kuin osakkeenomistajilta, niitä ei pidä kirjata suoraan omaan pääomaan vaan ne tulee kirjata tulosvaikutteisesti asianmukaisilla kausilla;

(b) julkiset avustukset ovat harvoin vastikkeettomia. Yhteisö ansaitsee ne täyttämällä niiden ehdot ja kohtaamalla niihin liittyvät velvoitteet. Siksi ne tulee kirjata tulosvaikutteisesti niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustus on tarkoitettu kattamaan;

(c) koska tuloverot ja muut verot ovat kuluja, on johdonmukaista käsitellä tulosvaikutteisesti myös julkisia avustuksia, jotka ovat veropolitiikan jatke.

▼M8

16. Tuottoperusteisessa lähestymistavassa on perustavanlaatuista se, että julkiset avustukset tulee kirjata tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustus on tarkoitettu kattamaan. Julkisten avustusten maksuperusteinen tulosvaikutteinen kirjaaminen ei ole suoriteperustetta koskevan oletuksen mukaista (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*), ja se olisi hyväksyttävää vain siinä tapauksessa, että ei olisi olemassa mitään perustetta avustuksen kohdistamiseen muihin kausiin kuin siihen, jonka aikana se on saatu.

17. Kaudet, joilla yhteisö kirjaa julkiseen avustukseen liittyvät menot tai kulut, ovat useimmissa tapauksissa helposti todettavissa. Näin ollen tiettyihin kuluihin liittyvät avustukset kirjataan tulosvaikutteisesti samalla kaudella kuin vastaavat kulut. Vastaavasti poistojen kohteena olevia omaisuuseriä koskevat avustukset kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti niillä kausilla ja siinä suhteessa kuin kyseisistä omaisuuseristä kirjataan poistoja.

18. Myös avustukset, jotka koskevat omaisuuseriä, joista ei tehdä poistoja, saattavat edellyttää tiettyjen velvoitteiden täyttämistä, ja siten ne kirjataan tulosvaikutteisesti niillä kausilla, joiden aikana velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot syntyvät. Esimerkiksi maa-alueen lahjoittamisen ehtona voi olla rakennuksen pystyttäminen sille, ja avustus voi olla asianmukaista kirjata tulosvaikutteisesti rakennuksen käyttöaikana.

▼B

19. Avustukset saadaan toisinaan osana rahoituksellista tai verotuksellista tukikokonaisuutta, johon liittyy useita ehtoja. Tällaisissa tapauksissa on huolellisesti yksilöitävä ne ehdot, joista aiheutuvien menojen ja kulujen toteutuminen määrää, millä kausilla avustus ansaitaan. Voi olla asianmukaista kohdistaa osa avustuksesta yhdellä perusteella ja osa toisella.

▼M8

20. Sellainen julkinen avustus, joka saadaan korvauksena jo toteutuneista kuluista tai tappioista tai välittömänä rahallisena tukena yhteisölle ilman, että siihen liittyy tulevaisuudessa toteutuvia menoja, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy.

21. Joissakin tapauksissa julkinen avustus voidaan myöntää pikemminkin välittömänä rahallisena tukena yhteisölle kuin kannustimena erikseen määrättyjen menojen toteuttamiseen. Tällaiset avustukset voivat rajoittua tiettyyn yhteisöön, eivätkä ne mahdollisesti ole kokonaisen edunsaajaryhmän saatavissa. Tällaiset tilanteet voivat oikeuttaa kirjaamaan avustuksen tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana yhteisö täyttää sen saamisen edellytykset, ja tällöin annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

22. Yhteisö voi saada julkisen avustuksen korvauksena aikaisemmalla kaudella syntyneistä kuluista tai tappioista. Tällainen avustus kirjataan tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy, ja tällöin annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

▼B

Ei-monetaariset julkiset avustukset

23. Julkinen avustus voit toteutua ei-monetaarisen omaisuuserän kuten maa-alueen tai muiden resurssien siirtona yhteisön käyttöön. Näissä tapauksissa arvioidaan tavallisesti ei-monetaarisen omaisuuserän käypä arvo ja käsitellään sekä avustusta että omaisuuserää kirjanpidossa tämän käyvän arvon määräisenä. Vaihtoehtoinen menettelytapa, jota joskus noudatetaan, on sekä omaisuuserän että avustuksen kirjaaminen nimellisarvoon.

Omaisuuseriin liittyvien avustusten esittäminen

24. Omaisuuseriin liittyvät julkiset avustukset, mukaan lukien käypään arvoon arvostetut ei-monetaariset avustukset, on esitettävä taseessa joko merkitsemällä avustus taseeseen tuloennakoksi tai vähentämällä se omaisuuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä.

25. Kahta tapaa esittää omaisuuseriin liittyvät avustukset (tai asianmukaiset osuudet niistä) tilinpäätöksessä pidetään hyväksyttävinä vaihtoehtoina.

▼M8

26. Ensimmäisen menettelytavan mukaan avustus merkitään taseeseen tuloennakoksi, joka kirjataan tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana.

27. Toisen menettelytavan mukaan avustus vähennetään omaisuuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä. Avustus tulee kirjatuksi tulosvaikutteisesti poistojen kohteena olevan omaisuuserän käyttöaikana pienentyneen poiston muodossa.

▼B

28. Omaisuuserien hankinta ja niihin liittyvien avustusten saaminen voivat aiheuttaa merkittäviä muutoksia yhteisön rahavirtoihin. Tämän vuoksi ja omaisuuseriin tehdyn bruttomääräisen investoinnin osoittamiseksi tällaiset muutokset esitetään usein omina erinään rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, vähennetäänkö avustus taseessa siitä omaisuuserästä, johon se liittyy.

Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen

29. Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään joskus ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ tuottoina, joko omana eränään tai johonkin yleiseen nimikkeeseen, kuten ”Muut tuotot”, sisältyvänä; vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.

▼M5

29A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää tuottoihin liittyvät avustukset kappaleen 29 vaatimalla tavalla kyseisessä erillisessä laskelmassa.

▼B

30. Ensiksi mainitun menettelytavan kannattajat väittävät, että ei ole perusteltua vähentää tuotto- ja kulueriä toisistaan ja että avustuksen erottaminen kulusta helpottaa vertaamista muihin kuluihin, joihin avustus ei vaikuta. Toisen menetelmän puolesta väitetään, että yhteisölle ei mahdollisesti olisi syntynyt kyseisiä kuluja, jos avustusta ei olisi saatu, ja kulun esittäminen vähentämättä siitä avustusta olisi sen vuoksi harhaanjohtavaa.

▼B

31. Molempia tapoja esittää tuottoihin liittyvät avustukset pidetään hyväksyttävinä. Avustusta koskevan tiedon erillinen esittäminen saattaa olla välttämätöntä, jotta tilinpäätös ymmärrettäisiin oikein. Yleensä on asianmukaista esittää tieto avustusten vaikutuksesta kuhunkin sellaiseen tuotto- ja kuluerään, jonka erillistä esittämistä edellytetään.

Julkisten avustusten takaisinmaksu

▼M8

32. Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin, on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*). Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu on kohdistettava ensin mahdolliseen tulouttamattomaan avustuksesta kirjattuun velkaan. Siltä osin kuin takaisinmaksu ylittää tällaisen velan tai kun tällaista velkaa ei ole, takaisinmaksu on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti. Omaisuuserään liittyvän avustuksen takaisinmaksu on kirjattava lisäämällä omaisuuserän kirjanpitoarvoa tai vähentämällä taseeseen merkityn tuloennakon saldoa takaisin maksettavalla määrällä. Kertyneet lisäpoistot, jotka siihen mennessä olisi kirjattu tulosvaikutteisesti, ellei avustusta olisi ollut, on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

▼B

33. Tilanne, joka aiheuttaa omaisuuserään liittyvän avustuksen takaisinmaksun, saattaa vaatia harkitsemaan, olisiko omaisuuserän uudesta kirjanpitoarvosta tehtävä arvonalentumiskirjaus.

JULKINEN TUKI

34. Kappaleessa 3 esitetyn julkisten avustusten määritelmän ulkopuolelle jäävät tietynlaiset julkisen vallan tukimuodot, joiden arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, sekä sellaiset liiketoimet julkisen vallan kanssa, jotka eivät ole erotettavissa yhteisön normaaleista liiketoimista.

35. Esimerkkejä tuesta, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, ovat maksuton tekninen tai markkinointia koskeva neuvonta sekä takuiden antaminen. Esimerkki tuesta, joka ei ole erotettavissa yhteisön normaaliin liiketoimintaan kuuluvista liiketoimista, ovat julkisen vallan hankintoihin liittyvät toimitukset, jotka muodostavat osan yhteisön myynnistä. Hyödyn olemassaolo saattaa olla kiistaton, mutta kaikki yritykset erottaa liiketoiminta julkisesta tuesta saattaisivat hyvinkin olla mielivaltaisia.

36. Hyödyn merkitys saattaa olla edellä olevissa esimerkeissä niin suuri, että on välttämätöntä esittää tilinpäätöksessä tuen luonne, laajuus ja kestoaika, jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava.

▼M8

_____

▼B

38. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta infrastruktuurin rakentamista yleistä liikenne- ja tietoliikenneverkkoa parantamalla ja toteuttamalla parempia palveluja kuten keinokastelu tai vesijohtoverkosto, jotka ovat käytössä koko paikallisen yhteisön hyödyksi pysyvällä ja määrittelemättömällä perusteella.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. Seuraavat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) julkisiin avustuksiin sovellettu tilinpäätöksen laatimisperiaate, mukaan lukien tavat, joilla avustukset esitetään tilinpäätöksessä;

b) tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus sekä muunlaiset julkiset tukitoimet, joista yhteisö on välittömästi hyötynyt; ja

c) tilinpäätökseen merkittyyn julkiseen tukeen liittyvät täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset seuraamukset.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. Standardia ensimmäistä kertaa soveltavan yhteisön on:

a) noudatettava tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia soveltuvin osin; ja

b) joko:

i) oikaistava tilinpäätöstään laatimisperiaatteen muutosta vastaavasti IAS 8:n mukaisesti; tai

ii) sovellettava tämän standardin kirjanpitokäsittelyä koskevia kohtia vain niihin avustuksiin tai avustusten osiin, joiden saamisoikeus tai takaisinmaksuvelvollisuus syntyy standardin voimaantulon jälkeen.

VOIMAANTULO

41. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1984 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼M5

42. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Sen seurauksena myös lisättiin kappale 29A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

43. Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt muutokset* seurauksena poistettiin kappale 37 ja lisättiin kappale 10A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti julkiselta vallalta 1.1.2009 tai sen jälkeen saatuihin lainoihin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 21

Valuuttakurssien muutosten vaikutukset

TAVOITE

1. Yhteisö voi harjoittaa ulkomaantoimintaa kahdella eri tavalla. Sillä voi olla ulkomaanrahan määräisiä liiketoimia tai sillä voi olla ulkomaisia yksikköjä. Lisäksi yhteisö saattaa esittää tilinpäätöksensä ulkomaan rahan määräisenä. Tämän standardin tavoitteena on määrätä, miten ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja ulkomaiset yksiköt sisällytetään yhteisön tilinpäätökseen ja miten tilinpäätös muunnetaan esittämisvaluutan määräiseksi.

2. Keskeisiä kysymyksiä ovat, mitä valuuttakurssia (tai -kursseja) käytetään ja miten valuuttakurssien muutosten vaikutukset esitetään tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

3. Tätä standardia on sovellettava: ([1])

   a) ulkomaanrahan määräisten liiketoimien ja saldojen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta sellaisia johdannaisiin liittyviä liiketoimia ja saldoja, jotka kuuluvat *IAS 39:*n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan;

   b) sellaisten ulkomaisten yksikköjen tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntamiseen, jotka sisällytetään yhteisön tilinpäätökseen yhdistelemällä ne kokonaan, omistusosuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä; ja

   c) muunnettaessa yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut esittämisvaluutan määräisiksi.

4. Moniin valuuttajohdannaisiin sovelletaan IAS 39:ää ja näin ollen ne jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle. IAS 39:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävät valuuttajohdannaiset (esimerkiksi eräät toisiin sopimuksiin kytketyt valuuttajohdannaiset) kuuluvat kuitenkin tämän standardin soveltamisalaan. Lisäksi tätä standardia sovelletaan, kun yhteisö muuntaa johdannaisiin liittyvät luvut toimintavaluutasta esittämisvaluuttaan.

5. Tämä standardi ei koske ulkomaanrahan määräisiin eriin liittyvää suojauslaskentaa, ei myöskään ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojausta. Suojauslaskentaan sovelletaan IAS 39:ää.

6. Tätä standardia sovelletaan yhteisön tilinpäätöksen esittämiseen ulkomaan rahan määräisenä, ja standardi sisältää vaatimukset siitä, milloin näin syntyvän tilinpäätöksen voidaan sanoa olevan IFRS-standardien mukainen. Jos taloudellinen informaatio on muunnettu ulkomaan rahan määräiseksi tavalla, joka ei täytä näitä vaatimuksia, tässä standardissa määrätään tiedot, jotka tällöin on esitettävä.

7. Tämä standardi ei koske ulkomaanrahan määräisistä liiketoimista syntyvien rahavirtojen esittämistä rahavirtalaskelmassa eikä ulkomaisen yksikön rahavirtojen muuntamista (ks. IAS 7 *Rahavirtalaskelmat*).

([1]) Ks. myös SIC-7 *Euron käyttöönotto*.

▼B

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *kurssi* on ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ vallitseva avistakurssi.

Kurssiero on ero, joka aiheutuu siitä, että tietty määrä jonkin valuutan yksikköjä muunnetaan toiseksi valuutaksi eri valuuttakursseja käyttäen.

Valuuttakurssi on kahden valuutan välinen vaihtokurssi.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Ulkomaan raha on muu valuutta kuin yhteisön toimintavaluutta.

Ulkomainen yksikkö on raportoivan yhteisön tytär- tai osakkuusyritys, yhteisyritys tai toimipaikka, jonka toiminta sijaitsee tai sitä harjoitetaan muussa maassa kuin raportoivan yhteisön kotimaassa tai muussa valuutassa kuin raportoivan yhteisön valuutassa.

Toimintavaluutta on sen taloudellisen ympäristön valuutta, jossa yhteisö pääasiallisesti toimii.

Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.

Monetaarisia eriä ovat raha sekä sellaiset varat ja velat, jotka saadaan tai maksetaan kiinteään tai määritettävissä olevaan määrään rahayksikköjä.

Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön on raportoivan yhteisön osuus kyseisen yksikön nettovarallisuudesta.

Esittämisvaluutta on valuutta, jonka määräisenä tilinpäätös esitetään.

Avistakurssi on kurssi, jota käytetään luovutuksen tapahtuessa välittömästi.

Määritelmien tarkentaminen

Toimintavaluutta

9. Taloudellinen ympäristö, jossa yhteisö pääasiallisesti toimii, on yleensä se ympäristö, jossa se pääasiallisesti kerryttää ja kuluttaa rahaa. Yhteisö ottaa seuraavat tekijät huomioon toimintavaluuttaa määrittäessään:

a) valuutta:

   i) joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen myyntihintoihin (tämä on yleensä se valuutta, jonka määräisenä yhteisön tavaroiden ja palvelujen hinnat ilmaistaan ja suoritetaan); ja

   ii) jota käytetään maassa, jossa tapahtuva kilpailu ja sääntely pääasiallisesti määräävät tavaroiden ja palvelujen myyntihinnat.

b) valuutta, joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen tuottamisesta aiheutuviin henkilöstö-, raaka-aine- ja muihin menoihin (tämä on usein se valuutta, jonka määräisinä tällaiset menot ilmaistaan ja suoritetaan).

▼B

10. Myös seuraavat tekijät saattavat antaa näyttöä siitä, mikä on yhteisön toimintavaluutta:

a) valuutta, jonka määräisinä rahoitustoiminnasta (ts. vieraan tai oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseen laskemisesta) kertyvät varat saadaan.

b) valuutta, jonka määräisinä liiketoiminnasta syntyvät maksut yleensä kerrytetään.

11. Lisäksi otetaan huomioon seuraavat tekijät määritettäessä, mikä on ulkomaisen yksikön toimintavaluutta ja onko sen toimintavaluutta sama kuin raportoivan yhteisön toimintavaluutta (raportoiva yhteisö on tässä yhteisö, jonka tytäryritys, toimipaikka, osakkuusyritys tai yhteisyritys kyseinen ulkomainen yksikkö on):

a) harjoitetaanko ulkomaisen yksikön liiketoimintaa pikemminkin raportoivan yhteisön jatkeena kuin suhteellisen itsenäisesti. Esimerkki ensiksi mainitusta on sellainen ulkomainen yksikkö, joka pelkästään myy raportoivalta yhteisöltä tuotua tavaraa ja siirtää myyntitulot sille. Esimerkki jälkimmäisestä on yksikkö, joka kerryttää rahaa ja muita monetaarisia eriä, synnyttää kuluja ja tuottoja ja ottaa lainaa, ja kaikki tapahtuu pääasiallisesti sen paikallisessa valuutassa.

b) muodostavatko liiketoimet raportoivan yhteisön kanssa suuren vai pienen osan ulkomaisen yksikön toiminnasta.

c) vaikuttavatko ulkomaisen yksikön toiminnasta johtuvat rahavirrat välittömästi raportoivan yhteisön rahavirtoihin ja ovatko ne helposti siirrettävissä tälle.

d) riittävätkö ulkomaisen yksikön toiminnasta kertyvät rahavirrat sen olemassa olevien ja normaalisti odotettavissa olevien velkojen hoitamiseen, ilman että raportoiva yhteisö rahoittaa sitä.

12. Silloin kun edellä mainitut tunnusmerkit viittaavat eri valuuttoihin eikä toimintavaluutta ole ilmeinen, johto määrittää harkintansa perusteella toimintavaluutan, joka kuvastaa liiketoimien, tapahtumien ja olosuhteiden taloudellisia vaikutuksia kaikkein todenmukaisimmin. Näin toimiessaan johto ottaa ensisijaisesti huomioon kappaleessa 9 tarkoitetut ensisijaiset tekijät ja vasta sen jälkeen harkitsee kappaleissa 10 ja 11 tarkoitettuja tekijöitä, joiden tarkoituksena on antaa lisänäyttöä yhteisön toimintavaluutan määrittämistä varten.

13. Yhteisön toimintavaluutta kuvastaa yhteisön kannalta merkityksellisiä liiketoimia, tapahtumia ja olosuhteita. Kerran määritettyä toimintavaluuttaa ei näin ollen muuteta, ellei näissä liiketoimissa, tapahtumissa ja olosuhteissa tapahdu muutoksia.

14. Jos toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yhteisön tilinpäätös oikaistaan IAS 29:n *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa* mukaisesti. Yhteisö ei pysty välttymään IAS 29:n mukaisten oikaisujen tekemiseltä esimerkiksi valitsemalla toimintavaluutakseen jonkin muun kuin tämän standardin mukaisesti määritetyn toimintavaluutan (kuten emoyrityksensä toimintavaluutan).

▼B

Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön

15. Yhteisöllä saattaa olla monetaarinen erä, joka on saaminen ulkomaiselta yksiköltä tai velka sille. Erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu ja jonka suorittaminen ei ole todennäköistä ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, on tosiasialliselta sisällöltään osa yhteisön kyseiseen ulkomaisen yksikköön tekemää nettosijoitusta, ja sitä käsitellään kirjanpidossa kappaleiden 32 ja 33 mukaisesti. Tällaisiin monetaarisiin eriin saattaa kuulua pitkäaikaisia saamisia tai lainoja. Niihin ei kuulu myyntisaamisia tai ostovelkoja.

15A Yhteisö, jolla on kappaleen 15 mukainen monetaarinen erä, joka on saaminen ulkomaiselta yksiköltä tai velka sille, voi olla mikä tahansa konsernin tytäryritys. Esimerkki: yhteisöllä on kaksi tytäryritystä A ja B. Tytäryritys B on ulkomainen yksikkö. Tytäryritys A myöntää lainan tytäryritykselle B. Tytäryritys A:n lainasaaminen tytäryritykseltä B on osa yhteisön tytäryritykseen B tekemää nettosijoitusta, jos lainan maksamista ei ole suunniteltu eikä sen maksaminen ole todennäköistä ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Näin olisi myös, jos tytäryritys A itse olisi ulkomainen yksikkö.

Monetaariset erät

16. Monetaarisen erän keskeinen ominaisuus on oikeus saada (tai velvollisuus luovuttaa) kiinteä tai määritettävissä oleva määrä rahayksikköjä. Esimerkkejä ovat: rahana maksettavat eläkkeet ja muut työsuhde-etuudet, varaukset, joihin liittyvä velvoite täytetään rahana, sekä rahana maksettavat osingot, jotka on kirjattu velaksi. Monetaarisiin eriin kuuluu myös sopimus, jonka mukaan saadaan (tai luovutetaan) muuttuva lukumäärä yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muuttuva määrä omaisuuseriä ja jossa saatavien (tai luovutettavien) erien käypä arvo on määrätty kiinteäksi tai se on määritettävissä oleva määrä rahayksikköjä. Toisaalta ei-monetaarisen erän keskeinen ominaisuus on, että siihen ei liity oikeutta saada (tai velvollisuutta luovuttaa) kiinteää tai määritettävissä olevaa määrää rahayksikköjä. Esimerkkejä ovat: tavaroista tai palveluista suoritetut ennakkomaksut (esimerkiksi etukäteen maksettu vuokra), liikearvo, aineettomat hyödykkeet, vaihto-omaisuus, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet sekä varaukset, joihin liittyvä velvoite täytetään luovuttamalla ei-monetaarinen omaisuuserä.

YHTEENVETO TÄMÄN STANDARDIN EDELLYTTÄMÄSTÄ LÄHESTYMISTAVASTA

17. Tilinpäätöstä laatiessaan yhteisö — riippumatta siitä, onko se itsenäinen yhteisö, yhteisö jolla on ulkomaisia yksikköjä (kuten emoyritys) vai ulkomainen yksikkö (kuten tytäryritys tai toimipaikka) — määrittää toimintavaluuttansa kappaleiden 9–14 mukaisesti. Yhteisö muuttaa ulkomaan rahan määräiset erät toimintavaluuttansa määräisiksi ja esittää tällaisten muuttamistoimenpiteiden vaikutukset kappaleiden 20–37 ja 50 mukaisesti.

▼B

18. Monet raportoivat yhteisöt koostuvat useista yksittäisistä yhteisöistä (esimerkiksi konserni koostuu emoyrityksestä ja yhdestä tai useammasta tytäryrityksestä). Monenlaisilla yhteisöillä, kuuluivatpa ne konserniin tai eivät, saattaa olla sijoituksia osakkuus- tai yhteisyrityksiin. Niillä saattaa myös olla sivutoimipaikkoja. Kunkin raportoivaan yhteisöön sisältyvän yksittäisen yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on välttämätöntä muuntaa siihen valuuttaan, jonka määräisenä raportoiva yhteisö esittää tilinpäätöksensä. Raportoiva yhteisö saa tämän standardin mukaan käyttää esittämisvaluuttana mitä valuuttaa (tai valuuttoja) tahansa. Jos raportoivaan yhteisöön kuuluvan yksittäisen yhteisön toimintavaluutta ei ole sama kuin esittämisvaluutta, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan kappaleiden 38–50 mukaisesti.

19. Tämän standardin mukaan myös tilinpäätöksen laativa itsenäinen yhteisö tai yhteisö, joka laatii erillistilinpäätöksen IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* mukaisesti, saa esittää tilinpäätöksensä missä valuutassa (tai valuutoissa) tahansa. Jos yhteisön esittämisvaluutta ei ole sama kuin sen toimintavaluutta, myös sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan esittämisvaluutan määräisiksi kappaleiden 38–50 mukaisesti.

ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETOIMIEN ESITTÄMINEN TOIMINTAVALUUTASSA

Alkuperäinen kirjaaminen

20. Ulkomaanrahan määräinen liiketoimi on liiketoimi, joka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä tai jonka suorittamista edellytetään ulkomaan rahana, ja niitä ovat esimerkiksi liiketoimet, jotka syntyvät, kun yhteisö joko:

a) ostaa tai myy tavaroita tai palveluja, joiden hinta ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä;

b) ottaa tai antaa lainaksi rahaa, kun maksettavat tai saatavat määrät ilmaistaan ulkomaan rahassa; tai

c) muutoin hankkii tai luovuttaa omaisuuseriä taikka ottaa vastatakseen tai suorittaa velkoja, jotka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisinä.

21. Ulkomaan rahan määräinen liiketoimi on merkittävä alun perin kirjanpitoon toimintavaluutan määräisenä siten, että ulkomaan rahan määräinen erä muutetaan käyttäen avistakurssia, joka vallitsee toimintavaluutan ja ulkomaanvaluutan välillä liiketoimen toteutumispäivänä.

22. Liiketoimen toteutumispäivä on päivä, jona liiketoimi täyttää IFRS-standardien mukaiset kirjausedellytykset. Käytännön syistä käytetään usein kurssia, joka on lähellä liiketoimen toteutumispäivän kurssia, esimerkiksi viikon tai kuukauden keskikurssia saatetaan käyttää kaikkiin kunkin valuutan määräisiin kyseisen ajanjakson aikana toteutuviin liiketoimiin. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, ajanjakson keskikurssin käyttäminen ei ole asianmukaista.

▼M5

Esittäminen myöhempien raportointikausien lopussa

▼B

23. Kunakin ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄:

a) monetaariset ulkomaanrahan määräiset erät on esitettävä tilinpäätöksessä käyttäen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssia;

b) ei-monetaariset erät, joiden arvostaminen perustuu ulkomaan rahan määräisenä ilmaistuun alkuperäiseen hankintamenoon, on esitettävä tilinpäätöksessä käyttäen liiketoimen toteutumispäivän kurssia; ja

c) ei-monetaariset erät, joiden arvostaminen perustuu ulkomaanrahan määräisenä ilmaistuun käypään arvoon, on esitettävä tilinpäätöksessä käyttäen käyvän arvon määrittämispäivän kursseja.

24. Kunkin erän kirjanpitoarvo määritetään muiden sitä koskevien standardien mukaisesti. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan arvostaa joko käypään arvoon tai alkuperäiseen hankintamenoon perustuen IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti. Riippumatta siitä, onko kirjanpitoarvo määritetty alkuperäiseen hankintamenoon vai käypään arvoon perustuen, ulkomaan rahan määräisinä määritetyt arvot on määrittämisen jälkeen muutettava toimintavaluutan määräisiksi tämän standardin mukaisesti.

25. Joidenkin erien kirjanpitoarvo määritetään vertaamalla toisiinsa kahta tai useampaa arvoa. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo on hankintameno tai sitä pienempi nettorealisointiarvo IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* mukaisesti. Samoin jos on viitteitä omaisuuserän arvon alentumisesta, sen kirjanpitoarvo on IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaan joko kirjanpitoarvo ennen mahdollisen arvonalentumistappion huomioon ottamista tai sitä pienempi omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos tällainen omaisuuserä on ei-monetaarinen ja sen arvo on määritetty ulkomaan rahan määräisenä, kirjanpitoarvo määritetään vertaamalla toisiinsa seuraavia lukuja:

a) hankintameno tai kirjanpitoarvo — sen mukaisesti, kumpi näistä soveltuu — joka on muutettu käyttäen arvon määrittämispäivän kurssia (ts. liiketoimen toteutumispäivän kurssia, jos kyseessä on alkuperäisen hankintamenon perusteella arvostettava erä); ja

b) nettorealisointiarvo tai kerrytettävissä oleva rahamäärä — sen mukaisesti, kumpi näistä soveltuu — joka on muutettu käyttäen arvon määrittämispäivän kurssia (esimerkiksi ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssia).

Tämä vertailu saattaa johtaa siihen, että toimintavaluutassa kirjataan arvonalentumistappio, jota ei kirjattaisi ulkomaan rahan määräisenä, tai päinvastoin.

26. Silloin kun käytettävissä on useita eri valuuttakursseja, käytetään sitä kurssia, jonka mukaisesti liiketoimesta tai saldosta johtuvat vastaiset rahavirrat olisivat määräytyneet, jos kyseiset rahavirrat olisivat toteutuneet arvonmäärityspäivänä. Jos kaksi valuuttaa eivät tilapäisesti ole vaihdettavissa toisiinsa, käytetään ensimmäistä myöhemmän ajankohdan kurssia, johon vaihdot olisi mahdollista toteuttaa.

Kurssierojen kirjaaminen

27. Kuten kappaleessa 3 todetaan, ulkomaan rahan määräisiä eriä koskevaan suojauslaskentaan sovelletaan IAS 39:ää. Suojauslaskennan soveltaminen edellyttää, että yhteisö käsittelee joitakin kurssieroja tämän standardin vaatimuksista poikkeavalla tavalla. IAS 39:n mukaan esimerkiksi kurssierot sellaisista monetaarisista eristä, jotka täyttävät suojausinstrumentin kriteerit rahavirran suojauksessa, ►M5 kirjataan alun perin muihin laajan tuloksen eriin ◄ siltä osin kuin suojaus on tehokas.

▼B

28. Kurssierot, jotka johtuvat monetaaristen erien suorittamisesta tai monetaaristen erien esittämisestä tilinpäätöksessä eri kurssiin kuin mihin ne on alun perin kirjattu kauden aikana tai esitetty edellisessä tilinpäätöksessä, on kirjattava tulosvaikutteisesti sille kaudelle, jonka aikana ne syntyvät, lukuun ottamatta kappaleessa 32 tarkoitettuja eriä.

29. Kun ulkomaan rahan määräisestä liiketoimesta syntyy monetaarisia eriä ja valuuttakurssi muuttuu liiketoimen toteutumispäivän ja maksun suorittamispäivän välillä, syntyy kurssiero. Silloin kun maksu suoritetaan saman tilikauden aikana kuin liiketoimi on toteutunut, koko kurssiero kirjataan kyseiselle kaudelle. Kun liiketoimesta suoritetaan maksu myöhemmällä tilikaudella, määritetään kullekin liiketoimen toteutumisen ja maksun suorittamisen väliselle kaudelle kirjattava kurssiero perustuen kyseisen kauden aikana tapahtuneeseen valuuttakurssien muutokseen.

30. Silloin kun ei-monetaarisesta erästä johtuva voitto tai tappio kirjataan ►**M5** muihin laajan tuloksen eriin ◄, tähän voittoon tai tappioon mahdollisesti sisältyvä kurssiero on kirjattava suoraan omaan pääomaan. Toisaalta silloin, kun ei-monetaarisesta erästä johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, tähän voittoon tai tappioon mahdollisesti sisältyvä kurssiero on kirjattava tulosvaikutteisesti.

31. Muut standardit edellyttävät joidenkin voittojen ja tappioiden kirjaamista suoraan omaan pääomaan. Esimerkiksi IAS 16:n mukaan eräät aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta johtuvat voitot ja tappiot on kirjattava suoraan omaan pääomaan. Silloin kun tällaisen omaisuuserän arvo määritetään ulkomaan rahan määräisenä, uudelleenarvostukseen perustuva arvo on tämän standardin kappaleen 23(c) mukaan muutettava arvonmäärittämispäivän kurssiin, ja tällöin syntyy kurssiero, joka myös kirjataan ►**M5** muihin laajan tuloksen eriin ◄.

32. Kurssierot sellaisesta monetaarisesta erästä, joka on osa yhteisön nettosijoitusta ulkomaiseen yksikköön (ks. kappale 15), on kirjattava tulosvaikutteisesti raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä tai ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (esimerkiksi konsernitilinpäätös ulkomaisen yksikön ollessa tytäryritys), tällaiset kurssierot on ►**M5** kirjattava alun perin muihin laajan tuloksen eriin ja siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisesti ◄ kappaleen 48 mukaisesti, kun nettosijoituksesta luovutaan.

33. Silloin kun monetaarinen erä muodostaa osan raportoivan yhteisön nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön ja se ilmaistaan raportoivan yhteisön toimintavaluutassa, kurssieroa syntyy ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Jos tällainen erä ilmaistaan ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa, kurssiero syntyy raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Jos tällainen erä ilmaistaan muussa valuutassa kuin raportoivan yhteisön tai ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa, kurssiero syntyy raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä ja ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Sellaisessa tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (ts. tilinpäätöksessä, johon ulkomainen yksikkö on yhdistelty joko kokonaan, omistusosuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä), tällaiset kurssierot ►**M5** kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ◄.

▼B

34. Silloin kun yhteisö pitää kirjanpitonsa jossakin muussa valuutassa kuin toimintavaluutassa, yhteisö muuttaa tilinpäätöstä laatiessaan kaikki luvut toimintavaluutan määräisiksi kappaleiden 20–26 mukaisesti. Tämä johtaa samoihin toimintavaluutan määräisiin lukuihin kuin jos liiketoimet olisi alun perin kirjattu toimintavaluutassa. Esimerkiksi monetaariset erät muutetaan toimintavaluutan määräisiksi ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin ja ei-monetaariset erät, joiden arvostaminen perustuu alkuperäiseen hankintamenoon, muutetaan sen liiketoimen toteutumispäivän kurssiin, joka on johtanut niiden kirjaamiseen.

Toimintavaluutan muutos

35. Silloin kun yhteisön toimintavaluutta muuttuu, yhteisön on käytettävä uuteen toimintavaluuttaan sovellettavia muuntamismenettelyjä ei-takautuvasti muutoksen tapahtumispäivästä alkaen.

36. Kuten kappaleessa 13 todetaan, yhteisön toimintavaluutta kuvastaa yhteisön kannalta merkityksellisiä liiketoimia, tapahtumia ja olosuhteita. Kun toimintavaluutta on määritetty, sitä muutetaan näin ollen vain jos näissä liiketoimissa, tapahtumissa ja olosuhteissa tapahtuu muutoksia. Jos esimerkiksi se valuutta, joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen myyntihintoihin, muuttuu, tämä voi johtaa yhteisön toimintavaluutan muuttumiseen.

37. Toimintavaluutan muutoksen vaikutusta käsitellään kirjanpidossa ei-takautuvasti. Toisin sanoen yhteisö muuttaa kaikki erät uuteen toimintavaluuttaan muutoksen tapahtumispäivän kurssia käyttäen. Näin syntyviä ei-monetaarisiin eriin liittyviä määriä käsitellään niiden alkuperäisiin hankintamenoihin perustuvina määrinä. ►M5 Sellaiset ulkomaisen yksikön muuntamisesta johtuvat kurssierot, jotka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin kappaleiden 32 ja 39(c) mukaisesti, siirretään omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi vasta, kun yksiköstä luovutaan. ◄

MUUN KUIN TOIMINTAVALUUTAN KÄYTTÄMINEN ESITTÄMISVALUUTTANA

Muuntaminen esittämisvaluuttaan

38. Yhteisö saa esittää tilinpäätöksensä missä valuutassa (tai valuutoissa) tahansa. Jos esittämisvaluuttana on muu kuin yhteisön toimintavaluutta, yhteisö muuntaa tulostaan ja taloudellista asemaansa koskevat luvut esittämisvaluutan määräisiksi. Esimerkiksi silloin, kun konserni sisältää yhteisöjä, joilla on eri toimintavaluutat, kunkin yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut ilmaistaan yhteisessä valuutassa, jotta konsernitilinpäätöksen esittäminen olisi mahdollista.

39. Jos yhteisön toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:

a) kaikkien esitettävien taseiden (ts. mukaan lukien vertailutiedot) varat ja velat on muunnettava kunkin esitettävän kauden ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin;

b) kaikkien esitettävien ►M5 laajojen tuloslaskelmien tai erillisten tuloslaskelmien ◄ (ts. mukaan lukien vertailutiedot) tuotto- ja kuluerät on muunnettava liiketoimien toteutumispäivien kursseihin; ja

▼B

c) kaikki tästä syntyvät kurssierot on kirjattava ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄.

40. Käytännön syistä käytetään usein liiketoimien toteutumispäivien kursseja lähellä olevaa kurssia, esimerkiksi tuotto- ja kuluerien muuntamiseen käytetään usein kauden keskikurssia. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, kauden keskikurssin käyttäminen ei ole asianmukaista.

41. Kappaleessa 39(c) tarkoitetut kurssierot aiheutuvat:

▼M5

a) siitä, että tuotto- ja kuluerät muunnetaan liiketoimien toteutumispäivien kursseihin sekä varat ja velat kauden päättymispäivän kursseihin.

▼B

b) tilikauden alun nettovarallisuuden muuntamisesta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin, joka poikkeaa edellisen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssista.

►M5 Näitä kurssieroja ei kirjata tulosvaikutteisesti, koska valuuttakurssien muutoksilla on vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta nykyisiin ja vastaisiin liiketoiminnan rahavirtoihin. Kertyneet kurssierot esitetään omana eränään omassa pääomassa, kunnes kyseisestä ulkomaisesta yksiköstä luovutaan. Silloin kun kurssierot liittyvät ulkomaiseen yksikköön, joka yhdistellään konsernitilinpäätökseen mutta jota ei omisteta kokonaan ◄, vähemmistön osuudesta johtuvat muuntamisesta syntyvät kertyneet kurssierot kohdistetaan vähemmistön osuuteen ja esitetään sen osana konsernitaseessa.

42. Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:

a) kaikki luvut (ts. varat, velat, oman pääoman erät, tuotto- ja kuluerät vertailutiedot mukaan lukien) on muunnettava viimeisimmän tilikauden päättymispäivän kurssiin, paitsi että

b) kun luvut muunnetaan muuhun kuin hyperinflatoriseen valuuttaan, vertailutietojen on oltava samat kuin ne, jotka kyseisen aiemman vuoden tilinpäätöksessä on esitetty kyseisen vuoden lukuina (ts. niitä ei oikaista sen jälkeisiä hintatason muutoksia tai valuuttakurssien muutoksia vastaavasti).

43. Silloin kun yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yhteisön on oikaistava tilinpäätöksensä IAS 29:n mukaisesti ennen kuin siihen sovelletaan kappaleessa 42 tarkoitettua muuntamismenetelmää, lukuun ottamatta muuhun kuin hyperinflatoriseen valuuttaan muunnettavia vertailutietoja (ks. kappale 42(b)). Kun valuutta lakkaa olemasta hyperinflatorinen ja yhteisö lakkaa oikaisemasta tilinpäätöstään IAS 29:n mukaisesti, sen on käytettävä alkuperäisinä hankintamenoina esittämisvaluuttaan muuntamista varten lukuja, jotka on oikaistu vastaamaan sen päivän hintatasoa, jona yhteisö on lakannut oikaisemasta tilinpäätöstään.

▼B

Ulkomaisen yksikön muuntaminen

44. Kun ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan esittämisvaluuttaan, jotta ulkomainen yksikkö voitaisiin sisällyttää raportoivan yhteisön tilinpäätökseen yhdistelemällä se kokonaan, omistusosuuden mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmällä, noudatetaan kappaleiden 38–43 lisäksi kappaleita 45–47.

45. Ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen yhdisteleminen raportoivan yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskeviin lukuihin tapahtuu normaalien konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavien menettelytapojen mukaisesti, joita ovat esimerkiksi tytäryrityksellä olevien konsernin sisäisten saamisten ja velkojen ja konsernin sisäisten liiketapahtumien eliminointi (ks. IAS 27 ja IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä)*. Konsernin sisäistä monetaarista omaisuuserää (tai velkaa), olipa erä lyhyt- tai pitkäaikainen, ei kuitenkaan voida eliminoida vastaavaa konsernin sisäistä velkaa (tai omaisuuserää) vastaan ilman että valuuttakurssien vaihtelujen vaikutukset näytetään konsernitilinpäätöksessä. Tämä johtuu siitä, että monetaarinen erä edustaa velvoitetta vaihtaa yksi valuutta toiseksi ja altistaa raportoivan yhteisön valuuttakurssien vaihteluista johtuvalle voitolle tai tappiolle. ►M5 Tällainen kurssiero esitetään näin ollen raportoivan yhteisön konsernitilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti tai – mikäli se on syntynyt kappaleessa 32 kuvatussa tilanteessa – se kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ja sen kertynyt määrä esitetään omana eränään omassa pääomassa siihen asti, kunnes ulkomaisesta yksiköstä luovutaan. ◄

46. Silloin kun ulkomaisen yksikön tilinpäätös laaditaan eri päivälle kuin raportoivan yhteisön tilinpäätös, ulkomainen yksikkö laatii usein ylimääräisen tilinpäätöksen samalle päivälle kuin raportoiva yhteisö. Silloin kun näin ei tapahdu, ►M5 IAS 27 sallii eri päivän käyttämisen edellyttäen, ettei ero ole suurempi kuin kolme kuukautta ja että tehdään kaikkia näiden päivämäärien välillä toteutuneita merkittäviä liiketoimia tai muita tapahtumia koskevat oikaisut. ◄ Tällöin ulkomaisen yksikön varat ja velat muunnetaan ulkomaisen yksikön ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin. Jos valuuttakurssit ovat muuttuneet merkittävästi ennen raportoivan yhteisön ►M5 raportointikauden päättymispäivää ◄, tehdään tätä koskevat oikaisut IAS 27:n mukaisesti. Samoin toimitaan sovellettaessa pääomaosuusmenetelmää osakkuus- tai yhteisyrityksiin ja yhdisteltäessä yhteisyrityksiä omistusosuuden mukaan IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ja IAS 31:n mukaisesti.

47. Ulkomaisen yksikön hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja kyseisen ulkomaisen yksikön varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin hankinnan yhteydessä tehtäviä oikaisuja käypään arvoon pääsemiseksi on käsiteltävä ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina. Näin ollen ne on ilmaistava kyseisen ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa ja muunnettava ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin kappaleiden 39 ja 42 mukaisesti.

▼M11

Luopuminen tai osittainen luopuminen ulkomaisesta yksiköstä

▼M5

48. Kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät, muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kurssierot, joiden kertynyt määrä on esitetty omassa pääomassa omana eränään, on siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun luovutusvoitto tai -tappio kirjataan (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)).

▼M11

48A. Sen lisäksi, että yhteisön luopumista koko omistusosuudestaan ulkomaisessa yksikössä käsitellään kirjanpidossa luopumisena, myös seuraavia tapauksia käsitellään luopumisina, vaikka yhteisölle jäisi osuus entisessä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessään:

a) määräysvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä tytäryrityksessä;

b) huomattavan vaikutusvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä osakkuusyrityksessä; ja

c) yhteisen määräysvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.

48B. Kun luovutaan ulkomaisen yksikön sisältävästä tytäryrityksestä, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät kertyneet kurssierot, jotka on kohdistettu määräysvallattomille omistajille, on kirjattava pois taseesta, mutta niitä ei saa siirtää tulosvaikutteisiksi.

48C. Kun yhteisö luopuu ulkomaisen yksikön sisältävästä tytäryrityksestä osittain, sen on siirrettävä suhteellinen osuus muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista kertyneistä kurssieroista kyseisen ulkomaisen yksikön määräysvallattomille omistajille. Muissa osittaisissa luopumisissa ulkomaisista yksiköistä yhteisön on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista kertyneistä kurssieroista.

48D. Osittaisella luopumisella yhteisön osuudesta ulkomaisessa yksikössä tarkoitetaan mitä tahansa yhteisön omistusosuuden vähennystä ulkomaisessa yksikössä lukuun ottamatta kappaleessa 48A tarkoitettuja vähennyksiä, joita käsitellään luopumisina.

▼M7

49. Yhteisön luopuminen tai osittainen luopuminen osuudestaan ulkomaisessa yksikössä voi toteutua kyseisen yksikön myyntinä, purkamisena, osakepääoman takaisinmaksuna tai yksikön toiminnan lopettamisena kokonaan tai osaksi. Ulkomaisen yksikön kirjanpitoarvoa pienentävä kulukirjaus, joka johtuu joko yksikön omista tappioista tai sijoittajayrityksen kirjaamasta arvonalentumisesta, ei ole osittainen luopuminen. Mitään osaa muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista kurssivoitoista tai -tappioista ei näin ollen siirretä tulosvaikutteiseksi tällaisen kulukirjauksen yhteydessä.

▼B

KAIKKIEN KURSSIEROJEN VEROVAIKUTUKSET

50. Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuviin voittoihin ja tappioihin sekä ulkomaisten yksiköiden tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntamisesta johtuviin kurssieroihin saattaa liittyä verovaikutuksia. Näihin verovaikutuksiin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot.*

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

51. Kun kappaleissa 53 ja 55–57 viitataan ”toimintavaluuttaan”, tällä tarkoitetaan emoyrityksen toimintavaluuttaa, kun kyseessä on konserni.

▼B

52. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tulosvaikutteisesti kirjatut kurssierot lukuun ottamatta kurssieroja, jotka johtuvat IAS 39:n mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavista rahoitusinstrumenteista; ja

▼M5

b) muihin laajan tuloksen eriin kirjatut nettomääräiset kurssierot, joiden kertynyt määrä on esitetty omana eränään omassa pääomassa, sekä tällaisten kurssierojen kauden alun ja lopun määrien välinen täsmäytyslaskelma.

▼B

53. Silloin kun esittämisvaluutta ei ole sama kuin toimintavaluutta, on annettava tieto tästä sekä ilmoitettava toimintavaluutta ja syy, jonka vuoksi esittämisvaluuttana on käytetty eri valuuttaa.

54. Silloin kun joko raportoivan yhteisön tai jonkin merkittävän ulkomaisen yksikön toimintavaluutta on muuttunut, tästä on annettava tieto sekä ilmoitettava toimintavaluutan muutokseen johtanut syy.

55. Silloin kun yhteisö esittää tilinpäätöksensä valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta, sen on ilmoitettava tilinpäätöksen olevan IFRS-standardien mukainen vain, jos se täyttää jokaisen sovellettavissa olevan standardin ja jokaisen näitä standardeja koskevan tulkinnan kaikki vaatimukset, joihin kuuluvat myös kappaleissa 39 ja 42 esitetyt muuntamismenetelmää koskevat vaatimukset.

56. Joskus yhteisö esittää tilinpäätöksensä tai antaa muuta taloudellista informaatiota valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta, ja tämä tapahtuu siten, että kappaleen 55 mukaiset vaatimukset eivät täyty. Yhteisö saattaa esimerkiksi muuntaa vain tietyt tilinpäätöksen erät toisen valuutan määräisiksi. Tai yhteisö, jonka toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, saattaa muuntaa tilinpäätöksensä toiseen valuuttaan muuntamalla kaikki erät viimeisimmän ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin. Tällainen muuntaminen ei ole IFRS-standardien mukaista, ja tällöin tilinpäätöksessä on esitettävä kappaleen 57 mukaiset tiedot.

57. Silloin kun yhteisö esittää tilinpäätöksensä tai antaa muuta taloudellista informaatiota valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta eikä esittämisvaluutta, ja kun kappaleen 55 mukaiset vaatimukset eivät täyty, yhteisön on:

a) esitettävä selkeästi, että kyseessä on täydentävä informaatio, jotta se erottuisi IFRS-standardien mukaisesta informaatiosta;

b) ilmoitettava valuutta, jossa täydentävä informaatio esitetään; ja

c) ilmoitettava yhteisön toimintavaluutta sekä täydentävää informaatiota tuotettaessa käytetty muuntamismenetelmä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMINEN

58. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

58A *Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön* (Muutos IAS 21:een), joka julkaistiin joulukuussa 2005, aiheutti kappaleen 15A lisäämisen ja muutoksen kappaleeseen 33. Yhteisön on sovellettava kyseisiä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

59. Yhteisön on sovellettava kappaletta 47 ei-takautuvasti kaikkiin hankintoihin, jotka toteutuvat sen tilikauden alkamisen jälkeen, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Kappaleen 47 takautuva soveltaminen aikaisempiin hankintoihin on sallittua. Jos ulkomaisen yksikön hankintaa, joka on toteutunut ennen tämän standardin käyttöönottopäivää, käsitellään ei-takautuvasti, yhteisö ei saa oikaista aikaisempien vuosien tietoja, ja näin ollen se voi käsitellä kyseisestä hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja käypään arvoon pääsemiseksi hankinnan yhteydessä tehtyjä oikaisuja yhteisön omina varoina ja velkoina, sen sijaan että se käsittelisi niitä ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi joko on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa tai ne ovat ei-monetaarisia ulkomaan rahan määräisiä eriä, jotka esitetään käyttäen hankinta-ajankohdan kurssia.

60. Kaikkia muita tämän standardin soveltamisesta aiheutuvia muutoksia on käsiteltävä IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* sisältämien vaatimusten mukaisesti.

▼M5

60A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 ja 52. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M11

60B. IAS 27:n (jota IASB muutti vuonna 2008) seurauksena lisättiin kappaleet 48A–48D. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

61. Tämä standardi korvaa IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 1993).

62. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

a) SIC-11 *Ulkomaan rahan määräiset erät — valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen*;

b) SIC-19 *Tilinpäätösvaluutta —tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan*; ja

c) SIC-30 *Tilinpäätösvaluutta — muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan.*

▼M1

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD* IAS 23

Vieraan pääoman menot

PÄÄPERIAATE

1 Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, muodostavat osan kyseisen hyödykkeen hankintamenosta. Muut vieraan pääoman menot kirjataan kuluksi.

SOVELTAMISALA

2 Yhteisön on sovellettava tätä standardia vieraan pääoman menojen kirjanpitokäsittelyyn.

3 Standardissa ei käsitellä oman pääoman todellisia eikä laskennallisia menoja, ei myöskään kun menot liittyvät sellaiseen etuoikeutettuun pääomaan, jota ei luokitella vieraaksi pääomaksi.

4 Yhteisön ei tarvitse soveltaa standardia seuraavien hyödykkeiden hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuviin vieraan pääoman menoihin:

(a) ehdot täyttävä hyödyke, joka arvostetaan käypään arvoon, esimerkiksi biologinen hyödyke; tai

(b) vaihto-omaisuus, joka teollisesti valmistetaan tai muutoin tuotetaan suurina määrinä toistuvasti.

MÄÄRITELMÄT

5 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vieraan pääoman menot ovat korkomenoja ja muita menoja, joita yhteisölle syntyy varojen lainaksi ottamisen yhteydessä.

Ehdot täyttävä hyödyke on sellainen hyödyke, jonka saattaminen valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten vaatii välttämättä huomattavan pitkän ajan.

▼M8

6 Vieraan pääoman menoihin voivat sisältyä:

(a) korkomenot, jotka lasketaan IAS 39:ssä *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* kuvatulla efektiivisen koron menetelmällä;

(b) [poistettu]

(c) [poistettu]

(d) IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti kirjatut rahoitusleasingsopimuksiin liittyvät rahoitusmenot; ja

(e) ulkomaan rahan määräisistä lainoista aiheutuvat kurssierot siltä osin, kuin niiden katsotaan olevan korkomenojen oikaisuja.

▼M1

7 Mitkä tahansa seuraavista hyödykkeistä voivat olosuhteista riippuen olla ehdot täyttäviä hyödykkeitä:

(a) vaihto-omaisuus

(b) tuotantolaitokset

▼M1

(c) voimalaitokset

(d) aineettomat hyödykkeet

(e) sijoituskiinteistöt.

Rahoitusvarat ja lyhyessä ajassa teollisesti valmistettava tai muutoin tuotettava vaihto-omaisuus eivät ole ehdot täyttäviä hyödykkeitä. Ehdot täyttäviä hyödykkeitä eivät myöskään ole hyödykkeet, jotka jo hankittaessa ovat valmiita niille aiottuun käyttötarkoitukseen tai myytäväksi.

KIRJAAMINEN

8 Yhteisön on aktivoitava ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuvat vieraan pääoman menot osana kyseisen hyödykkeen hankintamenoa. Yhteisön on kirjattava muut vieraan pääoman menot kuluksi sillä kaudella, jonka aikana ne syntyvät.

9 Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, sisältyvät kyseisen hyödykkeen hankintamenoon. Tällaiset vieraan pääoman menot aktivoidaan osana hyödykkeen hankintamenoa silloin, kun on todennäköistä, että ne tuottavat yhteisölle vastaista taloudellista hyötyä, ja kun menot ovat määritettävissä luotettavasti. Kun yhteisö soveltaa IAS 29:ää *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*, se kirjaa vieraan pääoman menoista kuluksi asianomaisen ajanjakson inflaatiota vastaavan osuuden kyseisen standardin kappaleen 21 mukaisesti.

Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot

10 Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuvat vieraan pääoman menot ovat sellaisia vieraan pääoman menoja, jotka olisi vältetty, jos ehdot täyttävästä hyödykkeestä aiheutuneet menot eivät olisi toteutuneet. Silloin kun yhteisö ottaa varoja lainaksi nimenomaisesti tietyn ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten, kyseiseen ehdot täyttävään hyödykkeeseen välittömästi liittyvät vieraan pääoman menot voivat olla helposti tunnistettavissa.

11 Voi olla vaikeaa tunnistaa välitön yhteys tiettyjen lainojen ja ehdot täyttävän hyödykkeen välillä sekä määrittää lainat, jotka muutoin olisi voitu välttää. Tällainen vaikeus ilmenee esimerkiksi silloin, kun yhteisön rahoitustoimintaa koordinoidaan keskitetysti. Vaikeuksia syntyy myös, kun konserni käyttää varojen lainaamiseen useita korkotasoltaan erilaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja ja lainaa näin saamiaan varoja erilaisilla perusteilla toisille konserniin kuuluville yhteisöille. Asia mutkistuu myös silloin, kun käytetään ulkomaan rahan määräisiä tai ulkomaanrahaan sidottuja lainoja, kun konserni toimii korkean inflaation maissa, ja kun valuuttakurssit vaihtelevat. Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta välittömästi johtuvien vieraan pääoman menojen määrittäminen on tämän vuoksi vaikeaa ja siinä vaaditaan harkintaa.

12 Silloin kuin yhteisö ottaa varoja lainaksi nimenomaan jonkin ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten, sen on määritettävä aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot siten, että ne ovat kyseisestä lainasta johtuvat kauden aikana toteutuneet vieraan pääoman menot vähennettyinä mahdollisilla kyseisten lainaksi otettujen varojen tilapäisestä sijoittamisesta johtuvilla sijoitustuotoilla.

▼M1

13 Ehdot täyttävän hyödykkeen rahoitusta koskevat järjestelyt voivat johtaa siihen, että yhteisö saa lainaksi otettuja varoja ja sille syntyy niihin liittyviä vieraan pääoman menoja jo ennen kuin varat käytetään kokonaan tai osaksi ehdot täyttävää hyödykettä koskeviin menoihin. Tällaisissa tilanteissa varat usein sijoitetaan tilapäisesti siihen asti, kunnes ne käytetään ehdot täyttävään hyödykkeeseen. Kaudella aktivoitavissa olevia vieraan pääoman menoja määritettäessä tällaisista varoista mahdollisesti saadut sijoitustuotot vähennetään syntyneistä vieraan pääoman menoista.

14 Silloin kun yhteisön yleisesti lainaksi ottamia varoja käytetään ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimiseen, yhteisön on määritettävä aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot siten, että hyödykkeestä aiheutuneet menot kerrotaan rahoitusmenokertoimella. Rahoitusmenokertoimena on käytettävä niiden vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa, jotka johtuvat yhteisöllä kauden aikana olevista lainoista, lukuun ottamatta niitä lainoja, jotka on otettu nimenomaisesti jonkin ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten. Yhteisön kauden aikana aktivoimien vieraan pääoman menojen määrä ei saa ylittää kyseisellä kaudella syntyneiden vieraan pääoman menojen määrää.

15 Joissakin tapauksissa on perusteltua ottaa huomioon kaikki emoyrityksen ja sen tytäryritysten lainat laskettaessa vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa; toisissa tapauksissa on perusteltua, että kukin tytäryritys käyttää omista lainoistaan johtuvien vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa.

Ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän

16 Silloin kun ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo tai odotettu lopullinen hankintameno ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän tai hyödykkeen nettorealisointiarvon, kirjanpitoarvoa alennetaan tai se kirjataan kokonaan kuluksi muiden standardien sisältämien vaatimusten mukaisesti. Tietyissä tilanteissa kirjanpitoarvon alennus tai kuluksikirjaus peruutetaan kyseisten standardien mukaisesti.

Aktivoimisen aloittaminen

17 Yhteisön on aktivoitava pääoman menot osana ehdot täyttävän hyödykkeen hankintamenoa aloituspäivästä lukien. Aktivoimisen aloituspäivä on se päivä, jona yhteisö täyttää ensimmäistä kertaa kaikki seuraavat ehdot:

(a) sille syntyy hyödykkeestä menoja;

(b) sille syntyy vieraan pääoman menoja; ja

(c) se suorittaa toimenpiteitä, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten.

▼M1

18 Ehdot täyttävästä hyödykkeestä johtuviin menoihin luetaan vain sellaiset menot, joista on aiheutunut maksusuorituksia tai muiden varojen siirtoja tai joista on syntynyt korollisia velkoja. Menoista vähennetään mahdolliset hyödykkeeseen liittyvät työn edistymiseen perustuen saadut maksusuoritukset ja saadut avustukset (katso IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*). Hyödykkeen keskimääräinen kirjanpitoarvo kauden aikana aiemmin aktivoidut vieraan pääoman menot mukaan lukien on normaalisti kohtuullinen likiarvo niille menoille, jotka kerrotaan rahoitusmenokertoimella kyseisellä kaudella.

19 Toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, käsittävät muutakin kuin hyödykkeen fyysisen valmistamisen. Niihin kuuluu ennen fyysisen valmistamisen aloittamista tapahtuva tekninen ja hallinnollinen työ, kuten lupien saamiseen liittyvät toimenpiteet ennen fyysisen toteuttamisen aloittamista. Tällaisiin toimenpiteisiin ei kuitenkaan lueta hyödykkeen hallussapitoa, kun ei ole käynnissä hyödykkeen tilaa muuttavaa valmistusta tai kehittämistä. Esimerkiksi vieraan pääoman menot, jotka syntyvät maa-alueen parannustöistä, aktivoidaan sillä kaudella, jonka aikana parantamiseen liittyviä toimenpiteitä suoritetaan. Kuitenkaan ne vieraan pääoman menot, jotka syntyvät, kun rakentamista varten hankittua maa-aluetta pidetään hallussa ilman mitään siihen liittyvää kehittämistoimintaa, eivät ole aktivoitavissa.

Aktivoimisen keskeyttäminen

20 Yhteisön on keskeytettävä vieraan pääoman menojen aktivoiminen, jos yhteisö keskeyttää ehdot täyttävän hyödykkeen aktiivisen kehittämisen pitkähköksi aikaa.

21 Yhteisölle voi syntyä vieraan pääoman menoja pitkähkönä ajanjaksona, jonka aikana toimenpiteet, jotka tarvitaan hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat keskeytyksissä. Tällaiset menot ovat keskeneräisten hyödykkeiden hallussapidosta syntyviä menoja, eivätkä ne ole aktivoitavissa. Yhteisö ei kuitenkaan yleensä keskeytä vieraan pääoman menojen aktivoimista ajanjaksona, jona suoritetaan merkittävää teknistä ja hallinnollista työtä. Yhteisö ei myöskään keskeytä vieraan pääoman menojen aktivoimista silloin, kun tilapäinen viive on tarpeellinen osa prosessia, jonka avulla hyödyke saatetaan valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten. Aktivoimista jatketaan esimerkiksi sellaisena pitkähkönä ajanjaksona, jona korkea vedenpinta viivyttää sillan rakentamista, mikäli tällainen vedenkorkeus on rakentamisen aikana tavanomainen kyseisellä maantieteellisellä alueella.

Aktivoimisen lopettaminen

22 Yhteisön on lopetettava vieraan pääoman menojen aktivoiminen, kun toimenpiteet, jotka tarvitaan ehdot täyttävän hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, on suoritettu loppuun olennaisilta osin.

23 Hyödyke on normaalisti valmis sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten silloin, kun hyödykkeen fyysinen valmistaminen on loppuun suoritettu, vaikka rutiininomainen hallinnollinen työ saattaakin jatkua edelleen. Jos tekemättä on vain vähäisiä muutoksia, kuten esimerkiksi kiinteistön viimeistely ostajan tai käyttäjän erityisohjeiden mukaisesti, tämä viittaa siihen, että toimenpiteet on suoritettu loppuun olennaisilta osin.

▼M1

24 Silloin kun yhteisö saattaa ehdot täyttävän hyödykkeen valmistamisen loppuun osissa ja kutakin osaa voidaan käyttää valmistustyön yhä jatkuessa muissa osissa, yhteisön on lopetettava vieraan pääoman menojen aktivoiminen saatettuaan olennaisilta osin loppuun toimenpiteet, jotka tarvitaan kyseisen osan saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten.

25 Toimitilakokonaisuus, joka koostuu useammasta rakennuksesta, joista kutakin voidaan käyttää erillisenä, on esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka kutakin osaa voidaan käyttää valmistustyön yhä jatkuessa muissa osissa. Esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka on oltava kokonaan valmis ennen kuin mitään osaa voidaan käyttää, on teollisuuslaitos, joka käsittää useita peräkkäisiä tehtaan eri osissa samalla alueella tapahtuvia prosesseja, esimerkiksi terästehdas.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kaudella aktivoitujen vieraan pääoman menojen määrä; ja

(b) rahoitusmenokerroin, jota on käytetty aktivoitavissa olevien vieraan pääoman menojen määrittämiseen.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

27 Silloin kun tämän standardin soveltamisessa on kysymys tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta, yhteisön on sovellettava standardia niihin ehdot täyttäviin hyödykkeisiin liittyviin vieraan pääoman menoihin, joita koskeva aktivoimisen aloittamispäivä on voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

28 Yhteisö voi kuitenkin valita minkä tahansa voimaantulopäivää edeltävän päivän ja soveltaa standardia niihin ehdot täyttäviin hyödykkeisiin liittyviin vieraan pääoman menoihin, joita koskeva aktivoimisen aloittamispäivä on kyseisenä päivänä tai sen jälkeen.

VOIMAANTULO

29 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Jos yhteisö soveltaa standardia aikaisemmasta päivästä kuin 1.1.2009 lukien, tästä on annettava tieto.

▼M8

29A Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M1

IAS 23:N (UUDISTETTU 1993) KUMOAMINEN

30 Tämä standardi korvaa vuonna 1993 uudistetun IAS 23:n *Vieraan pääoman menot*.

▼M26

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 24

Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön tilinpäätös sisältää tarvittavat tiedot huomion kiinnittämiseksi mahdollisuuteen, että lähipiiriin kuuluvien osapuolten olemassaolo sekä liiketoimet ja avoimet saldot lähipiiriin kuuluvien kanssa, sitoumukset mukaan lukien, ovat saattaneet vaikuttaa yhteisön taloudelliseen asemaan ja voittoon tai tappioon.

SOVELTAMISALA

2 **Tätä standardia on sovellettava:**

(a) lähipiirisuhteiden ja lähipiiriliiketoimien tunnistamiseen;

(b) yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisten avointen saldojen, sitoumukset mukaan lukien, tunnistamiseen;

(c) niiden olosuhteiden tunnistamiseen, joissa kohdissa (a) ja (b) tarkoitetuista eristä on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä; ja

(d) sen ratkaisemiseen, mitä tietoja kyseisistä eristä on esitettävä.

3 **Tämä standardi edellyttää, että lähipiirisuhteet, lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot lähipiiriin kuuluvien kanssa, sitoumukset mukaan lukien, on esitettävä konsernitilinpäätöksessä sekä emoyrityksen, yhteisyrityksen osapuolen tai sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä, jotka esitetään IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* mukaisesti. Tätä standardia sovelletaan myös yhteisöjen omiin tilinpäätöksiin.**

4 Lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot toisten konserniyritysten kanssa esitetään yhteisön tilinpäätöksessä. Konsernin sisäiset lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

LÄHIPIIRIÄ KOSKEVIEN TIETOJEN TARKOITUS

5 Lähipiirisuhteet ovat tavanomainen piirre kaupassa ja muussa liiketoiminnassa. Usein yhteisöt esimerkiksi toteuttavat osia toiminnoistaan tytär-, yhteis- tai osakkuusyritysten kautta. Tällaisissa olosuhteissa yhteisö pystyy vaikuttamaan sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteisiin, koska sillä on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta.

6 Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon ja sen taloudelliseen asemaan. Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet saattavat toteuttaa sellaisia liiketoimia, joita toistensa lähipiiriin kuulumattomat eivät toteuttaisi. Esimerkiksi yhteisö, joka myy tuotteita emoyritykselleen hankintamenoa vastaavaan hintaan, ei ehkä myisi samoilla ehdoilla toiselle asiakkaalle. Toistensa lähipiiriin kuuluvien väliset liiketoimet eivät mahdollisesti myöskään toteudu saman määräisinä kuin toistensa lähipiiriin kuulumattomien väliset liiketoimet.

▼M26

7 Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon ja sen taloudelliseen asemaan, vaikka lähipiiriliiketoimia ei tapahtuisi. Pelkästään suhteen olemassaolo saattaa riittää vaikuttamaan yhteisön liiketoimiin muiden osapuolten kanssa. Esimerkiksi tytäryritys saattaa lopettaa suhteet liikekumppaninsa kanssa silloin, kun sen on hankkinut sellainen emoyritys, jonka toinen tytäryritys toimii samalla toimialalla kuin aikaisempi liikekumppani. Vaihtoehtoisesti toinen osapuoli voi pidättyä toiminnasta toisen osapuolen huomattavan vaikutusvallan vuoksi – esimerkiksi emoyritys voi kehottaa tytäryritystään olemaan harjoittamatta tutkimus- ja kehittämistoimintaa.

8 Näistä syistä johtuen yhteisön lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneiden liiketoimien, niiden kanssa avoinna olevien saldojen, sitoumukset mukaan lukien, ja niiden kanssa olevien suhteiden tunteminen voi vaikuttaa arvioihin, joita tilinpäätöksen käyttäjät tekevät yhteisön toiminnasta, kuten arvioihin yhteisöä koskevista riskeistä ja mahdollisuuksista.

MÄÄRITELMÄT

9 **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Lähipiiriin kuuluva osapuoli **on henkilö tai yhteisö, joka kuuluu tilinpäätöstään laativan yhteisön (josta tässä standardissa käytetään nimitystä ”raportoiva yhteisö”) lähipiiriin.**

(a) Henkilö tai kyseisen henkilön läheinen perheenjäsen kuuluu raportoivan yhteisön lähipiiriin, jos:

(i) kyseisellä henkilöllä on raportoivassa yhteisössä määräysvalta tai yhteinen määräysvalta;

(ii) kyseisellä henkilöllä on raportoivassa yhteisössä huomattava vaikutusvalta; tai

(iii) kyseinen henkilö on raportoivan yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluva avainhenkilö.

(b) Yhteisö kuuluu raportoivan yhteisön lähipiiriin, jos yksikin seuraavista olosuhteista vallitsee:

(i) Yhteisö ja raportoiva yhteisö kuuluvat samaan konserniin (mikä tarkoittaa, että kukin emoyritys, tytäryritys ja sisaryritys kuuluu toistensa lähipiiriin).

(ii) Toinen yhteisö on toisen yhteisön osakkuusyritys tai yhteisyritys (taikka toisen yhteisön kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön osakkuusyritys tai yhteisyritys).

(iii) Molemmat yhteisöt ovat saman kolmannen osapuolen yhteisyrityksiä.

(iv) Toinen yhteisö on kolmannen yhteisön yhteisyritys, ja toinen yhteisö on kyseisen kolmannen yhteisön osakkuusyritys.

(v) Yhteisö on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely joko raportoivan yhteisön tai sen lähipiiriin kuuluvan yhteisön henkilöstöä varten. Jos raportoiva yhteisö itse on tällainen järjestely, myös järjestelystä vastuulliset työnantajat kuuluvat raportoivan yhteisön lähipiiriin.

▼M26

(vi) **Yhteisö on kohdassa (a) tarkoitetun henkilön määräysvallassa tai yhteisessä määräysvallassa.**

(vii) **Kohdassa (a)(i) tarkoitetulla henkilöllä on yhteisössä huomattava vaikutusvalta tai hän on yhteisön (tai sen emoyrityksen) johtoon kuuluva avainhenkilö.**

Lähipiiriliiketoimi **on voimavarojen, palvelujen tai velvoitteiden siirto raportoivan yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvan osapuolen välillä riippumatta siitä, tapahtuuko veloitusta vai ei.**

Henkilön läheisiä perheenjäseniä **ovat ne perheenjäsenet, joiden voidaan odottaa vaikuttavan kyseiseen henkilöön tai joihin kyseisen henkilön voidaan odottaa vaikuttavan yhteisön kanssa toimittaessa, ja heihin kuuluvat:**

(a) henkilön lapset ja aviopuoliso tai elämänkumppani;

(b) henkilön aviopuolison tai elämänkumppanin lapset; ja

(c) henkilön taikka hänen aviopuolisonsa tai elämänkumppaninsa huollettavat.

Kompensaatio **sisältää kaikki työsuhde-etuudet (määritelty IAS 19: ssä *Työsuhde-etuudet*), mukaan lukien ne työsuhde-etuudet, joita koskee IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*. Työsuhde-etuuksia ovat yhteisölle suoritetusta työstä eri muodoissa saatavat vastikkeet, jotka yhteisö tai sen puolesta toimiva on maksanut, tulee maksamaan tai järjestää. Se sisältää myös vastikkeet, jotka on maksettu yhteisöä koskien sen emoyrityksen puolesta. Kompensaatiota ovat:**

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, kuten palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä) sekä ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyisille työntekijöille;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten eläkkeet, muut eläketurvaan liittyvät etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, mukaan lukien pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä sellaiset voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset, joita ei makseta kokonaisuudessaan 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritetut etuudet; ja

(e) osakeperusteiset maksut.

Määräysvalta **on oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.**

▼M26

Yhteinen määräysvalta **on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen.**

Johtoon kuuluvat avainhenkilöt **ovat henkilöitä, joilla on yhteisön toiminnan suunnittelua, johtamista ja valvontaa koskevat välittömät tai välilliset valtuudet ja vastuu, mukaan lukien yhteisön hallituksen jäsenet (toimivaan johtoon kuuluvat ja muut).**

Huomattava vaikutusvalta **on oikeus osallistua yhteisön talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa. Huomattava vaikutusvalta voidaan saada osakeomistuksen, säännöksen tai sopimuksen kautta.**

Julkinen valta **tarkoittaa julkishallintoa, sen eri yksikköjä ja muita vastaavia elimiä, jotka voivat olla paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä.**

Julkiseen valtaan sidoksissa oleva yhteisö **on yhteisö, jossa julkisella vallalla on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta.**

10 Kutakin mahdollista lähipiirisuhdetta tarkasteltaessa huomio kohdistetaan suhteen tosiasialliseen sisältöön eikä ainoastaan sen oikeudelliseen muotoon.

11 Tätä standardia sovellettaessa seuraavat eivät ole lähipiiriin kuuluvia osapuolia:

(a) kaksi yhteisöä pelkästään sillä perusteella, että niillä on yhteinen hallituksen jäsen tai muu johtoon kuuluva avainhenkilö tai toisen yhteisön johtoon kuuluvalla avainhenkilöllä on huomattava vaikutusvalta toisessa yhteisössä.

(b) kaksi yhteisyrityksen osapuolta pelkästään sen vuoksi, että ne käyttävät yhteistä määräysvaltaa yhteisyrityksessä.

(c) (i) rahoittajat,

(ii) ammattijärjestöt,

(iii) julkisten palvelujen tuottajat, ja

(iv) julkisen vallan, jolla ei ole raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa, yhteistä määräysvaltaa eikä huomattavaa vaikutusvaltaa, osastot ja yksiköt,

pelkästään sen tavanomaisen kanssakäymisen nojalla, joka niillä on yhteisön kanssa (vaikka ne saattavatkin vaikuttaa yhteisön toimintavapauteen tai osallistua sen päätöksentekoprosessiin).

(d) asiakas, tavarantoimittaja, franchising-kumppani, jakelija tai asiamies, jonka kanssa yhteisöllä on merkittävä määrä liiketoimintaa, pelkästään tästä johtuvan taloudellisen riippuvuuden nojalla.

12 Lähipiiriin kuuluvan osapuolen määritelmässä osakkuusyritys käsittää kyseisen osakkuusyrityksen tytäryritykset ja yhteisyritys kyseisen yhteisyrityksen tytäryritykset. Sen vuoksi esimerkiksi osakkuusyrityksen tytäryritys ja sijoittajayritys, jolla on osakkuusyrityksessä huomattava vaikutusvalta, kuuluvat toistensa lähipiiriin.

▼M26

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Kaikki yhteisöt

13 **Emoyrityksen ja sen tytäryritysten väliset suhteet on esitettävä riippumatta siitä, onko niiden välillä ollut liiketoimia. Yhteisön on ilmoitettava emoyrityksensä nimi sekä koko konsernin emoyrityksen nimi, jos se ei ole sama kuin emoyritys. Jos emoyritys ja koko konsernin emoyritys eivät kumpikaan laadi yleisesti saatavissa olevaa konsernitilinpäätöstä, on ilmoitettava myös sen seuraavan konsernitason emoyrityksen nimi, joka laatii tällaisen konsernitilinpäätöksen.**

14 Jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista muodostaa käsitys lähipiirisuhteiden vaikutuksista yhteisöön, on asianmukaista esittää lähipiirisuhteet tilinpäätöksessä silloin, kun on olemassa määräysvalta, riippumatta siitä, onko toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia.

15 Vaatimus emoyrityksen ja sen tytäryritysten välisten lähipiirisuhteiden esittämisestä tulee niiden tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten lisäksi, jotka sisältyvät IAS 27:ään, IAS 28:aan *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* sekä IAS 31:een *Osuudet yhteisyrityksissä*.

16 Kappaleessa 13 viitataan seuraavan konsernitason emoyritykseen. Tämä on ensimmäinen välittömän emoyrityksen yläpuolella konsernissa oleva emoyritys, joka laatii yleisesti saatavissa olevan konsernitilinpäätöksen.

17 **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään johtoon kuuluvien avainhenkilöiden saaman kompensaation yhteismäärä sekä kuhunkin seuraavaan ryhmään kuuluva määrä:**

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet;

(c) muut pitkäaikaiset etuudet;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritetut etuudet; ja

(e) osakeperusteiset maksut.

18 **Jos yhteisöllä on ollut lähipiiriliiketoimia tilinpäätöksen kattamilla kausilla, sen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot lähipiirisuhteen luonteesta sekä annettava tarvittavat tiedot kyseisistä liiketoimista ja avoimista saldoista, sitoumukset mukaan lukien, jotta käyttäjät saavat käsityksen suhteen mahdollisesta vaikutuksesta tilinpäätökseen. Nämä tiedot on esitettävä kappaleessa 17 vaadittavien tietojen lisäksi. Vähintäänkin on esitettävä:**

(a) liiketoimien rahamäärä;

(b) avointen saldojen rahamäärät, sitoumukset mukaan lukien, sekä:

(i) niiden ehdot, kuten onko niistä annettu vakuus, sekä niiden maksuksi suoritettavan vastikkeen luonne; ja

(ii) yksityiskohtaiset tiedot annetuista tai saaduista takauksista;

▼M26

(c) avoimiin saldoihin liittyvät epävarmoja saamisia koskevat varaukset; ja

(d) kaudella tehdyt kulukirjaukset menetetyistä tai epävarmoista lähipiirisaamisista.

19 **Kappaleessa 18 vaadittavat tiedot on esitettävä erikseen jokaisesta seuraavasta ryhmästä:**

(a) emoyritys;

(b) yhteisöt, joilla on yhteisössä yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta;

(c) tytäryritykset;

(d) osakkuusyritykset;

(e) yhteisyritykset, joissa yhteisö on osapuolena;

(f) yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluvat avainhenkilöt; ja

(g) muut lähipiiriin kuuluvat osapuolet.

20 Kappaleessa 19 vaadittava lähipiirivelkojen ja -saamisten ryhmäkohtainen erittely laajentaa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältämiä vaatimuksia joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävistä tiedoista. Ryhmiä on laajennettu niin, että lähipiirisaldoja koskeva erittely on kattavampi, ja niitä sovelletaan myös lähipiiriliiketoimiin.

21 Seuraavat ovat esimerkkejä liiketoimista, jotka esitetään, jos ne ovat toteutuneet lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa:

(a) tavaroiden (valmiiden tai keskeneräisten) ostot tai myynnit;

(b) kiinteistöjen tai muiden omaisuuserien ostot ja myynnit;

(c) palvelujen tuottaminen tai vastaanottaminen;

(d) vuokrasopimukset;

(e) tutkimus ja kehittäminen;

(f) lisenssisopimusten perusteella tapahtuvat siirrot;

(g) rahoitusjärjestelyjen perusteella tapahtuvat siirrot (mukaan lukien lainat ja oman pääoman sijoitukset rahana tai apporttina);

(h) takauksien tai muiden vakuuksien antaminen;

(i) sitoumukset toimia jollakin tavalla, jos tietty tapahtuma toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa, mukaan lukien myöhemmin toimeenpantavat sopimukset (*) (tilinpäätökseen merkityt ja merkitsemättömät); ja

(*) Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset määritellään IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* sopimuksiksi, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole toteuttanut lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa.

▼M26

(j) velkojen suorittaminen, joka tapahtuu yhteisön puolesta tai jonka yhteisö tekee kyseisen lähipiiriin kuuluvan osapuolen puolesta.

22 Emo- tai tytäryrityksen osallistuminen etuuspohjaiseen järjestelyyn, jossa riskit jaetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kesken, on toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välinen liiketoimi (ks. IAS 19:n kappale 34B).

23 Lähipiiriliiketoimissa toteutuneiden ehtojen ilmoitetaan vastaavan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa noudatettavia ehtoja vain, jos tällaiset ehdot pystytään näyttämään toteen.

24 **Samankaltaiset erät voidaan esittää yhdistettyinä, paitsi jos erillinen esittäminen on tarpeen käsityksen saamiseksi vaikutuksista, joita lähipiiriliiketoimilla on yhteisön tilinpäätökseen.**

Julkiseen valtaan sidoksissa olevat yhteisöt

25 **Raportoivan yhteisön ei tarvitse esittää kappaleessa 18 tarkoitettuja tietoja esittämisestä siltä osin kuin kyseessä ovat lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot, sitoumukset mukaan lukien, seuraavien tahojen kanssa:**

(a) julkisen vallan taho, jolla on raportoivassa yhteisössä määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta; ja

(b) jokin muu yhteisö, joka on lähipiiriin kuuluva osapuoli sen vuoksi, että samalla julkisen vallan taholla on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta sekä raportoivassa yhteisössä että kyseisessä muussa yhteisössä.

26 **Jos raportoiva yhteisö soveltaa kappaleessa 25 tarkoitettua helpotusta, sen on esitettävä kappaleessa 25 tarkoitetuista liiketoimista ja niihin liittyvistä avoimista saldoista seuraavat tiedot:**

(a) julkisen vallan tahon nimi sekä sillä raportoivan yhteisön kanssa olevan suhteen luonne (ts. määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta);

(b) seuraavat tiedot riittävän yksityiskohtaisesti, jotta yhteisön tilinpäätöksen lukijoiden on mahdollista saada käsitys lähipiiriliiketoimien vaikutuksesta yhteisön tilinpäätökseen:

(i) jokaisen yksittäin tarkasteltuna merkittävän liiketoimen luonne ja rahamäärä; sekä

(ii) muista liiketoimista, jotka ovat merkittäviä yhdessä mutta eivät yksittäin tarkasteltuina, laadullinen tai määrällinen tieto niiden laajuudesta; liiketoimien tyyppeihin kuuluvat kappaleessa 21 luetellut.

27 Kun raportoiva yhteisö käyttää harkintaa sen ratkaisemiseksi, kuinka yksityiskohtaisella tasolla kappaleessa 26(b) vaaditut tiedot esitetään, sen on otettava huomioon lähipiirisuhteen läheisyys ja muut tekijät, jotka ovat relevantteja määritettäessä liiketoimen merkittävyyden tasoa, kuten onko liiketoimi:

(a) suuruudeltaan merkittävä;

(b) toteutettu markkinoilla noudatettavista ehdoista poikkeavin ehdoin;

▼**M26**

(c) päivittäiseen liiketoimintaan kuulumaton, kuten liiketoimintojen osto ja myynti;

(d) ilmoitettu sääntely- tai valvontaviranomaisille;

(e) raportoitu ylemmälle johdolle;

(f) osakkeenomistajien hyväksymistä edellyttävä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

28 Yhteisön on sovellettava tätä standardia takautuvasti 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Joko koko standardin tai kappaleissa 25–27 tarkoitetun julkiseen valtaan sidoksissa olevia yhteisöjä koskevan osittaisen helpotuksen aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa joko koko standardia tai kyseistä osittaista helpotusta ennen 1.1.2011 alkavaa tilikautta, tästä on annettava tieto.

IAS 24:N (2003) KUMOAMINEN

29 Tämä standardi korvaa IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* (uudistettu 2003).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 26

Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöksiin, kun sellaisia laaditaan.

2. Eläke-etuusjärjestelyjä kutsutaan toisinaan useilla eri nimillä, kuten esimerkiksi ”eläkejärjestelmät”, ”työssäolon jälkeiset järjestelyt” tai ”eläke-etuusjärjestelmät”. Tässä standardissa eläke-etuusjärjestelyä pidetään raportoivana yhteisönä, joka on erillään järjestelyyn osallistuvien henkilöiden työnantajista. Kaikki muut standardit koskevat eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöstä siltä osin kuin tämä standardi ei korvaa niitä.

3. Tässä standardissa käsitellään järjestelyn kirjanpitoa ja sen raportointia kaikille järjestelyyn osallistuville yhtenä ryhmänä. Siinä ei käsitellä yksittäisille osallistujille annettavia tietoja heidän oikeuksistaan eläke-etuuksiin.

4. IAS 19 *Työsuhde-etuudet* käsittelee eläke-etuuksista johtuvien menojen määrittämistä sellaisten työnantajien tilinpäätöksissä, joilla on kyseisiä järjestelyjä. Näin ollen tämä standardi täydentää IAS 19:ää.

5. Eläke-etuusjärjestelyt voivat olla maksupohjaisia tai etuuspohjaisia. Monet niistä edellyttävät, että perustetaan erillinen rahasto, jolla on oma oikeudellinen identiteetti tai ei ole sitä, jolla on asiamiehiä tai ei ole niitä, johon suoritetaan maksuja ja josta eläke-etuuksia suoritetaan. Tätä standardia sovelletaan riippumatta siitä, onko tällainen rahasto perustettu ja siitä, onko asiamiehiä vai ei.

6. Sellaisiin eläke-etuusjärjestelyihin, joiden varat on sijoitettu vakuutusyhtiöihin, sovelletaan samoja kirjanpitoa ja rahastointia koskevia vaatimuksia kuin järjestelyihin, joiden varat on sijoitettu yksityisesti. Ne kuuluvat siis tämän standardin soveltamisalaan, paitsi silloin kun sopimus vakuutusyhtiön kanssa on tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä tai eläke-etuudesta johtuva velvoite on yksinomaan vakuutusyhtiön vastuulla.

7. Tässä standardissa ei käsitellä muunlaisia työsuhde-etuuksia, kuten korvauksia työsuhteen päättymisestä, myöhemmin suoritettavia korvauksia koskevia järjestelyjä, pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvia lomaetuuksia, erityisiä varhaiseläke- tai irtisanoutumisjärjestelyjä, eikä terveydenhoito-, sosiaalietuus- tai bonusjärjestelyjä. Julkisen vallan järjestämän sosiaaliturvan tyyppiset järjestelyt jäävät myös tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

▼B

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Eläke-etuusjärjestelyt ovat järjestelyjä, joiden avulla yhteisö antaa henkilöstölleen etuuksia työsuhteen päättyessä tai päättymisen jälkeen (joko vuositulon tai kertakorvauksen muodossa), kun tällaiset etuudet tai työnantajan niihin kohdistuvat maksusuoritukset ovat määritettävissä tai arvioitavissa ennen eläkkeelle jäämisajankohtaa joko jonkin asiakirjan ehtojen tai yhteisössä noudatettavien menettelytapojen perusteella.

Maksupohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määräytyvät rahastoon maksettavien suoritusten ja rahastosta saatavien sijoitustuottojen perusteella.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määritetään laskentakaavan avulla, ja tavallisesti ne perustuvat henkilön ansioihin ja/tai työsuhteen kestoon.

Rahastointi on varojen siirtämistä työnantajan yhteisöstä erillään olevaan yksikköön (*rahasto*) vastaisten eläke-etuuksien suorittamista koskevien velvoitteiden täyttämiseksi.

Tässä standardissa käytetään myös seuraavia termejä:

Osallistujia ovat eläke-etuusjärjestelyn jäsenet ja muut järjestelyn mukaisiin etuuksiin oikeutetut.

Etuuksiin käytettävissä oleva nettovarallisuus on järjestelyyn kuuluvat varat vähennettyinä veloilla lukuun ottamatta luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa.

Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo on eläke-etuusjärjestelystä nykyiselle ja aikaisemmin palveluksessa olleelle henkilöstölle suoritettavien, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuvien, odotettavissa olevien maksujen nykyarvo.

Vapaakirjautuneet etuudet ovat etuuksia, joiden saaminen ei eläke-etuusjärjestelyn ehtojen mukaan edellytä työsuhteen jatkumista.

9. Joillakin eläke-etuusjärjestelyillä on myös muita rahoittajia kuin työnantajat; tämä standardi koskee myös tällaisten järjestelyjen tilinpäätöksiä.

10. Useimmat eläke-etuusjärjestelyt perustuvat virallisiin sopimuksiin. Jotkin järjestelyt ovat epävirallisia, mutta ne ovat jossakin määrin velvoittavia työnantajan noudattaman vakiintuneen menettelytavan seurauksena. Vaikka jotkin järjestelyt sallivat työnantajien rajoittaa järjestelyn mukaisia velvoitteitaan, työnantajan on tavallisesti vaikeaa purkaa järjestelyä, mikäli henkilöstö halutaan pitää palveluksessa. Epävirallista järjestelyä koskevat samat kirjanpidon ja raportoinnin perusteet kuin virallista järjestelyä.

▼B

11. Moniin eläke-etuusjärjestelyihin liittyy erillisen rahaston perustaminen, johon maksut suoritetaan ja josta etuudet maksetaan. Tällaisia rahastoja saattavat hoitaa osapuolet, jotka toimivat itsenäisesti hallitessaan rahaston varoja. Kyseisiä osapuolia nimitetään joissakin maissa asiamiehiksi. Tässä standardissa käytetään termiä asiamies kuvaamaan kyseisiä osapuolia riippumatta siitä, onko rahasto muodostettu.

12. Eläke-etuusjärjestelyjä kuvataan normaalisti joko maksupohjaisiksi tai etuuspohjaisiksi, joilla molemmilla on omat selvästi erottuvat piirteensä. Joskus esiintyy järjestelyjä, joissa on molempien ominaisuuksia. Tällaisia yhdistelmäjärjestelyjä pidetään tässä standardissa etuuspohjaisina.

MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

13. Maksupohjaisen järjestelyn tilinpäätöksen on sisällettävä laskelma etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta sekä kuvaus rahastoimisperiaatteista.

14. Maksupohjaisessa järjestelyssä osallistujan tulevaisuudessa saamien etuuksien suuruuden määräävät työnantajan, osallistujan itsensä tai näiden molempien maksusuoritukset sekä rahaston toiminnan tehokkuus ja sijoitustuotot. Tavallisesti työnantaja vapautuu velvoitteesta suorittamalla maksut rahastolle. Vakuutusmatemaatikon palveluja ei normaalisti edellytetä, joskin tällaisia palveluja käytetään joskus arvioitaessa nykyisten maksujen perusteella saavutettavissa olevia tulevaisuudessa toteutuvia etuuksia sekä vastaisten maksusuoritusten ja sijoitustuottojen tasojen vaihtelua.

15. Osallistujat ovat kiinnostuneita järjestelyn toiminnasta, koska se vaikuttaa välittömästi heidän vastaisten etuuksiensa tasoon. Osallistujat ovat kiinnostuneita tietämään, onko maksusuoritukset saatu ja onko järjestetty asianmukainen valvonta edunsaajien oikeuksien turvaamiseksi. Työnantajaa kiinnostaa järjestelyn tehokas ja oikeudenmukainen toiminta.

16. Maksupohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa säännöllisesti informaatiota järjestelystä ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta. Kyseinen tavoite saavutetaan yleensä laatimalla tilinpäätös, joka sisältää:

a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista kauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä, sääntöjä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;

b) laskelmat, joissa esitetään kauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema kauden päättyessä; sekä

c) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

17. Etuuspohjaisen järjestelyn tilinpäätöksen on sisällettävä joko:

a) laskelma, joka osoittaa:

i) etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden;

▼B

ii) luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; ja

iii) näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen; tai

b) laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden ja sisältää joko:

i) liitetiedot, joissa esitetään luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; tai

ii) viittauksen tähän informaatioon, joka sisältyy liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu ►M5 raportointikauden päättymispäivälle ◄, perusteena on käytettävä viimeisimpiä laskelmia ja ilmoitettava, mille päivälle ne on laadittu.

18. Kappaleessa 17 tarkoitetun luvattujen eläke-etuuksien nykyarvon on perustuttava järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattuihin, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuviin etuuksiin käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoa tai ennakoituja palkkatasoja, ja käytetty peruste ilmoitetaan. Myös sellaiset vakuutusmatemaattisten oletusten muutokset, joilla on ollut merkittävä vaikutus luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattiseen nykyarvoon, on ilmoitettava.

19. Tilinpäätöksessä on selostettava luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon ja etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden välistä suhdetta sekä luvattujen etuuksien rahoittamisperiaatteita.

20. Etuuspohjaisessa järjestelyssä luvattujen eläke-etuuksien maksaminen riippuu järjestelyn taloudellisesta asemasta ja rahoittajien kyvystä suorittaa maksuja järjestelyyn tulevaisuudessa sekä järjestelyn sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta ja toiminnan tehokkuudesta.

21. Etuuspohjaisessa järjestelyssä tarvitaan määräajoin vakuutusmatemaatikon palveluja järjestelyn taloudellisen aseman arvioimiseksi, oletusten tarkistamiseksi ja järjestelyyn tehtävien vastaisten maksusuoritusten tasoa koskevien suositusten saamiseksi.

22. Etuuspohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa järjestelyn taloudellisista resursseista ja toiminnasta säännöllisesti informaatiota, joka on hyödyllistä arvioitaessa resurssien kertymisen ja järjestelyn mukaisten etuuksien välistä suhdetta eri ajankohtina. Tämä tavoite saavutetaan yleensä laatimalla tilinpäätös, joka sisältää:

a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista kauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;

b) laskelmat, joissa esitetään kauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema kauden päättyessä;

c) vakuutusmatemaattisen informaation joko osana laskelmia tai erillisenä raporttina; sekä

d) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

▼B

Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo

23. Odotettavissa olevien, eläke-etuusjärjestelystä suoritettavien maksujen nykyarvo voidaan laskea ja esittää käyttäen tarkasteluhetken palkkatasoja tai osallistujien eläkkeelle jäämisajankohtaan saakka ennakoituja palkkatasoja.

24. Tarkasteluhetken palkkatasoon perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:

a) luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo, joka on kustakin osallistujasta sillä hetkellä aiheutuvien määrien summa, voidaan laskea objektiivisemmin kuin ennakoituja palkkatasoja käytettäessä, koska se sisältää vähemmän oletuksia;

b) palkankorotuksista johtuvista etuuksien lisäyksistä tulee järjestelyn velvoitteita palkankorotuksen toteutumisajankohtana; ja

c) tarkasteluhetken palkkatasoja käyttäen laskettu luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo vastaa yleensä läheisemmin sitä määrää, joka tulisi maksettavaksi, jos järjestely lopetettaisiin tai lakkautettaisiin.

25. Ennakoituihin palkkatasoihin perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:

a) taloudellinen informaatio tulisi tuottaa toiminnan jatkuvuuteen perustuen huolimatta siitä, että joudutaan tekemään oletuksia ja arvioita;

b) loppupalkkaan perustuvissa järjestelyissä etuudet määritetään perustuen palkkoihin eläkkeellejääntiajankohtana tai lähellä sitä; näin ollen palkat, maksusuoritusten tasot ja tuottoasteet on ennakoitava; ja

c) palkkojen ennakoimatta jättäminen silloin, kun suurin osa rahastoinnista perustuu ennakoituihin palkkoihin, saattaa johtaa näennäisen ylikatteen esittämiseen, vaikka järjestely ei ole ylikatettu tai riittävän rahastoinnin esittämiseen, vaikka järjestely on alikatettu.

26. Tarkasteluhetken palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään järjestely tilinpäätöksessä raportointipäivään mennessä ansaittuja etuuksia koskevan velvoitteen osoittamiseksi. Ennakoituihin palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään osoittamaan mahdollista velvoitetta perustuen toiminnan jatkuvuuteen, johon yleensä myös rahastointi perustuu. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa koskevien tietojen lisäksi saattaa olla tarpeen antaa riittävä selostus, jossa selvästi osoitetaan, mitä taustaa vasten luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa tulee tarkastella. Tällaisessa selostuksessa voidaan tarkastella suunnitellun vastaisen rahastoinnin riittävyyttä ja ennakoituihin palkkoihin perustuvia rahastointiperiaatteita. Se voidaan sisällyttää tilinpäätökseen tai vakuutusmatemaatikon raporttiin.

▼B

Vakuutusmatemaattisten laskelmien laatimisväli

27. Useissa maissa vakuutusmatemaattisia laskelmia ei hankita useammin kuin kerran kolmessa vuodessa. Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu ►M5 raportointikauden päättymispäivälle ◄, perusteena käytetään viimeisintä laskelmaa ja ilmoitetaan, mille päivälle se on laadittu.

Tilinpäätöksen sisältö

28. Etuuspohjaisia järjestelyjä koskeva informaatio esitetään käyttäen yhtä seuraavista malleista, jotka kuvastavat erilaisia käytäntöjä vakuutusmatemaattisen informaation esittämisessä ja sitä koskevien tietojen antamisessa:

a) tilinpäätökseen sisällytetään laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden, luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon sekä näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen. Järjestelyn tilinpäätös sisältää myös laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon muutoksista. Tilinpäätökseen voidaan liittää myös erillinen vakuutusmatemaatikon raportti, joka tukee luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa;

b) tilinpäätös, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään laskelmien liitetietona. Tilinpäätös voi sisältää vakuutusmatemaatikon raportin, joka tukee luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa; ja

c) tilinpäätös, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista, ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo sisältyy erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Kussakin mallissa laskelmiin voi liittyä myös asiamiehen kertomus, joka on johdon tai hallituksen kertomuksen luonteinen, sekä sijoituksia koskeva raportti.

29. Kappaleissa 28(a) ja 28(b) kuvattujen mallien kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien määrän esittäminen ja muu kyseisellä lähestymistavalla tuotettu informaatio auttavat käyttäjiä arvioimaan järjestelyn senhetkistä tilaa ja sitä, miten todennäköisesti järjestelyn velvoitteet täytetään. He ovat myös sitä mieltä, että tilinpäätösten tulee olla muodoltaan täydellisiä sellaisenaan eikä niiden pidä tukeutua mukana seuraaviin laskelmiin. Jotkut kuitenkin uskovat, että kappaleessa 28 (a) kuvattu malli saattaisi antaa käsityksen, että on olemassa velka, kun sitä vastoin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisella nykyarvolla ei heidän mielestään ole kaikkia velan ominaisuuksia.

▼B

30. Kappaleessa 28 (c) kuvatun mallin kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa ei pidä sisällyttää etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskevaan laskelmaan kuten kappaleessa 28 (a) kuvatussa mallissa tai edes esittää liitetietona kuten kohdassa 28 (b), koska silloin sitä verrataan välittömästi järjestelyyn kuuluviin varoihin, eikä tällainen vertailu ole välttämättä perusteltu. He esittävät, että vakuutusmatemaatikot eivät välttämättä vertaa luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa sijoitusten markkina-arvoon vaan saattavat sen sijaan arvioida sijoituksista saatavien odotettujen rahavirtojen nykyarvoa. Sen vuoksi tämän mallin kannattajat uskovat, että tällainen vertailu ei todennäköisesti kuvasta vakuutusmatemaatikon kokonaisarviota järjestelystä ja että se voitaisiin ymmärtää väärin. Jotkut uskovat myös, että riippumatta siitä, esitetäänkö lukuja vai ei, luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio tulee sisällyttää ainoastaan erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin, jossa voidaan antaa asianmukainen selostus.

31. Tässä standardissa hyväksytään näkemykset sen puolesta, että luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio saadaan esittää erillisessä vakuutusmatemaatikon raportissa. Tässä kielletään väitteet, jotka on esitetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon numeerista esittämistä vastaan. Kappaleissa 28(a) ja 28(b) kuvattuja malleja pidetään näin ollen tämän standardin mukaan hyväksyttävinä samoin kuin kappaleessa 28(c) kuvattua mallia, kunhan tilinpäätökseen sisältyy viittaus vakuutusmatemaatikon raporttiin, joka on liitteenä ja sisältää luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon.

KAIKKI JÄRJESTELYT

Järjestelyyn kuuluvien varojen arvostaminen

32. Eläke-etuusjärjestelyn sijoitukset on kirjattava käypiin arvoihin. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on niiden markkina-arvo. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, on esitettävä syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä.

33. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on tavallisesti niiden markkina-arvo, koska sitä pidetään hyödyllisimpänä raportointipäivän arvopapereiden ja kauden sijoitustoiminnan tuloksen kuvaajana. Ne arvopaperit, joilla on kiinteä lunastusarvo ja jotka on hankittu järjestelyn velvoitteiden tai määrätyn osan niistä kattamiseksi, voidaan kirjata niiden lopulliseen lunastusarvoon perustuviin määriin siten, että oletetaan vakiotuottoaste eräpäivään asti. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, kuten esimerkiksi kokonaan omistettu yhteisö, esitetään syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä. Siltä osin kuin sijoitukset on merkitty taseeseen muuhun määrään kuin markkina-arvoon tai käypään arvoon, esitetään yleensä myös käypä arvo. Rahaston toiminnassa käytettäviä varoja käsitellään kirjanpidossa asianomaisten standardien mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

34. Eläke-etuusjärjestelyn tilinpäätöksen on sisällettävä myös seuraavat tiedot riippumatta siitä, onko järjestely etuuspohjainen vai maksupohjainen:

a) laskelma etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista;

▼B

b) yhteenveto merkittävistä laatimisperiaatteista; ja

c) kuvaus järjestelystä sekä kauden aikana järjestelyssä tapahtuneiden muutosten vaikutus.

35. Eläke-etuusjärjestelyistä tuotettavat tilinpäätökset sisältävät seuraavat tiedot soveltuvilta osin:

a) etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskeva laskelma, jossa esitetään:

i) varat kauden lopussa sopivalla tavalla jaoteltuina;

ii) varojen arvostusperuste;

iii) tiedot yksittäisistä sijoituksista, jotka ylittävät joko 5 % etuuksiin käytettävissä olevista nettovaroista tai 5 % jostakin arvopaperiluokasta tai -tyypistä;

iv) tiedot sijoituksista työnantajayritykseen; ja

v) muut velat kuin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo;

b) etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksia koskeva laskelma, joka osoittaa:

i) työnantajan suorittamat maksut;

ii) henkilöstön suorittamat maksut;

iii) sijoitustuotot, kuten korot ja osingot;

iv) muut tuotot;

v) maksetut tai maksettavat etuudet (eriteltyinä esimerkiksi eläke-etuuksiin, kuolemantapausetuuksiin, työkyvyttömyysetuuksiin ja kertasuorituksena maksettaviin etuuksiin);

vi) hallinnolliset kulut;

vii) muut kulut;

viii) tuloverot;

ix) luovutusvoitot ja -tappiot sijoituksista sekä sijoitusten arvonmuutokset; sekä

x) järjestelyiden väliset siirrot;

c) kuvaus rahoittamisperiaatteista;

d) etuuspohjaisissa järjestelyissä järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattujen jo suoritettuun työhön perustuvien eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo (joka voidaan jaotella vapaakirjautuneisiin ja vapaakirjautumattomiin etuuksiin) käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoja tai ennakoituja palkkatasoja; tämä informaatio voidaan sisällyttää liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin, jota tulee lukea yhdessä vastaavan tilinpäätöksen kanssa; sekä

e) etuuspohjaisissa järjestelyissä kuvaus tehdyistä merkittävistä vakuutusmatemaattisista oletuksista ja menetelmä, jota on käytetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa laskettaessa.

36. Eläke-etuusjärjestelyn raportti sisältää kuvauksen järjestelystä joko osana tilinpäätöstä tai erillisenä raporttina. Siinä voidaan esittää:

a) työnantajien nimet ja järjestelyyn kuuluvat henkilöstöryhmät;

▼B

b) etuuksia saavien osallistujien ja muiden osallistujien lukumäärä asianmukaisella tavalla jaoteltuina;

c) järjestelyn tyyppi — maksupohjainen vai etuuspohjainen;

d) tieto siitä, suorittavatko osallistujat maksuja järjestelyyn;

e) kuvaus osallistujille luvatuista eläke-etuuksista;

f) kuvaus järjestelyn purkamista koskevista ehdoista; sekä

g) raportin kattamana ajanjaksona tapahtuneet muutokset kohdissa (a)–(f).

Usein viitataan toisiin asiakirjoihin, jotka ovat helposti käyttäjien saatavissa ja joissa järjestelyä kuvataan, ja raporttiin sisällytetään vain kyseisten asiakirjojen laatimisen jälkeen tapahtuneita muutoksia koskeva informaatio.

VOIMAANTULO

37. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1988 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöksiin.

▼M11

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 27

Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös

SOVELTAMISALA

1 **Tätä standardia on sovellettava emoyrityksen määräysvallassa olevien yhteisöjen muodostamaa ryhmää koskevan konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen.**

2 Tässä standardissa ei käsitellä liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyssä sovellettavia menetelmiä ja niiden vaikutuksia konsernitilinpäätöksen laatimiseen, esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvää liikearvoa (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

3 **Tätä standardia on sovellettava myös tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyyn silloin, kun yhteisö esittää erillistilinpäätöksen joko vapaaehtoisesti tai paikallisten säädösten vaatimuksesta.**

DEFINITIONS

4 **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Konsernitilinpäätös **on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yhden taloudellisen kokonaisuuden tilinpäätös.**

Määräysvalta **on oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.**

Konserni **on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.**

Määräysvallattomien omistajien osuus **on tytäryrityksen oma pääoma, joka ei kuulu välittömästi eikä välillisesti emoyritykselle.**

Emoyritys **on yhteisö, jolla on yksi tai useampia tytäryrityksiä.**

Erillistilinpäätös **on emoyrityksen, osakkuusyrityksen sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan oman pääoman sijoitukseen, sen sijaan, että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.**

Tytäryritys **on toisen yhteisön (jota sanotaan emoyritykseksi) määräysvallassa oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.**

5 Emoyritys tai sen tytäryritys voi olla sijoittajayrityksenä osakkuusyrityksessä tai osapuolena yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä. Tällöin tämän standardin mukaisesti laadittavaa ja esitettävää konsernitilinpäätöstä laadittaessa noudatetaan myös IAS 28:aa Sijoitukset osakkuusyrityksiin ja IAS 31:tä *Osuudet yhteisyrityksissä*.

6 Kun kyseessä on kappaleessa 5 kuvattu yhteisö, erillistilinpäätöksellä tarkoitetaan tilinpäätöstä, joka laaditaan ja esitetään kappaleessa 5 tarkoitetun tilinpäätöksen lisäksi. Erillistilinpäätös voidaan liittää tai olla liittämättä tällaiseen tilinpäätökseen tai esittää tai olla esittämättä sen yhteydessä.

▼M11

7 Jos yhteisöllä ei ole lainkaan tytäryrityksiä tai osakkuusyrityksiä eikä se ole osapuolena yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, sen tilinpäätös ei ole erillistilinpäätös.

8 Jos emoyritys on kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN ESITTÄMINEN

9 Muun kuin kappaleessa 10 kuvatun emoyrityksen on esitettävä konsernitilinpäätös, johon se yhdistelee tytäryrityksensä tämän standardin mukaisesti.

10 Emoyrityksen ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) emoyritys on itse kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen toisille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että emoyritys ei esitä konsernitilinpäätöstä, ja nämä eivät vastusta sitä;

b) emoyrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

c) emoyritys ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä; ja

d) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja emoyrityksen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.

11 Jos emoyritys päättää kappaleen 10 mukaisesti olla esittämättä konsernitilinpäätöstä ja esittää ainoastaan erillistilinpäätöksen, se noudattaa kappaleita 38–43.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAAJUUS

12 Konsernitilinpäätöksen on sisällettävä emoyrityksen kaikki tytäryritykset ([1]).

13 Määräysvallan oletetaan toteutuvan silloin, kun emoyritys omistaa suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti enemmän kuin puolet äänivallasta, paitsi jos poikkeuksellisissa tapauksissa pystytään selkeästi osoittamaan, että tällainen omistus ei aikaansaa määräysvaltaa. Määräysvalta toteutuu myös silloin, kun emoyritys omistaa puolet tai vähemmän kuin puolet äänivallasta yhteisössä, kun sillä on: ([2])

a) oikeus enempään kuin puoleen äänivallasta toisten sijoittajien kanssa tehdyn sopimuksen perusteella;

([1]) Jos tytäryritys hankinta-ajankohtana täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaan, sitä on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

([2]) Ks. myös SIC-12 *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitustavarten perustetut yksiköt*.

▼M11

b) oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista säädöksen tai sopimuksen perusteella;

c) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenistä ja kyseinen hallitus tai muu hallintoelin käyttää määräysvaltaa yhteisössä; tai

d) oikeus käyttää äänten enemmistöä hallituksen tai vastaavan hallintoelimen kokouksissa, ja kyseinen hallitus tai muu hallintoelin käyttää määräysvaltaa yhteisössä.

14 Yhteisö saattaa omistaa osakkeiden merkintäoikeuksia, osakkeiden osto-optioita, kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevia vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, jotka pystyvät antamaan yhteisölle lisää äänivaltaa tai pienentämään muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista (potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto suoritetaan. Arvioitaessa, onko yhteisöllä oikeus määrätä toisen yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista, otetaan huomioon sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, joka on tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, samoin kuin toisten yhteisöjen potentiaalinen äänivalta. Potentiaalinen äänivalta ei ole tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.

15 Kun yhteisö arvioi, onko potentiaalisella äänivallalla vaikutusta määräysvaltaan, se tutkii kaikki potentiaaliseen äänivaltaan vaikuttavat seikat ja olosuhteet (esimerkiksi potentiaaliseen äänivallan toteuttamiseen liittyvät ehdot ja muut sopimukseen perustuvat järjestelyt erikseen ja yhdessä tarkasteltuina), lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yhteisön taloudellisia mahdollisuuksia tällaisten oikeuksien käyttämiseen tai vaihtojen suorittamiseen.

16 Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen pelkästään sillä perusteella, että sijoittajayritys on pääomasijoittaja, sijoitusrahasto tai muu vastaavanlainen yhteisö.

17 Tytäryritystä ei jätetä yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen sillä perusteella, että sen liiketoiminta poikkeaa muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen liiketoiminnasta. Tuotettava informaatio on merkityksellistä, kun tällaiset tytäryritykset yhdistellään ja konsernitilinpäätöksessä esitetään lisätietoja tytäryritysten erilaisesta liiketoiminnasta. Esimerkiksi IFRS 8:n *Toimintasegmentit* edellyttämät tiedot ovat avuksi selvitettäessä konsernin eri liiketoimintojen merkittävyyttä.

KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

18 Konsernitilinpäätöstä laatiessaan yhteisö yhdistää emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset rivi riviltä laskemalla yhteen samanlaiset varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen ja kulujen erät. Jotta konsernitilinpäätös esittäisi konsernia koskevan taloudellisen informaation ikään kuin kyseessä olisi yhtä taloudellista kokonaisuutta koskeva informaatio, suoritetaan tämän jälkeen seuraavat toimenpiteet:

a) emoyrityksen kuhunkin tytäryritykseen tekemän sijoituksen kirjanpitoarvo ja emoyrityksen osuus kunkin tytäryrityksen omasta pääomasta eliminoidaan (ks. IFRS 3, jossa kuvataan tästä johtuvan liikearvon käsittely);

▼M11

b) määritetään määräysvallattomien omistajien osuudet konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten voitosta tai tappiosta raportointikaudelta; ja

c) määräysvallattomien omistajien osuudet konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tytäryritysten nettovarallisuudesta erotetaan emoyrityksen omistusosuudesta. Määräysvallattomien omistajien osuus nettovarallisuudesta koostuu:

i) IFRS 3:n mukaisesti lasketusta määräysvallattomien omistajien osuudesta alkuperäisen yhdistämisen ajankohtana; ja

ii) määräysvallattomien omistajien osuudesta oman pääoman muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet yhdistämisen jälkeen.

19 Silloin kun esiintyy potentiaalista äänivaltaa, emoyritykselle ja määräysvallattomille omistajille kohdistettavat osuudet voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksista määritetään senhetkisten omistusosuuksien perusteella ilman, että otetaan huomioon mahdollinen potentiaalisen äänivallan toteutumiseen johtava oikeuksien käyttö tai vaihdon suorittaminen.

20 Konsernin sisäiset saamiset ja velat, liiketoimet, tuotot ja kulut on eliminoitava kokonaisuudessaan.

21 Konsernin sisäiset saamiset ja velat sekä liiketoimet, sisältäen tuotot, kulut ja osingot, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, jotka on sisällytetty omaisuuseriin, kuten vaihto-omaisuuteen ja käyttöomaisuuteen, eliminoidaan kokonaisuudessaan. Konsernin sisäiset tappiot saattavat viitata arvonalentumiseen, joka on kirjattava konsernitilinpäätöksessä. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvien voittojen ja tappioiden eliminoimisesta syntyviin väliaikaisiin eroihin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot*.

22 Konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävät emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset on laadittava samalle päivälle. Silloin kun emoyrityksen ja tytäryrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivinä, tytäryritys laatii lisäksi konsernitilinpäätöstä varten tilinpäätöksen samalle päivälle kuin emoyrityksen tilinpäätös, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista.

23 Silloin kun konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävä tytäryrityksen tilinpäätös laaditaan kappaleen 22 mukaisesti päivälle, joka poikkeaa emoyrityksen tilinpäätöspäivästä, on tehtävä oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisen ajankohdan ja emoyrityksen tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai tapahtumien vaikutus. Emo- ja tytäryrityksen raportointikausien päättymispäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pidempi. Raportointikausien pituuden ja raportointikausien päättymispäivien välisen mahdollisen eron on oltava samat kaudesta toiseen.

24 Konsernitilinpäätös on laadittava soveltaen yhtenäisiä laatimisperiaatteita samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin.

25 Jos konserniin kuuluva yhteisö soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin konsernitilinpäätöksessä sovelletaan samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin, kyseisen yhteisön tilinpäätökseen tehdään tarvittavat oikaisut konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

▼M11

26 Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen IFRS 3:ssa määritellystä hankinta-ajankohdasta alkaen. Tytäryrityksen tuottojen ja kulujen on perustuttava varojen ja velkojen arvoihin, jotka on merkitty emoyrityksen konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana. Esimerkiksi konsernin laajaan tuloslaskelmaan merkittävien hankinta-ajankohdan jälkeisten poistojen on perustuttava asianomaisten poistojen kohteena olevien omaisuuserien käypiin arvoihin, jotka on merkitty konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana. Tytäryrityksen tuotot ja kulut sisällytetään konsernitilinpäätökseen siihen päivään asti, jona emoyrityksen määräysvalta tytäryrityksessä lakkaa.

27 Määräysvallattomien omistajien osuus on esitettävä konsernitaseen omassa pääomassa erillään emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta.

28 Voitto tai tappio sekä kaikki muihin laajan tuloksen eriin kuuluvat erät kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille. Laaja tulos kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulisi negatiivinen.

29 Jos tytäryrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka luokitellaan omaksi pääomaksi ja ovat määräysvallattomien omistajien hallussa, emoyritys laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tytäryrityksen tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

30 Emoyrityksellä tytäryrityksessä olevan omistusosuuden muutokset, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen, käsitellään omaa pääomaa koskevina liiketoimina (ts. liiketoimina omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa).

31 Tällaisissa tapauksissa määräysvaltaisten ja määräysvallattomien omistajien osuuksien kirjanpitoarvot on oikaistava vastaamaan niiden suhteellisia osuuksia tytäryrityksessä. Määrä, jolla määräysvallattomien omistajien osuuteen tehtävä oikaisu eroaa maksetun tai saadun vastikkeen käyvästä arvosta, on kirjattava suoraan omaan pääomaan ja kohdistettava emoyrityksen omistajille.

MÄÄRÄYSVALLAN MENETTÄMINEN

32 Emoyritys voi menettää määräysvallan tytäryrityksessä riippumatta siitä, muuttuuko sen absoluuttinen tai suhteellinen omistusosuus vai ei. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi silloin, kun tytäryritys joutuu valtion, tuomioistuimen, hallintoviranomaisen tai muun viranomaistahon määräysvaltaan. Se voisi johtua myös sopimukseen perustuvasta järjestelystä.

33 Emoyritys saattaa menettää tytäryritystä koskevan määräysvallan kahden tai useamman järjestelyn (liiketoimen) tuloksena. Joskus olosuhteet viittaavat kuitenkin siihen, että useita eri järjestelyjä pitäisi käsitellä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena. Tehdessään päätöstä siitä, käsitelläänkö järjestelyjä yhtenä liiketoimena, emoyrityksen on otettava huomioon järjestelyjen kaikki ehdot ja taloudelliset vaikutukset. Yksi tai useammat seuraavista seikoista saattavat viitata siihen, että emoyrityksen tulisi käsitellä useita eri järjestelyjä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena:

a) Ne on toteutettu samanaikaisesti tai toisiaan ennakoiden.

b) Ne muodostavat yhden liiketoimen, joka on suunniteltu jonkin taloudellisen kokonaisvaikutuksen aikaansaamiseksi.

▼M11

c) Yhden järjestelyn toteutuminen riippuu vähintään yhden muun järjestelyn toteutumisesta.

d) Yksi järjestely ei ole yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti perusteltu, mutta se on taloudellisesti perusteltu tarkasteltuna yhdessä muiden järjestelyjen kanssa. Esimerkki tästä on tilanne, jossa yksi osakkeiden myyntitapahtuma toteutuu alle markkinahinnan ja tämän kompensoi myöhemmin toteutuva myyntitapahtuma markkinahinnan ylittävään hintaan.

34 **Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, se:**

a) kirjaa tytäryrityksen varat (mahdollinen liikearvo mukaan luettuna) ja velat pois taseesta määräysvallan menettämispäivän kirjanpitoarvoihin;

b) kirjaa entisessä tytäryrityksessä määräysvallan menettämispäivänä mahdollisesti olleen määräysvallattomien omistajien osuuden (niille mahdollisesti kuuluvat muut laajan tuloksen erät mukaan luettuina) pois taseesta;

c) kirjaa:

i) määräysvallan menettämiseen johtaneesta liiketoimesta, tapahtumasta tai olosuhteista saadun vastikkeen käyvän arvon, jos vastiketta on saatu; ja

ii) jos määräysvallan menettämiseen johtaneeseen liiketoimeen kuuluu tytäryrityksen osakkeiden jakamista omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa, kyseisen jakamisen;

d) kirjaa entisessä tytäryrityksessä mahdollisesti jäljellä olevan sijoituksen sen määräysvallan menettämispäivän käypään arvoon;

e) siirtää kappaleessa 35 tarkoitetut määrät tulosvaikutteisiksi tai muiden IFRS-standardien sitä vaatiessa siirtää ne suoraan kertyneisiin voittovaroihin; ja

f) kirjaa tästä mahdollisesti syntyvän erotuksen tulosvaikutteisesti emoyritykselle kuuluvaksi voitoksi tai tappioksi.

35 Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, emoyrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen tytäryritykseen liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos emoyritys olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, emoyritys siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää määräysvallan tytäryrityksessä. Esimerkiksi jos tytäryrityksellä on myytävissä olevia rahoitusvaroja ja emoyritys menettää siinä määräysvallan, emoyrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi kyseisiin varoihin liittyvä voitto tai tappio, joka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. Vastaavasti jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys siirrettäisiin kyseisen omaisuuserän myynnin yhteydessä suoraan kertyneisiin voittovaroihin, emoyritys siirtää uudelleenarvostuksesta johtuvan lisäyksen suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun se menettää määräysvallan tytäryrityksessä.

36 **Kun tytäryritystä koskeva määräysvalta menetetään, entisessä tytäryrityksessä mahdollisesti jäljellä olevaa sijoitusta taikka mahdollisia velkoja entiselle tytäryritykselle tai entisellä tytäryrityksellä emoyritykselle olevia velkoja on käsiteltävä kirjanpidossa määräysvallan menettämispäivästä alkaen muiden IFRS-standardien mukaisesti.**

▼M11

37 Entisessä tytäryrityksessä jäljellä olevan sijoituksen määräysvallan menettämispäivän käypää arvoa on pidettävä käypänä arvona, kun alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluva erä IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen mukaisesti*, tai soveltuvissa tapauksissa hankintamenona, kun alun perin kirjataan sijoitus osakkuusyritykseen tai yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön.

TYTÄRYRITYKSIIN, YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVIIN YKSIKKÖIHIN JA OSAKKUUSYRITYKSIIN TEHTYJEN SIJOITUSTEN KÄSITTELY ERILLISTILINPÄÄTÖKSESSÄ

38 Silloin kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen, sijoituksia tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin on käsiteltävä joko:

a) hankintamenoon perustuen, tai

b) IAS 39:n mukaisesti.

Yhteisön on sovellettava jokaiseen sijoitusten ryhmään samaa kirjanpitokäsittelyä. Sijoituksia, jotka käsitellään hankintamenoon perustuen, on käsiteltävä IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* **mukaisesti, jos ne on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti. IAS 39:n mukaisesti käsiteltyjen sijoitusten arvostamisperusteita ei tällöin muuteta.**

38A Yhteisön on merkittävä tytäryritykseltä, yhteisessä määräysvallassa olevalta yksiköltä tai osakkuusyritykseltä saamansa osingot erillistilinpäätökseensä tulosvaikutteisesti, kun sille on syntynyt oikeus osingon saamiseen.

38B Kun emoyritys muuttaa konsernin rakennetta perustamalla uuden yhteisön emoyrityksekseen siten, että seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) uusi emoyritys saa määräysvallan alkuperäisessä emoyrityksessä laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäisen emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan;

b) uudella ja alkuperäisellä konsernilla on samat varat ja velat välittömästi ennen uudelleenorganisointia ja sen jälkeen; ja

c) alkuperäisen emoyrityksen omistajilla on ennen uudelleenorganisointia samat absoluuttiset ja suhteelliset osuudet alkuperäisen ja uuden konsernin nettovarallisuudesta välittömästi ennen uudelleenorganisointia ja sen jälkeen

ja uusi emoyritys käsittelee sijoitustaan alkuperäiseen emoyritykseen erillistilinpäätöksessään kappaleen 38(a) mukaisesti, uuden emoyrityksen on määritettävä hankintamenoksi sen osuuden kirjanpitoarvo, joka sillä on alkuperäisen emoyrityksen erillistilinpäätöksen osoittamista oman pääoman eristä uudelleenorganisoinnin toteutumisajankohtana.

38C Vastaavasti yhteisö, joka ei itse ole emoyritys, saattaisi perustaa uuden yhteisön emoyrityksekseen siten, että kappaleen 38B mukaiset kriteerit täyttyvät. Kappaleen 38B vaatimuksia sovelletaan samalla tavoin myös tällaisiin uudelleenorganisointeihin. Tällöin viitataan ”alkuperäisen emoyrityksen” ja ”alkuperäisen konsernin” sijaan ”alkuperäiseen yhteisöön”.

▼M11

39 Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen. Kun yhteisö laatii IFRS-standardien mukaisen erillistilinpäätöksen, sovelletaan kappaleita 38 ja 40–43. Yhteisö laatii myös yleisesti saatavissa olevan kappaleessa 9 vaaditun konsernitilinpäätöksen, paitsi milloin kappaleen 10 mukainen helpotus on sovellettavissa.

40 Jos sijoituksia yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin käsitellään konsernitilinpäätöksessä IAS 39:n mukaisesti, niitä on käsiteltävä samalla tavalla myös sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

41 Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:

a) emoyrityksen ja tytäryrityksen välisen suhteen luonne silloin, kun emoyritys ei omista enempää kuin puolet äänivallasta suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti;

b) syyt siihen, että suora tai tytäryritysten kautta välillisesti toteutuva omistus, joka kattaa yli puolet äänivallasta sijoituskohteessa, ei synnytä määräysvaltaa;

c) tytäryrityksen raportointikauden päättymispäivä, kun sen tilinpäätöstä käytetään konsernitilinpäätöksen laatimiseen ja tilinpäätös on laadittu eri päivälle tai kattaa eri ajanjakson kuin emoyrityksen tilinpäätös, sekä syy eri aikana päättyvän tai eripituisen kauden käyttämiseen;

d) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esimerkiksi lainajärjestelyistä tai viranomaistahojen vaatimuksista) luonne ja laajuus, jotka heikentävät tytäryritysten kykyä siirtää varoja emoyritykselle käteisosinkoina tai kykyä maksaa lainoja takaisin;

e) taulukko, joka osoittaa, miten emoyrityksellä tytäryrityksessä olevan omistusosuuden muutokset, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen, vaikuttavat emoyrityksen omistajille kuuluvaan omaan pääomaan; ja

f) jos tytäryritystä koskeva määräysvalta on menetetty, emoyrityksen on ilmoitettava kappaleen 34 mukaisesti kirjattu voitto tai tappio, jos sellaista on, ja:

i) kyseisen voiton tai tappion se osuus, joka johtuu entisessä tytäryrityksessä jäljellä olevan sijoituksen arvostamisesta määräysvallan menettämispäivän käypään arvoon; ja

ii) laajan tuloslaskelman erä(t), johon (tai joihin) voitto tai tappio on kirjattu (ellei sitä esitetä laajassa tuloslaskelmassa omana eränään).

42 Kun emoyritys, joka kappaleen 10 mukaisesti päättää olla laatimatta konsernitilinpäätöstä, laatii erillistilinpäätöksen, tässä erillistilinpäätöksessä on esitettävä:

a) että kyseinen tilinpäätös on erillistilinpäätös; että on käytetty oikeutta jättää konsernitilinpäätös laatimatta; mikä on nimeltään ja missä valtiossa on rekisteröity tai pitää kotipaikkaansa sellainen yhteisö, jonka IFRS-standardien mukaisesti laadittu konsernitilinpäätös on yleisesti saatavissa; sekä osoite, josta tällainen konsernitilinpäätös on saatavissa;

▼M11

b) luettelo merkittävistä sijoituksista tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin, sisältäen nimen, valtion jossa yhteisö on rekisteröity tai jossa sillä on kotipaikka, omistusosuuden sekä osuuden äänivallasta, jos se eroaa omistusosuudesta; ja

c) kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa.

43 **Silloin kun emoyritys (muu kuin kappaleessa 42 tarkoitettu emoyritys), osapuoli, jolla on osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, tai osakkuusyrityksen sijoittajayritys laatii erillistilinpäätöksen, tässä erillistilinpäätöksessä on esitettävä:**

a) että kyseessä on erillistilinpäätös, ja syyt sen laatimiseen, jos laki ei vaadi sitä;

b) luettelo merkittävistä sijoituksista tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin, sisältäen nimen, valtion jossa yhteisö on rekisteröity tai jossa sillä on kotipaikka, omistusosuuden sekä osuuden äänivallasta, jos se eroaa omistusosuudesta; ja

c) kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa;

ja siinä on yksilöitävä se tämän standardin kappaleen 9 tai IAS 28:n ja IAS 31:n mukaisesti laadittu tilinpäätös, johon ne liittyvät.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

44 **Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.**

45 **Yhteisön on sovellettava IASB:n IAS 27:n kappaleisiin 4, 18, 19, 26–37 sekä 41(e) ja (f) vuonna 2008 tekemiä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö ei kuitenkaan saa soveltaa näitä muutoksia ennen 1.7.2009 alkavilla tilikausilla, ellei se sovella myös IFRS 3:a (jonka IASB uudisti vuonna 2008). Jos yhteisö soveltaa muutoksia ennen 1.7.2009, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava muutoksia takautuvasti seuraavin poikkeuksin:**

a) kappaleen 28 muutos, joka koskee laajan tuloksen kohdistamista emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulisi negatiivinen. Näin ollen yhteisö ei saa oikaista voiton tai tappion kohdistamista muutoksen soveltamista edeltäviltä raportointikausilta.

b) kappaleiden 30 ja 31 vaatimukset tytäryrityksessä olevien omistusosuuksien määräysvallan saamisen jälkeisten muutosten kirjanpitokäsittelystä. Täten kappaleiden 30 ja 31 vaatimuksia ei sovelleta niihin muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet ennen kuin yhteisö soveltaa tämän standardin muutoksia.

▼**M11**

c) kappaleiden 34–37 vaatimukset tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä. Yhteisö ei saa oikaista entisessä tytäryrityksessä olevan sijoituksensa kirjanpitoarvoa, jos määräysvalta on menetetty ennen kuin se soveltaa kyseisiä muutoksia. Yhteisö ei myöskään saa laskea uudelleen voittoa tai tappiota, joka johtuu tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä ennen muutosten soveltamista.

45A Kappaletta 38 muutettiin toukokuussa 2008 julkaistulla asiakirjalla IFRS-standardeihin tehdyt parannukset. Yhteisön on sovellettava kyseistä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla ei-takautuvasti siitä päivästä, jona yhteisö sovelsi ensimmäisen kerran IFRS 5:tä. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

45B Toukokuussa 2008 julkaistun *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutokset IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena poistettiin hankintamenoon perustuvan kirjaamisen määritelmä kappaleesta 4 sekä lisättiin kappale 38A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on samanaikaisesti sovellettava IAS 18:aan ja IAS 21:een ja IAS 36:een tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.

45C Toukokuussa 2008 julkaistun *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutokset IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappaleet 38B ja 38C. Yhteisön on sovellettava näitä kappaleita ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla tapahtuviin uudelleenorganisointeihin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Lisäksi yhteisö saa halutessaan soveltaa kappaleita 38B ja 38C takautuvasti kyseisten kappaleiden soveltamisalaan kuuluviin aikaisempiin uudelleenorganisointeihin. Jos yhteisö kuitenkin oikaisee yhdenkin uudelleenorganisoinnin kappaleen 38B tai 38C mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki kyseisten kappaleiden soveltamisalaan kuuluvat myöhemmät uudelleenorganisoinnit. Jos yhteisö soveltaa kappaletta 38B tai 38C aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

IAS 27:n (2003) KUMOAMINEN

46 Tämä standardi korvaa IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (uudistettu 2003).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 28

Sijoitukset osakkuusyrityksiin

SOVELTAMISALA

▼M8

1. Tätä standardia on sovellettava osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyyn. Se ei kuitenkaan koske sellaisia sijoituksia osakkuusyrityksiin, joiden tekijöinä ovat:

(a) pääomasijoittajat, tai

(b) sijoitusrahastot ja muut vastaavanlaiset yhteisöt, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot

ja jotka on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tai luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti. Tällaiset sijoitukset on arvostettava käypään arvoon IAS 39:n mukaisesti, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana ne toteutuvat. Yhteisön, jolla on tällainen sijoitus, on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 37(f) vaadittavat tiedot.

▼B

MÄÄRITELMÄT

2. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Osakkuusyritys on yhteisö, jossa sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta, joka ei ole tytäryritys eikä yhteisyritys ja joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

Konsernitilinpäätös on konsernista laadittu tilinpäätös, joka esitetään niin kuin se olisi yhden taloudellisen kokonaisuuden tilinpäätös.

Määräysvalta on oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.

Pääomaosuusmenetelmä on menetelmä, jonka mukaan sijoitus kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja tämän jälkeen sitä oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella sijoittajayrityksen osuudessa sijoituskohteen nettovarallisuudesta. Sijoittajayritys kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitosta tai tappiosta.

Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun kyseiseen toimintaan liittyvät taloutta ja toimintaa koskevat strategiset päätökset edellyttävät määräysvallan jakavien osapuolten (yhteisyrityksen osapuolten) yksimielistä hyväksymistä.

Erillistilinpäätös on emoyrityksen, osakkuusyrityksen sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan oman pääoman sijoitukseen, sen sijaan, että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.

▼B

Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa.

Tytäryritys on toisen yhteisön (emoyritys) määräysvallassa oleva yhteisö, joka voi olla myös muu kuin osakeyhtiömuotoinen yhteisö, esimerkiksi henkilöyhtiö.

3. Tilinpäätös, jossa on sovellettu pääomaosuusmenetelmää, ei ole erillistilinpäätös, eikä myöskään sellaisen yhteisön tilinpäätös, jolla ei ole yhtäkään tytäryritystä, osakkuusyritystä tai osuutta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ole erillistilinpäätös.

4. Erillistilinpäätös esitetään konsernitilinpäätöksen ja sellaisen tilinpäätöksen lisäksi, jossa sijoituksia käsitellään pääomaosuusmenetelmällä ja johon osapuolten osuudet yhteisyrityksistä yhdistellään omistusosuuden mukaisesti. Erillistilinpäätös voidaan liittää tai olla liittämättä tällaiseen tilinpäätökseen tai esittää tai olla esittämättä sen yhteydessä.

5. Jos yhteisö on IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, IAS 31:n *Osuudet yhteisyrityksissä* kappaleen 2 mukaisesti vapautettu suhteellisen yhdistelyn soveltamisesta tai tämän standardin kappaleen 13(c) mukaisesti vapautettu pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

Huomattava vaikutusvalta

6. Jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai välillisesti (esimerkiksi tytäryritysten kautta) 20 prosenttia tai enemmän äänivallasta sijoituskohteessa, sijoittajayrityksellä oletetaan olevan huomattava vaikutusvalta, jollei pystytä selkeästi osoittamaan, että näin ei ole. Vastaavasti jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai välillisesti (esimerkiksi tytäryritysten kautta) vähemmän kuin 20 prosenttia sijoituskohteen äänivallasta, sijoittajayrityksellä ei oleteta olevan huomattavaa vaikutusvaltaa, jollei tällaista vaikutusvaltaa pystytä selkeästi osoittamaan. Toisen sijoittajan huomattava tai enemmistöön kohdistuva omistus ei välttämättä estä sitä, että sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta.

7. Sijoittajayrityksen huomattava vaikutusvalta tulee tavallisesti osoitetuksi yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:

(a) edustus sijoituskohteen hallituksessa tai vastaavassa hallintoelimessä;

(b) osallistuminen toimintaperiaatteiden luomiseen, esimerkiksi osallistuminen osinkoja ja muuta varojen jakamista koskevaan päätöksentekoon;

(c) olennaiset liiketoimet sijoittajayrityksen ja sijoituskohteen välillä;

(d) johtoon kuuluvien henkilöiden vaihtaminen yhteisöjen välillä; tai

(e) tärkeän teknisen tiedon antaminen.

▼B

8. Yhteisö saattaa omistaa osakkeiden merkintäoikeuksia, osakkeiden osto-optioita, kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevia vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, jotka pystyvät antamaan yhteisölle lisää äänivaltaa tai pienentämään muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista (ts. potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto toteutetaan. Arvioitaessa, onko yhteisöllä huomattava vaikutusvalta, otetaan huomioon sellaisen potentiaalisen äänivallan olemassaolo ja vaikutus, joka on tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, samoin kuin toisten yhteisöjen potentiaalinen äänivalta. Potentiaalinen äänivalta ei ole tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.

9. Kun yhteisö arvioi, onko potentiaalisella äänivallalla vaikutusta huomattavaan vaikutusvaltaan, se tutkii kaikki potentiaaliseen äänivaltaan vaikuttavat seikat ja olosuhteet (esimerkiksi potentiaaliseen äänivallan toteuttamiseen liittyvät ehdot ja muut sopimukseen perustuvat järjestelyt erikseen ja yhdessä tarkasteltuina), lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yhteisön taloudellisia mahdollisuuksia oikeuden käyttämiseen tai vaihdon suorittamiseen.

10. Yhteisö menettää huomattavan vaikutusvallan sijoituskohteeseen, kun se menettää oikeuden osallistua sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon. Huomattava vaikutusvalta voidaan menettää riippumatta siitä, muuttuuko absoluuttinen tai suhteellinen omistusosuus vai ei. On esimerkiksi mahdollista, että osakkuusyritys joutuu valtion, tuomioistuimen, hallintoviranomaisen tai muun viranomaistahon määräysvaltaan. Huomattavan vaikutusvallan menettäminen voi perustua myös sopimusjärjestelyyn.

Pääomaosuusmenetelmä

11. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoitus osakkuusyritykseen kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja kirjanpitoarvoa lisätään tai vähennetään, jotta sijoittajayrityksen osuus sijoituskohteen hankinta-ajankohdan jälkeisistä voitoista tai tappioista tulee otetuksi huomioon. Sijoittajayritys kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitosta tai tappiosta. Sijoituskohteesta saatu varojen jako vähentää sijoituksen kirjanpitoarvoa. ►**M5** Kirjanpitoarvoa voidaan joutua oikaisemaan myös, jos sijoittajayrityksen suhteellisessa osuudessa sijoituskohteen omasta pääomassa tapahtuu muutoksia, jotka johtuvat sijoituskohteen muiden laajan tuloksen erien muutoksista. Tällaisia muutoksia aiheutuu esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta ja muuntoeroista. Sijoittajayrityksen osuus näistä muutoksista kirjataan sijoittajayrityksen muihin laajan tuloksen eriin (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)). ◄

12. Silloin kun esiintyy potentiaalista äänivaltaa, sijoittajayrityksen osuus sijoituskohteen voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksista määritetään senhetkisen omistuksen perusteella, ilman että otetaan huomioon mahdollinen potentiaalisen äänivallan toteutumiseen johtava oikeuksien käyttö tai vaihdon suorittaminen.

▼B

PÄÄOMAOSUUSMENETELMÄN SOVELTAMINEN

13. Sijoitus osakkuusyritykseen on käsiteltävä pääomaosuusmenetelmällä, paitsi silloin kun:

a) sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;

b) IAS 27:n kappaleen 10 mukainen poikkeussääntö, jonka mukaan emoyrityksen, jolla on myös sijoitus osakkuusyritykseen, ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä, on sovellettavissa; tai

c) kaikki seuraavat kohdat toteutuvat:

i) sijoittajayritys on kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen toisille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että sijoittajayritys ei sovella pääomaosuusmenetelmää, ja nämä eivät vastusta sitä;

ii) sijoittajayrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

iii) sijoittajayritys ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä; ja

iv) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja sijoittajayrityksen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.

14. Kappaleessa 13(a) kuvatut sijoitukset on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 5:n mukaisesti.

15. Silloin kun osakkuusyritykseen tehty sijoitus, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on oikaistava vastaavasti siitä kaudesta alkaen, jolla sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

16. [Poistettu]

17. Tuottojen kirjaaminen saadun voitonjaon perusteella ei välttämättä osoita pätevällä tavalla tuottoa, jonka sijoittajayritys on ansainnut sijoituksestaan osakkuusyritykseen, koska saadulla voitonjaolla saattaa olla vain vähän yhteyttä osakkuusyrityksen tulokseen. Koska sijoittajayrityksellä on osakkuusyrityksessä huomattava vaikutusvalta, sillä on osallisuutensa osakkuusyrityksen tuloksellisuuteen ja näin ollen sijoituksensa tuottoon. Sijoittajayritys käsittelee tätä osallisuuttaan laajentamalla tilinpäätöstään niin, että siihen sisällytetään sijoittajayrityksen osuus tällaisen osakkuusyrityksen voitoista tai tappioista. Pääomaosuusmenetelmän soveltaminen johtaa näin ollen sijoittajayrityksen nettovarallisuuden ja voiton tai tappion informatiivisempaan esittämiseen.

▼M11

18. Sijoittajayrityksen on lopetettava pääomaosuusmenetelmän soveltaminen sinä päivänä, jona sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta osakkuusyrityksessä, ja sen on tuosta päivästä alkaen käsiteltävä sijoitusta IAS 39:n mukaisesti, edellyttäen ettei osakkuusyrityksestä tule tytäryritystä tai IAS 31:ssä määriteltyä yhteisyritystä. Kun huomattava vaikutusvalta menetetään, sijoittajayrityksen on arvostettava entisessä osakkuusyrityksessä mahdollisesti jäljellä oleva sijoituksensa käypään arvoon. Sijoittajayrityksen on kirjattava tulosvaikutteisesti seuraavien erien välinen erotus:

a) jäljellä olevan sijoituksen käypä arvo ja mahdollinen luovutustulo osakkuusyritysosuuden osasta; ja

b) sijoituksen kirjanpitoarvo huomattavan vaikutusvallan menettämispäivänä.

19. Kun sijoitus lakkaa olemasta osakkuusyritys ja sitä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti, sijoituksen käypää arvoa päivänä, jona se lakkaa olemasta osakkuusyritys, on pidettävä sen käypänä arvona, kun se alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IAS 39:n mukaisesti.

19A. Jos sijoittajayritys menettää huomattavan vaikutusvallan osakkuusyrityksessä, sijoittajayrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen osakkuusyritykseen liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos osakkuusyritys olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos osakkuusyrityksen aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjaama voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, sijoittajayritys siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää huomattavan vaikutusvallan osakkuusyrityksessä. Esimerkiksi jos osakkuusyrityksellä on myytävissä olevia rahoitusvaroja ja sijoittajayritys menettää huomattavan vaikutusvallan osakkuusyrityksessä, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi kyseisiin varoihin liittyvä voitto tai tappio, joka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. Jos sijoittajayrityksen omistusosuus osakkuusyrityksessä pienenee mutta sijoitus on edelleen osakkuusyritys, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta voitosta tai tappiosta.

▼B

20. Monet pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa suoritettavat toimenpiteet ovat samankaltaisia kuin IAS 27:ssä kuvatut konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteet. Lisäksi käsitteitä, jotka ovat tytäryrityksen hankintaan sovellettavan kirjanpitokäsittelyn pohjana, sovelletaan myös osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankinnan käsittelyyn.

21. Konsernin osuus osakkuusyrityksestä on emoyrityksen ja sen tytäryritysten omistusten yhteismäärä. Konsernin muiden osakkuusyritysten tai yhteisyritysten omistuksia ei oteta tässä huomioon. Silloin kun osakkuusyrityksellä on tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksiä, pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa otetaan huomioon sellainen voitto tai tappio ja sellaiset nettovarat, jotka on merkitty osakkuusyrityksen tilinpäätökseen (ja sisältävät osakkuusyrityksen osuuden sen osakkuus- ja yhteisyritysten voitoista tai tappioista ja nettovaroista) sen jälkeen, kun niihin on tehty tarvittavat oikaisut yhtenäisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin pääsemiseksi (ks. kappaleet 26 ja 27).

▼B

22. Voitoista ja tappioista, jotka johtuvat sijoittajayrityksen (mukaan lukien sen yhdistellyt tytäryritykset) ja osakkuusyrityksen välisistä ”ylöspäin” ja ”alaspäin” toteutuneista liiketoimista, otetaan sijoittajayrityksen tilinpäätöksessä huomioon vain se osa, joka liittyy ulkopuolisten sijoittajien osuuteen osakkuusyrityksestä. ”Ylöspäin” toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi hyödykkeiden myynnit osakkuusyritykseltä sijoittajayritykselle. ”Alaspäin” toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi omaisuuserien myynnit sijoittajayritykseltä osakkuusyritykselle. Sijoittajayrityksen osuus näistä liiketoimista osakkuusyritykselle syntyneistä voitoista ja tappioista eliminoidaan.

▼M12

23. Osakkuusyritykseen tehtyä sijoitusta käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siitä päivästä alkaen, jona siitä tulee osakkuusyritys. Mahdollista eroa, joka syntyy sijoituksen hankintamenon ylittäessä tai alittaessa sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta, käsitellään sijoituksen hankinnan yhteydessä seuraavasti:

a) osakkuusyritykseen liittyvä liikearvo sisällytetään sijoituksen kirjanpitoarvoon. Tästä liikearvosta ei saa tehdä poistoja.

b) määrä, jolla sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää sijoituksen hankintamenon, otetaan huomioon tuottoina määritettäessä sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta kaudella, jonka aikana sijoitus on hankittu.

▼B

Sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksen hankinnan jälkeisistä voitoista tai tappioista oikaistaan asianmukaisesti niin, että esimerkiksi poistojen kohteena olevista omaisuuseristä tehtävät hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin perustuvat poistot tulevat otetuiksi huomioon. Vastaavasti oikaistaan sijoittajayrityksen osuutta osakkuusyrityksen hankinnan jälkeisistä voitoista tai tappioista asianmukaisesti, jotta otettaisiin huomioon osakkuusyrityksen kirjaamat arvonalentumistappiot esimerkiksi liikearvosta tai aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä.

24. Sijoittajayritys käyttää pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan osakkuusyrityksen viimeisintä saatavissa olevaa tilinpäätöstä. ►M5 Silloin kun sijoittajayrityksen ja osakkuusyrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivänä, osakkuusyritys laatii sijoittajayrityksen käyttöön tilinpäätöksen samalle päivälle kuin sijoittajayrityksen tilinpäätös, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. ◄

25. Silloin kun ►M5 pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa käytettävä osakkuusyrityksen tilinpäätös laaditaan eri päivälle kuin sijoittajayrityksen tilinpäätös ◄, joka poikkeaa sijoitusyrityksen raportointikauden päättymispäivästä, on tehtävä oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisen ajankohdan ja sijoittajayrityksen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai muiden tapahtumien vaikutus. ►M5 Sijoittajayrityksen ja osakkuusyrityksen raportointikausien päättymispäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pidempi. Raportointikausien pituuden ja raportointikausien päättymispäivien välisen eron on oltava samat kaudesta toiseen. ◄

26. Sijoittajayrityksen tilinpäätös on laadittava niin, että samanlaisiin, samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin ja tapahtumiin sovelletaan yhtenäisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.

▼B

27. Mikäli osakkuusyritys soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin ne, joita sijoittajayritys soveltaa samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin, on pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa tehtävä tarvittavat oikaisut, joiden avulla osakkuusyrityksen noudattamat periaatteet saatetaan yhdenmukaisiksi sijoittajayrityksen noudattamien periaatteiden kanssa.

28. Mikäli osakkuusyrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka ovat muiden kuin sijoittajayrityksen hallussa ja jotka luokitellaan omaksi pääomaksi, sijoittajayritys laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

29. Jos sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen tappioista on yhtä suuri tai suurempi kuin sen osuus osakkuusyrityksestä, sijoittajayritys ei kirjaa osuuttaan sen ylittävistä tappioista. Osuudella osakkuusyrityksestä tarkoitetaan osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen pääomaosuusmenetelmän mukaista kirjanpitoarvoa sekä mahdollisia muita pitkäaikaisia sijoituksia, jotka tosiasiallisesti ovat osa sijoittajayrityksen nettosijoitusta osakkuusyritykseen. Esimerkiksi erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu ja jonka suorittaminen ei ole ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa todennäköistä, on tosiasialliselta luonteeltaan yhteisön kyseiseen osakkuusyritykseen tekemän sijoituksen jatke. Tällaisiin eriin voi kuulua esimerkiksi etuosakkeita ja pitkäaikaisia saamisia tai lainoja, mutta niihin eivät kuulu myyntisaamiset, ostovelat eivätkä pitkäaikaiset saamiset, joilla on riittävä vakuus, kuten vakuudelliset lainat. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa kirjattavat tappiot, jotka ylittävät sijoittajayrityksen sijoituksen kantaosakkeisiin, kohdistetaan sijoittajayrityksen muille osakkuusyritystä koskevan sijoituksen osille käänteisessä etuoikeusjärjestyksessä (toisin sanoen päinvastoin kuin etuoikeusjärjestys likvidaatiotilanteessa).

30. Kun sijoittajayrityksen osuus on pienentynyt nollan suuruiseksi, lisätappioita otetaan huomioon ja velkaa kirjataan vain siihen määrään asti kuin sijoittajayrityksellä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite tai se on suorittanut maksuja osakkuusyrityksen puolesta. Jos osakkuusyritys myöhemmin näyttää voittoa, sijoittajayritys jatkaa osuutensa kirjaamista kyseisistä voitoista vasta sen jälkeen, kun sen osuus voitoista on yhtä suuri kuin kirjaamaton osuus tappioista.

Arvonalentumistappiot

31. Sovellettuaan pääomaosuusmenetelmää ja kirjattuaan osakkuusyrityksen tappiot kappaleen 29 mukaisesti sijoittajayritys soveltaa IAS 39:n vaatimuksia määrittääkseen, onko osakkuusyritykseen tehdystä nettosijoituksesta tarpeellista kirjata lisää arvonalentumistappiota.

32. Sijoittaja soveltaa IAS 39:n mukaisia vaatimuksia myös määrittäessään, kirjataanko lisää arvonalentumistappiota sellaisesta osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta, joka ei ole osa nettosijoitusta, ja minkä suuruinen tämä arvonalentumistappio on.

▼M8

33. Koska liikearvoa, joka on osa osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvosta, ei kirjata erikseen, sille ei tehdä erikseen arvonalentumistestiä IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* sisältämien, liikearvon arvoalentumistestausta koskevien vaatimusten mukaisesti. Sen sijaan sijoituksen koko kirjanpitoarvo testataan arvonalentumisen varalta yhtenä omaisuuseränä IAS 36:n mukaisesti vertaamalla siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää (käyttöarvo tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi) sen kirjanpitoarvoon aina silloin, kun IAS 39:n mukaisia vaatimuksia sovellettaessa saadaan viitteitä siitä, että sijoituksen arvo saattaa olla alentunut. Tällaisessa tapauksessa kirjattavaa arvonalentumistappiota ei kohdisteta millekään omaisuuserälle, liikearvo mukaan lukien, joka on osa osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen kirjanpitoarvoa. Vastaavasti tämän arvonalentumistappion mahdollinen peruutus kirjataan IAS 36:n mukaisesti siihen määrään asti kuin sijoituksesta kerrytettävissä oleva rahamäärä myöhemmin kasvaa. Sijoituksen käyttöarvoa määrittäessään yhteisö arvioi:

▼B

a) osuutensa niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvosta, jotka osakkuusyrityksen odotetaan kerryttävän, sisältäen rahavirrat osakkuusyrityksen liiketoiminnasta sekä tulot sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta; tai

b) niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon, joiden odotetaan syntyvän sijoituksesta saatavista osingoista ja sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta.

Asianmukaisia oletuksia käytettäessä molemmat menetelmät tuottavat saman tuloksen.

34. Osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan kunkin osakkuusyrityksen osalta erikseen, paitsi silloin kun osakkuusyrityksen jatkuvasta hyödyntämisestä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia yhteisön muiden varojen kerryttämistä rahavirroista.

ERILLISTILINPÄÄTÖS

35. Sijoitusta osakkuusyritykseen on käsiteltävä sijoittajayrityksen erillistilinpäätöksessä IAS 27:n kappaleiden 37–42 mukaisesti.

36. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

37. Tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:

a) sellaisten osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten käypä arvo, joille on olemassa julkistetut hintanoteeraukset;

b) osakkuusyrityksiä koskevan taloudellisen informaation yhteenveto, joka sisältää yhteenlasketut varat, velat, liikevaihdon ja voiton tai tappion;

c) syyt, joiden vuoksi oletus, että sijoittajayrityksellä ei ole huomattavaa vaikutusvaltaa, on kumottu, jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti vähemmän kuin 20 prosenttia sijoituskohteen äänivallasta mutta se toteaa, että sillä on huomattava vaikutusvalta;

▼B

d) syyt, joiden vuoksi oletus, että sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta, on kumottu, jos sijoittajayrityksellä on suoraan tai tytäryritysten kautta välillisesti 20 prosenttia tai enemmän sijoituskohteen äänivallasta mutta se toteaa, että sillä ei ole huomattavaa vaikutusvaltaa;

▼M5

e) osakkuusyrityksen raportointikauden päättymispäivä silloin, kun sen tilinpäätös, jota on käytetty käytetään pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa, on laadittu eri päivälle tai kattaa eri ajanjakson kuin sijoittajayrityksen tilinpäätös, sekä syy eri aikana päättyvän tai eripituisen kauden käyttämiseen;

▼B

f) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esimerkiksi lainajärjestelyistä tai viranomaistahojen vaatimuksista) luonne ja laajuus, jotka heikentävät osakkuusyritysten kykyä siirtää varoja sijoittajayritykselle käteisosinkoina tai kykyä maksaa lainoja takaisin;

g) kirjaamaton osuus osakkuusyrityksen kauden tappioista ja kertyneistä tappioista, jos sijoittajayritys on lakannut kirjaamasta osuutensa osakkuusyrityksen tappioista;

h) tieto siitä, että osakkuusyritykseen ei ole kappaleen 13 mukaisesti sovellettu pääomaosuusmenetelmää; ja

i) taloudellisen informaation yhteenveto — joko yksitellen tai ryhmiteltynä — joka sisältää varojen ja velkojen kokonaismäärät, liikevaihdon ja voiton tai tappion osakkuusyrityksistä, joihin ei ole sovellettu pääomaosuusmenetelmää.

38. Osakkuusyrityksiin tehdyt sijoitukset, joihin on sovellettu pääomaosuusmenetelmää, on luokiteltava pitkäaikaisiksi varoiksi. Sijoittajayrityksen osuus näiden osakkuusyritysten voitoista tai tappioista ja näiden sijoitusten kirjanpitoarvo on esitettävä erikseen. Sijoittajayrityksen osuus tällaisten osakkuusyritysten lopetetuista toiminnoista on myös esitettävä erikseen.

▼M5

39. Sijoittajayrityksen osuus osakkuusyrityksen muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista muutoksista on kirjattava sijoittajayrityksen muihin laajan tuloksen eriin.

▼B

40. IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti sijoittajayrityksen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) osuutensa sellaisista osakkuusyritysten ehdollisista veloista, jotka sille on syntynyt yhdessä muiden sijoittajien kanssa; ja

b) sellaiset ehdolliset velat, jotka syntyvät, koska sijoittajayritys ottaa vastatakseen osakkuusyrityksen kaikista tai joistakin veloista.

▼M8

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼B

41. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M5**

41A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 11 ja 39. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M11**

41B. IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 18 ja 19, ja sen seurauksena lisättiin kappale 19A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M8**

41C. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 1 ja 33. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella muutoksia, jotka on tehty toukokuussa 2008 IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleeseen 3, IAS 31:n kappaleeseen 1 ja IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* kappaleeseen 4. Yhteisö saa soveltaa muutoksia ei-takautuvasti.

▼**B**

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

42. Tämä standardi korvaa IAS 28:n *Osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpidollinen käsittely* (uudistettu 2000).

43. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

a) SIC-3 *Osakkuusyritysten kanssa toteutuneista liiketoimista johtuvien realisoitumattomien voittojen ja tappioiden eliminoiminen*;

b) SIC-20 *Pääomaosuusmenetelmä — tappioiden kirjaaminen;* ja

c) SIC-33 *Konsernitilinpäätös ja pääomaosuusmenetelmä — potentiaalinen äänivalta ja omistusosuuksien jakaminen*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 29

Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa

SOVELTAMISALA ►M8 [1] ◄

1. Tätä standardia on sovellettava yhteisön tilinpäätökseen, konsernitilinpäätös mukaan lukien, jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen.

2. Toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman esittäminen hyperinflaatiomaassa paikallisen valuutan määräisenä ilman oikaisujen tekemistä ei ole tarkoituksenmukaista. Raha menettää ostovoimaansa niin nopeasti, että eri aikoina toteutuneiden liiketoimien ja muiden tapahtumien rahamäärien vertaileminen — vaikka liiketoimet ja muut tapahtumat olisivat toteutuneet samalla tilikaudella — on harhaanjohtavaa.

3. Tässä standardissa ei aseteta ehdotonta prosenttilukua, josta hyperinflaation katsotaan alkavan. On harkinnanvaraista, milloin tilinpäätöstä on tarpeen oikaista tämän standardin mukaisesti. Seuraavat piirteet maan taloudellisessa ympäristössä ovat merkkejä korkeasta inflaatiosta, mutta ne eivät rajoitu näihin:

   a) yleisö pyrkii sijoittamaan varansa ei-monetaariseen omaisuuteen tai suhteellisen vakaaseen ulkomaan valuuttaan. Paikallisen valuutan määräiset erät sijoitetaan välittömästi ostovoiman säilyttämiseksi;

   b) yleisö ei miellä rahamääriä paikallisessa valuutassa vaan jonkin suhteellisen vakaan ulkomaisen valuutan määräisenä. Hinnat saatetaan ilmoittaa kyseisessä valuutassa;

   c) luotolla myytäessä ja velaksi ostettaessa käytetään myös lyhyellä aikavälillä hintoja, jotka kompensoivat maksupäivään mennessä odotettavissa olevan ostovoiman menetyksen;

   d) korot, palkat ja hinnat on sidottu hintaindeksiin; ja

   e) kolmen vuoden kertynyt inflaatioaste on lähellä 100:aa prosenttia tai sitä suurempi.

4. On suotavaa, että kaikki yhteisöt, jotka esittävät tilinpäätöksen samassa hyperinflatorisessa valuutassa, soveltavat tätä standardia samasta päivästä alkaen. Tämä standardi koskee kuitenkin yhteisön tilinpäätöstä sen kauden alusta lukien, jonka aikana yhteisö toteaa että maassa, jonka valuutan määräisenä se laatii tilinpäätöksensä, vallitsee hyperinflaatio.

TILINPÄÄTÖKSEN OIKAISEMINEN

5. Hinnat muuttuvat ajan kuluessa useiden erityisten tai yleisten poliittisten, taloudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden vaikutuksesta. Erityiset tekijät, kuten kysynnän ja tarjonnan muutokset ja teknologiset muutokset, saattavat aiheuttaa yksittäisten hintojen merkittäviä ja toisistaan riippumattomia nousuja ja laskuja. Lisäksi yleiset tekijät voivat johtaa yleisen hintatason ja tästä johtuen rahan yleisen ostovoiman muuttumiseen.

---

[1] Osana toukokuussa 2008 julkaistua asiakirjaa *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* IASB muutti IAS 29:ssä käytettäviä termejä seuraavasti, jotta ne olisivat yhdenmukaisia muissa IFRS-standardeissa käytettävien termien kanssa: (a) ”markkina-arvo” korvattiin sanoilla ”käypä arvo” ja (b) ”liiketoiminnan tulos” ja ”tulos” korvattiin sanoilla ”voitto tai tappio”.

▼M8

6. Yhteisöt, jotka laativat tilinpäätöksen alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen, laativat sen ottamatta huomioon sen paremmin yleisen hintatason muutoksia kuin hallussa pidettyjen omaisuuserien nimenomaisten hintojen muutoksia. Poikkeuksena tästä ovat ne omaisuuserät ja velat, jotka yhteisö joko vaatimusten perusteella tai oman valintansa mukaan arvostaa käypään arvoon. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet saadaan uudelleenarvostaa käypään arvoon, ja biologiset hyödykkeet on yleensä arvostettava käypään arvoon. Jotkin yhteisöt esittävät kuitenkin jälleenhankinta-arvoihin perustuvan tilinpäätöksen, jossa otetaan huomioon hallussa pidettävien omaisuuserien nimenomaisten hintojen muutosten vaikutukset.

▼B

7. Hyperinflaatiomaassa tilinpäätös on hyödyllinen vain, jos se esitetään ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisen mittayksikön määräisenä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin. Tämän vuoksi tämä standardi koskee yhteisön tilinpäätöstä, joka esitetään hyperinflatorisen valuutan määräisenä. Tämän standardin vaatiman informaation esittäminen oikaisemattoman tilinpäätöksen täydennyksenä ei ole sallittua. Oikaisemattoman tilinpäätöksen erillinen esittäminen ei myöskään ole suositeltavaa.

▼M8

8. Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, niin yhteisön tilinpäätös on esitettävä raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin tai jälleenhankinta-arvoihin. Myös IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) edellyttämät edellisen kauden vertailutiedot ja kaikki aikaisempia kausia koskevat tiedot on esitettävä raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Jos vertailutiedot esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* kappaleita 42(b) ja 43.

▼B

9. Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti ja esitettävä omana eränään.

10. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen edellyttää tietynlaisia menettelytapoja sekä harkintaa. Näiden menettelytapojen ja harkinnan tulosten johdonmukainen käyttäminen kaudesta toiseen on tärkeämpää kuin niiden tuloksena saatavien, oikaistuun tilinpäätökseen sisällytettävien lukujen täsmällinen tarkkuus.

Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös

Tase

11. Taseeseen merkityt määrät, joita ei jo ole ilmaistu ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä, oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen.

12. Monetaarisia eriä ei oikaista, koska ne on jo ilmaistu ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä. Monetaarisia eriä ovat rahat ja rahana saatavat tai maksettavat erät.

▼B

13. Varat ja velat, jotka on sopimuksella sidottu hinnanmuutoksiin, kuten indeksiin sidotut joukkovelkakirjalainat ja muut lainat, oikaistaan sopimuksen mukaisesti, jotta saadaan selville ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ avoimena oleva määrä. Nämä erät merkitään oikaistuun taseeseen kyseiseen korjattuun määrään.

▼M8

14. Kaikki muut varat ja velat ovat ei-monetaarisia. Joidenkin ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on tilinpäätöspäivän mukainen määrä, kuten nettorealisointiarvo ja käypä arvo, joten niitä ei oikaista. Kaikki muut ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan.

15. Useimpien ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno; täten ne on ilmaistu hankinta-ajankohtansa mukaisina määrinä. Kunkin omaisuuserän oikaistu hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno määritetään oikaisemalla erän alkuperäistä hankintamenoa ja kertyneitä poistoja hankinta-ajankohdan ja raportointikauden päättymispäivän välisellä yleisen hintaindeksin muutoksella. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, raaka-aine- ja kauppatavaravarastot, liikearvo, patentit, tavaramerkit ja muut vastaavanlaiset omaisuuserät oikaistaan niiden ostopäivästä lähtien. Keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden varastot oikaistaan niistä päivistä lähtien, joina hankinta- ja valmistusmenot ovat syntyneet.

▼B

16. Yksityiskohtaista kirjanpitoa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintapäivistä ei ehkä ole käytettävissä eikä hankintapäiviä pystytä arvioimaan. Näissä harvinaisissa tapauksissa saatetaan ensimmäisellä tämän standardin soveltamiskaudella joutua käyttämään omaisuuserien oikaisun perusteena riippumattoman asiantuntijan arviota niiden arvosta.

17. Yleistä hintaindeksiä ei mahdollisesti ole saatavissa niiltä kausilta, joilta tämä standardi edellyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden oikaisemista. Näissä tapauksissa voidaan joutua käyttämään arviota, joka perustuu esimerkiksi toimintavaluutan ja jonkin suhteellisen vakaan ulkomaan valuutan välisen vaihtokurssin muutoksiin.

18. Eräiden ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvo on jonkin muun päivän kuin hankintapäivän tai ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukainen, esimerkkinä aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, jotka on arvostettu uudelleen jonakin aikaisempana ajankohtana. Tällöin kirjanpitoarvot oikaistaan uudelleenarvostuspäivästä lähtien.

▼M8

19. Ei-monetaarisen erän oikaistua määrää vähennetään asianmukaisten IFRS-standardien mukaisesti silloin, kun määrä ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, liikearvon, patenttien ja tavaramerkkien oikaistut määrät alennetaan niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaaviksi ja vaihto-omaisuuden oikaistut määrät alennetaan nettorealisointiarvoa vastaaviksi.

20. Sijoituskohde, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, saattaa laatia tilinpäätöksensä hyperinflatorisessa valuutassa. Tällaisen sijoituskohteen tase ja laaja tuloslaskelma oikaistaan tämän standardin mukaisesti sijoittajan osuuden laskemiseksi kohteen nettovarallisuudesta ja voitosta tai tappiosta. Kun sijoituskohteen tilinpäätös on ulkomaanrahan määräinen, se muunnetaan kauden päättymispäivän kurssia käyttäen.

▼B

21. Inflaation vaikutus on yleensä otettu huomioon vieraan pääoman menoissa. Ei ole asianmukaista toisaalta oikaista lainalla rahoitettuja investointeja ja toisaalta aktivoida samalla kaudella sitä osaa vieraan pääoman menoista, joka kompensoi inflaatiota. Tämä osa vieraan pääoman menoista kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana menot toteutuvat.

22. Yhteisö saattaa hankkia omaisuuseriä sellaisella sopimuksella, joka sallii maksusuorituksen lykkäämisen ilman nimenomaista korkoveloitusta. Jos koron määrää ei ole käytännössä mahdollista laskea, tällaiset omaisuuserät oikaistaan hankintapäivän sijaan maksupäivästä alkaen.

23. [poistettu]

24. Ensimmäisen tämän standardin soveltamiskauden alussa oman pääoman erät kertyneitä voittoja ja tappioita ja uudelleenarvostusrahastoa lukuun ottamatta oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen niistä päivistä alkaen, joina erät on saatu tai ne ovat muutoin syntyneet. Aikaisemmilla kausilla syntynyt uudelleenarvostusrahasto eliminoidaan. Oikaistut kertyneet voittovarat johdetaan kaikista muista oikaistun taseen eristä.

25. Ensimmäisen kauden päättyessä ja tulevilla kausilla kaikki oman pääoman erät oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen kauden alusta tai sitä myöhemmästä erän saamispäivästä lähtien. Oman pääoman muutokset kaudella esitetään IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti.

▼M5

Laaja tuloslaskelma

▼B

26. Tämä standardi edellyttää kaikkien ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erien ilmaisemista ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä. Kaikki erät on tämän vuoksi oikaistava käyttäen yleisen hintaindeksin muutosta niistä päivistä lähtien, joina tuotto- ja kuluerät on alun perin merkitty kirjanpitoon.

Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta

27. Yhteisö, jolla on enemmän monetaarisia saamisia kuin monetaarisia velkoja, menettää ostovoimaa ja yhteisö, jolla on enemmän monetaarisia velkoja kuin monetaarisia saamisia, saa lisää ostovoimaa kaudella, jonka aikana vallitsee inflaatio, siltä osin kuin varat ja velat eivät ole hintatasoon sidottuja. Tämä monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio voidaan määrittää ei-monetaaristen varojen, oman pääoman ja ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erien ja indeksiin sidottujen varojen ja velkojen oikaisemisesta aiheutuvana erona. Voitto tai tappio voidaan arvioida soveltamalla yleisen hintatason muutosta monetaaristen varojen ja monetaaristen velkojen erotuksen painotettuun keskiarvoon kaudella.

▼M8

28. Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Kappaleen 13 mukaisesti tehdyt oikaisut niihin varoihin ja velkoihin, jotka on sopimuksella sidottu hintojen muutoksiin, kirjataan monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota vastaan. Muut tuotto- ja kuluerät, kuten korkotuotot ja -kulut ja sijoitettuihin tai lainattuihin varoihin liittyvät kurssierot, ovat myös yhteydessä monetaariseen nettopositioon. Vaikka tällaisista eristä annetaan tilinpäätöksessä tiedot erikseen, voi olla avuksi, että ne esitetään laajassa tuloslaskelmassa yhdessä monetaarisesta nettopositiosta johtuvan voiton tai tappion kanssa.

▼B

Jälleenhankinta-arvoihin perustuva tilinpäätös

Tase

29. Jälleenhankinta-arvoon esitettyjä eriä ei oikaista, koska ne jo ilmaistaan ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä. Muut taseen erät oikaistaan kappaleiden 11–25 mukaisesti.

▼M5

Laaja tuloslaskelma

▼B

30. Ennen oikaisemista jälleenhankinta-arvoihin perustuva ►M5 laaja tuloslaskelma ◄ esittää yleensä menot sen ajankohdan mukaisina, jona vastaavat liiketoimet tai tapahtumat ovat toteutuneet. Myytyjä suoritteita vastaavat kulut ja poistot kirjataan perustuen toteutumisajankohdan jälleenhankinta-arvoihin; myyntituotot ja muut kulut kirjataan niiden toteutumisajankohdan rahamääriin. Kaikki erät on siis oikaistava yleistä hintaindeksiä käyttäen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisen mittayksikön määräisiksi.

Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta

31. Monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota käsitellään kappaleiden 27 ja 28 mukaisesti.

Verot

32. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen voi synnyttää eroja yksittäisten varojen ja velkojen taseessa esitettävän kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon välille. Nämä erot käsitellään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

Rahavirtalaskelma

33. Tämä standardi edellyttää kaikkien rahavirtalaskelman erien esittämistä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisen mittayksikön määräisinä.

▼B

Vertailuluvut

▼M8

34. Edellisen raportointikauden vertailuluvut oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen riippumatta siitä, perustuvatko ne alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoon, siten että vertailutilinpäätös esitetään tarkasteltavana olevan raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Myös aikaisempia kausia koskevat tiedot esitetään raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Jos vertailuluvut esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n kappaleita 42(b) ja 43.

▼B

Konsernitilinpäätös

35. Emoyrityksellä, joka laatii tilinpäätöksen hyperinflatorisen valuutan määräisenä, saattaa olla tytäryrityksiä, jotka myös laativat tilinpäätöksensä hyperinflatorisessa valuutassa. Kunkin tällaisen tytäryrityksen tilinpäätös joudutaan oikaisemaan käyttäen sen maan yleistä hintaindeksiä, jonka valuutan määräisenä tytäryritys laatii tilinpäätöksensä, ennen kuin se sisällytetään emoyrityksen julkistamaan konsernitilinpäätökseen. Jos tällainen tytäryritys on ulkomainen, sen tilinpäätös muunnetaan ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssia käyttäen. Sellaisia tytäryritysten tilinpäätöksiä, joita ei ole laadittu hyperinflatorisessa valuutassa, käsitellään IAS 21:n mukaisesti.

36. Jos konsernitilinpäätökseen yhdistellään ►M5 eri aikoina päättyviltä raportointikausilta ◄ laadittuja tilinpäätöksiä, kaikki erät joudutaan muuttamaan konsernitilinpäätöspäivän mukaiseen mittayksikköön riippumatta siitä, ovatko ne ei-monetaarisia tai monetaarisia.

Yleisen hintaindeksin valinta ja käyttäminen

37. Tämän standardin mukaiseen tilinpäätöksen oikaisemiseen joudutaan käyttämään yleistä hintaindeksiä, joka kuvaa yleisen ostovoiman muutoksia. On suotavaa, että kaikki yhteisöt, jotka laativat tilinpäätöksensä saman maan valuutassa, käyttävät samaa indeksiä.

MAAT, JOISSA EI ENÄÄ VALLITSE HYPERINFLAATIO

38. Silloin kun maassa ei enää vallitse hyperinflaatio ja yhteisö lakkaa laatimasta ja esittämästä tämän standardin mukaista tilinpäätöstä, sen on pidettävä edellisen raportointikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisiä summia kirjanpitoarvojen perustana myöhemmissä tilinpäätöksissään.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. Tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:

a) maininta siitä, että tilinpäätöstä ja aikaisempien kausien vertailutietoja on oikaistu toimintavaluutan yleisen ostovoiman muutoksilla ja että ne on tästä johtuen esitetty ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä;

▼B

b) onko tilinpäätös laadittu alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin perustuen; ja

c) hintaindeksin laji ja taso ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ sekä indeksin muutokset tarkasteltavana olevalla kaudella ja edellisellä kaudella.

40. Tämän standardin edellyttämien tietojen esittäminen on tarpeen, jotta tehdään selväksi inflaation vaikutusten käsittelyperuste tilinpäätöksessä. Niiden tarkoituksena on myös antaa muuta informaatiota, joka on tarpeen kyseisen perusteen ja tuloksena syntyvien määrien ymmärtämiseksi.

VOIMAANTULO

41. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 31

Osuudet yhteisyrityksissä

SOVELTAMISALA

▼M8

1. Tätä standardia on sovellettava yhteisyritysosuuksien kirjanpitokäsittelyyn sekä yhteisyrityksen varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen esittämiseen yhteisyrityksen osapuolen ja sijoittajan tilinpäätöksissä riippumatta rakenteesta tai muodosta, jossa yhteisyrityksen toiminta tapahtuu. Standardi ei kuitenkaan koske sellaisia osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä, joiden haltijana ovat:

(a) pääomasijoittajat, tai

(b) sijoitusrahastot ja muut vastaavanlaiset yhteisöt, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot

ja jotka on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tai luokiteltu kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi ja käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti. Tällaiset sijoitukset on arvostettava käypään arvoon IAS 39:n mukaisesti, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana ne toteutuvat. Yhteisyrityksen osapuolen, jolla on tällainen osuus, on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa 55 ja 56 vaadittavat tiedot.

▼B

2. Osapuolen, jolla on osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ei tarvitse noudattaa kappaleita 30 (suhteellinen yhdistely) ja 38 (pääomaosuusmenetelmä), kun se täyttää seuraavat edellytykset:

a) osuus on luokiteltu myytävänä olevaksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;

b) IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* kappaleen 10 mukainen poikkeussääntö, joka sallii emoyrityksen, jolla on myös osuus yhteisyrityksessä, olla esittämättä konsernitilinpäätöstä, on sovellettavissa; tai

c) kaikki seuraavat kohdat toteutuvat:

i) osapuoli on kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että osapuoli ei sovella suhteellista yhdistelyä eikä pääomaosuusmenetelmää, ja nämä eivät vastusta sitä;

ii) osapuolen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

iii) osapuoli ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä se ole parhaillaan toteuttamassa tällaista toimenpidettä; ja

▼B

iv) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja osapuolen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavissa olevan, IFRS-standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen.

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Määräysvalta on oikeus määrätä taloudellisessa toiminnassa noudatettavista talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi siitä.

Pääomaosuusmenetelmä on menetelmä, jonka mukaan osuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja tämän jälkeen sitä oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella osapuolen osuudessa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön nettovarallisuudesta. Osapuoli kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön voitosta tai tappiosta.

Yhteisyrityksen sijoittaja on osallisena yhteisyrityksessä eikä käytä yhteistä määräysvaltaa kyseisessä yhteisyrityksessä.

Yhteinen määräysvalta on taloudellista toimintaa koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun kyseiseen toimintaan liittyvät taloutta tai toimintaa koskevat strategiset päätökset edellyttävät määräysvallan jakavien osapuolten (yhteisyrityksen osapuolten) yksimielistä hyväksymistä.

Yhteisyritys on sopimukseen perustuva järjestely, jonka mukaisesti vähintään kaksi osapuolta harjoittaa taloudellista toimintaa, joka on yhteisessä määräysvallassa.

Suhteellinen yhdistely on menetelmä, jonka mukaisesti yhteisyrityksen osapuolen osuus kustakin yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen erästä yhdistellään rivi riviltä yhteisyrityksen osapuolen tilinpäätöksen samanlaisiin eriin tai esitetään tämän tilinpäätöksessä omina erinään.

Erillistilinpäätös on emoyrityksen, osakkuusyrityksen sijoittajayrityksen tai yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolen esittämä tilinpäätös, jossa kyseisten sijoitusten kirjanpitokäsittely perustuu suoraan oman pääoman sijoitukseen, sen sijaan että se perustuisi sijoituskohteiden esittämään tulokseen ja nettovarallisuuteen.

Huomattava vaikutusvalta on oikeus osallistua taloudellisessa toiminnassa noudatettavia talouden ja liiketoiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa.

Yhteisyrityksen osapuoli on osallisena yhteisyrityksessä ja käyttää kyseisessä yhteisyrityksessä yhteistä määräysvaltaa.

4. Tilinpäätös, jossa on sovellettu suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää, ei ole erillistilinpäätös, eikä myöskään sellaisen yhteisön tilinpäätös, jolla ei ole yhtäkään tytäryritystä, osakkuusyritystä tai osuutta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä, ole erillistilinpäätös.

▼B

5. Erillistilinpäätös esitetään konsernitilinpäätöksen ja sellaisen tilinpäätöksen lisäksi, jossa sijoituksia käsitellään pääomaosuusmenetelmällä ja johon osapuolten osuudet yhteisyrityksissä yhdistellään omistusosuuden mukaisesti. Erillistilinpäätös voidaan liittää tai olla liittämättä tällaiseen tilinpäätökseen tai esittää tai olla esittämättä sen yhteydessä.

6. Jos yhteisö on IAS 27:n kappaleen 10 mukaisesti vapautettu konsernitilinpäätöksen esittämisestä, IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* kappaleen 13(c) mukaisesti vapautettu pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta tai tämän standardin kappaleen 2 mukaisesti vapautettu suhteellisen yhdistelyn tai pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

Yhteisyritysten muodot

7. Yhteisyritykset voivat olla monenlaisia muodoltaan ja rakenteeltaan. Tässä standardissa määritellään kolme päätyyppiä — yhteisessä määräysvallassa olevat toiminnot, yhteisessä määräysvallassa olevat omaisuuserät ja yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt — joita kutsutaan yleisesti yhteisyrityksiksi ja jotka ovat sen määritelmän mukaisia. Seuraavat piirteet ovat yhteisiä kaikille yhteisyrityksille:

a) vähintään kaksi osapuolta on mukana sopimukseen perustuvassa järjestelyssä; ja

b) sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan.

Yhteinen määräysvalta

8. Yhteisen määräysvallan käyttäminen saattaa estyä, kun sijoituskohteessa on käynnissä yrityssaneeraus tai konkurssi tai kun se toimii sellaisten ankarien, pitkäaikaisten rajoitteiden alaisina, jotka heikentävät sen kykyä siirtää varoja yhteisyrityksen osapuolelle. Jos yhteinen määräysvalta jatkuu, nämä tapahtumat eivät sinänsä riitä perusteeksi sille, että yhteisyrityksiä ei käsiteltäisi tämän standardin mukaisesti.

Sopimukseen perustuva järjestely

9. Sopimukseen perustuvan järjestelyn olemassaolo erottaa osuudet, joihin liittyy yhteinen määräysvalta, sellaisista sijoituksista osakkuusyrityksiin, joissa sijoittajayrityksellä on huomattava vaikutusvalta (ks IAS 28). Toiminnot, joihin ei liity sopimukseen perustuvaa, yhteisen määräysvallan synnyttävää järjestelyä, eivät ole tässä standardissa tarkoitettuja yhteisyrityksiä.

10. Sopimukseen perustuva järjestely voidaan näyttää toteen usealla eri tavalla, esimerkiksi osapuolten välisellä sopimuksella tai osapuolten välisistä keskusteluista pidetyillä pöytäkirjoilla. Joskus järjestely sisältyy yhteisyrityksen yhtiöjärjestykseen tai muihin vastaaviin sääntöihin. Sopimukseen perustuva järjestely tehdään sen muodosta riippumatta yleensä kirjallisena, ja siinä käsitellään seuraavia asioita:

a) yhteisyrityksen toiminta, kestoaika ja raportointivelvoitteet;

b) yhteisyrityksen hallituksen tai vastaavan hallintoelimen nimittäminen ja osapuolten äänivallat;

c) osapuolten pääomasijoitukset; ja

d) yhteisyrityksen tuotannon, tuottojen, kulujen tai tuloksen jakaminen osapuolten kesken.

▼B

11. Sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan yhteisyrityksessä. Tällainen vaatimus varmistaa sen, ettei mikään yksittäinen osapuoli ole sellaisessa asemassa, että se pystyisi yksipuolisesti määräämään toiminnasta.

12. Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä voidaan määrätä yksi osapuoli yhteisyrityksen hallinnoijaksi tai hoitajaksi. Hallinnoija ei käytä määräysvaltaa yhteisyrityksessä vaan toimii niiden talouden ja toiminnan periaatteiden puitteissa, joista osapuolet ovat sopineet sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti ja jotka ne ovat delegoineet hallinnoijalle. Jos hallinnoijalla on oikeus määrätä taloudellisessa toiminnassa noudatettavista talouden ja toiminnan periaatteista, sillä on yhteisyrityksessä määräysvalta ja yhteisyritys on hallinnoijan tytäryritys eikä yhteisyritys.

YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT TOIMINNOT

13. Joidenkin yhteisyritysten toiminta käsittää osapuolten omaisuuserien ja muiden resurssien käyttämistä, ilman että perustettaisiin osakeyhtiö, henkilöyhtiö tai muu yhteisö tai osapuolista erillään oleva taloudellinen rakenne. Kukin osapuoli käyttää omia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitään ja pitää omia varastojaan. Sille syntyy myös omia kuluja ja velkoja, ja se hoitaa oman rahoituksensa, ja nämä ovat sen omia velvoitteita. Osapuolen henkilöstö voi toteuttaa yhteisyritystoimintoja osapuolen omien samankaltaisten toimintojen rinnalla. Yhteisyrityssopimuksessa määrätään yleensä tapa, jolla yhteisen tuotteen myyntituotot ja yhteiset kulut jaetaan osapuolten kesken.

14. Esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta toiminnosta on, että vähintään kaksi osapuolta yhdistää toimintansa, voimavaransa ja asiantuntemuksensa valmistaakseen, markkinoidakseen ja toimittaakseen yhteisesti tietyn tuotteen, esimerkiksi lentokoneen. Kukin osapuoli suorittaa valmistusprosessin eri osia. Kukin osapuoli vastaa omista menoistaan ja saa lentokoneen myyntituotosta osuuden, joka määritetään sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti.

15. Yhteisyrityksen osapuolen on merkittävä tilinpäätökseen yhteisessä määräysvallassa olevista toiminnoista:

a) määräysvallassaan olevat varat ja sille syntyvät velat; sekä

b) sille syntyvät kulut ja osuutensa tuotoista, jotka se ansaitsee yhteisyrityksen tuotteiden tai palvelujen myynnistä.

16. Koska varat, velat, tuotot ja kulut sisältyvät jo osapuolen tilinpäätökseen, ei näihin eriin tarvitse tehdä oikaisuja tai muita yhdistelytoimenpiteitä osapuolen laatiessa konsernitilinpäätöstä.

17. Yhteisyrityksestä itsestään ei mahdollisesti ole tarpeen pitää erillistä kirjanpitoa, eikä yhteisyrityksestä mahdollisesti laadita tilinpäätöstä. Osapuolet saattavat kuitenkin laatia sisäiseen käyttöön tarkoitettuja laskelmia voidakseen arvioida yhteisyrityksen tulosta.

▼B

YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT OMAISUUSERÄT

18. Jotkin yhteisyritykset käsittävät osapuolten yhteisen määräysvallan ja usein yhteisomistuksen, joka kohdistuu yhteen tai useampaan omaisuuserään, jotka on annettu tai hankittu yhteisyritykselle ja tarkoitettu sen käyttöön. Omaisuuseriä käytetään hyödyn hankkimiseksi osapuolille. Kukin osapuoli saattaa ottaa osuuden omaisuuserien tuotoksesta, ja kukin vastaa sovitusta osuudesta syntyneitä kuluja.

19. Tällaisiin yhteisyrityksiin ei liity osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yhteisön eikä osapuolista erillisen taloudellisen rakenteen perustamista. Kullakin osapuolella on määräysvalta omaan osuuteensa vastaisesta taloudellisesta hyödystä sen osuuden perusteella, joka sillä on yhteisessä määräysvallassa olevasta omaisuuserästä.

20. Monet öljy-, kaasu- ja kaivosteollisuuden toiminnot käsittävät yhteisessä määräysvallassa olevia omaisuuseriä. Esimerkiksi useat öljyntuotantoa harjoittavat yhtiöt saattavat käyttää yhteistä määräysvaltaa yhteisessä käytössä olevaan öljyputkeen. Kukin osapuoli käyttää putkea oman tuotteensa kuljettamiseen, minkä vastikkeeksi se kantaa sovitun osuuden putken toimintakuluista. Toinen esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta omaisuuserästä on, kun kaksi yhteisöä käyttää yhdessä määräysvaltaa kiinteistössä siten, että kumpikin osapuoli saa osuuden vuokratuotoista ja vastaa osasta kuluja.

21. Yhteisyrityksen osapuolen on merkittävä yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä tilinpäätökseensä:

a) osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä niiden luonteen mukaisesti luokiteltuina;

b) sille syntyneet velat;

c) osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa;

d) tuotot, jotka on saatu myytäessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista; ja

e) kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksessä.

22. Kunkin osapuolen on merkittävä yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä kirjanpitoonsa ja tilinpäätökseensä:

a) osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista omaisuuseristä niiden luonteen mukaisesti luokiteltuina, ei sijoituksena. Esimerkiksi osuus yhteisessä määräysvallassa olevasta öljyputkesta luokitellaan aineelliseksi käyttöomaisuushyödykkeeksi.

b) sille syntyneet velat, esimerkiksi velat, joilla on rahoitettu sen osuus omaisuuseristä.

c) osuutensa yhteisyritykseen liittyvistä veloista, jotka ovat yhteisiä toisten osapuolten kanssa.

d) tuotot, jotka on saatu myytäessä sen osuus yhteisyrityksen tuotoksesta tai sitä käytettäessä sekä sen osuus yhteisyrityksen kuluista.

▼B

e) kulut, jotka sille on syntynyt liittyen sen osuuteen yhteisyrityksessä, esimerkiksi kulut, jotka liittyvät osapuolella omaisuuseristä olevan osuuden rahoittamiseen ja sille tuotoksesta kuuluvan osuuden myymiseen.

Koska varat, velat, tuotot ja kulut sisältyvät jo osapuolen tilinpäätökseen, ei näihin eriin tarvitse tehdä oikaisuja tai muita yhdistelytoimenpiteitä osapuolen laatiessa konsernitilinpäätöstä.

23. Yhteisessä määräysvallassa olevien omaisuuserien käsittely kuvastaa yhteisyrityksen tosiasiallista luonnetta ja taloudellista realiteettia ja yleensä myös sen oikeudellista muotoa. Yhteisyrityksen oma erilliskirjanpito saattaa rajoittua niihin kuluihin, jotka syntyvät osapuolille yhteisesti ja joista osapuolet viime kädessä vastaavat sovittujen osuuksien mukaisesti. Yhteisyrityksestä ei mahdollisesti laadita tilinpäätöstä, joskin osapuolet saattavat laatia sisäiseen käyttöön tarkoitettuja laskelmia voidakseen arvioida yhteisyrityksen tulosta.

YHTEISESSÄ MÄÄRÄYSVALLASSA OLEVAT YKSIKÖT

24. Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yhteisön perustaminen, jossa kullakin yhteisyrityksen osapuolella on omistusosuus. Yksikkö toimii samoin kuin muutkin yhteisöt, paitsi että osapuolten välinen sopimukseen perustuva järjestely synnyttää yhteisen määräysvallan, joka kohdistuu yksikön taloudelliseen toimintaan.

25. Yhteisessä määräysvallassa olevalla yksiköllä on määräysvalta yhteisyrityksen varoihin, se ottaa velkaa, sille syntyy kuluja ja se ansaitsee tuottoja. Se voi tehdä sopimuksia omissa nimissään ja hankkia rahoitusta yhteisyrityksen toimintaa varten. Kullakin osapuolella on oikeus saada osuus yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön voitosta, joskin joissakin yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä jaetaan myös yhteisyrityksen tuotos.

26. Tyypillinen esimerkki yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä on, että kaksi yhteisöä yhdistää tietyn liiketoimintansa siirtämällä kyseiseen toimintaan liittyvät varat ja velat yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön. Toinen esimerkki on liiketoiminta, jonka yhteisö aloittaa vieraassa maassa yhdessä kyseisen valtion tai muun viranomaistahon kanssa perustamalla erillisen yksikön, jossa yhteisö ja valtio tai viranomaistaho käyttävät yhteistä määräysvaltaa.

27. Monet yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt ovat tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisia kuin sellaiset yhteisyritykset, joita kutsutaan yhteisessä määräysvallassa oleviksi toiminnoiksi tai yhteisessä määräysvallassa oleviksi omaisuuseriksi. Osapuolet voivat esimerkiksi siirtää yhteisessä määräysvallassa olevan omaisuuserän, kuten esimerkiksi öljyputken, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön verotuksellisista tai muista syistä. Osapuolet voivat myös luovuttaa yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön omaisuuseriä, joita käytetään yhdessä. Joihinkin yhteisessä määräysvallassa oleviin toimintoihin liittyy myös yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön perustaminen hoitamaan tiettyjä osia toiminnasta, esimerkiksi tuotteen suunnittelua, markkinointia, jakelua tai myynnin jälkeistä palvelua.

▼B

28. Yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö pitää omaa kirjanpitoa sekä laatii ja esittää tilinpäätöksen samalla tavoin kuin muut yhteisöt IFRS-standardien mukaisesti.

29. Kukin osapuoli antaa tavallisesti käteisvaroja tai muita voimavaroja yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön. Nämä panokset sisältyvät osapuolen kirjanpitoon ja merkitään sen tilinpäätökseen sijoituksena yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön.

Yhteisyrityksen osapuolen tilinpäätös

Suhteellinen yhdistely

30. Yhteisyrityksen osapuolen on merkittävä tilinpäätökseen osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä soveltaen joko suhteellista yhdistelyä tai kappaleessa 38 kuvattua vaihtoehtoista menetelmää. Suhteellista yhdistelyä sovellettaessa on käytettävä jompaakumpaa kahdesta jäljempänä mainittavasta esittämistavasta.

31. Yhteisyrityksen osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä käyttäen jompaakumpaa suhteellisen yhdistelyn kahdesta vaihtoehtoisesta esittämistavasta riippumatta siitä, onko sillä myös sijoituksia tytäryrityksiin tai nimittääkö se tilinpäätöstään konsernitilinpäätökseksi.

32. Kun yhteisyrityksen osapuoli merkitsee tilinpäätökseen osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä, on olennaista, että se ottaa huomioon järjestelyn tosiasiallisen sisällön ja taloudellisen realiteetin eikä niinkään yhteisyrityksen tiettyä rakennetta tai muotoa. Yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön osapuolella on määräysvalta omaan osuuteensa vastaisesta taloudellisesta hyödystä sen osuuden perusteella, joka sillä on yhteisyrityksen varoista ja veloista. Tämä tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti tulevat otetuiksi huomioon osapuolen konsernitilinpäätöksessä, kun osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varoista, veloista, tuotoista ja kuluista käyttäen jompaakumpaa kappaleessa 34 esitetyistä suhteellisen yhdistelyn kahdesta vaihtoehtoisesta esittämistavasta.

33. Suhteellisen yhdistelyn soveltaminen tarkoittaa, että osapuolen tase sisältää osapuolen osuuden niistä varoista, joihin se käyttää yhteistä määräysvaltaa sekä osapuolen osuuden niistä veloista, joista se on yhteisvastuullinen. Osapuolen ►**M5** laaja tuloslaskelma ◄ sisältää sen osuuden yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tuotoista ja kuluista. Monet suhteellista yhdistelyä sovellettaessa toteutettavista toimenpiteistä ovat samankaltaisia kuin IAS 27:ssä esitetyt toimenpiteet, jotka suoritetaan yhdisteltäessä tytäryrityksiin tehtyjä sijoituksia.

▼B

34. Suhteellinen yhdistely voidaan toteuttaa eri tavoilla. Osapuoli voi yhdistää osuutensa jokaisesta yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen erästä rivi riviltä oman tilinpäätöksensä samanlaisiin eriin. Se voi esimerkiksi yhdistää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön vaihto-omaisuudesta omaan vaihto-omaisuuteensa ja osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä omiin käyttöomaisuushyödykkeisiinsä. Vaihtoehtoisesti osapuoli voi lisätä tilinpäätökseensä erilliset rivit, joilla esitetään sen osuus yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön varoista, veloista, tuotoista ja kuluista. Se voi esimerkiksi esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön lyhytaikaisesta omaisuuserästä erillisenä eränä osana lyhytaikaisia varoja, ja se voi esittää osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä erillisenä eränä osana aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä. Molemmat tavat johtavat yhtä suuren voiton tai tappion sekä samansuuruisten varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen pääryhmien esittämiseen, ja molemmat esittämistavat ovat tämän standardin mukaan hyväksyttäviä.

35. Riippumatta siitä, kumpaa esittämistapaa käytetään suhteellista yhdistelyä toteutettaessa, ei ole asianmukaista netottaa varoja tai velkoja vähentämällä niistä toisia velkoja tai varoja eikä tuottoja tai kuluja vähentämällä niistä toisia kuluja tai tuottoja muutoin kuin siinä tapauksessa, että on olemassa laillinen kuittaamisoikeus ja omaisuuserä odotetaan realisoitavan tai velka suoritettavan kuittaamalla.

36. Osapuolen on lopetettava suhteellisen yhdistelyn soveltaminen sinä päivänä, josta alkaen se ei enää osallistu määräysvaltaan yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.

37. Osapuoli lopettaa suhteellisen yhdistelyn soveltamisen sinä päivänä, josta alkaen se ei enää osallistu määräysvaltaan yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä. Tämä voi tapahtua esimerkiksi osapuolen luopuessa osuudestaan tai kun yhteisessä määräysvallassa olevalle yksikölle asetetaan sellaisia ulkoisia rajoituksia, ettei osapuolella enää ole yhteistä määräysvaltaa.

Pääomaosuusmenetelmä

38. Vaihtoehtona kappaleessa 30 kuvatulle suhteelliselle yhdistelylle yhteisyrityksen osapuolen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää osuuteensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.

39. Yhteisyrityksen osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä riippumatta siitä, onko sillä myös sijoituksia tytäryrityksiin tai nimittääkö se tilinpäätöstään konsernitilinpäätökseksi.

▼B

40. Jotkin yhteisyritysten osapuolet merkitsevät osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista yksiköistä tilinpäätökseen soveltaen IAS 28:ssa kuvattua pääomaosuusmenetelmää. Pääomaosuusmenetelmän soveltamista kannattavat ne, joiden mielestä on epäasianmukaista yhdistellä määräysvallassa olevia eriä yhteisessä määräysvallassa oleviin eriin, samoin kuin ne, jotka katsovat, että osapuolilla on yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä huomattava vaikutusvalta yhteisen määräysvallan sijasta. Tässä standardissa ei suositella pääomaosuusmenetelmän käyttämistä, koska suhteellinen yhdistely kuvastaa paremmin osapuolen yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä omistaman osuuden tosiasiallista luonnetta ja taloudellista realiteettia, toisin sanoen määräysvaltaa osapuolen osuuteen vastaisesta taloudellisesta hyödystä. Tämä standardi sallii kuitenkin pääomaosuusmenetelmän käyttämisen vaihtoehtoisena menettelytapana käsiteltäessä osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä.

41. Yhteisyrityksen osapuolen on lopetettava pääomaosuusmenetelmän käyttäminen sinä päivänä, jona se lakkaa osallistumasta yhteiseen määräysvaltaan tai sillä lakkaa olemasta huomattava vaikutusvalta yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä.

Poikkeukset suhteellisesta yhdistelystä ja pääomaosuusmenetelmästä

42. Osuuksia yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

43. Silloin kun yhteisyritysosuus, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on vastaavasti oikaistava siitä kaudesta lähtien, jolloin sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

44. [poistettu]

▼M11

45. Kun sijoittajayrityksellä lakkaa olemasta yhteinen määräysvalta yksikössä, sen on tuosta päivästä alkaen käsiteltävä mahdollista jäljellä olevaa sijoitustaan kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti, edellyttäen, ettei entisestä yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tule tytär- tai osakkuusyritystä. Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee sijoittajayrityksen tytäryritys, sijoittajayrityksen on käsiteltävä osuuttaan kirjanpidossa IAS 27:n ja IFRS 3. n *Liiketoimintojen yhdistäminen* (jonka IASB uudisti 2008) mukaisesti. Siitä päivästä alkaen, jona yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä tulee sijoittajayrityksen osakkuusyritys, sijoittajayrityksen on käsiteltävä osuuttaan kirjanpidossa IAS 28:n mukaisesti. Jos yhteinen määräysvalta menetetään, sijoittajayrityksen on arvostettava entisessä yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä mahdollisesti jäljellä oleva sijoituksensa käypään arvoon. Sijoittajayrityksen on kirjattava tulosvaikutteisesti seuraavien erien välinen erotus:

a) jäljellä olevan sijoituksen käypä arvo ja mahdollinen luovutustulo yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä olleen osuuden osasta; ja

b) sijoituksen kirjanpitoarvo yhteisen määräysvallan menettämispäivänä.

45A. Kun sijoitus lakkaa olemasta yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö ja sitä käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti, sijoituksen käypää arvoa silloin, kun se lakkaa olemasta yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö, on pidettävä sen käypänä arvona, kun se alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IAS 39:n mukaisesti.

▼M11

45B. Jos sijoittajayritys menettää yhteisen määräysvallan yksikössä, sijoittajayrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen yksikköön liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, sijoittajayritys siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää yhteisen määräysvallan yksikössä. Esimerkiksi jos yhteisessä määräysvallassa olevalla yksiköllä on myytävissä olevia rahoitusvaroja ja sijoittajayritys menettää yhteisen määräysvallan yksikössä, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi kyseisiin varoihin liittyvä voitto tai tappio, joka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. Jos sijoittajayrityksen omistusosuus yhteisessä määräysvallassa olevassa yksikössä pienenee mutta sijoitus on edelleen yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö, sijoittajayrityksen on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta voitosta tai tappiosta.

▼B

Yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätös

46. Osuutta yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä on käsiteltävä yhteisyrityksen osapuolen erillistilinpäätöksessä IAS 27:n kappaleiden 37–42 mukaisesti.

47. Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat yleisesti saatavissa olevan erillistilinpäätöksen.

YHTEISYRITYKSEN OSAPUOLEN JA YHTEISYRITYKSEN VÄLISET LIIKETOIMET

48. Silloin kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta on kirjattava niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä. Kun yhteisyritys pitää omaisuuserät hallussaan ja jos merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ovat siirtyneet osapuolelta yhteisyritykselle, osapuolen on kirjattava vain se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu toisten osapuolten omistusosuuksiin. ([1]) Osapuolen on kirjattava tappio kokonaisuudessaan silloin, kun luovutus tai myynti antaa näyttöä lyhytaikaisten varojen nettorealisointiarvon vähentymisestä tai arvonalentumistappiosta.

49. Silloin kun yhteisyrityksen osapuoli ostaa omaisuuseriä yhteisyritykseltä, sen on kirjattava osuutensa yhteisyrityksen tästä liiketoimesta saamasta voitosta vasta, kun se myy omaisuuserät edelleen riippumattomalle osapuolelle. Yhteisyrityksen osapuolen on kirjattava osuutensa tällaisista liiketoimista syntyvistä tappioista samalla tavalla kuin voitoista, paitsi että tappiot on kirjattava välittömästi silloin, kun ne vastaavat lyhytaikaisten varojen nettorealisointiarvon vähenemistä tai arvonalentumistappiota.

([1]) Ks. myös SIC-13 *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt — osapuolten ei-monetaariset panokset.*

▼B

50. Yhteisyrityksen osapuoli määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti arvioidakseen, antaako osapuolen ja yhteisyrityksen välinen liiketoimi näyttöä omaisuuserän arvon alentumisesta. Käyttöarvoa määrittäessään yhteisyrityksen osapuoli arvioi omaisuuserästä kertyvät vastaiset rahavirrat perustuen yhteisyrityksessä tapahtuvaan omaisuuserän jatkuvaan käyttöön ja lopulliseen luovutukseen.

YHTEISYRITYSOSUUKSIEN ESITTÄMINEN SIJOITTAJAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

51. Yhteisyrityksen sijoittajan, joka ei osallistu yhteiseen määräysvaltaan, on käsiteltävä kyseistä sijoitusta IAS 39:n mukaisesti, tai, mikäli sillä on yhteisyrityksessä huomattava vaikutusvalta, IAS 28:n mukaisesti.

YHTEISYRITYKSEN HALLINNOIJAT

52. Yhteisyrityksen hallinnoijien tai hoitajien on kirjattava palkkionsa IAS 18:n *Tuotot* mukaisesti.

53. Yksi tai useampi yhteisyrityksen osapuoli voi toimia yhteisyrityksen hallinnoijana tai hoitajana. Hallinnoijille maksetaan yleensä hallinnointipalkkiota tällaisten tehtävien hoitamisesta. Yhteisyritys käsittelee kirjanpidossaan palkkioita kuluina.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

54. Yhteisyrityksen osapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavien ehdollisten velkojen kokonaismäärä erillään muiden ehdollisten velkojen määrästä, paitsi milloin tappion todennäköisyys on erittäin vähäinen:

a) sellaiset ehdolliset velat, jotka osapuolelle on syntynyt sen yhteisyritysosuuksiin liittyen, sekä osuutensa sellaisista ehdollisista veloista, jotka sille on syntynyt toisten osapuolten kanssa yhteisesti;

b) sen osuus sellaisista yhteisyritysten ehdollisista veloista, joista se vastaa ehdollisesti; sekä

c) ne ehdolliset velat, jotka syntyvät, koska osapuoli vastaa ehdollisesti yhteisyrityksen toisten osapuolten veloista.

55. Yhteisyrityksen osapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavien yhteisyritysosuuksiin liittyvien sitoumustensa kokonaismäärä erillään muista sitoumuksista:

a) yhteisyrityksen osapuolen yhteisyritysosuuksiin liittyvät investointisitoumukset sekä sen osuus sellaisista investointisitoumuksista, jotka on tehty toisten osapuolten kanssa yhteisesti; sekä

b) osuutensa yhteisyritysten itsensä tekemistä investointisitoumuksista.

56. Yhteisyrityksen osapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään luettelo ja kuvaus merkittävistä yhteisyritysosuuksistaan sekä omistusosuutensa yhteisessä määräysvallassa olevista yksiköistä. Jos yhteisyrityksen osapuoli kirjaa osuutensa yhteisessä määräysvallassa olevasta yksiköstä käyttäen rivi riviltä tapahtuvaa suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää, sen on esitettävä yhteisyritysosuuksiin liittyvien lyhytaikaisten varojen, pitkäaikaisten varojen, lyhytaikaisten velkojen, pitkäaikaisten velkojen, tuottojen ja kulujen osalta niiden yhteenlasketut määrät.

57. Yhteisyrityksen osapuolen on ilmoitettava, mitä menetelmää se soveltaa osuuksiinsa yhteisessä määräysvallassa olevissa yksiköissä.

▼M8

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼B

58. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M11

58A. IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 45, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 45A ja 45B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

58B. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 1. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella muutoksia, jotka on tehty toukokuussa 2008 IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleeseen 3, IAS 28:n kappaleeseen 1 ja IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* kappaleeseen 4. Yhteisö saa soveltaa muutosta ei-takautuvasti.

▼B

IAS 31:N (UUDISTETTU 2000) KUMOAMINEN

59. Tämä standardi korvaa IAS 31:n *Yhteisyritysosuuksien esittäminen tilinpäätöksessä* (uudistettu vuonna 2000).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 32

Rahoitusinstrumentit: esittämistapa

TAVOITE

1. [poistettu].

2. Tämän standardin tarkoituksena on asettaa periaatteet, joita sovelletaan rahoitusinstrumenttien esittämiseen velkoina tai omana pääomana sekä rahoitusvarojen ja -velkojen vähentämiseen toisistaan. Se koskee rahoitusinstrumenttien luokittelua liikkeeseenlaskijan näkökulmasta katsottuna rahoitusvaroihin, rahoitusvelkoihin ja oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, niihin liittyvien korkojen, osinkojen, voittojen ja tappioiden luokittelua sekä tilanteita, joissa rahoitusvarat ja -velat tulee vähentää toisistaan.

3. Tämän standardin sisältämät periaatteet täydentävät rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamista ja arvostamista koskevia periaatteita, jotka sisältyvät IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen,* ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia periaatteita, jotka sisältyvät IFRS 7:ään *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.*

SOVELTAMISALA

4. Tätä standardia on sovellettava kaikkien yhteisöjen kaikkiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

▼M8

a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*, IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* tai IAS 31:n *Osuudet yhteisyrityksissä* mukaisesti. Eräissä tapauksissa yhteisö saa kuitenkin IAS 27:n, IAS 28:n tai IAS 31:n nojalla käsitellä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä omistamansa osuudet kirjanpidossa soveltamalla IAS 39:ää; näissä tapauksissa yhteisöjen on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia. Yhteisöjen on sovellettava tätä standardia myös kaikkiin johdannaisiin, jotka on sidottu osuuksiin tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä.

▼B

b) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.

▼M12

———————

▼B

d) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* esitetyn määritelmän mukaiset vakuutussopimukset. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin vakuutussopimuksiin kytkettyihin johdannaisiin, jos yhteisö on IAS 39:n mukaan velvollinen käsittelemään ne kirjanpidossa erikseen. Lisäksi myyjäosapuolen on sovellettava tätä standardia takaussopimuksiin, jos se soveltaa IAS 39:ää sopimusten kirjaamiseen ja arvostamiseen, mutta myyjäosapuolen on sovellettava IFRS 4:ää, jos se on IFRS 4:n kappaleen 4(d) mukaisesti päättänyt soveltaa IFRS 4:ää niiden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

▼B

e) rahoitusinstrumentit, jotka kuuluvat IFRS 4:n soveltamisalaan sen vuoksi, että niihin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tällaisten instrumenttien liikkeeseenlaskijan ei tarvitse soveltaa näihin oikeuksiin tämän standardin kappaleiden 15–32 ja AG25–AG35 mukaisia vaatimuksia rahoitusvelkojen ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien erottelemisesta. Kaikki muut tämän standardin vaatimukset koskevat kuitenkin näitä instrumentteja. Lisäksi tämä standardi koskee näihin instrumentteihin kytkettyjä johdannaisia (ks. IAS 39).

f) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joita koskee IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut* lukuun ottamatta:

i) tämän standardin kappaleiden 8–10 soveltamisalaan kuuluvia sopimuksia, joita koskee tämä standardi,

ii) tämän standardin kappaleita 33 ja 34, joita on sovellettava omiin osakkeisiin, jotka ostetaan, myydään, lasketaan liikkeeseen tai mitätöidään henkilöstön osakeoptio-ohjelmien, henkilöstön osakkeidenosto-ohjelmien ja kaikkien muiden osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen yhteydessä.

5–7. [poistettu]

8. Tätä standardia on sovellettava sellaisiin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimukset olisivat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta sopimuksia, jotka on tehty ja pidetään edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

9. Muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus voidaan toteuttaa nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina tai rahoitusinstrumentteja vaihtamalla usealla eri tavalla. Näitä ovat esimerkiksi:

a) tilanteet, joissa sopimusehdot sallivat jommallekummalle osapuolelle sopimuksen nettomääräisen toteuttamisen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla;

b) tilanteet, joissa mahdollisuutta nettomääräiseen toteuttamiseen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ei ole nimenomaisesti mainittu sopimusehdoissa mutta yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten nettomääräinen toteuttaminen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (riippumatta siitä, tapahtuuko tämä vastapuolen kanssa, tekemällä toisensa kumoavat sopimukset vai myymällä sopimus ennen sen toteuttamista tai raukeamista);

c) tilanteet, joissa yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten osalta kohde-etuutena olevan erän vastaanottaminen ja myyminen lyhyen ajan kuluessa vastaanottamisen jälkeen voiton hankkimiseksi hintojen tai välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista; ja

d) tilanteet, joissa sopimuksen kohteena oleva rahoituseriin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi.

▼B

Sopimusta, jota koskee kohta (b) tai (c), ei tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti, joten se kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Muut sopimukset, joita kappale 8 koskee, arvioidaan sen ratkaisemiseksi, onko ne tehty ja pidetäänkö ne edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti ja kuuluvatko ne siis tämän standardin soveltamisalaan.

10. Muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva asetettu optio, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla kappaleen 9(a) tai (d) mukaisesti, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Tällaista sopimusta ei voida tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

MÄÄRITELMÄT (KS. MYÖS KAPPALEET AG3–AG23)

11. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Rahoitusinstrumentti on mikä tahansa sopimus, joka synnyttää yhdelle yhteisölle rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja samalla toiselle yhteisölle rahoitusvelan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin.

Rahoitusvaroihin kuuluva erä on mikä tahansa omaisuuserä, joka on:

a) käteisvaroja;

b) toisen yhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti;

c) sopimukseen perustuva oikeus:

   i) saada toiselta yhteisöltä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja; tai

   ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yrityksen kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat yhteisölle edullisiksi; tai

d) sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina, ja joka on:

   i) muu kuin johdannaissopimus, jonka perusteella yhteisö on tai saattaa olla velvollinen vastaanottamaan muuttuvan lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; tai

▼M6

   (ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa muulla tavalla kuin vaihtamalla kiinteä määrä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei tässä lueta kappaleiden 16A ja 16B mukaisesti oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi luokiteltuja lunastusvelvoitteisia rahoitusinstrumentteja, instrumentteja, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa ja jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti, eikä instrumentteja, jotka ovat sopimuksia yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

▼M6

Rahoitusvelka on mikä tahansa velka, joka on:

(a) sopimukseen perustuva velvollisuus:

(i) luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle; tai

(ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat yhteisölle epäedullisiksi; tai

(b) sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina ja joka on:

(i) muu kuin johdannaissopimus, jonka perusteella yhteisö on tai saattaa olla velvollinen luovuttamaan muuttuvan lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; tai

(ii) ►M21 johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa muulla tavalla kuin vaihtamalla kiinteä määrä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tässä yhteydessä optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet, jotka oikeuttavat hankkimaan kiinteän lukumäärän yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja minkä tahansa valuutan määräistä kiinteää rahamäärää vastaan, ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jos yhteisö tarjoaa optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet tasasuhteisesti kaikille niille, jotka sillä hetkellä omistavat sen samanlajisia johdannaissopimuksiin kuulumattomia omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tässä yhteydessä yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ◄ ei tässä lueta kappaleiden 16A ja 16B mukaisesti oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi luokiteltuja lunastusvelvoitteisia rahoitusinstrumentteja, instrumentteja, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa ja jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti, eikä instrumentteja, jotka ovat sopimuksia yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

Tästä poiketen instrumentti, joka vastaa rahoitusvelan määritelmää, luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot.

▼B

Oman pääoman ehtoinen instrumentti on mikä tahansa sopimus, joka osoittaa oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼M6

Lunastusvelvoitteinen instrumentti on rahoitusinstrumentti, joka antaa haltijalleen oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentin takaisin käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan tai jonka liikkeeseenlaskija automaattisesti lunastaa takaisin epävarman vastaisen tapahtuman toteutuessa taikka instrumentin haltijan kuollessa tai jäädessä eläkkeelle.

▼B

12. Seuraavat termit on määritelty IAS 39:n kappaleessa 9, ja niitä käytetään tässä standardissa IAS 39:n mukaisessa merkityksessä.

— rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno

▼B

— myytävissä olevat rahoitusvarat

— kirjaaminen pois taseesta

— johdannainen

— efektiivisen koron menetelmä

— käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka

— takaussopimus

— kiinteäehtoinen sitoumus

— ennakoitu liiketoimi

— suojauksen tehokkuus

— suojauskohde

— suojausinstrumentti

— eräpäivään asti pidettävät sijoitukset

— lainat ja muut saamiset

— selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

— transaktiomenot.

13. Tässä standardissa termit ”sopimus” tai ”sopimukseen perustuva” viittaavat kahden tai useamman osapuolen väliseen sopimukseen, jolla on selviä taloudellisia seuraamuksia, joita osapuolilla on vain vähäinen mahdollisuus tai ei lainkaan mahdollisuutta välttää tavallisesti siksi, että sopimus on toimeenpantavissa lain perusteella. Sopimukset ja näin ollen myös rahoitusinstrumentit voivat olla muodoltaan monenlaisia, eikä niiden tarvitse olla kirjallisia.

14. Tässä standardissa ”yhteisö” kattaa yksittäiset henkilöt, henkilöyhtiöt, muut rekisteröidyt yhteisöt, trustit ja julkisen vallan yksiköt.

ESITTÄMISTAPA TILINPÄÄTÖKSESSÄ

▼M6

Velat ja oma pääoma (ks. myös kappaleet AG13–AG14J ja AG25–AG29A)

▼B

15. Rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on luokiteltava instrumentti tai sen osatekijät rahoitusvelaksi, rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai omaksi pääomaksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä sopimukseen perustuvan järjestelyn tosiasiallisen sisällön sekä rahoitusvelan, rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmien mukaisesti.

16. Kun liikkeeseenlaskija soveltaa kappaleessa 11 esitettyjä määritelmiä sen ratkaisemiseen, onko rahoitusinstrumentti pikemminkin oman pääoman ehtoinen instrumentti kuin rahoitusvelka, niin instrumentti on oman pääoman ehtoinen instrumentti siinä ja vain siinä tapauksessa, että molemmat alla esitetyt ehdot (a) ja (b) täyttyvät:

a) Instrumentti ei sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta:

i) luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle; tai

ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat epäedullisiksi liikkeeseenlaskijalle.

▼**M21**

b) Jos instrumentti tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa liikkeeseenlaskijan omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina, se on:

i) muu kuin johdannaissopimus, joka ei sisällä liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa muuttuvaa lukumäärää omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; tai

ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan yksinomaan siten, että liikkeeseenlaskija vaihtaa kiinteän määrän käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Tässä yhteydessä optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet, jotka oikeuttavat hankkimaan kiinteän lukumäärän yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja minkä tahansa valuutan määräistä kiinteää rahamäärää vastaan, ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jos yhteisö tarjoaa optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet tasasuhteisesti kaikille niille, jotka sillä hetkellä omistavat sen samanlajisia johdannaissopimuksiin kuulumattomia omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Liikkeeseenlaskijan omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei tässä lueta instrumentteja, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D kuvatut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa kuvatut ehdot, tai jotka ovat sopimuksia liikkeeseenlaskijan omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

▼**M6**

Sellainen sopimukseen perustuva velvoite, johdannaissopimuksesta johtuva velvoite mukaan luettuna, joka tulee johtamaan tai saattaa johtaa liikkeeseenlaskijan omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen tulevaisuudessa mutta ei täytä edellä tarkoitettuja ehtoja (a) ja (b), ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti. Tästä poiketen instrumentti, joka vastaa rahoitusvelan määritelmää, luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot.

Lunastusvelvoitteiset instrumentit

16A. Lunastusvelvoitteinen rahoitusinstrumentti sisältää liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuvan velvollisuuden ostaa kyseinen instrumentti takaisin tai lunastaa se käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan lunastuttamisoikeutta käytettäessä. Poikkeuksena rahoitusvelan määritelmään tällaisen velvoitteen sisältävä instrumentti luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki seuraavat ominaisuudet:

(a) Se oikeuttaa haltijansa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta yhteisön purkautuessa. Yhteisön nettovarallisuudella tarkoitetaan niitä varoja, jotka jäävät jäljelle, kun kaikki muut sen varoihin kohdistuvat vaateet on vähennetty. Suhteellinen osuus määritetään:

(i) jakamalla yhteisön purkamisajankohdan nettovarallisuus määrältään yhtä suuriin yksikköihin; ja

(ii) kertomalla kyseinen määrä rahoitusinstrumentin haltijalla olevien yksikköjen lukumäärällä.

(b) Instrumentti kuuluu sellaiseen instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa. Jotta instrumentti kuuluisi tällaiseen luokkaan:

(i) sillä ei yhteisön purkautuessa ole muihin vaateisiin nähden minkäänlaista etuoikeutta yhteisön varoihin, ja

(ii) sitä ei tarvitse vaihtaa toiseksi instrumentiksi ennen kuin se kuuluu instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

▼**M6**

(c) Kaikilla rahoitusinstrumenteilla luokassa, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa, on samanlaiset ominaisuudet. Niiden on esimerkiksi kaikkien oltava lunastusvelvoitteisia, ja takaisinosto- tai lunastushinnan laskennassa käytettävä kaava tai muu menetelmä on sama kaikille kyseiseen luokkaan kuuluville instrumenteille.

(d) Sen lisäksi, että liikkeeseenlaskijalla on sopimukseen perustuva velvollisuus ostaa instrumentti takaisin tai lunastaa se käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, instrumentti ei sisällä mitään sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa toiselle yhteisölle käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai vaihtaa rahoitusvaroja tai rahoitusvelkoja toisen yhteisön kanssa ehdoilla, jotka saattavat osoittautua yhteisölle epäedullisiksi, eikä kyseessä ole sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina rahoitusvelan määritelmän alakohdan (b) mukaisesti.

(e) Instrumentista aiheutuvat sen voimassaoloaikana odotettavissa olevat kokonaisrahavirrat perustuvat olennaisilta osin yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen instrumentin voimassaoloaikana (instrumentin vaikutukset pois lukien).

16B. Sen lisäksi, että instrumentilla on kaikki edellä tarkoitetut ominaisuudet, sen luokitteleminen oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi edellyttää, ettei liikkeeseenlaskijalla ole mitään muuta sellaista rahoitusinstrumenttia tai sopimusta:

(a) jonka kokonaisrahavirrat olennaisilta osin perustuvat yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen (tällaisen instrumentin tai sopimuksen vaikutukset pois lukien) ja

(b) jonka vaikutus rajoittaa lunastusvelvoitteisen instrumentin haltijoiden jako-osuutta olennaisesti tai määrittää sen tietyn suuruiseksi.

Tätä ehtoa sovellettaessa yhteisö ei saa ottaa huomioon sellaisia kappaleessa 16A kuvatun instrumentin haltijan kanssa tekemiään sopimuksia, jotka eivät ole rahoitussopimuksia ja joiden ehdot ovat samankaltaiset kuin vastaavan sopimuksen, joka voitaisiin solmia muun osapuolen kuin instrumentin haltijan ja liikkeeseenlaskijayhteisön välillä. Jos yhteisö ei pysty toteamaan, että tämä ehto täyttyy, se ei saa luokitella lunastusvelvoitteista instrumenttia oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi.

Instrumentit tai instrumenttien komponentit, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa

16C. Joihinkin rahoitusinstrumentteihin sisältyy liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa toiselle yhteisölle suhteellinen osuus nettovarallisuudestaan vain liikkeeseenlaskijan purkautuessa. Velvoite syntyy, koska purkaminen on joko varmaa eikä ole yhteisön määräysvallassa (esimerkiksi toimiajaltaan rajoitettu yhteisö) tai epävarmaa mutta on instrumentin haltijan päätettävissä. Poikkeuksena rahoitusvelan määritelmään tällaisen velvoitteen sisältävä instrumentti luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki seuraavat ominaisuudet:

▼**M6**

(a) Se oikeuttaa haltijansa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta yhteisön purkautuessa. Yhteisön nettovarallisuudella tarkoitetaan niitä varoja, jotka jäävät jäljelle, kun kaikki muut sen varoihin kohdistuvat vaateet on vähennetty. Suhteellinen osuus määritetään:

(i) jakamalla yhteisön purkamisajankohdan nettovarallisuus määrältään yhtä suuriin yksikköihin; ja

(ii) kertomalla kyseinen määrä rahoitusinstrumentin haltijalla olevien yksikköjen lukumäärällä.

(b) Instrumentti kuuluu sellaiseen instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa. Jotta instrumentti kuuluisi tällaiseen luokkaan:

(i) sillä ei yhteisön purkautuessa ole muihin vaateisiin nähden minkäänlaista etuoikeutta yhteisön varoihin, ja

(ii) sitä ei tarvitse vaihtaa toiseksi instrumentiksi ennen kuin se kuuluu instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

(c) Kaikkiin rahoitusinstrumentteihin instrumenttiluokassa, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa, täytyy sisältyä liikkeeseenlaskijayhteisölle samanlainen sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa suhteellinen osuus nettovarallisuudestaan yhteisön purkautuessa.

16D. Sen lisäksi, että instrumentilla on kaikki edellä tarkoitetut ominaisuudet, sen luokitteleminen oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi edellyttää, ettei liikkeeseenlaskijalla ole mitään muuta sellaista rahoitusinstrumenttia tai sopimusta:

(a) jonka kokonaisrahavirrat olennaisilta osin perustuvat yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen (instrumentin tai sopimuksen vaikutukset pois lukien) ja

(b) jonka vaikutus rajoittaa instrumentin haltijoiden jako-osuutta olennaisesti tai määrittää sen tietyn suuruiseksi.

Tätä ehtoa sovellettaessa yhteisö ei saa ottaa huomioon sellaisia kappaleessa 16C kuvatun instrumentin haltijan kanssa tekemiään sopimuksia, jotka eivät ole rahoitussopimuksia ja joiden ehdot ovat samankaltaiset kuin vastaavan sopimuksen, joka voitaisiin solmia muun osapuolen kuin instrumentin haltijan ja liikkeeseenlaskijayhteisön välillä. Jos yhteisö ei pysty toteamaan, että tämä ehto täyttyy, se ei saa luokitella instrumenttia oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi.

▼M6

Lunastusvelvoitteisten instrumenttien ja instrumenttien, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa, luokittelun muuttaminen

16E. Yhteisön on luokiteltava rahoitusinstrumentti oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti siitä päivästä lukien, jona instrumentilla on kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Yhteisön on muutettava rahoitusinstrumentin luokittelua siitä päivästä lukien, jona instrumentilla lakkaa olemasta kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ominaisuudet tai se lakkaa täyttämästä kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Esimerkiksi jos yhteisö lunastaa kaikki liikkeeseen laskemansa instrumentit, joihin ei liity lunastusvelvoitetta, ja mahdollisesti jäljelle jäävillä lunastusvelvoitteisilla instrumenteilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot, yhteisön on siirrettävä lunastusvelvoitteiset instrumentit oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi siitä päivästä lukien, jona se lunastaa lunastusvelvoitteettomat instrumentit.

16F. Yhteisön on käsiteltävä kappaleen 16E mukaista instrumentin luokittelun muutosta kirjanpidossa seuraavasti:

(a) Sen on siirrettävä oman pääoman ehtoinen instrumentti rahoitusvelaksi siitä päivästä lukien, jona instrumentilla lakkaa olemasta kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet tai se lakkaa täyttämästä kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Rahoitusvelka on arvostettava instrumentin luokittelun muuttumispäivän käypään arvoon. Yhteisön on kirjattava oman pääoma ehtoisen instrumentin kirjanpitoarvon ja rahoitusvelan luokittelun muuttumispäivän käyvän arvon mahdollinen erotus omaan pääomaan.

(b) Sen on siirrettävä rahoitusvelka omaksi pääomaksi siitä päivästä lukien, jona instrumentilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet tai se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Oman pääoman ehtoinen instrumentti on arvostettava rahoitusvelan luokittelun muuttumispäivän kirjanpitoarvoon.

▼B

Käteisvarojen tai muiden rahavarojen luovuttamiseen ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta (kappale 16(a))

►M6 17. Kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D kuvattuja olosuhteita lukuun ottamatta ratkaiseva ominaisuus, joka erottaa rahoitusvelan oman pääoman ehtoisesta instrumentista, on se, että rahoitusinstrumentin toisella osapuolella (liikkeeseenlaskija) on sopimukseen perustuva velvollisuus joko luovuttaa toiselle osapuolelle (haltija) käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai vaihtaa haltijan kanssa rahoitusvaroja tai -velkoja olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat liikkeeseenlaskijalle epäedullisiksi. ◄ Vaikka oman pääoman ehtoisen instrumentin haltijalla saattaa olla oikeus saada määräsuhteessa jaettu osuus osingoista tai muusta oman pääoman jakamisesta, liikkeeseenlaskijalla ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta tällaiseen varojen jakoon, koska sitä ei voida vaatia luovuttamaan käteisvaroja tai muita rahavaroja toiselle osapuolelle.

▼M6

18. Rahoitusinstrumentin tosiasiallinen luonne, ei niinkään sen oikeudellinen muoto, määrää sen luokittelun yhteisön taseessa. Tosiasiallinen luonne ja oikeudellinen muoto vastaavat yleensä toisiaan, mutta aina näin ei ole. Jotkin rahoitusinstrumentit ovat oikeudelliselta muodoltaan omaa pääomaa mutta tosiasialliselta luonteeltaan velkaa, ja toisilla saattaa olla sekä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin että rahoitusvelkoihin liittyviä ominaisuuksia. Esimerkiksi:

▼M6

a) sellainen etuosake, johon liittyy liikkeeseenlaskijan lunastusvelvollisuus kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan tiettynä tai määritettävissä olevana päivänä tulevaisuudessa tai jonka haltijalla on oikeus vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentti tiettynä päivänä tai sen jälkeen kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan, on rahoitusvelka.

b) sellainen rahoitusinstrumentti, jonka haltijalla on oikeus lunastuttaa se liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”) on rahoitusvelka, lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka silloinkin, kun käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuu indeksiin tai muuhun tekijään, joka mahdollisesti nousee tai laskee. Jos haltijalla on oikeus lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, tämä tarkoittaa sitä, että lunastusvelvoitteinen instrumentti vastaa rahoitusvelan määritelmää lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Esimerkiksi avointen sijoitusrahastojen, henkilöyhtiöiden ja eräiden osuustoiminnallisten yhteisöjen osuudenomistajilla tai jäsenillä saattaa olla oikeus koska tahansa lunastuttaa osuutensa liikkeeseenlaskijassa käteisvaroja vastaan, mistä seuraa, että osuudet luokitellaan rahoitusveloiksi lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Rahoitusvelaksi luokitteleminen ei kuitenkaan estä sellaista yhteisöä, jolla ei ole maksettua omaa pääomaa (kuten joitakin sijoitusrahastoja, ks. havainnollistava esimerkki 7), käyttämästä tilinpäätöslaskelmissa sellaisia nimityksiä kuin ”osuudenomistajille kuuluvan nettovarallisuuden arvo” ja ”osuudenomistajille kuuluvan nettovarallisuuden arvon muutos” tai esittämästä tilinpäätöksessä lisätietoja, jotka osoittavat, että jäsenten yhteenlasketut osuudet sisältävät esimerkiksi oman pääoman määritelmää vastaavia rahastoja ja sitä vastaamattomia lunastusvelvoitteisia instrumentteja (ks. havainnollistava esimerkki 8).

19. Jos yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämiseksi, velvoite vastaa rahoitusvelan määritelmää, lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Esimerkiksi:

▼B

a) rajoitus, joka vähentää yhteisön mahdollisuutta täyttää sopimukseen perustuva velvoite, kuten esimerkiksi ulkomaanrahan rajoitettu saatavuus tai maksun suorittamiseen tarvittava valvontaviranomaisen lupa, ei tee tyhjäksi yhteisön sopimusvelvoitetta tai haltijalla olevaa sopimuksen mukaista oikeutta, joka perustuu instrumenttiin.

b) sopimukseen perustuva velvoite, joka riippuu siitä, toteuttaako vastapuoli lunastuttamisoikeutensa, on rahoitusvelka, koska yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta.

▼B

20. Rahoitusinstrumentti, joka ei nimenomaisesti sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiseen, saattaa sisältää sen epäsuorasti ehtojensa perusteella. Esimerkiksi:

a) rahoitusinstrumentti saattaa sisältää muun kuin rahoituksellisen velvoitteen, joka on täytettävä siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö ei pysty jakamaan osinkoja tai lunastamaan instrumenttia. Jos yhteisö pystyy välttymään käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta ainoastaan täyttämällä tämän muun kuin rahoituksellisen velvoitteen, kyseinen rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka.

b) rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka, jos yhteisö sen ehtojen mukaan luovuttaa instrumenttia toteuttaessaan joko:

i) käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja; tai

ii) omia osakkeitaan, joiden arvo on määritetty huomattavasti suuremmaksi kuin käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen arvo.

Vaikka yhteisöllä ei ole nimenomaista sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, vaihtoehtoinen osakkeina tapahtuva toteuttaminen on arvoltaan sellainen, että yhteisö tulee toteuttamaan sen käteismaksuna. Joka tapauksessa haltijalle on tosiasiallisesti taattu vähintään määrä, joka vastaa käteismaksuna tapahtuvaa toteuttamista (ks. kappale 21).

Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappale 16(b))

21. Sopimus ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti pelkästään sillä perusteella, että se saattaa johtaa yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen. Yhteisöllä saattaa olla sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus vastaanottaa tai luovuttaa omia osakkeitaan tai muita oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, joiden määrä vaihtelee siten, että vastaanotettavien tai luovutettavien yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo vastaa sopimukseen perustuvan oikeuden tai velvoitteen määrää. Tällainen sopimukseen perustuva oikeus tai velvoite saattaa olla kiinteämääräinen tai sen määrä saattaa vaihdella osaksi tai kokonaan jonkin muun muuttujan (esimerkiksi koron, hyödykkeen hinnan tai jonkin rahoitusinstrumentin hinnan) kuin yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien markkinahinnan muutosten mukaisesti. Kaksi esimerkkiä: (a) sopimus, jonka mukaan luovutetaan niin monta yhteisön omaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, että niiden arvo on yhteensä 100 CU ([1]), ja (b) sopimus, jonka mukaan luovutetaan niin monta yhteisön omaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, että niiden arvo vastaa 100 kultaunssin arvoa. Tällainen sopimus on yhteisölle rahoitusvelka, vaikka yhteisön täytyy toteuttaa sopimus tai se voi toteuttaa sen luovuttamalla omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Kyseessä ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti, koska yhteisö käyttää sopimuksen toteuttamiseen muuttuvan määrän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Sopimus ei näin ollen osoita oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

([1]) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

►M6 22. Kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta sellainen sopimus, jonka yhteisö tulee toteuttamaan (vastaanottamalla tai) luovuttamalla kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Esimerkiksi: ◄ liikkeeseen laskettu osakeoptio, jonka perusteella vastapuolella on oikeus ostaa kiinteä lukumäärä yhteisön osakkeita kiinteään hintaan tai kiinteällä joukkovelkakirjalainan pääomamäärällä, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Markkinakorkojen muutoksista johtuvat sopimuksen käyvän arvon muutokset, jotka eivät vaikuta sopimusta toteutettaessa maksettavien tai saatavien rahavarojen tai muiden rahoitusvarojen määrään tai vastaanotettavien tai luovutettavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärään, eivät estä sopimusta olemasta oman pääoman ehtoinen instrumentti. Kaikki saadut vastikkeet (kuten saatu preemio yhteisön omia osakkeita koskevasta asetetusta optiosta tai merkintäoikeudesta) lisätään suoraan omaan pääomaan. Kaikki maksetut vastikkeet (kuten ostetusta optiosta maksettu preemio) vähennetään suoraan omasta pääomasta. Oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon muutoksia ei kirjata tilinpäätökseen.

▼M6

22A. Jos sopimusta toteutettaessa saatavat tai luovutettavat yhteisön omat oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat lunastusvelvoitteisia rahoitusinstrumentteja, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B kuvatut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa kuvatut ehdot, tai jos ne ovat instrumentteja, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa, ja niillä on kaikki kappaleissa 16C ja 16D kuvatut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa kuvatut ehdot, sopimus on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka. Tämä koskee myös sopimusta, jonka yhteisö tulee toteuttamaan vastaanottamalla tai luovuttamalla kiinteän lukumäärän tällaisia instrumentteja kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan.

▼B

►M6 23. Kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D kuvattuja olosuhteita lukuun ottamatta sopimus, jonka mukaan yhteisö on velvollinen ostamaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, synnyttää lunastusmäärän nykyarvon suuruisen rahoitusvelan (esimerkiksi takaisinostotermiinin hinnan nykyarvon, option toteuttamishinnan nykyarvon tai muun lunastusmäärän nykyarvon suuruisen). Näin on, vaikka itse sopimus olisi oman pääoman ehtoinen instrumentti. Yksi esimerkki ◄ on yhteisön velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvaroja vastaan termiinisopimuksen perusteella. Kun rahoitusvelka merkitään alun perin kirjanpitoon IAS 39:n mukaisesti, sen käypä arvo (lunastusmäärän nykyarvo) siirretään pois omasta pääomasta. Myöhemmin rahoitusvelka arvostetaan IAS 39:n mukaisesti. Jos sopimus raukeaa ilman että luovutusta tapahtuu, rahoitusvelan kirjanpitoarvo siirretään takaisin omaan pääomaan. Yhteisön sopimukseen perustuva velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan synnyttää lunastusmäärän nykyarvon suuruisen rahoitusvelan, vaikka ostovelvoite riippuisi siitä, käyttääkö vastapuoli lunastuttamisoikeuttaan (esimerkiksi asetettu myyntioptio, joka oikeuttaa vastapuolen myymään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja yhteisölle kiinteään hintaan).

▼B

24. Sopimus, jonka yhteisö tulee toteuttamaan luovuttamalla tai vastaanottamalla kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen muuttuvaa määrää vastaan, on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka. Yhtenä esimerkkinä tästä on sopimus, jonka mukaan yhteisö luovuttaa 100 omaa oman pääoman ehtoista instrumenttiaan ja saa vastikkeeksi rahamäärän, jonka suuruuden lasketaan vastaavan 100 kultaunssin arvoa.

Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat

▼M6

25. Rahoitusinstrumentti saattaa edellyttää, että yhteisö luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai toteuttaa instrumentin muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka, ja luovuttaminen tapahtuisi sellaisten epävarmojen vastaisten tapahtumien toteutuessa tai jäädessä toteutumatta (tai epävarmojen olosuhteiden toteutuessa), joihin sen paremmin instrumentin liikkeeseenlaskijalla kuin sen haltijallakaan ei ole määräysvaltaa, kuten osakemarkkinaindeksin, kuluttajahintaindeksin tai koron muutos tai verotusta koskevien vaatimusten muutos taikka liikkeeseenlaskijan tulevat tuotot, tulos tai velkojen ja oman pääoman suhde. Tällaisen instrumentin liikkeeseenlaskijalla ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta (tai instrumentin toteuttamiselta muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka). Sen vuoksi kyseessä on liikkeeseenlaskijan rahoitusvelka, paitsi jos:

(a) ehdollista suorittamista koskevan sopimuskohdan se osa, joka saattaisi edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai sen toteuttamista muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka) ei ole aito;

(b) liikkeeseenlaskijaa voidaan vaatia täyttämään velvoitteensa käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai täyttämään sen muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka) vain liikkeeseenlaskijan purkautuessa; tai

(c) instrumentilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseissä kappaleissa tarkoitetut ehdot.

▼B

Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

26. Kun johdannaissopimus antaa yhdelle osapuolelle mahdollisuuden valita tavan, jolla se toteutetaan (esimerkiksi liikkeeseenlaskija tai haltija voi valita joko nettomääräisen käteismaksun tai osakkeiden vaihtamisen käteisvaroihin), instrumentti on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, paitsi jos kaikki toteutusvaihtoehdot tekisivät instrumentista oman pääoman ehtoisen.

27. Esimerkkinä rahoitusvelaksi luokiteltavasta toteuttamisvaihtoehdon sisältävästä johdannaissopimuksesta on sellainen osakeoptio, jonka liikkeeseenlaskija voi halutessaan toteuttaa joko nettomääräisesti käteismaksuna tai vaihtamalla omia osakkeitaan käteisvaroihin. Vastaavasti eräät sopimukset muun kuin rahoituserän ostamisesta tai myymisestä vaihtamalla se yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan, koska ne voidaan toteuttaa joko luovuttamalla kyseinen rahoituseriin kuulumaton erä taikka nettomääräisesti käteismaksuna tai muuna rahoitusinstrumenttina (ks. kappaleet 8–10). Tällaiset sopimukset ovat rahoitusvaroja tai -velkoja, eivät oman pääoman ehtoisia instrumentteja.

▼B

Yhdistelmäinstrumentit (ks. myös kappaleet AG30–AG35 ja havainnollistavat esimerkit 9–12)

28. Muun kuin johdannaisinstrumentin liikkeeseenlaskijan on arvioitava rahoitusinstrumentin ehdot sen ratkaisemiseksi, sisältääkö instrumentti sekä vieraan että oman pääoman komponentin. Tällaiset komponentit on luokiteltava erikseen kappaleen 15 mukaisesti rahoitusveloiksi, rahoitusvaroiksi tai oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi.

29. Yhteisö kirjaa erikseen sellaisen rahoitusinstrumentin komponentit, joka (a) synnyttää yhteisölle rahoitusvelan ja (b) antaa instrumentin haltijalle oikeuden vaihtaa se yhteisön oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Esimerkiksi joukkovelkakirja tai vastaavanlainen instrumentti, jonka haltija voi vaihtaa kiinteään määrään yhteisön kantaosakkeita, on yhdistelmäinstrumentti. Yhteisön näkökulmasta katsottuna tällainen instrumentti koostuu kahdesta komponentista: rahoitusvelasta (sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja) ja oman pääoman ehtoisesta instrumentista (osto-optio, joka antaa haltijalle oikeuden vaihtaa se kiinteään määrään yhteisön kantaosakkeita tietyn ajanjakson kuluessa). Tällaisen instrumentin liikkeeseen laskeminen vastaa tosiasiallisesti taloudellisilta vaikutuksiltaan samanaikaisesti liikkeeseen laskettavaa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, johon liittyy ennen eräpäivää tapahtuvaa suorittamista koskeva ehto, ja kantaosakkeiden ostamiseen oikeuttavia merkintäoikeuksia tai sellaista liikkeeseen laskettavaa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, johon liittyy irrotettavissa olevia, osakkeiden ostoon oikeuttavia merkintäoikeuksia. Näin ollen yhteisö esittää kaikissa tapauksissa vieraan ja oman pääoman komponentit erikseen taseessa.

30. Vaihdettavissa olevan instrumentin oman ja vieraan pääoman komponenttien luokittelua ei muuteta sen johdosta, että vaihto-oikeuden toteuttamisen todennäköisyys muuttuu, ei edes silloin, kun oikeuden toteuttaminen näyttää mahdollisesti tulleen taloudellisesti edulliseksi joillekin haltijoille. Haltijat eivät ehkä aina toimi odotetulla tavalla, koska esimerkiksi vaihdon verovaikutukset saattavat olla erilaiset eri haltijoille. Lisäksi vaihdon toteutumisen todennäköisyys vaihtelee ajankohdasta toiseen. Yhteisön sopimukseen perustuva velvollisuus vastaisten maksujen suorittamiseen säilyy, kunnes se lakkaa vaihdon tapahtuessa, instrumentin erääntyessä tai jonkin muun transaktion seurauksena.

31. IAS 39 käsittelee rahoitusvarojen ja -velkojen arvostamista. Oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat instrumentteja, jotka osoittavat oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen. Tämän vuoksi jaettaessa yhdistelmäinstrumentin alkuperäistä kirjanpitoarvoa oman ja vieraan pääoman komponentteihin oman pääoman komponentille kohdistetaan se määrä, joka jää jäljelle, kun koko instrumentin käyvästä arvosta vähennetään erikseen määritetty vieraan pääoman komponentin arvo. Yhdistelmäinstrumenttiin kytkettyjen johdannaispiirteiden (kuten osto-option) arvo oman pääoman komponenttia (kuten vaihto-oikeus omaan pääomaan) lukuun ottamatta sisällytetään vieraan pääoman komponenttiin. Instrumenttia alun perin kirjanpitoon merkittäessä oman ja vieraan pääoman komponenteille kohdistettavien kirjanpitoarvojen yhteismäärä vastaa aina koko instrumentille määritettyä käypää arvoa. Instrumentin komponenttien alkuperäisestä erikseen kirjaamisesta ei synny voittoa tai tappiota.

▼B

32. Kappaleessa 31 kuvatun lähestymistavan mukaisesti kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevan joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskija selvittää ensin vieraan pääoman komponentin kirjanpitoarvon määrittämällä sellaisen vastaavanlaisen velan (mukaan lukien mahdolliset kytketyt muut kuin omaan pääomaan liittyvät johdannaispiirteet) käyvän arvon, johon ei liity oman pääoman komponenttia. Sen jälkeen määritetään kirjanpitoarvo sille oman pääoman ehtoiselle instrumentille, jota oikeus vaihtaa instrumentti kantaosakkeisiin edustaa, vähentämällä koko yhdistelmäinstrumentin käyvästä arvosta rahoitusvelan käypä arvo.

Omat osakkeet (ks. myös kappale AG36)

33. Jos yhteisö hankkii takaisin omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, nämä instrumentit (”omat osakkeet”) on vähennettävä omasta pääomasta. Yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien ostosta, myynnistä, liikkeeseenlaskusta tai mitätöinnistä ei kirjata voittoa tai tappiota. Tällaisia omia osakkeita on saattanut hankkia tai niitä saattaa pitää hallussaan yhteisö itse tai muut saman konsernin jäsenet. Maksetut tai saadut vastikkeet on kirjattava suoraan omaan pääomaan.

34. Hallussa pidettyjen omien osakkeiden määrä esitetään erikseen joko taseessa tai liitetiedoissa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Yhteisö esittää IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* mukaiset tiedot, jos yhteisö hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan takaisin lähipiiriin kuuluvilta.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (ks. myös kappale AG37)

35. Rahoitusvelaksi luokiteltuun rahoitusinstrumenttiin tai sen komponenttiin liittyvät korot, osingot, tappiot ja voitot on kirjattava tulosvaikutteisesti tuotoiksi tai kuluiksi. Yhteisön on vähennettävä varojen jakaminen oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille suoraan omasta pääomasta oikaistuna mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä. Omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvia transaktiomenoja on käsiteltävä oman pääoman vähennyksenä oikaistuna mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä.

36. Rahoitusinstrumentin luokittelu rahoitusvelaksi tai oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi määrää, kirjataanko kyseiseen instrumenttiin liittyvät korot, osingot, tappiot ja voitot tulosvaikutteisesti tuotoiksi tai kuluiksi. Kokonaan veloiksi luokiteltaville osakkeille maksetut osingot kirjataan näin ollen kuluiksi samalla tavalla kuin joukkovelkakirjalainan korko. Vastaavasti voitot ja tappiot, jotka liittyvät rahoitusvelkojen takaisinmaksuihin tai jälleenrahoittamiseen, kirjataan tulosvaikutteisesti, kun taas oman pääoman ehtoisten instrumenttien lunastaminen tai jälleenrahoittaminen kirjataan oman pääoman muutoksiksi. Oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon muutoksia ei merkitä tilinpäätökseen.

37. Yhteisölle syntyy tyypillisesti erilaisia menoja, kun se laskee liikkeeseen tai hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Nämä menot voivat sisältää rekisteröintipalkkioita ja muita viranomaistahojen perimiä palkkioita, lainopillisten, kirjanpidollisten ja muiden kysymysten asiantuntijoille maksettuja määriä, painatuskuluja ja varainsiirtoveroja. Omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvia transaktiomenoja käsitellään kirjanpidossa oman pääoman vähennyksenä (mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä oikaistuna) siltä osin kuin ne ovat lisämenoja, jotka välittömästi johtuvat omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta ja joilta olisi muutoin vältytty. Menot sellaisesta omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta, jonka toteuttamisesta luovutaan, kirjataan kuluksi.

▼B

38. Yhdistelmäinstrumentin liikkeeseenlaskemiseen liittyvät transaktiomenot kohdistetaan instrumentin vieraan ja oman pääoman komponenteille samassa suhteessa kuin saadut maksut jakautuvat. Transaktiomenot, jotka liittyvät yhteisesti useampaan kuin yhteen liiketoimeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat joidenkin osakkeiden tarjoamisesta myyntiin ja toisten osakkeiden samanaikaisesta listalle otosta) jaetaan kyseisille liiketoimille perusteella, joka on rationaalinen ja yhdenmukainen vastaavanlaisten liiketoimien kanssa.

39. Oman pääoman vähennyksenä kauden aikana käsitellyt transaktiomenot esitetään erikseen IAS 1:n mukaisesti. Niihin liittyvät, suoraan omaan pääomaan kirjatut tuloverot sisällytetään siihen omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattujen kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärään, joka ilmoitetaan IAS 12:n *Tuloverot* mukaan.

40. Kuluiksi luokiteltavat osingot voidaan esittää ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa (jos se esitetään) ◄ joko yhdessä muun vieraan pääoman korkojen kanssa tai omana eränään. Tämän standardin lisäksi korkojen ja osinkojen esittämistä koskevia vaatimuksia sisältyy IAS1:een ja IFRS 7:ään. Joissakin tapauksissa korot ja osingot on suotavaa esittää erikseen ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa (jos se esitetään) ◄, koska niiden välillä on eroja esimerkiksi verovähennyskelpoisuuden suhteen. Verovaikutuksia koskevat tiedot esitetään IAS 12:n mukaisesti.

41. Rahoitusvelan kirjanpitoarvon muutoksiin liittyvät voitot ja tappiot kirjataan tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi silloinkin, kun ne liittyvät instrumenttiin, joka sisältää oikeuden yhteisön varoihin kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (ks. kappale 18(b)). IAS 1:n mukaan yhteisö esittää tällaisen instrumentin arvonmuutoksesta johtuvat voitot tai tappiot omana eränään ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ silloin, kun tällä on merkitystä yhteisön tuloksen selittämisen kannalta.

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan vähentäminen toisistaan (ks. myös kappaleet AG38 ja AG39)

42. Rahoitusvaroihin kuuluva erä ja rahoitusvelka on vähennettävä toisistaan ja taseessa on esitettävä nettomäärä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) yhteisöllä on tarkasteluhetkellä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kirjattujen määrien kuittaamiseen; ja

b) yhteisö aikoo joko toteuttaa suorituksen nettomääräisesti tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

Kun kyseessä on sellainen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto, joka ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, yhteisö ei saa vähentää siirrettyä omaisuuserää ja siihen liittyvää velkaa toisistaan (ks. IAS 39 kappale 36).

▼B

43. Tämä standardi edellyttää rahoitusvarojen ja -velkojen nettomääräistä esittämistä silloin, kun tämä esittämistapa kuvastaa kahden tai useamman erillisen rahoitusinstrumentin toteuttamisesta odotettavissa olevia vastaisia rahavirtoja yhteisölle. Kun yhteisöllä on oikeus saada tai maksaa yksittäinen nettomäärä ja se aikoo menetellä näin, sillä on tosiasiassa vain yksi rahoitusvarojen tai -velkojen erä. Muissa tapauksissa rahoitusvarat ja -velat esitetään erillään toisistaan niiden tunnusmerkkejä vastaavasti yhteisön voimavaroina ja velvoitteina.

44. Taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan vähentäminen toisistaan ja nettomäärän esittäminen on eri asia kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta. Erien vähentäminen toisistaan ei aiheuta voiton tai tappion kirjaamista, kun taas rahoitusinstrumentin kirjaaminen pois taseesta voi johtaa myös voiton tai tappion kirjaamiseen sen lisäksi, että aikaisemmin taseeseen merkitty erä poistetaan.

45. Kuittausoikeus on sopimukseen tai muuhun perustuva velallisen laillinen oikeus suorittaa tai muutoin eliminoida velkojalle suoritettava määrä kokonaan tai osaksi kohdistamalla tätä vastaan velkojalta saatavana oleva määrä. Poikkeustapauksissa velallisella saattaa olla laillinen oikeus vähentää kolmannelta osapuolelta saatavana oleva määrä velkojalle suoritettavasta määrästä edellyttäen, että näiden kolmen osapuolen välillä on sopimus, joka selkeästi antaa velalliselle kuittausoikeuden. Koska kuittausoikeus on laillinen oikeus, sen toteuttamisedellytykset saattavat poiketa toisistaan eri maissa, ja on otettava huomioon, mitä lakeja osapuolten välisiin suhteisiin sovelletaan.

46. Toimeenpantavissa olevan rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan kuittausoikeuden olemassaolo vaikuttaa rahoitusvaroihin kuuluvaan erään ja rahoitusvelkaan liittyviin oikeuksiin ja velvoitteisiin, ja sillä voi olla merkittävä vaikutus yrityksen luotto- ja maksuvalmiusriskiin. Oikeuden olemassaolo itsessään ei kuitenkaan ole riittävä peruste erien vähentämiselle toisistaan. Jos oikeutta ei aiota käyttää tai jos oikeuksia ja velvoitteita ei aiota toteuttaa samanaikaisesti, tällä ei ole vaikutusta yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään ja ajoittumiseen. Silloin kun yhteisö aikoo käyttää oikeuttaan tai toteuttaa oikeuden ja velvoitteen samanaikaisesti, omaisuuserän ja velan nettomääräinen esittäminen kuvaa asianmukaisemmalla tavalla odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen määriä ja ajoittumista samoin kuin näihin rahavirtoihin liittyviä riskejä. Yhden osapuolen tai molempien osapuolten aikomus toteuttaa suoritus nettomääräisenä, ilman että tähän on laillista oikeutta, ei riitä erien toisistaan vähentämisen perusteeksi, koska yksittäiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään ja rahoitusvelkaan liittyvät oikeudet ja velvoitteet eivät muutu.

47. Yhteisön aikomuksiin toteuttaa tiettyjä varoihin ja velkoihin liittyviä oikeuksia ja velvoitteita saattavat vaikuttaa sen liiketoiminnassaan tavanomaisesti noudattama käytäntö, rahoitusmarkkinoiden vaatimukset ja muut olosuhteet, jotka saattavat rajoittaa mahdollisuutta oikeuksien ja velvoitteiden nettomääräiseen tai samanaikaiseen toteuttamiseen. Silloin kun yhteisöllä on kuittausoikeus mutta se ei aio toteuttaa oikeutta ja velvoitetta nettomääräisesti eikä realisoida varoja ja suorittaa velkaa samanaikaisesti, kyseisen oikeuden vaikutus yhteisön luottoriskiin esitetään tilinpäätöksessä IFRS 7:n kappaleen 36 mukaisesti.

▼B

48. Kahteen rahoitusinstrumenttiin liittyvien oikeuksien ja velvoitteiden samanaikainen toteuttaminen voi tapahtua esimerkiksi selvitysyhtiön välityksellä organisoituneilla rahoitusmarkkinoilla tai kahdenkeskisenä vaihtona. Tällöin rahavirrat tosiasiallisesti vastaavat yhtä nettomäärää, eikä luottoriskiä tai maksuvalmiusriskiä synny. Toisissa tapauksissa yhteisö voi toteuttaa kahteen instrumenttiin liittyvät oikeudet ja velvoitteet siten, että se saa ja maksaa erilliset suoritukset, jolloin varojen koko määrä on alttiina luottoriskille ja velan koko määrä on alttiina maksuvalmiusriskille. Tällaiset riskit voivat olla merkittäviä, vaikkakin suhteellisen lyhytaikaisia. Näin ollen rahoitusvarojen realisoimista ja rahoitusvelan suorittamista pidetään samanaikaisina vain silloin, kun liiketoimet tapahtuvat samalla hetkellä.

49. Kappaleessa 42 esitetyt ehdot eivät yleensä täyty eikä erien vähentäminen toisistaan yleensä ole asianmukaista silloin, kun:

a) käytetään useita erilaisia rahoitusinstrumentteja yksittäisen rahoitusinstrumentin ominaisuuksien jäljittelemiseksi (”synteettinen instrumentti”);

b) rahoitusvarat ja -velat johtuvat rahoitusinstrumenteista, joihin liittyvät keskeiset riskit ovat samoja (esimerkiksi termiinisopimusten tai muiden johdannaissopimusten salkkuun sisältyvät varat ja velat) mutta joilla on eri vastapuolet;

c) rahoitusvarat tai muut varat on pantattu ilman takautumisoikeutta olevien rahoitusvelkojen vakuudeksi;

d) velallinen siirtää rahoitusvaroja omaisuudenhoitajalle velvoitteen täyttämiseksi ilman että velkoja on hyväksynyt kyseiset varat velan suoritukseksi (esimerkiksi kuoletusrahasto *sinking fund* -järjestely); tai

e) tappioita aiheuttaneista tapahtumista syntyneistä velvoitteista odotetaan saatavan korvaus kolmannelta osapuolelta vakuutussopimuksen mukaisen korvausvaateen nojalla.

50. Yhteisö, jolla on useita saman vastapuolen kanssa toteutettavia rahoitusinstrumenttiliiketoimia, voi tehdä kyseisen vastapuolen kanssa ”yleisen netotussopimuksen”. Tällaisen sopimuksen mukaisesti kaikki siihen kuuluvat rahoitusinstrumentit selvitetään samalla kertaa nettomääräisesti, jos yhteenkin sopimukseen liittyy laiminlyönti tai irtisanominen. Rahoituslaitokset käyttävät usein tällaisia järjestelyjä suojautuakseen tappioilta konkurssissa tai muissa sellaisissa olosuhteissa, joiden toteutuessa vastapuoli ei pysty täyttämään velvoitteitaan. Yleinen netotussopimus synnyttää yleensä toimeenpantavissa olevan kuittausoikeuden, joka vaikuttaa yksittäisten rahoitusvarojen ja -velkojen realisointiin ja suorittamiseen vain määrätyn laiminlyönnin seurauksena tai muussa sellaisessa tilanteessa, jonka ei odoteta syntyvän tavanomaisessa liiketoiminnassa. Yleinen netotussopimus ei ole peruste erien vähentämiselle toisistaan, jolleivät molemmat kappaleessa 42 mainitut ehdot täyty. Silloin kun yleiseen netotussopimukseen kuuluvia rahoitusvaroja ja -velkoja ei vähennetä toisistaan, sopimuksen vaikutus yhteisön luottoriskiin esitetään tilinpäätöksessä IFRS 7:n kappaleen 36 mukaisesti.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

51–95 [poistettu]

▼M8

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼B

96. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella vain, jos se soveltaa myös IAS 39:ää (julkistettu joulukuussa 2003) maaliskuussa 2004 julkaistut muutokset mukaan luettuina. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M6

96A. Helmikuussa 2008 julkaistu *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32:een ja IAS 1:een) edellytti, että rahoitusinstrumentit, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot, on luokiteltava oman pääoman ehtoiseksi instrumenteiksi; se aiheutti muutoksia kappaleisiin 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 ja AG27, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J ja AG29A Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on samanaikaisesti sovellettava IAS 1:een, IAS 39:ään, IFRS 7:ään ja IFRIC 2:een tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.

96B. *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* muutti rajoitetusti soveltamisalaa; tästä syystä yhteisö ei saa soveltaa poikkeusta analogisesti.

96C. Tähän poikkeukseen perustuvan instrumenttien luokittelun on rajoituttava instrumentin IAS 1:n, IAS 32:n, IAS 39:n ja IFRS 7:n mukaiseen kirjanpitokäsittelyyn. Instrumenttia ei saa pitää oman pääoman ehtoisena instrumenttina muussa ohjeistuksessa, esim. IFRS 2:ssa *Osakeperusteiset maksut*.

▼B

97. Tätä standardia on sovellettava takautuvasti.

▼M5

97A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleeseen 40. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

97B. IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) seurauksena poistettiin kappale 4(c). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M6

97C. Kun yhteisö soveltaa kappaleessa 96A kuvattuja muutoksia, sen täytyy erottaa erillisiksi vieraan ja oman pääoman komponenteiksi sellainen yhdistelmäinstrumentti, johon sisältyy velvollisuus luovuttaa toiselle osapuolelle suhteellinen osuus yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa. Jos vieraan pääoman komponentti ei ole enää ulkona, näiden IAS 32:n muutosten takautuva soveltaminen tarkoittaisi kahden oman pääoman komponentin erottamista. Ensimmäinen komponentti sisältyisi kertyneisiin voittovaroihin ja edustaisi vieraan pääoman komponentille kertynyttä korkoa. Toinen komponentti olisi alkuperäinen oman pääoman komponentti. Tämän vuoksi yhteisön ei tarvitse erottaa näitä kahta komponenttia, jos vieraan pääoman komponentti ei ole enää ulkona muutosten soveltamisajankohtana.

▼M8

97D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 4. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella muutoksia, jotka on tehty toukokuussa 2008 IFRS 7:n kappaleeseen 3, IAS 28:n kappaleeseen 1 ja IAS 31:n kappaleeseen 1. Yhteisö saa soveltaa muutosta ei-takautuvasti.

▼M21

97E. Lokakuussa 2009 julkaistu asiakirja *Liikkeeseen laskettujen oikeuksien luokittelu* aiheutti muutoksia kappaleisiin 11 ja 16. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.2.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

98. Tämä standardi korvaa vuonna 2000 uudistetun IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen.* ([1])

99. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-5 *Rahoitusinstrumenttien luokittelu — ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat*;

(b) SIC-16 *Osakepääoma — takaisin hankitut omat oman pääoman ehtoiset instrumentit (omat osakkeet);* ja

(c) SIC-17 *Oma pääoma — omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat menot.*

100. Tämä standardi kumoaa tulkintaluonnoksen D34 *Rahoitusinstrumentit — haltijan vaatimuksesta lunastettavat instrumentit tai toteutettavat oikeudet*.

Liite

SOVELTAMISOHJEISTUS:

IAS 32 Rahoitusinstrumentit: esittämistapa

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

AG1 Tässä soveltamisohjeistuksessa selostetaan standardin tiettyjen kohtien soveltamista.

([1]) IASB siirsi elokuussa 2005 kaikki rahoitusinstrumenteista tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset IFRS 7:ään *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

▼B

AG2 Standardissa ei käsitellä rahoitusinstrumenttien kirjaamista tai arvostamista. Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen.*

MÄÄRITELMÄT (KAPPALEET 11–14)

Rahoitusvarat ja -velat

AG3 Raha (käteisvarat) kuuluu rahoitusvaroihin, koska se on vaihdon väline ja on sen vuoksi kaikkien liiketoimien arvostamisen ja esittämisen perusta tilinpäätöksessä. Käteistalletus pankissa tai vastaavanlaisessa rahoituslaitoksessa kuuluu rahoitusvaroihin, koska siihen liittyy tallettajan sopimukseen perustuva oikeus saada kyseisestä laitoksesta käteisvaroja tai asettaa sekki tai vastaava instrumentti saldoa vastaan velkojan hyväksi rahoitusvelan suorittamiseksi.

AG4 Tavanomaisia esimerkkejä rahoitusvaroista, joihin liittyy sopimukseen perustuva oikeus käteisvarojen saamiseen tulevaisuudessa, ja vastaavista rahoitusveloista, joihin liittyy sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tulevaisuudessa, ovat:

a) myyntisaamiset ja ostovelat;

b) lyhytaikaiset velkakirjoihin perustuvat saamiset ja velat;

c) annetut ja otetut lainat; ja

d) joukkovelkakirjalainasaamiset ja -velat.

Kussakin tapauksessa yhdellä osapuolella on sopimukseen perustuva oikeus saada (tai velvollisuus maksaa) käteisvaroja, ja tätä vastaa toisen osapuolen velvollisuus maksaa (tai oikeus saada) käteisvaroja.

AG5 Toinen rahoitusinstrumenttityyppi on sellainen, johon liittyen saatava tai luovutettava taloudellinen hyöty on muita rahoitusvaroja kuin käteisvaroja. Esimerkiksi lyhytaikainen velkakirjoihin perustuva laina, joka maksetaan valtion joukkovelkakirjoina, antaa haltijalle sopimukseen perustuvan oikeuden saada ja liikkeeseenlaskijalle velvoitteen toimittaa käteisvarojen sijaan valtion joukkovelkakirjoja. Joukkovelkakirjat ovat rahoitusvaroja, koska niihin liittyy liikkeeseen laskeneen julkisen vallan yksikön velvollisuus maksaa käteisvaroja. Velkakirja on tämän vuoksi sen haltijan rahoitusvaroihin kuuluva erä ja liikkeeseenlaskijan rahoitusvelka.

AG6 ”Ikuiset” velkainstrumentit (kuten ”ikuiset” joukkovelkakirjalainat, debentuurit ja pääomalainat) tuottavat normaalisti haltijalleen sopimukseen perustuvan oikeuden saada korkomaksuja sovittuina päivinä jatkuen määräämättömään tulevaisuuteen joko siten, että pääoman palautukseen ei ole lainkaan oikeutta tai että oikeus pääoman palautukseen riippuu sellaisista ehdoista, että se on erittäin epätodennäköistä tai toteutuu hyvin kaukana tulevaisuudessa. Yhteisö voi esimerkiksi laskea liikkeeseen rahoitusinstrumentin, joka edellyttää siltä ikuisesti jatkuvia vuotuisia maksuja, jotka vastaavat sovittua 8 %:n korkoa 1 000 CU:n ([1]) suuruiselle nimellisarvolle tai sovitulle pääomalle. Kun oletetaan, että instrumentin markkinakorko sitä liikkeeseen laskettaessa on 8 %, liikkeeseenlaskijalla on sopimukseen perustuva velvoite suorittaa tulevaisuudessa korkomaksuja, joiden käypä arvo (nykyarvo) on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa 1 000 CU. Instrumentin haltijalla on rahoitusvaroja ja liikkeeseenlaskijalla rahoitusvelkaa.

([1]) Tässä ohjeessa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

AG7 Sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus saada, luovuttaa tai vaihtaa rahoitusinstrumentteja on itsessään rahoitusinstrumentti. Sopimukseen perustuvien oikeuksien tai velvoitteiden muodostama ketju vastaa rahoitusinstrumentin määritelmää, jos se viime kädessä johtaa käteisvarojen saamiseen tai suorittamiseen taikka oman pääoman ehtoisen instrumentin hankkimiseen tai liikkeeseen laskemiseen.

AG8 Mahdollisuus käyttää sopimukseen perustuvaa oikeutta tai vaatimus täyttää sopimukseen perustuva velvoite saattaa olla ehdoton, tai se voi riippua jonkin vastaisen tapahtuman toteutumisesta. Esimerkiksi takaus on luotonantajan sopimukseen perustuva oikeus saada käteisvaroja takaajalta ja vastaavasti takaajan sopimukseen perustuva velvollisuus suorittaa maksu luotonantajalle, mikäli luotonsaaja laiminlyö maksun. Sopimukseen perustuva oikeus ja velvoite ovat olemassa aikaisemman liiketoimen tai tapahtuman (takauksen antaminen) perusteella, vaikka sekä luotonantajan mahdollisuus käyttää oikeuttaan että takaajalle esitettävä vaatimus velvoitteen täyttämisestä riippuvat luotonsaajan tulevaisuudessa tapahtuvasta laiminlyönnistä. Ehdollinen oikeus ja velvoite vastaavat rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan määritelmiä, vaikka tällaisia varoja ja velkoja ei aina merkitä tilinpäätökseen. Jotkin näistä ehdollisista oikeuksista ja velvoitteista saattavat olla IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluvia vakuutussopimuksia.

AG9 IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti rahoitusleasingsopimuksen katsotaan ensisijaisesti oikeuttavan vuokralle antajan saamaan ja velvoittavan vuokralle ottajan suorittamaan sarjan maksuja, jotka olennaisilta osin vastaavat lainasopimuksen mukaista yhdistettyä pääoman ja koron maksua. Vuokralle antaja käsittelee sijoitustaan kirjanpidossa vuokrasopimukseen perustuvana saamisena eikä vuokralle annettuna omaisuuseränä. Toisaalta muun vuokrasopimuksen katsotaan olevan ensisijaisesti osittain toteutettu sopimus, jonka perusteella vuokralle antaja sitoutuu antamaan hyödykkeen käyttöön tulevilla kausilla palvelupalkkion kaltaista vastiketta vastaan. Vuokralle antaja pitää edelleenkin kirjanpidossaan vuokralle annetun omaisuuserän eikä sopimuksen mukaista tulevaisuudessa saatavaa rahamäärää. Näin ollen rahoitusleasingsopimusta pidetään ja muuta vuokrasopimusta ei pidetä rahoitusinstrumenttina (yksittäisiä erääntyneitä maksuja lukuun ottamatta).

AG10 Aineelliset hyödykkeet (kuten vaihto-omaisuus ja aineellinen käyttöomaisuus), vuokratut omaisuuserät ja aineettomat hyödykkeet (kuten patentit ja tavaramerkit) eivät ole rahoitusvaroja. Määräysvalta tällaisiin aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin antaa mahdollisuuden käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen kerryttämiseen, mutta se ei anna välitöntä oikeutta käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen saamiseen.

AG11 Sellaiset omaisuuserät (kuten ennakkomaksut), joihin liittyvä vastainen taloudellinen hyöty saadaan pikemminkin tavaroina tai palveluina kuin oikeutena käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen saamiseen, eivät ole rahoitusvaroja. Vastaavasti tuloennakkojen kaltaiset erät ja useimmat takuuvelvoitteet eivät ole rahoitusvelkoja, koska niihin liittyvä taloudellisen hyödyn vähentyminen toteutuu tavaroiden tai palveluiden toimituksina pikemminkin kuin sopimukseen perustuvana velvollisuutena käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiseen.

▼B

AG12 Sellaiset velat tai varat, jotka eivät perustu sopimukseen (kuten tuloverot, jotka johtuvat julkisen vallan lakisääteisistä vaatimuksista), eivät ole rahoitusvelkoja tai -varoja. Tuloverojen kirjanpitokäsittelyä koskee IAS12. Vastaavasti IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* määritellyt tosiasialliset velvoitteet eivät johdu sopimuksista eivätkä ole rahoitusvelkoja.

Oman pääoman ehtoiset instrumentit

▼M6

AG13 Esimerkkejä oman pääoman ehtoisista instrumenteista ovat kantaosakkeet, joihin ei liity lunastusvelvoitetta, jotkin lunastusvelvoitteiset instrumentit (ks. kappaleet 16A ja 16B), jotkin instrumentit, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa (ks. kappaleet 16C ja 16D), tietynlaiset etuosakkeet (ks. kappaleet AG25 ja AG26) sekä merkintäoikeudet tai asetetut osto-optiot, jotka oikeuttavat haltijansa merkitsemään tai ostamaan kiinteän lukumäärän ne liikkeeseen laskeneen yhteisön lunastusvelvoitteettomia kantaosakkeita kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan. Yhteisön velvollisuus laskea liikkeeseen tai ostaa kiinteä lukumäärä omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan on yhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti (lukuun ottamatta kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia). Jos tällainen sopimus kuitenkin velvoittaa yhteisön suorittamaan maksun käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (lukuun ottamatta sopimusta, joka luokitellaan omaksi pääomaksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti), se myös synnyttää lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan velan (ks. kappale AG27(a)). Lunastusvelvoitteettomien kantaosakkeiden liikkeeseenlaskija ottaa vastatakseen velan, kun se ryhtyy asianmukaisiin toimenpiteisiin jaon toteuttamiseksi omistajille ja sille syntyy laillinen velvollisuus osakkeenomistajia kohtaan toimia siten. Näin voi tapahtua osingonjakopäätöksen jälkeen tai kun yhteisöä ollaan purkamassa ja kaikki velkojen suorittamisen jälkeen jäljelle jäävät varat tullaan jakamaan osakkeenomistajille.

AG14 Ostettu osto-optio tai muu vastaava yhteisön hankkima sopimus, joka oikeuttaa sen ostamaan takaisin kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan luovutettavaa käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen kiinteää määrää vastaan, ei ole yhteisön rahoitusvaroihin kuuluva erä (lukuun ottamatta kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia). Sen sijaan tällaisesta sopimuksesta maksettu vastike vähennetään omasta pääomasta.

Instrumenttiluokka, joka on kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa (kappaleet 16A(b) ja 16C(b)

AG14A Yksi kappaleissa 16A ja 16C mainituista ominaisuuksista on, että rahoitusinstrumentti kuuluu intrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

AG14B Ratkaistaessa, kuuluuko jokin instrumentti huonoimmassa etuoikeusasemassa olevaan luokkaan, yhteisö arvioi instrumenttiin yhteisön purkautuessa liittyvää vaadetta ikään kuin purkautuminen tapahtuisi instrumentin luokittelupäivänä. Yhteisön on arvioitava luokittelua uudelleen, jos asiaankuuluvissa olosuhteissa tapahtuu muutos. Esimerkiksi jos yhteisö laskee liikkeeseen tai lunastaa jonkin toisen rahoitusinstrumentin, tämä voi vaikuttaa siihen, kuuluuko kyseinen instrumentti instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

▼M6

AG14C Instrumentti, jolla on etuoikeus yhteisön purkautuessa, ei ole instrumentti, joka oikeuttaa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta. Instrumentilla on etuoikeus yhteisön purkautuessa esimerkiksi, jos se oikeuttaa haltijansa kiinteään osinkoon yhteisön purkautuessa sen lisäksi, että se oikeuttaa osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta, kun etuoikeuksiltaan huonompaan luokkaan kuuluvilla toisilla instrumenteilla, joilla on oikeus suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta, ei ole yhteisön purkautuessa samaa oikeutta.

AG14D Jos yhteisöllä on vain yhteen luokkaan kuuluvia rahoitusinstrumentteja, tätä luokkaa on käsiteltävä ikään kuin se olisi kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

Instrumentista aiheutuvat instrumentin voimassaoloaikana odotettavissa olevat kokonaisrahavirrat (kappale 16A(e))

AG14E Instrumentista aiheutuvien instrumentin voimassaoloaikana odotettavissa olevien kokonaisrahavirtojen täytyy perustua olennaisilta osin yhteisön voittoon tai tappioon, taseeseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai yhteisön tilinpäätökseen merkityn tai merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen instrumentin voimassaoloaikana. Voitto tai tappio ja taseeseen merkityn nettovarallisuuden muutos on määritettävä asiaankuuluvien IFRS-standardien mukaisesti.

Instrumentin haltijan liiketoimet silloin, kun tämä ei ole yhteisön omistaja (kappaleet 16A ja 16C)

AG14F Lunastusvelvoitteisen instrumentin haltija tai sellaisen instrumentin haltija, joka velvoittaa yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa, voi ryhtyä yhteisön kanssa liiketoimiin muussa kuin omistajan ominaisuudessa. Instrumentin haltija voi esimerkiksi olla myös yhteisön työntekijä. Vain ne instrumentin rahavirrat ja sopimukseen perustuvat ehdot, jotka liittyvät instrumentin haltijaan yhteisön omistajan ominaisuudessa, on otettava huomioon arvioitaessa, tulisiko instrumentti luokitella oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi kappaleen 16A tai kappaleen 16C mukaisesti.

AG14G Esimerkkinä tästä on kommandiittiyhtiö, jossa on äänettömiä ja vastuunalaisia yhtiömiehiä. Jotkut vastuunalaiset yhtiömiehet saattavat antaa yhteisölle takauksen ja voivat saada korvauksen tämän takauksen antamisesta. Tällaisissa tilanteissa takaus ja siihen liittyvät rahavirrat koskevat instrumenttien haltijoita takauksenantajan ominaisuudessa, ei yhteisön omistajan ominaisuudessa. Näin ollen tällainen takaus ja siihen liittyvät rahavirrat eivät johtaisi siihen, että vastuunalaiset yhtiömiehet olisivat huonommassa etuoikeusasemassa kuin äänettömät yhtiömiehet, eikä takausta otettaisi huomioon arvioitaessa, ovatko äänettömien yhtiömiesten ja vastuunalaisten yhtiömiesten yhtiöosuuksien sopimusehdot yhtäläiset.

AG14H Toinen esimerkki on voiton tai tappion jakamisjärjestely, jonka mukaan voitto tai tappio kohdistetaan instrumenttien haltijoille kyseisenä vuonna ja aiempina vuosina suoritettujen palvelujen tai toteutuneen liiketoiminnan perusteella. Tällaiset järjestelyt ovat liiketoimia instrumentin haltijoiden kanssa näiden toimiessa muussa kuin omistajan ominaisuudessa, eikä niitä tulisi ottaa huomioon arvioitaessa kappaleessa 16A tai kappaleessa 16C lueteltuja ominaisuuksia. Kuitenkin sellaiset voiton tai tappion jakamisjärjestelyt, joiden mukaan voitto tai tappio kohdistetaan instrumenttien haltijoille perustuen heidän instrumenttiensa nimellismäärään suhteessa muihin saman luokan instrumentteihin, ovat liiketoimia omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa, ja ne tulisi ottaa huomioon arvioitaessa kappaleessa 16A tai kappaleessa 16C lueteltuja ominaisuuksia.

▼M6

AG14I Rahavirtojen ja sopimusehtojen täytyy instrumentin haltijan (muussa kuin omistajan ominaisuudessa) ja liikkeeseenlaskijayhteisön välisessä liiketoimessa olla samat kuin vastaavassa liiketoimessa, joka voisi toteutua muun osapuolen kuin instrumentin haltijan ja liikkeeseenlaskijayhteisön välillä.

Minkään muun rahoitusinstrumentin tai sopimuksen rahavirrat eivät olennaisesti määritä tai rajoita instrumentin haltijan jako-osuutta (kappaleet 16B ja 16D)

AG14J Kappaleen 16A tai kappaleen 16C mukaiset kriteerit muutoin täyttävän rahoitusinstrumentin luokitteleminen omaksi pääomaksi edellyttää, ettei yhteisöllä ole mitään muuta rahoitusinstrumenttia tai sopimusta, (a) jonka kokonaisrahavirrat olennaisilta osin perustuvat yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen, ja (b) jonka vaikutus olennaisesti rajoittaa lunastusvelvoitteisen instrumentin haltijoiden jako-osuutta tai määrittää sen tietyn suuruiseksi. Seuraavat instrumentit eivät todennäköisesti estä kappaleen 16A tai kappaleen 16C mukaiset kriteerit muutoin täyttävien instrumenttien luokittelemista omaksi pääomaksi, kun sopimukset on tehty tavanomaisin kaupallisin ehdoin toistensa lähipiiriin kuulumattomien osapuolten välillä:

(a) instrumentit, joiden kokonaisrahavirrat perustuvat olennaisilta osin yhteisön tiettyihin omaisuuseriin;

(b) instrumentit, joiden kokonaisrahavirrat perustuvat prosenttiosuuteen tuotoista;

(c) sopimukset, joiden tarkoituksena on yksittäisten työntekijöiden palkitseminen yhteisölle suoritetuista palveluista;

(d) sopimukset, joiden mukaan suoritetuista palveluista tai toimitetuista tavaroista on maksettava vähäinen osuus voitosta.

▼B

Johdannaissopimukset

AG15 Rahoitusinstrumentteihin kuuluvat sekä käteisinstrumentit (kuten saamiset, velat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit) että johdannaissopimukset (kuten optiot, futuurit ja termiinit, sekä koron- ja valuutanvaihtosopimukset). Johdannaissopimukset ovat rahoitusinstrumentin määritelmän mukaisia ja näin ollen kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

AG16 Johdannaissopimukset synnyttävät oikeuksia ja velvoitteita, joiden vaikutuksesta instrumentin sopimusosapuolten välillä siirtyy yksi tai useampia kohde-etuutena olevaan käteisinstrumenttiin liittyviä rahoitusriskejä. Johdannaissopimukset synnyttävät niitä solmittaessa yhdelle osapuolelle sopimukseen perustuvan oikeuden vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen osapuolen kanssa olosuhteissa, jotka saattavat osoittautua edullisiksi, tai sopimukseen perustuvan velvollisuuden vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen osapuolen kanssa olosuhteissa, jotka saattavat osoittautua epäedullisiksi. Ne eivät kuitenkaan yleensä ([1]) aiheuta kohde-etuutena olevan käteisinstrumentin siirtymistä sopimuksen tekohetkellä, eikä tällaista siirtoa välttämättä tapahdu myöskään sopimuksen erääntyessä. Eräät instrumentit sisältävät sekä oikeuden että velvollisuuden vaihtoon. Koska vaihtoa koskevat ehdot määrätään johdannaissopimusta tehtäessä, nämä ehdot saattavat rahoitusmarkkinoilla tapahtuvien hinnanmuutosten myötä tulla joko edullisiksi tai epäedullisiksi.

([1]) Tämä pätee useimpiin mutta ei kaikkiin johdannaisiin, esim. joissakin valuutasta toiseen tapahtuvissa koronvaihtosopimuksissa pääomat vaihdetaan sopimusta tehtäessä (ja vaihdetaan takaisin eräpäivänä).

▼B

AG17 Rahoitusvaroja tai -velkoja (ts. muita rahoitusinstrumentteja kuin yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja) koskeva osto- tai myyntioptio antaa haltijalleen oikeuden saada tulevaisuudessa potentiaalista taloudellista hyötyä, joka liittyy sopimuksen kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksiin. Toisaalta option asettajalle syntyy velvoite, jonka perusteella se mahdollisesti menettää tulevaisuudessa saatavan taloudellisen hyödyn tai kantaa mahdollisen taloudellisen hyödyn menetyksestä koituvan tappion, joka liittyy kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksiin. Haltijan sopimukseen perustuva oikeus on rahoitusvaroihin kuuluvan erän määritelmän mukainen ja asettajan sopimukseen perustuva velvoite rahoitusvelan määritelmän mukainen. Optiosopimuksen kohde-etuutena oleva rahoitusinstrumentti voi olla mitä tahansa rahoitusvaroja, muun muassa toisten yhteisöjen osakkeita ja korkoinstrumentteja. Optio saattaa edellyttää asettajalta vieraan pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseen laskemista rahoitusvaroihin kuuluvan erän luovuttamisen sijaan, mutta kohde-etuutena oleva instrumentti olisi haltijalle rahoitusvaroja, mikäli optio toteutettaisiin. Optionhaltijan oikeus rahoitusvaroihin kuuluvan erän vaihtamiseen mahdollisesti edullisiksi osoittautuvissa olosuhteissa ja asettajan velvollisuus rahoitusvaroihin kuuluvan erän vaihtamiseen mahdollisesti epäedullisiksi osoittautuvissa olosuhteissa ovat erotettavissa kohde-etuutena olevasta rahoitusvaroihin kuluvasta erästä, joka vaihdetaan toteutettaessa optio. Option toteuttamisen todennäköisyys ei vaikuta haltijan saaman oikeuden ja asettajalle syntyvän velvoitteen luonteeseen.

AG18 Toinen esimerkki johdannaissopimuksesta on kuuden kuukauden kuluttua toteutettava termiinisopimus, jonka mukaan toinen osapuoli (ostaja) lupaa luovuttaa käteisvaroja 1 000 000 CU ja saa vastikkeeksi kiinteäkorkoisen valtion joukkolainan nimellisarvoltaan 1 000 000 CU, ja toinen osapuoli (myyjä) lupaa luovuttaa nimellisarvoltaan 1 000 000 CU:n suuruisen kiinteäkorkoisen valtion joukkolainan ja saa vastikkeeksi 1 000 000 CU käteisvaroja. Näiden kuuden kuukauden aikana molemmilla osapuolilla on sopimukseen perustuva oikeus ja velvollisuus rahoitusinstrumenttien vaihtamiseen. Jos valtion joukkolainan markkinahinta nousee yli 1 000 000 CU:n, olosuhteet ovat ostajalle edulliset ja myyjälle epäedulliset; jos markkinahinta laskee alle 1 000 000 CU:n, vaikutus on päinvastainen. Ostajalla on sekä sopimukseen perustuva oikeus (rahoitusvaroja), joka vastaa hallussa olevan osto-option tuottamaa oikeutta, että sopimukseen perustuva velvoite (rahoitusvelka), joka vastaa asetetun myyntioption aiheuttamaa velvoitetta; myyjällä on sekä sopimukseen perustuva oikeus (rahoitusvaroja), joka vastaa hallussa olevan myyntioption tuottamaa oikeutta, että sopimukseen perustuva velvoite (rahoitusvelka), joka vastaa asetetun osto-option aiheuttamaa velvoitetta. Samoin kuin optioiden kyseessä ollessa, nämä sopimukseen perustuvat oikeudet ja velvoitteet muodostavat rahoitusvaroja ja rahoitusvelkoja, jotka ovat erillisiä ja erotettavissa kohde-etuutena olevista rahoitusinstrumenteista (vaihdettavat joukkovelkakirjalainat ja käteisvarat). Termiinisopimuksen molemmilla osapuolilla on velvollisuus toimia sopimuksen mukaisesti sovittuna ajankohtana, kun taas optiosopimuksen mukaisesti toimitaan vain, jos ja kun option haltija päättää toteuttaa sen.

AG19 Useihin muuntyyppisiin johdannaissopimuksiin, kuten koron- ja valuutanvaihtosopimuksiin, enimmäiskorkosopimuksiin *caps*, korkokaulussopimuksiin *collars* ja vähimmäiskorkosopimuksiin *floors*, lainasitoumuksiin, NIF-sopimuksiin ja rembursseihin, sisältyy oikeus tai velvollisuus tulevaisuudessa tapahtuvaan vaihtoon. Koronvaihtosopimusta voidaan pitää termiinisopimuksen muunnoksena, jossa osapuolet sopivat toteuttavansa sarjan keskinäisiä maksusuorituksia tulevaisuudessa siten, että toinen suoritus määritetään vaihtuvaan korkoon

▼B

ja toinen kiinteään korkoon perustuen. Futuurisopimukset ovat toinen muunnos termiinisopimuksista, joista ne eroavat lähinnä siten, että sopimukset on standardisoitu ja niillä käydään kauppaa pörssissä.

Muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset (kappaleet 8–10)

AG20 Muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset eivät ole rahoitusinstrumentin määritelmän mukaisia siitä syystä, että yhden osapuolen sopimukseen perustuva oikeus muun kuin rahoituseriin kuuluvan omaisuuserän tai palvelun saamiseen ja toisen osapuolen vastaava velvollisuus eivät synnytä kummallekaan osapuolelle voimassa olevaa oikeutta tai velvollisuutta rahoitusvarojen saamiseen, luovuttamiseen tai vaihtamiseen. Rahoitusinstrumentteja eivät ole esimerkiksi sopimukset, jotka toteutetaan yksinomaan vastaanottamalla tai luovuttamalla muu kuin rahoituserä (esimerkiksi hopeaa koskeva optio-, futuuri- tai termiinisopimus). Monet hyödykkeitä koskevat sopimukset ovat tämäntyyppisiä. Jotkin niistä ovat muodoltaan standardoituja, ja niillä käydään kauppaa organisoiduilla markkinoilla pitkälti samaan tapaan kuin joillakin johdannaissopimuksilla. Esimerkiksi hyödykefutuurisopimus saattaa olla helposti ostettavissa ja myytävissä käteisellä, koska se on kaupankäynnin kohteena pörssissä ja se saattaa siirtyä useita kertoja haltijalta toiselle. Sopimuksia ostavat ja myyvät osapuolet käyvät kuitenkin tosiasiassa kauppaa kohde-etuutena olevalla hyödykkeellä. Sellaiset seikat, kuin että hyödykkeitä koskeva sopimus pystytään ostamaan tai myymään käteisellä, miten helposti se voidaan ostaa tai myydä, ja mahdollisuus neuvotella hyödykkeen vastaanottamista tai toimittamista koskevan velvoitteen täyttämisestä rahana, eivät muuta sopimuksen perusluonnetta sillä tavoin, että syntyisi rahoitusinstrumentti. Kuitenkin jotkin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti tai vaihtamalla rahoitusinstrumentteja tai joiden kohteena oleva muu kuin rahoituserä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi, kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan ikään kuin ne olisivat rahoitusinstrumentteja (ks. kappale 8).

AG21 Sopimus, joka koskee aineellisten hyödykkeiden vastaanottamista tai luovuttamista, ei synnytä rahoitusvaroja yhdelle osapuolelle ja rahoitusvelkaa toiselle osapuolelle, jollei vastaava maksu siirry aineellisten hyödykkeiden toimittamispäivää myöhäisemmäksi. Näin on esimerkiksi, kun ostetaan tai myydään tavaroita luotolla.

AG22 Jotkin sopimukset ovat hyödykkeisiin sidottuja, mutta niitä ei kuitenkaan toteuteta niin, että otetaan vastaan tai luovutetaan hyödyke fyysisesti. Ne määrätään toteutettaviksi sopimukseen sisältyvän kaavan mukaisesti määritettävinä maksuina kiinteiden maksujen sijasta. Esimerkiksi joukkovelkakirjalainan pääoman määrä saatetaan laskea soveltamalla lainan eräpäivänä vallitsevaa öljyn markkinahintaa kiinteälle öljymäärälle. Pääoma on sidottu hyödykkeen hintaan mutta suoritetaan yksinomaan käteisvaroina. Tällainen sopimus on rahoitusinstrumentti.

AG23 Rahoitusinstrumentin määritelmä kattaa myös sellaisen sopimuksen, joka synnyttää rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän lisäksi rahoituseriin kuulumattoman omaisuuserän tai velan. Tällaiset rahoitusinstrumentit tuottavat yleensä toiselle osapuolelle oikeuden vaihtaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahoitusvaroihin kuulumattomaan erään. Esimerkiksi öljyyn sidottu joukkovelkakirjalaina saattaa

▼B

antaa haltijalleen oikeuden saada kiinteä kausittainen korkovirta ja eräpäivänä kiinteä rahamäärä sekä oikeuden vaihtaa pääoma kiinteään määrään öljyä. Se, miten kannattavaa tämän option toteuttaminen on, vaihtelee ajankohdasta toiseen sen mukaan, mikä on öljyn käypä arvo suhteutettuna joukkovelkakirjalainassa käytettyyn rahan ja öljyn väliseen vaihtosuhteeseen (vaihtohintaan). Joukkovelkakirjalainan haltijan aikomukset option toteuttamisen suhteen eivät vaikuta tällaisten varojen tosiasialliseen luonteeseen. Haltijalle syntynyt rahoitusvaroihin kuuluva erä ja liikkeeseenlaskijalle syntynyt rahoitusvelka tekevät joukkovelkakirjalainasta rahoitusinstrumentin riippumatta siitä, minkä muun tyyppisiä varoja ja velkoja on syntynyt niiden lisäksi.

AG24 [poistettu]

ESITTÄMISTAPA

Vieras ja oma pääoma (kappaleet 15–27)

Ei sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahavaroja (kappaleet 17–20)

AG25 Etuosakkeet voidaan laskea liikkeeseen erilaisilla oikeuksilla varustettuna. Ratkaistessaan, onko etuosake rahoitusvelkaa vai oman pääoman ehtoinen instrumentti, liikkeeseenlaskija arvioi osakkeeseen liittyviä nimenomaisia oikeuksia selvittääkseen, onko sillä rahoitusvelan perusominaisuudet. Esimerkiksi etuosake, joka lunastetaan takaisin tiettynä päivänä tai haltijan vaatiessa, sisältää rahoitusvelan, koska liikkeeseenlaskijalla on velvollisuus siirtää rahoitusvaroja osakkeen haltijalle. Liikkeeseenlaskijan mahdollinen kyvyttömyys täyttää etuosakkeen lunastusvelvoite, kun sitä vaaditaan sopimukseen perustuen, ei poista velvoitetta riippumatta siitä, johtuuko se rahan puutteesta, lakisääteisestä rajoitteesta vai voittojen tai oman pääoman rahastojen riittämättömyydestä. Liikkeeseenlaskijan oikeus lunastaa osakkeet käteisvaroja vastaan ei vastaa rahoitusvelan määritelmää, koska liikkeeseenlaskijalla ei ole olemassa olevaa velvoitetta rahoitusvarojen siirtämiseen osakkeenomistajille. Tässä tapauksessa osakkeiden lunastaminen on yksinomaan liikkeeseenlaskijan päätettävissä. Velvoite voi kuitenkin syntyä silloin, kun osakkeiden liikkeeseenlaskija toteuttaa optionsa, tavallisesti ilmoittamalla virallisesti osakkeenomistajille aikeestaan lunastaa osakkeet.

AG26 Silloin kun etuosakkeet eivät ole lunastettavissa, asianmukainen luokittelu määräytyy muiden niihin liittyvien oikeuksien perusteella. Luokittelu perustuu sopimuksen mukaisten järjestelyjen tosiasiallisen luonteen arviointiin sekä rahoitusvelan ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmiin. Silloin kun voitonjako etuosakkeiden haltijoille on liikkeeseenlaskijan päätettävissä, riippumatta siitä, ovatko osakkeet kumuloituvaa voittoa kerryttäviä tai kerryttämättömiä, osakkeet ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Etuosakkeen luokitteluun oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi tai rahoitusvelaksi eivät vaikuta esimerkiksi:

a) aikaisemmat voitonjaot;

b) aikomus jakaa voittoa tulevaisuudessa;

c) mahdollinen negatiivinen vaikutus liikkeeseenlaskijan kantaosakkeiden hintaan, jos voittoa ei jaeta (koska osinkojen jakamatta jättäminen etuosakkeille rajoittaa osingonjakoa kantaosakkeille);

d) liikkeeseenlaskijan oman pääoman rahastojen määrä;

▼B

e) liikkeeseenlaskijan odotukset kauden voitosta tai tappiosta; tai

f) pystyykö liikkeeseenlaskija vaikuttamaan kauden voittonsa tai tappionsa määrään.

Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappaleet 21–24)

▼M6

AG27 Seuraavat esimerkit havainnollistavat yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja koskevien erityyppisten sopimusten luokittelua:

a) Sopimus, joka tullaan toteuttamaan siten, että yhteisö vastaanottaa tai luovuttaa kiinteän lukumäärän omia osakkeitaan ilman tulevaisuudessa suoritettavaa vastiketta, tai siten, että se vaihtaa kiinteän lukumäärän omia osakkeitaan kiinteään määrään käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, on oman pääoman ehtoinen instrumentti (lukuun ottamatta kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia). Niinpä kaikki tällaisesta sopimuksesta saadut tai maksetut vastikkeet lisätään suoraan omaan pääomaan tai vähennetään siitä. Eräs esimerkki on liikkeeseen laskettu osakeoptio, joka tuottaa vastapuolelle oikeuden ostaa kiinteän lukumäärän yhteisön osakkeita kiinteää käteisvarojen määrää vastaan. Jos sopimus kuitenkin edellyttää, että yhteisö ostaa (lunastaa) omia osakkeitaan käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan määrättynä tai määritettävissä olevana päivänä tai vaadittaessa, yhteisö kirjaa myös lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan (poikkeuksena instrumentit, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot). Yksi esimerkki on yhteisön velvollisuus ostaa termiinisopimuksen nojalla takaisin kiinteä lukumäärä omia osakkeitaan kiinteää käteisvarojen määrää vastaan.

b) Yhteisön velvollisuus ostaa omia osakkeitaan käteisvaroja vastaan synnyttää lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan, vaikka osakemäärä, jonka yhteisö on velvollinen ostamaan takaisin, ei olisi kiinteä tai vaikka velvoite riippuisi siitä, käyttääkö vastapuoli oikeuttaan vaatia lunastusta (lukuun ottamatta kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitettuja poikkeuksia). Yhtenä esimerkkinä ehdollisesta velvoitteesta on liikkeeseen laskettu optio, jonka perusteella yhteisön on ostettava takaisin omia osakkeitaan käteisvaroja vastaan, jos vastapuoli toteuttaa option.

c) Käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina toteutettava sopimus on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, vaikka saatavien tai luovutettavien käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuisi yhteisön oman pääoman markkinahinnan muutoksiin (lukuun ottamatta kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitettuja poikkeuksia). Yhtenä esimerkkinä on nettomääräisesti käteisellä toteutettava osakeoptio.

▼B

d) Sopimus, joka toteutetaan vaihtuvana määränä yhteisön omia osakkeita, joiden arvo vastaa kiinteää rahamäärää tai alla olevan muuttujan (esimerkiksi hyödykkeen hinnan) muutoksiin perustuvaa määrää, on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka. Eräs esimerkki on asetettu kullan osto-optio, joka toteutettaessa suoritetaan nettomääräisesti yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina siten, että yhteisö luovuttaa niin monta tällaista instrumenttia, että ne vastaavat optiosopimuksen arvoa. Tällainen sopimus on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, vaikka kohde-etuutena oleva muuttuja olisi kullan sijasta yhteisön

▼B

omien osakkeiden hinta. Vastaavasti sopimus, joka toteutetaan kiinteänä lukumääränä yhteisön omia osakkeita, mutta näihin osakkeisiin liittyvät oikeudet vaihtelevat siten, että toteutusarvo vastaa kiinteää rahamäärää tai jonkin alla olevan muuttujan muutoksiin perustuvaa määrää, on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka.

Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat (kappale 25)

AG28 Kappale 25 edellyttää, että jos osa ehdollista suorittamista koskevasta sopimuskohdasta, joka saattaisi edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai muulla sellaisella tavalla, jonka seurauksena instrumentti olisi rahoitusvelka), ei ole todellinen, suorittamista koskeva sopimuskohta ei vaikuta rahoitusinstrumentin luokitteluun. Näin ollen sopimus, joka edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muuttuvana lukumääränä yhteisön omia osakkeita vain äärimmäisen harvinaisen, erittäin epätavallisen ja hyvin epätodennäköisen tapahtuman toteutuessa, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Vastaavasti suorittaminen kiinteänä lukumääränä yhteisön omia osakkeita saattaa olla sopimuksella estetty sellaisissa olosuhteissa, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, mutta jos tällaisten olosuhteiden toteutumiseen ei ole todellista mahdollisuutta, instrumentti on perusteltua luokitella oman pääoman ehtoiseksi.

Käsittely konsernitilinpäätöksessä

AG29 Yhteisö esittää konsernitilinpäätöksessään vähemmistöosuudet — toisin sanoen toisten osapuolten osuudet tytäryritystensä omasta pääomasta ja tuloksesta — IAS 1:n ja IAS 27:n mukaisesti. Kun yhteisö luokittelee rahoitusinstrumentin (tai sen komponentin) konsernitilinpäätöksessä, se ottaa huomioon kaikki konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välillä sovitut ehdot sen ratkaisemiseksi, onko konsernilla kokonaisuutena velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja instrumenttiin liittyen tai toteuttaa se tavalla, joka johtaisi sen luokittelemiseen velaksi. Silloin kun konserniin kuuluva tytäryritys laskee liikkeeseen rahoitusinstrumentin ja emoyritys tai muu konserniin kuuluva yhteisö sopii lisäehdoista suoraan instrumentin haltijoiden kanssa (esimerkiksi takaus), konsernilla ei ehkä ole päätösvaltaa osingonjaon tai takaisinmaksun suhteen. Vaikka tytäryrityksen saattaa olla asianmukaista luokitella instrumentti omassa tilinpäätöksessään ottamatta näitä lisäehtoja huomioon, otetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välisten muiden sopimusten vaikutus huomioon sen varmistamiseksi, että konsernitilinpäätös kuvastaa konsernikokonaisuuden tekemiä sopimuksia ja liiketoimia. Siltä osin kuin tällainen velvoite tai suorittamista koskeva sopimuskohta on olemassa, instrumentti (tai sen komponentti, jota velvoite koskee) luokitellaan konsernitilinpäätöksessä rahoitusvelaksi.

▼M6

AG29A Tietyntyyppiset instrumentit, jotka synnyttävät yhteisölle sopimusperusteisen velvoitteen, luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Näiden kappaleiden mukaisesti tapahtuva luokittelu on poikkeus periaatteista, joita tässä standardissa muutoin noudatetaan instrumentin luokittelussa. Tätä poikkeusta ei uloteta määräysvallattomien omistajien osuuksien luokitteluun konsernitilinpäätöksessä. Näin ollen instrumentit, jotka on yhteisön erillistilinpäätöksessä tai omassa tilinpäätöksessä luokiteltu oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi joko kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti ja

▼M6

jotka ovat määräysvallattomien omistajien osuuksia, luokitellaan konsernitilinpäätöksessä veloiksi.

▼B

Yhdistelmäinstrumentit (kappaleet 28–32)

AG30 Kappale 28 koskee vain muiden kuin johdannaistyyppisten yhdistelmäinstrumenttien liikkeeseen laskijoita. Kappaleessa 28 ei käsitellä yhdistelmäinstrumentteja haltijoiden näkökulmasta. IAS 39:ssä käsitellään kytkettyjen johdannaisten erottamista haltijoiden näkökulmasta katsottuna, kun yhdistelmäinstrumentti sisältää velan ja oman pääoman piirteitä.

AG31 Tavanomainen yhdistelmäinstrumentti on muodoltaan vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, johon on kytketty vaihto-oikeus, kuten liikkeeseenlaskijan kantaosakkeisiin vaihdettavissa oleva joukkovelkakirjalaina, ja johon ei sisälly muita kytkettyjä johdannaispiirteitä. Kappaleen 28 mukaan tällaisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on esitettävä vieraan pääoman komponentti ja oman pääoman komponentti erikseen taseessa seuraavasti:

a) Liikkeeseenlaskijan velvollisuus säännöllisten korko- ja lyhennysmaksujen suorittamiseen synnyttää rahoitusvelan, joka on olemassa niin kauan kuin instrumentin vaihtoa ei ole toteutettu. Instrumenttia alun perin kirjanpitoon merkittäessä vieraan pääoman komponentin käypä arvo on sopimuksen mukaan määräytyvän vastaisten rahavirtojen sarjan nykyarvo diskontattuna korkokannalla, joka kyseisillä markkinoilla vallitsee kyseisenä aikana luottoasemaltaan vertailukelpoisille instrumenteille, jotka tuottavat olennaisilta osin samat rahavirrat samoilla ehdoilla mutta ilman vaihto-oikeutta.

b) Oman pääoman ehtoinen instrumentti on kytketty optio, joka oikeuttaa vaihtamaan velan liikkeeseenlaskijan omaan pääomaan. Option käypä arvo koostuu aika-arvosta ja mahdollisesta perusarvosta. Tällä optiolla on arvo sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä silloinkin, kun se on miinusoptio *out of the money*.

AG32 Kun vaihdettavissa oleva instrumentti vaihdetaan sen erääntyessä, yhteisö kirjaa vieraan pääoman komponentin pois taseesta ja kirjaa sen omaksi pääomaksi. Alkuperäinen oman pääoman komponentti pysyy omana pääomana (joskin se saatetaan siirtää oman pääoman sisällä erästä toiseen). Voittoa tai tappiota ei synny eräpäivänä tapahtuvan vaihdon seurauksena.

AG33 Kun yhteisö kuolettaa vaihdettavissa olevan instrumentin ennen eräpäivää lunastamalla sen ennenaikaisesti tai ostamalla sen takaisin niin, että alkuperäiset vaihto-oikeudet pysyvät ennallaan, yhteisö kohdistaa takaisinoston tai lunastuksen yhteydessä maksetun vastikkeen ja mahdolliset transaktiomenot instrumentin oman ja vieraan pääoman komponenteille liiketoimen toteutumispäivänä. Maksettu vastike ja transaktiomenot kohdistetaan eri komponenteille samalla menetelmällä kuin yhteisön saamat maksut on alun perin kohdistettu eri komponenteille instrumentin liikkeeseenlaskun yhteydessä kappaleiden 28–32 mukaisesti.

AG34 Kun vastike on kohdistettu, tästä mahdollisesti syntyvä voitto tai tappio käsitellään vastaavaan komponenttiin sovellettavien laskentaperiaatteiden mukaisesti seuraavasti:

a) vieraan pääoman komponenttiin liittyvä voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti; ja

b) oman pääoman komponenttiin liittyvä vastikkeen määrä kirjataan omaan pääomaan.

▼B

AG35 Yhteisö saattaa muuttaa vaihdettavissa olevan instrumentin ehtoja kannustaakseen vaihtamaan instrumentin aikaisemmin esimerkiksi tarjoamalla edullisempaa vaihtosuhdetta tai maksamalla muuta lisävastiketta vaihdon tapahtuessa ennen määrättyä ajankohtaa. Ehtojen muuttamispäivänä oleva erotus sen vastikkeen käyvän arvon, jonka haltija saa vaihtaessaan instrumentin muutetuilla ehdoilla, ja sen vastikkeen käyvän arvon välillä, jonka haltija olisi saanut alkuperäisten ehtojen mukaisesti, kirjataan tulosvaikutteisesti.

Omat osakkeet (kappaleet 33 ja 34)

AG36 Yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei merkitä rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi taseeseen riippumatta siitä, mitä tarkoitusta varten ne on hankittu takaisin. Kappaleen 33 mukaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan takaisin hankkivan yhteisön on vähennettävä nämä oman pääoman ehtoiset instrumentit omasta pääomasta. Kuitenkin silloin kun yhteisö pitää hallussaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan toisten puolesta, kuten rahoituslaitos joka pitää hallussaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan asiakkaan puolesta, kyseessä on toimeksiantosuhde, ja tästä johtuen näitä hallussa olevia instrumentteja ei sisällytetä yhteisön taseeseen.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (kappaleet 35–41)

AG37 Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaleen 35 soveltamista yhdistelmäinstrumenttiin. Oletetaan, että kumuloituvaa osinkoa kerryttämätön etuosake on lunastettava käteisellä viiden vuoden kuluttua mutta osingon maksaminen ennen lunastuspäivää on yhteisön päätettävissä. Tällainen instrumentti on yhdistelmäinstrumentti, jonka vieraan pääoman komponentin osuus on lunastusmäärän nykyarvo. Tämän komponentin diskonttausvaikutuksen ajan kulumisesta johtuva väheneminen kirjataan tulosvaikutteisesti ja esitetään korkokuluina. Mahdolliset maksetut osingot liittyvät oman pääoman komponenttiin ja näin ollen kirjataan voitonjaoksi. Samanlaista käsittelyä sovellettaisiin, jos lunastaminen ei olisi pakollista vaan haltijan päätettävissä tai jos osake olisi vaihdettava muuttuvaan kantaosakemäärään, joka lasketaan siten, että se vastaa kiinteää rahamäärää tai jonkin alla olevan muuttujan (esimerkiksi hyödykkeen) muutoksiin perustuvaa rahamäärää. Jos lunastusmäärään kuitenkin lisätään maksamattomia osinkoja, koko instrumentti on velkaa. Tällöin osingot luokitellaan korkokuluiksi.

Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan (kappaleet 42–50)

AG38 Jotta rahoitusvaroihin kuuluva erä ja rahoitusvelka voitaisiin vähentää toisistaan, yhteisöllä on oltava sillä hetkellä toimeenpantavissa oleva laillinen oikeus taseeseen merkittyjen määrien kuittaamiseen. Yhteisöllä saattaa olla ehdollinen oikeus taseeseen merkittyjen määrien kuittaamiseen, kuten jos kyseessä on yleinen kuittausoikeus tai jonkin muotoinen ilman takautumisoikeutta oleva *non-recourse*-velka, mutta tällaiset oikeudet ovat toimeenpantavissa vain jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa, yleensä vastapuolen lyödessä laimin velvollisuutensa. Tällainen järjestely ei näin ollen täytä erien toisistaan vähentämisen edellytyksiä.

AG39 Standardissa ei määrätä erityistä käsittelytapaa niin sanotuille ”synteettisille instrumenteille”, jotka muodostuvat joukosta erillisiä rahoitusinstrumentteja, jotka on hankittu ja joita pidetään hallussa toisen instrumentin ominaisuuksien jäljittelemiseksi. Esimerkiksi vaihtuvakorkoinen pitkäaikainen laina yhdistettynä koronvaihtosopimukseen, jonka mukaisesti saadaan vaihtuvia maksuja ja suoritetaan kiinteitä maksuja, luo synteettisesti kiinteäkorkoisen pitkäaikaisen velan. Kukin

▼B

”synteettisen instrumentin” yhdessä muodostavista yksittäisistä osatekijöistä edustaa sopimukseen perustuvaa oikeutta tai velvoitetta, jolla on omat ehtonsa, ja kukin niistä voidaan siirtää tai toteuttaa erikseen. Kukin rahoitusinstrumentti on alttiina riskeille, jotka saattavat poiketa niistä riskeistä, joille muut rahoitusinstrumentit ovat alttiina. Silloin kun yksi ”synteettisen instrumentin” muodostavista rahoitusinstrumenteista on varoihin kuuluva erä ja toinen velka, niitä ei näin ollen vähennetä toisistaan ja esitetä yhteisön taseessa nettomääräisenä, jolleivät ne täytä kappaleessa 42 esitettyjä netottamisedellytyksiä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja -velat (kappale 94(f))

AG40 [poistettu]

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 33

Osakekohtainen tulos

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osakekohtaisen tuloksen määrittämistä ja esittämistä koskevista periaatteista, niin että tuloksen vertailukelpoisuus paranee eri yhteisöjen kesken samalla raportointikaudella ja toisaalta saman yhteisön eri raportointikausien kesken. Vaikka osakekohtaiseen tulokseen liittyy rajoitteita, jotka johtuvat ”tuloksen” määrittämiseen sovellettavista erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, yhdenmukaisella tavalla määritetty nimittäjä parantaa tilinpäätösraportointia. Tämä standardi keskittyy osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava:

a) sellaisen yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen:

i) jonka kantaosakkeet tai potentiaaliset kantaosakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) joka toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen kantaosakkeita julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä; sekä

b) sellaisen konsernin konsernitilinpäätökseen:

i) jonka emoyrityksen kantaosakkeet tai potentiaaliset kantaosakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) jonka emoyritys toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen kantaosakkeita julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä.

3. Yhteisön, joka esittää osakekohtaisen tuloksen, on laskettava ja esitettävä osakekohtainen tulos tämän standardin mukaisesti.

4. Silloin kun yhteisö esittää sekä konsernitilinpäätöksen että erillistilinpäätöksen, jotka on laadittu IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* mukaisesti, tämän standardin vaatimat tiedot tarvitsee esittää vain konsernin tietojen perusteella. Jos yhteisö päättää esittää erillistilinpäätökseen perustuvan osakekohtaisen tuloksen, sen on esitettävä tällainen osakekohtainen tulosinformaatio vain ►M5 laajan tuloslaskelmansa yhteydessä ◄. Yhteisö ei saa esittää tällaista osakekohtaista tulosinformaatiota konsernitilinpäätöksessä.

▼M5

4A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää osakekohtaisen tuloksen vain tässä erillisessä laskelmassa.

▼B

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vahvennus on osakekohtaisen tuloksen lisääntyminen tai osakekohtaisen tappion vähentyminen perustuen oletukseen, että vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetaan, että optiot toteutetaan tai merkintäoikeudet käytetään tai että kantaosakkeita lasketaan liikkeeseen yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

Ehdollinen osakesopimus on osakkeiden liikkeeseen laskemista koskeva sopimus, jonka toteutuminen riippuu yksilöityjen ehtojen täyttymisestä.

Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat kantaosakkeet ovat kantaosakkeita, jotka lasketaan liikkeeseen vähäistä käteismaksua tai muuta vastiketta vastaan taikka ilman käteismaksua tai muuta vastiketta ehdollisessa osakesopimuksessa yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

Laimennus on osakekohtaisen tuloksen vähentyminen tai osakekohtaisen tappion lisääntyminen perustuen oletukseen, että vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetaan, että optiot toteutetaan tai merkintäoikeudet käytetään tai että kantaosakkeita lasketaan liikkeeseen yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

Optiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavat instrumentit ovat rahoitusinstrumentteja, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden ostaa kantaosakkeita.

Kantaosake on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jolla on kaikkia muita oman pääoman ehtoisia instrumenttilajeja huonommat oikeudet.

Potentiaalinen kantaosake on rahoitusinstrumentti tai muu sopimus, joka saattaa oikeuttaa sen haltijan saamaan kantaosakkeita.

Kantaosakkeiden *myyntioptiot* ovat sopimuksia, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden myydä kantaosakkeita määrättyyn hintaan tietyn ajan kuluessa.

6. Kantaosakkeille kuuluu osuus kauden voitosta vasta sen jälkeen, kun muun tyyppiset osakkeet, kuten etuosakkeet, ovat saaneet osuutensa. Yhteisöllä voi olla useamman kuin yhden lajisia kantaosakkeita. Samanlajisilla kantaosakkeilla on samat osinko-oikeudet.

7. Potentiaalisia kantaosakkeita ovat esimerkiksi:

a) kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat rahoitusvelat tai oman pääoman ehtoiset instrumentit, etuosakkeet mukaan lukien;

b) optiot ja merkintäoikeudet;

c) osakkeet, jotka laskettaisiin liikkeeseen sellaisten ehtojen täyttyessä, jotka liittyvät sopimukseen perustuviin järjestelyihin, kuten liiketoiminnan tai muiden varojen osto.

▼B

8. Termejä, jotka on määritelty IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa,* käytetään tässä standardissa IAS 32:n kappaleen 11 mukaisessa merkityksessä, ellei muuta mainita. IAS 32:ssa määritellään rahoitusinstrumentti, rahoitusvaroihin kuuluva erä, rahoitusvelka, oman pääoman ehtoinen instrumentti ja käypä arvo sekä ohjeistetaan näiden määritelmien soveltamista.

ARVOSTAMINEN

Laimentamaton osakekohtainen tulos

9. Yhteisön on laskettava laimentamaton osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvan voiton tai tappion perusteella sekä, jos jatkuvan toiminnan voitto tai tappio esitetään, näille osakkeenomistajille kuuluvan jatkuvan toiminnan voiton tai tappion perusteella.

10. Laimentamaton osakekohtainen tulos on laskettava jakamalla emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva voitto tai tappio (osoittaja) kauden aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla (nimittäjä).

11. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevan informaation tarkoituksena on antaa tietoa kunkin emoyhteisön kantaosakkeen osuudesta yhteisön raportointikauden tulokseen.

Tulos

12. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvien määrien

a) emoyhteisölle kuuluvasta jatkuvan toiminnan voitosta tai tappiosta; ja

b) emoyhteisölle kuuluvasta voitosta tai tappiosta

on oltava (a):n ja (b):n mukaiset määrät oikaistuina etuosakkeille kuuluvilla osingoilla verovaikutus huomioon otettuna, etuosakkeiden lunastamisesta johtuvilla eroilla ja muilla vastaavanlaisilla omaksi pääomaksi luokiteltavien etuosakkeiden vaikutuksilla.

13. Emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa kauden voittoa tai tappiota määritettäessä on otettava huomioon kaikki emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvat, kaudelle kirjatut tuotto- ja kuluerät, mukaan luettuina verot ja vieraaksi pääomaksi luokitelluille etuosakkeille kuuluvat osingot (ks. IAS 1 ►M5 ———— ◄).

14. Voitosta tai tappiosta vähennettävä etuosakkeille kuuluvien osinkojen määrä verovaikutus huomioon otettuna sisältää:

a) kumuloituvaa osinkoa kerryttämättömille etuosakkeille kuuluvat kaudelta jaettavaksi päätetyt osingot niihin liittyvä verovaikutus huomioon otettuna; ja

b) kumuloituvaa osinkoa kerryttäville etuosakkeille kaudelta vaadittavat osingot verovaikutus huomioon otettuna riippumatta siitä, onko osinkojen jakamisesta tehty päätös. Etuosakkeille kuuluvat osingot kaudelta eivät sisällä kumuloituvaa osinkoa kerryttäville etuosakkeille kauden aikana maksettuja tai jaettavaksi päätettyjä osinkoja, jotka koskevat aikaisempia kausia.

▼B

15. Sellaisia etuosakkeita, jotka tuottavat aluksi alhaista osinkoa, jotta yhteisölle kompensoitaisiin etuosakkeiden myyminen alikurssiin, tai jotka myöhemmin tuottavat markkinatason ylittävää osinkoa, jotta sijoittajille kompensoitaisiin etuosakkeiden ostaminen ylikurssiin, nimitetään joskus nousevatuottoisiksi etuosakkeiksi. Nousevatuottoisten etuosakkeiden liikkeeseenlaskun yhteydessä syntynyt alkuperäinen ali- tai ylikurssi jaksotetaan ja kirjataan kertyneisiin voittovaroihin efektiivisen koron menetelmää käyttäen, ja sitä käsitellään osakekohtaista tulosta laskettaessa etuosakkeille kuuluvana osinkona.

16. Etuosakkeita saatetaan ostaa takaisin haltijoilta yhteisön tekemän ostotarjouksen nojalla. Määrä, jolla etuosakkeiden omistajille maksettavan vastikkeen käypä arvo ylittää etuosakkeiden kirjanpitoarvon, on etuosakkeiden omistajien saamaa tuottoa, ja se veloitetaan yhteisön kertyneistä voittovaroista. Tämä määrä vähennetään emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota laskettaessa.

17. Yhteisö saattaa kannustaa vaihtamaan vaihdettavissa olevat etuosakkeet aikaisemmin muuttamalla vaihdon alkuperäisiä ehtoja edullisemmiksi tai maksamalla lisävastikkeen. Määrä, jolla kantaosakkeiden käypä arvo tai muu maksettava vastike ylittää vaihdon alkuperäisten ehtojen mukaisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden käyvän arvon, on etuosakkeiden omistajien saamaa tuottoa, ja se vähennetään laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota.

18. Määrä, jolla etuosakkeiden kirjanpitoarvo ylittää niiden lunastamisesta suoritettavan vastikkeen, lisätään emoyrityksen kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota laskettaessa.

Osakemäärä

19. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa kantaosakkeiden lukumäärän on oltava ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kauden aikana.

20. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän kauden painotetun keskiarvon käyttäminen kuvastaa sitä mahdollisuutta, että osakkeenomistajille kuuluvan pääoman määrä vaihtelee kauden aikana, koska ulkona olevien osakkeiden lukumäärä on ollut eri aikoina suurempi tai pienempi. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kauden aikana on ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kauden alussa oikaistuna kauden aikana takaisin ostettujen tai liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärällä, joka kerrotaan aikatekijällä painotetulla kertoimella. Aikatekijällä painotettu kerroin on niiden päivien lukumäärä, joiden aikana kyseiset osakkeet ovat olleet ulkona, jaettuna kauden päivien kokonaismäärällä; useissa tapauksissa riittää painotetun keskiarvon kohtuullinen likiarvo.

21. Yleensä osakkeet sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon siitä päivästä alkaen, jona vastike on saatavissa (joka on tavallisesti niiden liikkeeseenlaskupäivä), esimerkiksi:

a) käteismaksua vastaan liikkeeseen lasketut kantaosakkeet otetaan mukaan silloin, kun käteismaksu on saatavissa;

b) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen kanta- tai etuosakkeille kuuluvien osinkojen vapaaehtoisena uudelleensijoittamisena, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona osingot sijoitetaan uudelleen;

▼B

c) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen sen seurauksena, että velkainstrumentti vaihdetaan kantaosakkeisiin, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;

d) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen toisten rahoitusinstrumenttien koron tai pääoman asemasta, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;

e) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen yhteisön velan suorittamiseksi, otetaan mukaan velan suorittamispäivästä alkaen;

f) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen muun omaisuuserän kuin käteisvarojen hankinnan vastikkeena, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona hankinta merkitään kirjanpitoon; ja

g) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen yhteisölle suoritettavien palvelujen vastikkeena, otetaan mukaan siitä alkaen kun palvelut suoritetaan.

Se, milloin kantaosakkeet otetaan mukaan laskelmaan, määräytyy niiden liikkeeseen laskemiseen liittyvien ehtojen perusteella. Liikkeeseenlaskuun liittyvien sopimusten tosiasiallinen sisältö otetaan huomioon asianmukaisesti.

▼M12

22. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettavaa vastiketta, sisällytetään osakemäärän painotettuun keskiarvoon hankinta-ajankohdasta alkaen. Tämä johtuu siitä, että hankkijaosapuoli sisällyttää hankitun kohteen voitot ja tappiot laajaan tuloslaskelmaansa tuosta päivästä lukien.

▼B

23. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen vaihdettaessa instrumentti, johon liittyy vaihtovelvoite, sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan siitä päivästä alkaen, jona sopimus tehdään.

24. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet katsotaan ulkona oleviksi ja sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vasta siitä päivästä alkaen, jona kaikki vaadittavat ehdot ovat täyttyneet (ts. tapahtumat ovat toteutuneet). Osakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen vasta tietyn ajan kuluttua, eivät ole ehdollisesti liikkeeseen laskettavia, sillä ajan kuluminen on varmaa. Sellaisia ulkona olevia kantaosakkeita, jotka tiettyjen ehtojen täyttyessä palautetaan (ts. ne voidaan vaatia takaisin), ei katsota ulkona oleviksi, ja ne sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vasta sinä päivänä, jona niitä ei enää voida vaatia takaisin.

25. [poistettu]

26. Kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa tarkasteltavana olevalla kaudella ja kaikilla esitettävillä kausilla on oikaistava sellaisilla tapahtumilla, potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtoja lukuun ottamatta, jotka ovat muuttaneet ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää ilman vastaavaa voimavarojen muutosta.

27. Kantaosakkeita voidaan laskea liikkeeseen tai ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää voidaan vähentää ilman vastaavaa voimavarojen muutosta. Esimerkkejä tästä ovat:

a) rahastoanti tai maksuton osakeanti (joskus nimitetään osakkeina jaettavaksi osingoksi);

b) ilmaiselementti muussa liikkeeseenlaskussa, esimerkiksi osakkeenomistajille suunnatun maksullisen osakeannin ilmaiselementti;

c) osakkeen jakaminen useammaksi osakkeeksi; ja

d) osakkeen käänteinen jakaminen (osakkeiden yhdistäminen).

▼B

28. Kun toteutetaan rahastoanti tai maksuton osakeanti tai kun osakkeet jaetaan useammaksi osakkeeksi, kantaosakkeita annetaan nykyisille osakkeenomistajille ilman lisävastiketta. Näin ollen ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa ilman voimavarojen lisäystä. Ennen tätä tapahtumaa ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän suhteellista muutosta vastaavasti ikään kuin tapahtuma olisi toteutunut aikaisimman esitettävän kauden alussa. Esimerkiksi sellaisessa maksuttomassa osakeannissa, jossa yhtä osaketta kohden saadaan kaksi uutta, kantaosakkeiden ulkona oleva lukumäärä ennen antia kerrotaan kolmella kantaosakkeiden uuden kokonaismäärän selville saamiseksi tai kahdella uusien kantaosakkeiden määrän selville saamiseksi.

29. Kun kantaosakkeita yhdistetään, ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä yleensä vähenee ilman vastaavaa voimavarojen vähennystä. Silloin kun kokonaisvaikutus vastaa osakkeen takaisinostoa käypään arvoon, ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän vähentyminen on kuitenkin seurausta vastaavasta voimavarojen vähentymisestä. Esimerkkinä on osakkeiden yhdistäminen, johon liittyy erikoisosinko. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa sillä kaudella, jonka aikana osakkeet yhdistetään, oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän vähennyksellä siitä päivästä lukien, jona erikoisosinko kirjataan.

Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos

30. Yhteisön on laskettava laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvan voiton tai tappion perusteella sekä, jos jatkuvan toiminnan voitto tai tappio esitetään, näille osakkeenomistajille kuuluvan jatkuvan toiminnan voiton tai tappion perusteella.

31. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oikaistava kaikkien laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaikutuksella emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota samoin kuin ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa.

32. Laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tarkoitus on sama kuin laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen — antaa tietoa kunkin kantaosakkeen osuudesta yhteisön tulokseen — samalla kun otetaan huomioon kaikki kauden aikana ulkona olleet laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet. Tästä johtuu, että:

a) emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota lisätään kaudella kirjatuilla laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden osingoilla ja koroilla niihin liittyvä verovaikutus huomioon ottaen, ja sitä oikaistaan kaikilla muilla tuottojen ja kulujen muutoksilla, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin; ja

b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa lisätään niiden uusien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka olisivat olleet ulkona olettaen, että kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet olisi vaihdettu osakkeisiin.

▼B

Tulos

33. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oikaistava emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa, kappaleen 12 mukaisesti laskettua voittoa tai tappiota seuraavien tekijöiden vaikutuksella verovaikutus huomioon ottaen:

a) laimentaviin potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvät osingot tai muut erät, jotka on vähennetty määritettäessä kappaleen 12 mukaisesti laskettua emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota;

b) kaudelle kirjatut laimentaviin potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvät korot; ja

c) mahdolliset muut tuottojen ja kulujen muutokset, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin.

34. Kun potentiaaliset kantaosakkeet on vaihdettu kantaosakkeisiin, kappaleessa 33(a)–(c) mainittuja eriä ei enää synny. Uudet kantaosakkeet ovat sen sijaan oikeutettuja osuuteen emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta voitosta tai tappiosta. Kappaleen 12 mukaisesti laskettua emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan tämän vuoksi kappaleessa 33(a)–(c) mainituilla erillä ja niihin liittyvillä veroilla. Potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyviä kuluja ovat esimerkiksi transaktiomenot ja alikurssit, joita käsitellään kirjanpidossa efektiivisen koron menetelmällä (ks. IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen,* uudistettu vuonna 2003, kappale 9).

35. Potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtaminen osakkeisiin saattaa aiheuttaa seurannaisvaikutuksia tuottoihin tai kuluihin. Esimerkiksi potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvien korkokulujen pienentyminen ja siitä johtuva voiton kasvu tai tappion vähentyminen saattaa lisätä kuluja, jotka liittyvät ei-harkinnanvaraiseen henkilöstön voitto-osuusjärjestelyyn. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan tällaisilla seurannaisvaikutuksina syntyvillä tuottojen ja kulujen muutoksilla.

Osakemäärä

36. Kantaosakkeiden lukumäärän on laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oltava kappaleiden 19 ja 26 mukaisesti laskettu kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo lisättynä niiden kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin kantaosakkeisiin. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet on katsottava vaihdetun kantaosakkeisiin kauden alussa tai sitä myöhäisempänä potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskupäivänä.

37. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet on selvitettävä kultakin esitettävältä kaudelta erikseen. Laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä, jota käytetään tarkasteltaessa ajanjaksoa tilikauden alusta kauden loppuun, ei ole eri osavuosijaksojen laskelmissa käytettyjen laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärien painotettu keskiarvo.

▼B

38 Potentiaaliset kantaosakkeet painotetaan sen ajanjakson perusteella, jonka ne ovat ulkona. Sellaiset potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on mitätöity tai joiden on annettu raueta kauden aikana, otetaan laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vain kauden siltä osalta, jonka aikana ne ovat ulkona. Potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on kauden aikana vaihdettu kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan kauden alusta vaihtopäivään asti; vaihdon seurauksena syntyvät kantaosakkeet sisältyvät vaihtopäivästä alkaen sekä laimentamattomaan että laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen.

39. Niiden kantaosakkeiden lukumäärä, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin osakkeisiin, selvitetään potentiaalisten kantaosakkeiden ehtojen perusteella. Silloin kun vaihtoperusteita on useampi kuin yksi, laskelmassa käytetään potentiaalisten kantaosakkeiden haltijan kannalta edullisinta vaihtosuhdetta tai toteutushintaa.

40. Tytär-, yhteis- tai osakkuusyritys saattaa laskea liikkeeseen muille tahoille kuin emoyritykselle, yhteisyrityksen osapuolelle tai sijoittajayritykselle sellaisia potentiaalisia kantaosakkeita, jotka ovat vaihdettavissa joko tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin tai emoyrityksen, yhteisyrityksen osapuolen tai sijoittajayrityksen (raportoiva yhteisö) kantaosakkeisiin. Jos näillä tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen potentiaalisilla kantaosakkeilla on laimentava vaikutus raportoivan yhteisön osakekohtaiseen tulokseen, ne sisällytetään laimennettua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet

41. Potentiaalisia kantaosakkeita on käsiteltävä laimentavina siinä ja vain siinä tapauksessa, että niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin pienentäisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tulosta tai kasvattaisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tappiota.

42. Yhteisö käyttää emoyhteisölle kuuluvaa jatkuvan toiminnan voittoa tai tappiota tarkistuslukuna määritettäessä, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentava vai vahventava vaikutus. Emoyhteisölle kuuluvaa jatkuvan toiminnan voittoa tai tappiota oikaistaan kappaleen 12 mukaisesti, ja lopetettuihin toimintoihin liittyvät erät jätetään ulkopuolelle.

43. Potentiaalisilla kantaosakkeilla on vahventava vaikutus silloin, kun niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin kasvattaisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tulosta tai pienentäisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tappiota. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ei oleteta sellaista vaihtoa, oikeuden käyttöä tai muunlaista potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseen laskua, jolla olisi vahventava vaikutus osakekohtaiseen tulokseen.

44. Määritettäessä, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentava vai vahvistava vaikutus, kutakin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskua tai osakesarjaa tarkastellaan erikseen eikä kaikkia yhdessä. Se, missä järjestyksessä potentiaaliset kantaosakkeet otetaan huomioon, saattaa vaikuttaa siihen, onko niillä laimennusvaikutusta. Jotta laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen laimennus tehtäisiin mahdollisimman suureksi, kukin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlasku tai osakesarja otetaan huomioon laimennusvaikutukseltaan

▼B

suurimmasta pienimpään, toisin sanoen ne potentiaaliset kantaosakkeet, joilla on pienin ”tulos uutta osaketta kohden”, otetaan laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen niitä, joilla on suurempi tulos uutta osaketta kohden. Optiot ja merkintäoikeudet otetaan yleensä huomioon ensimmäisinä, koska ne eivät vaikuta laskelman osoittajaan.

Optiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavat instrumentit

45. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oletettava, että yhteisön laimentavat optiot ja merkintäoikeudet on käytetty. Näistä instrumenteista saadut oletetut suoritukset on käsiteltävä ikään kuin ne olisi saatu kantaosakkeiden liikkeeseenlaskusta kantaosakkeiden kauden keskimääräiseen markkinahintaan. Liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärän ja niiden kantaosakkeiden lukumäärän välinen erotus, jotka olisi laskettu liikkeeseen kantaosakkeiden kauden keskimääräiseen markkinahintaan, on käsiteltävä kantaosakkeiden vastikkeettomana liikkeeseenlaskuna.

46. Optiot ja merkintäoikeudet ovat laimentavia silloin, kun ne johtaisivat kantaosakkeiden liikkeeseen laskemiseen alle kantaosakkeiden kauden keskimääräisen markkinahinnan. Laimennusvaikutuksen määrä on kantaosakkeen kauden keskimääräisen markkinahinnan ja merkintähinnan välinen erotus. Tästä syystä potentiaalisia kantaosakkeita käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ikään kuin ne sisältäisivät molemmat seuraavista osista:

a) sopimus tietyn kantaosakemäärän liikkeeseen laskemisesta kauden keskimääräiseen markkinahintaan. Tällaisten kantaosakkeiden oletetaan olevan oikein hinnoiteltuja, eikä niiden oleteta olevan sen paremmin laimentavia kuin vahventaviakaan. Niitä ei oteta huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

b) sopimus jäljellä olevien kantaosakkeiden vastikkeettomasta liikkeeseen laskemisesta. Tällaisista kantaosakkeista ei saada suorituksia, eikä niillä ole mitään vaikutusta ulkona oleville kantaosakkeille kuuluvaan voittoon tai tappioon. Siten tällaiset osakkeet ovat laimentavia, ja ne lisätään ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

47. Optioilla ja merkintäoikeuksilla on laimennusvaikutusta vain silloin, kun kantaosakkeen kauden keskimääräinen markkinahinta on suurempi kuin optioiden tai merkintäoikeuksien toteutushinta (ts. ne ovat ”in the money”). Aiemmin esitettyjä osakekohtaisia tuloksia ei oikaista takautuvasti kuvastamaan kantaosakkeiden hinnanmuutoksia.

47A Kun kyseessä ovat osakeoptiot ja muut osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joita koskee IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*, kappaleessa 46 tarkoitetun merkintähinnan ja kappaleessa 47 tarkoitetun toteutushinnan on sisällettävä niiden tavaroiden tai palvelujen käypä arvo, jotka yhteisölle toimitetaan tulevaisuudessa osakeoptioita tai muita osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn mukaisesti.

48. Henkilöstön osakeoptiot, joiden ehdot ovat kiinteät tai määritettävissä olevat, samoin kuin kantaosakkeet, joihin ei ole syntynyt oikeutta, käsitellään optioina laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa, vaikka niiden oikeuden syntyminen voi olla niiden saamisen ehtona. Niiden katsotaan olevan ulkona myöntämispäivänä. Tuloksellisuuteen perustuvat henkilöstön osakeoptiot käsitellään ehdollisesti liikkeeseen laskettavina osakkeina, koska niiden liikkeeseen laskemisen ehto riippuu ajan kulumisen lisäksi tiettyjen ehtojen täyttymisestä.

▼B

Vaihdettavissa olevat instrumentit

49. Vaihdettavissa olevien instrumenttien laimennusvaikutus on otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa kappaleiden 33 ja 36 mukaisesti.

50. Vaihdettavissa olevilla etuosakkeilla on vahventava vaikutus aina silloin, kun vaihdossa saatavaa kantaosaketta kohden tällaisille osakkeille tarkasteltavana olevalta kaudelta jaettavaksi päätetty tai kertynyt osinko ylittää laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen. Vastaavasti vaihdettavissa olevalla velkainstrumentilla on vahventava vaikutus aina silloin, kun sen korko (vero ja muut tuottojen ja kulujen muutokset huomioon otettuna) vaihdossa saatavaa kantaosaketta kohden ylittää laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen.

51. Vaihdettavissa olevien etuosakkeiden lunastaminen tai kannustettu vaihtaminen saattaa vaikuttaa vain osaan aiemmin ulkona olleista vaihdettavissa olevista etuosakkeista. Tällöin kappaleessa 17 tarkoitettu lisävastike kohdistetaan lunastetuille tai vaihdetuille osakkeille sen selvittämiseksi, ovatko jäljelle jääneet ulkona olevat etuosakkeet laimentavia. Lunastettuja tai vaihdettuja osakkeita tarkastellaan erillään osakkeista, joita ei ole lunastettu eikä vaihdettu.

Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet

52. Samoin kuin laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa, ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita käsitellään ulkona olevina ja ne sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, jos ehdot täyttyvät (ts. tapahtumat ovat toteutuneet). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet otetaan mukaan kauden alusta (tai sitä myöhemmästä ehdollisen osakesopimuksen päivämäärästä) lähtien. Jos ehdot eivät täyty, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä ehdollisesti liikkeeseen laskettavien osakkeiden lukumäärä perustuu niiden osakkeiden lukumäärään, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos ehdollinen ajanjakso päättyisi kauden lopussa. Oikaiseminen ei ole sallittua, jos ehdot eivät täyty ehdollisen ajanjakson päättymiseen mennessä.

53. Jos ehdollisen liikkeeseenlaskun ehtona on tietyn tuloksen saavuttaminen tai säilyttäminen jollakin kaudella ja jos tämä tulos on saavutettu raportointikauden loppuun mennessä mutta se on säilytettävä vielä raportointikauden päättymisen jälkeen jatkuvan kauden ajan, niin uusia kantaosakkeita käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ulkona olevina, mikäli vaikutus on laimentava. Tällöin laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos lasketaan niiden kantaosakkeiden lukumäärän perusteella, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos tulos raportointikauden lopussa olisi yhtä suuri kuin tulos ehdollisen ajanjakson päättyessä. Koska tulos voi muuttua tulevalla kaudella, tällaisia ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen ehdollisen ajanjakson päättymistä, sillä kaikki vaadittavat ehdot eivät ole täyttyneet.

54. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä saattaa riippua kantaosakkeiden tulevasta markkinahinnasta. Jos vaikutus tällöin on laimentava, lasketaan laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos niiden kantaosakkeiden lukumäärän perusteella, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos markkinahinta raportointikauden lopussa olisi yhtä suuri kuin markkinahinta ehdollisen ajanjakson päättyessä. Jos ehto perustuu keskimääräiseen markkinahintaan kaudelta, joka jatkuu raportointikauden päättymisen jälkeen, käytetään jo kuluneen ajanjakson keskihintaa. Koska markkinahinta saattaa muuttua

▼B

tulevalla kaudella, tällaisia ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen ehdollisen ajanjakson päättymistä, sillä kaikki vaadittavat ehdot eivät ole täyttyneet.

55. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä saattaa riippua tulevaisuudessa kertyvästä tuloksesta ja kantaosakkeiden tulevista hinnoista. Tällöin laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä osakemäärä perustuu molempiin ehtoihin (ts. siihen mennessä kertyneeseen tulokseen ja markkinahintaan raportointikauden lopussa). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, elleivät molemmat ehdot täyty.

56. Joissakin toisissa tapauksissa ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä riippuu muista ehdoista kuin tuloksesta tai markkinahinnasta (esimerkiksi siitä, että avataan tietty määrä vähittäismyymälöitä). Tällöin — olettaen että ehdon toteutumisen senhetkinen tilanne pysyy muuttumattomana ehdollisen ajanjakson loppuun — ehdollisesti liikkeeseen laskettavat kantaosakkeet sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan raportointikauden lopun tilanteen mukaisesti.

57. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat potentiaaliset kantaosakkeet (muut kuin ne, joita koskee ehdollinen osakesopimus, kuten ehdollisesti liikkeeseen laskettavat vaihdettavissa olevat instrumentit) sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan seuraavasti:

a) yhteisö määrittää, voidaanko potentiaaliset kantaosakkeet olettaa laskettavan liikkeeseen niiden liikkeeseenlaskua koskevien ehtojen mukaisesti ehdollisia kantaosakkeita koskevien kappaleiden 52–56 sääntöjä noudattamalla; ja

b) jos nämä potentiaaliset kantaosakkeet olisi otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa, yhteisö määrittää niiden vaikutuksen laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan noudattamalla optioita ja merkintäoikeuksia koskevia sääntöjä kappaleissa 45–48, vaihdettavissa olevia instrumentteja koskevia sääntöjä kappaleissa 49–51, kappaleiden 58–61 mukaisia sääntöjä sopimuksista, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina, taikka muita sääntöjä soveltuvin osin.

Toteutusta tai vaihtoa ei kuitenkaan oleteta tapahtuneeksi laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, ellei samalla oleteta toteutetuiksi tai vaihdetuiksi myös sellaisia vastaavia ulkona olevia potentiaalisia kantaosakkeita, jotka eivät ole ehdollisesti liikkeeseen laskettavia.

Sopimukset, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina

58. Kun yhteisö on tehnyt sopimuksen, joka voidaan yhteisön valinnan mukaan toteuttaa joko kantaosakkeina tai käteisvaroina, yhteisön on oletettava, että sopimus toteutetaan kantaosakkeina, ja tämän seurauksena syntyvät potentiaaliset kantaosakkeet on otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa, jos vaikutus on laimentava.

59. Kun tällainen sopimus esitetään kirjanpidossa varoina tai velkoina tai jos siinä on oman ja vieraan pääoman komponentit, yhteisön on oikaistava osoittajaa sellaisilla voiton tai tappion muutoksilla, joita olisi syntynyt kauden aikana, jos sopimus olisi luokiteltu kokonaisuudessaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi. Oikaisu vastaa kappaleen 33 edellyttämiä oikaisuja.

▼B

60. Kun kyseessä on sopimus, joka voidaan toteuttaa sen haltijan valinnan mukaan joko kantaosakkeina tai käteisvaroina, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa on käytettävä käteisvaroina tai osakkeina tapahtuvasta toteutuksesta sitä, jolla on suurempi laimennusvaikutus.

61. Esimerkki sopimuksesta, joka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina, on vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, joka erääntyessään antaa yhteisölle rajoittamattoman oikeuden suorittaa pääoma käteismaksuna tai sen omina kantaosakkeina. Toinen esimerkki on asetettu myyntioptio, joka antaa haltijalleen oikeuden valita toteutus kantaosakkeina tai käteisvaroina.

Ostetut optiot

62. Sellaisia sopimuksia kuin ostetut myyntioptiot ja ostetut osto-optiot (ts. optiot, jotka ovat yhteisön hallussa ja koskevat sen omia kantaosakkeita) ei sisällytetä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska niiden mukaan ottamisella olisi vahventava vaikutus. Myyntioptio toteutettaisiin vain jos toteutushinta olisi markkinahintaa korkeampi, ja osto-optio toteutettaisiin vain, jos toteutushinta olisi markkinahintaa alhaisempi.

Asetetut myyntioptiot

63. Sopimukset, joiden mukaan yhteisön on ostettava takaisin omia osakkeitaan, kuten asetetut myyntioptiot ja ostotermiinisopimukset, otetaan huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, jos niillä on laimentava vaikutus. Jos nämä sopimukset ovat kauden aikana ”in the money” (ts. toteutus- tai lunastushinta ylittää kyseisen kauden keskimääräisen markkinahinnan), potentiaalinen laimennusvaikutus osakekohtaiseen tulokseen on laskettava seuraavasti:

a) on oletettava, että kauden alussa lasketaan vastikkeellisesti liikkeeseen riittävä määrä kantaosakkeita (kauden keskimääräiseen markkinahintaan) sopimusehtojen täyttämiseksi;

b) on oletettava, että liikkeeseenlaskusta saatavat suoritukset käytetään sopimusehtojen täyttämiseen (ts. kantaosakkeiden takaisinostoon); ja

c) lisänä tulleet kantaosakkeet (liikkeeseen laskettavaksi oletettujen kantaosakkeiden lukumäärän ja sopimusehtojen täyttyessä saatavien kantaosakkeiden lukumäärän välinen erotus) on sisällytettävä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

TAKAUTUVAT OIKAISUT

64. Jos ulkona olevien kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa rahastoannin, maksuttoman osakeannin tai osakkeiden jakamisen seurauksena tai vähenee osakkeiden käänteisen jakamisen seurauksena, kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevia laskelmia on oikaistava takautuvasti. Jos tällaiset muutokset tapahtuvat ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, tarkasteltavana olevan kauden ja kaikkien esitettävien aikaisempien kausien tilinpäätöksissä osakekohtaisten laskelmien on perustuttava uuteen osakemäärään. Tilinpäätöksessä on annettava tieto siitä, että osakekohtaisissa laskelmissa on otettu huomioon tällaiset osakemäärän muutokset. Lisäksi kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta on oikaistava virheiden ja takautuvasti toteutettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutuksilla.

▼B

65. Yhteisö ei oikaise minkään esitettävän aikaisemman kauden laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskelmissa käytettyjen oletusten muutoksilla eikä potentiaalisten kantaosakkeiden vaihdoilla kantaosakkeiksi.

ESITTÄMINEN

66. Yhteisön on esitettävä ►M5 laajassa tuloslaskelmassaan ◄ laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta jatkuvan toiminnan voitosta tai tappiosta sekä emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta kauden voitosta tai tappiosta laskettuna erikseen jokaiselle kantaosakkeiden lajille, jolla on erilainen oikeus kauden voittoon. Yhteisön on esitettävä laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos kaikilta esitettäviltä kausilta samanarvoisena.

67. Osakekohtainen tulos esitetään jokaiselta kaudelta, jolta esitetään ►M5 laaja tuloslaskelma ◄. Jos laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään vähintään yhdeltä kaudelta, se on esitettävä kaikilta esitettäviltä kausilta, vaikka se olisi yhtä suuri kuin laimentamaton osakekohtainen tulos. Jos laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos ovat yhtä suuret, ne voidaan esittää yhdessä yhdellä rivillä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄.

▼M5

67A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää kappaleiden 66 ja 67 edellyttämät laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa.

▼B

68. Jos yhteisö esittää lopetetun toiminnon, sen on esitettävä lopetetun toiminnon laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos joko ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ tai liitetiedoissa.

▼M5

68A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää kappaleessa 68 edellytettävän lopetettavan toiminnon laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa tai liitetiedoissa.

▼B

69. Yhteisön on esitettävä laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos, vaikka luvut olisivat negatiivisia (ts. osakekohtainen tappio).

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

70. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot:

a) luvut, joita on käytetty osoittajana laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, sekä kyseisten lukujen ja emoyhteisölle kuuluvan kauden voiton tai tappion välinen täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelman on osoitettava jokaisen osakekohtaiseen tulokseen vaikuttavan instrumenttilajin vaikutus erikseen.

▼B

b) nimittäjänä käytetty kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa sekä näiden nimittäjien välinen täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelman on osoitettava jokaisen osakekohtaiseen tulokseen vaikuttavan instrumenttilajin vaikutus erikseen.

c) instrumentit (mukaan lukien ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet), joilla saattaisi tulevaisuudessa olla laimentava vaikutus osakekohtaiseen tulokseen mutta joita ei ole sisällytetty laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska niillä on esitettävällä kaudella (tai esitettävillä kausilla) vahventava vaikutus.

d) kuvaus muista kuin kappaleen 64 mukaisesti käsitellyistä kantaosakkeita tai potentiaalisia kantaosakkeita koskevista liiketoimista, jotka ovat toteutuneet ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen ja jotka olisivat muuttaneet merkittävästi kauden lopussa ulkona olleiden kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärää, jos kyseiset liiketoimet olisivat toteutuneet ennen raportointikauden päättymistä.

71. Esimerkkejä kappaleessa 70(d) tarkoitetuista liiketoimista ovat:

a) maksullinen osakeanti;

b) osakeanti, josta saatava vastike käytetään ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ avoimena olevan velan maksamiseen tai ulkona olevien etuosakkeiden lunastamiseen;

c) ulkona olevien kantaosakkeiden lunastaminen;

d) vaihto tai oikeuden käyttäminen ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ ulkona olevien potentiaalisten kantaosakkeiden muuttamiseksi kantaosakkeiksi;

e) optioiden, merkintäoikeuksien tai vaihdettavissa olevien instrumenttien liikkeeseen laskeminen; ja

f) sellaisten ehtojen täyttyminen, joiden tuloksena ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet laskettaisiin liikkeeseen.

Osakekohtaista tulosta ei oikaista tällaisilla ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisillä liiketoimilla, koska tällaiset liiketoimet eivät vaikuta sen pääoman määrään, jota on käytetty kauden voiton tai tappion aikaansaamiseen.

72. Rahoitusinstrumentit ja muut potentiaalisia kantaosakkeita aikaansaavat sopimukset saattavat sisältää ehtoja, jotka vaikuttavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen määrittämiseen. Nämä ehdot saattavat määrätä sen, ovatko mitkään potentiaaliset kantaosakkeet laimentavia ja jos ovat, vaikutuksen ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon ja siitä mahdollisesti aiheutuvat oikaisut kantaosakkeiden omistajille kuuluvaan voittoon tai tappioon. Tällaisten rahoitusinstrumenttien ja muiden sopimusten ehtojen ilmoittaminen on suositeltavaa, ellei sitä muutoin edellytetä (ks. IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*).

▼B

73. Jos yhteisö esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi muita osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotain muuta ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ esitettävää osatekijää kuin mitä tämä standardi edellyttää, tällaiset luvut on laskettava käyttäen tämän standardin mukaan määritettyä kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa. Tällaiseen ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ osatekijään liittyvät laimentamattomat ja laimennusvaikutuksella oikaistut luvut on esitettävä samanarvoisina tilinpäätöksessä liitetiedoissa. Yhteisön on ilmoitettava, millä perusteella osoittaja(t) on määritetty, esimerkiksi onko verovaikutus otettu huomioon vai ei. Mikäli käytetään sellaista ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ osatekijää, jota ei esitetä omana eränään ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄, on esitettävä käytetyn osatekijän ja vastaavan ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ esitettävän erän välinen täsmäytyslaskelma.

▼M5

73A. Kappale 73 koskee myös yhteisöä, joka esittää laimennetun ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi muita osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotakin muuta erillisessä tuloslaskelmassa (jota kuvataan IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81) esitettävää erää kuin sitä, jota tämä standardi edellyttää.

▼B

VOIMAANTULO

74. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M5

74A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Sen seurauksena myös lisättiin kappaleet 4A, 67A, 68A and 73A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

75. Tämä standardi korvaa IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* (julkaistu vuonna 1997).

76. Tämä standardi korvaa SIC-24:n *Osakekohtainen tulos — rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina*.

▼B

Liite

SOVELTAMISOHJEISTUS

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

EMOYHTEISÖLLE KUULUVA VOITTO TAI TAPPIO

A1 Laskettaessa osakekohtaista tulosta konsernitilinpäätöksen perusteella emoyhteisölle kuuluva voitto tai tappio tarkoittaa konsernin voittoa tai tappiota vähemmistöosuuksia koskevan oikaisun jälkeen.

MAKSULLISET OSAKEANNIT OSAKKEENOMISTAJILLE

A2 Kantaosakkeiden liikkeeseenlasku ajankohtana, jona potentiaaliset kantaosakkeet ovat vaihdettavissa tai niihin liittyvät oikeudet käytettävissä, ei yleensä saa aikaan ilmaiselementtiä. Tämä johtuu siitä, että potentiaaliset kantaosakkeet lasketaan yleensä liikkeeseen täyteen arvoonsa, ja tämän seurauksena yhteisön käytettävissä olevat voimavarat muuttuvat samassa suhteessa. Maksullisessa osakeannissa osakkeenomistajille merkintähinta on kuitenkin usein alhaisempi kuin osakkeiden käypä arvo. Siksi tällainen maksullinen osakeanti osakkeenomistajille sisältää ilmaiselementin, kuten kappaleessa 27(b) todetaan. Mikäli maksullista osakeantia tarjotaan kaikille nykyisille osakkeenomistajille, laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä kantaosakkeiden lukumäärä kaikilta maksullista osakeantia edeltäviltä kausilta on ennen antia ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kerrottuna seuraavalla tekijällä:

$$\frac{\text{Osakkeen käypä arvo välittömästi ennen oikeuksien käyttämistä}}{\text{Osakkeen teoreettinen arvo oikeuksien käyttämisen jälkeen}}$$

Osakkeen teoreettinen käypä arvo oikeuksien käyttämisen jälkeen lasketaan lisäämällä osakkeiden yhteenlaskettu markkina-arvo välittömästi ennen oikeuksien käyttämistä oikeuksien käyttämisestä saatuihin suorituksiin ja jakamalla tulos ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä oikeuksien käyttämisen jälkeen. Jos oikeudet ovat ennen merkintäpäivää julkisen kaupankäynnin kohteena erillään osakkeista, tässä laskelmassa käytettävä käypä arvo määritetään viimeisen sellaisen päivän päättymisajankohdan mukaan, jona osakkeilla käydään kauppaa yhdessä oikeuksien kanssa.

TARKISTUSLUKU

A3 Kappaleissa 42 ja 43 kuvatun tarkistusluvun käytön havainnollistamiseksi oletetaan, että emoyhteisölle kuuluva jatkuvan toiminnan voitto on 4 800 CU ([1]), emoyhteisölle kuuluva tappio lopetetuista toiminnoista on —7 200 CU, emoyhteisölle kuuluva tappio —2 400 CU, ja ulkona on 2 000 kantaosaketta ja 400 potentiaalista kantaosaketta. Yhteisön laimentamaton osakekohtainen tulos jatkuvasta toiminnasta on 2,40 CU, lopetetuista toiminnoista —3,60 CU ja tappiosta –1,20 CU. Kyseiset 400 potentiaalista kantaosaketta sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska näin saatava jatkuvan toiminnan osakekohtainen tulos —2,00 CU — on laimentava olettaen, että nämä 400 potentiaalista kantaosaketta eivät vaikuta voittoon tai tappioon. Koska tarkistuslukuna on emoyhteisölle kuuluva jatkuvan toiminnan voitto, yhteisö sisällyttää

([1]) Tässä ohjeessa monetaariset summat ilmaistaan rahayksikköinä *currency units* (CU).

▼B

nämä 400 potentiaalista kantaosaketta myös muita osakekohtaisia lukuja koskeviin laskelmiin, vaikka näin saatavat osakekohtaiset luvut ovat vahventavia verrattuna vastaaviin laimentamattomiin osakekohtaisiin lukuihin, ts. osakekohtainen tappio osaketta kohden on pienempi [—3,00 CU per osake lopetetuista toiminnoista ja —1,00 CU per osake tappiosta].

KANTAOSAKKEIDEN KESKIMÄÄRÄINEN MARKKINAHINTA

A4 Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä liikkeeseen laskettavaksi oletettavien kantaosakkeiden keskimääräinen markkinahinta lasketaan kantaosakkeiden kauden keskimääräisen markkinahinnan perusteella. Teoreettisesti katsottuna jokainen yhteisön kantaosakkeiden markkinatapahtuma voitaisiin ottaa huomioon keskimääräistä markkinahintaa määritettäessä. Käytännössä kuitenkin viikoittaisten tai kuukausittaisten hintojen yksinkertainen keskiarvo tavallisesti riittää.

A5 Yleensä päivän viimeiset markkinakurssit ovat riittäviä keskimääräisen markkinahinnan laskemiseen. Silloin kun hinnat vaihtelevat laajasti, korkeiden ja alhaisten hintojen keskiarvo antaa kuitenkin tavallisesti edustavamman hinnan. Keskimääräisen markkinahinnan laskennassa käytettävää menetelmää käytetään johdonmukaisesti, paitsi jos se ei enää ole edustava muuttuneista olosuhteista johtuen. Jos yhteisö esimerkiksi käyttää päivän viimeisiä markkinakursseja keskimääräisen markkinahinnan laskemiseen useana suhteellisen vakaiden hintojen vuotena, se saattaisi siirtyä käyttämään korkeiden ja matalien hintojen keskiarvoa, jos hinnat alkavat vaihdella suuresti eivätkä päivän viimeiset markkinakurssit enää anna tulokseksi edustavaa keskimääräistä hintaa.

OPTIOT, MERKINTÄOIKEUDET JA MUUT VASTAAVAT INSTRUMENTIT

A6 Vaihdettavissa olevien instrumenttien ostamiseen oikeuttavat optiot ja merkintäoikeudet oletetaan käytetyn vaihdettavissa olevien instrumenttien ostamiseen aina silloin, kun sekä vaihdettavissa olevan instrumentin että vaihdossa saatavien kantaosakkeiden keskihinnat ylittävät optioiden tai merkintäoikeuksien toteutushinnat. Toteutuksen ei kuitenkaan oleteta tapahtuneen, ellei samalla oleteta vastaavanlaisten ulkona olevien vaihdettavissa olevien instrumenttien vaihtoa, mikäli tällaisia on.

A7 Optiot tai merkintäoikeudet saattavat joko sallia tai vaatia, että niiden haltija tarjoaa koko toteutushinnan tai sen osan maksuksi yhteisön (tai sen emo- tai tytäryrityksen) velkaa tai muuta instrumenttia. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tällaisilla optioilla tai merkintäoikeuksilla on laimentava vaikutus, jos (a) vastaavien kantaosakkeiden kauden keskimääräinen markkinahinta on toteutushintaa suurempi tai (b) tarjottavan instrumentin myyntihinta alittaa hinnan, jolla instrumenttia voidaan tarjota optio- tai merkintäoikeussopimuksen perusteella, ja tästä aiheutuva alikurssi määrää tosiasiallisen toteutushinnan, joka alittaa merkinnässä saatavan kantaosakkeiden markkinahinnan. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tällaiset optiot tai merkintäoikeudet oletetaan

▼B

toteutetuiksi ja velkaa tai muuta instrumenttia oletetaan tarjotun. Jos käteismaksun tarjoaminen on option tai merkintäoikeuden haltijalle edullisempaa ja sopimus sallii käteismaksun tarjoamisen, oletetaan käteismaksun tarjoamista. Tarjottavaksi oletetun velan korko (verovaikutus huomioon otettuna) lisätään oikaisuna takaisin osoittajaan.

A8 Vastaavalla tavalla käsitellään etuosakkeita, joihin liittyy vastaavanlaisia ehtoja, tai muita instrumentteja, joihin liittyy sellaisia vaihto-oikeuksia, joiden mukaan sijoittaja voi käteismaksulla saada edullisemman vaihtosuhteen.

A9 Tiettyihin optioihin tai merkintäoikeuksiin liittyvät ehdot saattavat edellyttää, että näiden instrumenttien toteuttamisesta saatavat suoritukset käytetään yhteisön (tai sen emo- tai tytäryrityksen) velan tai muiden instrumenttien takaisinmaksuun. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oletetaan, että nämä optiot käytetään tai merkintäoikeudet toteutetaan ja suoritukset käytetään velan hankkimiseen keskikurssiinsa sen sijaan että ostettaisiin kantaosakkeita. Oletetusta toteutuksesta saatavat suoritukset, jotka ylittävät velan oletettuun hankintaan käytettävän määrän, otetaan kuitenkin huomioon (ts. oletetaan käytettävän kantaosakkeiden takaisinostoon) laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Takaisin maksetuksi oletetun velan korko (verovaikutus huomioon otettuna) lisätään oikaisuna takaisin osoittajaan.

ASETETUT MYYNTIOPTIOT

A10 Kappaleen 63 soveltamisen havainnollistamiseksi oletetaan, että yhteisöllä on ulkona 120 asetettua myyntioptiota, jotka koskevat sen kantaosakkeita ja joiden toteutushinta on 35 CU. Yhteisön kantaosakkeiden kauden keskimääräinen markkinahinta on 28 CU. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisö olettaa laskeneensa liikkeeseen 150 osaketta hintaan 28 CU per osake kauden alussa täyttääkseen myyntioptioon liittyvän velvoitteensa 4 200 CU. Liikkeeseen laskettujen 150 kantaosakkeen ja myyntioptioon liittyvän velvoitteen täyttyessä saatujen 120 kantaosakkeen välinen erotus (30 uutta kantaosaketta) lisätään nimittäjään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

TYTÄR-, YHTEIS- TAI OSAKKUUSYRITYSTEN INSTRUMENTIT

A11 Tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen potentiaaliset kantaosakkeet, jotka ovat vaihdettavissa joko tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin tai emoyrityksen, yhteisyrityksen osapuolen tai sijoittajayrityksen (raportoiva yhteisö) kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan seuraavasti:

a) tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen liikkeeseen laskemat instrumentit, jotka oikeuttavat niiden haltijan saamaan tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeita, otetaan huomioon tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Nämä osakekohtaiset tulokset sisällytetään sitten raportoivan yhteisön osakekohtaista tulosta koskeviin laskelmiin perustuen raportoivan yhteisön hallussa oleviin tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen instrumentteihin.

▼B

b) tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen instrumentit, jotka ovat vaihdettavissa raportoivan yhteisön kantaosakkeisiin, otetaan huomioon raportoivan yhteisön potentiaalisten kantaosakkeiden joukossa laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Samoin tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen liikkeeseen laskemat optiot tai merkintäoikeudet raportoivan yhteisön kantaosakkeiden ostamiseksi otetaan huomioon raportoivan yhteisön potentiaalisten kantaosakkeiden joukossa konsernin laimennusvaikutuksella oikaistua tulosta laskettaessa.

A12 Määritettäessä, millainen vaikutus osakekohtaiseen tulokseen on raportoivan yhteisön liikkeeseen laskemilla instrumenteilla, jotka ovat vaihdettavissa tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin, oletetaan, että instrumentit on vaihdettu, ja osoittajaa (emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva voitto tai tappio) oikaistaan tarvittaessa kappaleen 33 mukaisesti. Näiden oikaisujen lisäksi osoittajaa oikaistaan raportoivan yhteisön kirjaamilla voiton tai tappion muutoksilla (kuten esimerkiksi osinkotuotto tai pääomaosuusmenetelmän mukainen tuotto), joka kuuluu niille tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeiden lukumäärää lisääville osakkeille, jotka ovat ulkona oletetun vaihdon seurauksena. Tämä ei vaikuta laimennettua osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään, koska oletettu vaihto ei muuttaisi raportoivan yhteisön ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää.

VOITTO-OSUUTEEN OIKEUTTAVAT OMAN PÄÄOMAN EHTOISET INSTRUMENTIT JA KAKSI KANTAOSAKELAJIA

A13 Joidenkin yhteisöjen oma pääoma sisältää:

a) instrumentteja, jotka oikeuttavat osinkoihin yhdessä kantaosakkeiden kanssa ennalta määrätyn kaavan mukaisesti (esimerkiksi kahden suhde yhteen); joskus oikeudelle on asetettu yläraja (esimerkiksi tiettyyn määrään asti osaketta kohden mutta ei sen yli).

b) kantaosakelajin, jonka osinko on erisuuruinen kuin toisen kantaosakelajin mutta jolla ei ole parempaa tai huonompaa oikeutta osinkoon.

A14 Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oletetaan kappaleessa A13 kuvatut kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetuiksi, jos vaikutus on laimentava. Jos instrumentit eivät ole vaihdettavissa mihinkään kantaosakkeiden lajiin, kauden voitto tai tappio kohdistetaan eri osakelajeille ja muille voitto-osuuteen oikeuttaville oman pääoman ehtoisille instrumenteille niiden osinko-oikeuden tai muun jakamattomia voittovaroja koskevan oikeuden mukaisesti. Laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa:

a) emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan (voittoa pienennetään tai tappiota suurennetaan) niiden osinkojen määrällä, joiden jakamisesta kullekin osakelajille on päätetty kauden aikana, sekä sopimukseen perustuvalla osinkojen (tai tulokseen oikeuttavien joukkovelkakirjojen koron) määrällä, joka on maksettava kaudelta (esimerkiksi maksamattomat kertyneet osingot).

▼B

b) jäljelle jäävä voitto tai tappio kohdistetaan kantaosakkeille ja voitto-osuuteen oikeuttaville oman pääoman ehtoisille instrumenteille siihen määrään asti, johon kullakin instrumentilla olisi oikeus, jos kauden koko voitto tai tappio olisi jaettu. Kullekin oman pääoman ehtoisten instrumenttien lajille kohdistettava kokonaisvoitto tai -tappio määritetään laskemalla yhteen osinkoina kohdistettu määrä ja voitto-osuusoikeudelle kohdistettu määrä.

c) kullekin oman pääoman ehtoisten instrumenttien lajille kohdistettava kokonaisvoitto tai -tappio jaetaan niiden ulkona olevien instrumenttien lukumäärällä, joille tulos on kohdistettu kyseisen instrumentin osakekohtaisen tuloksen laskemiseksi.

Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa kaikki potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on oletettu lasketun liikkeeseen, sisällytetään ulkona oleviin kantaosakkeisiin.

OSITTAIN MAKSETUT OSAKKEET

A15 Jos kantaosakkeita on laskettu liikkeeseen mutta niitä ei ole maksettu kokonaan, niitä käsitellään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa kantaosakkeen murto-osana sen mukaan kuin ne oikeuttavat osinkoon kauden aikana täysin maksettuihin kantaosakkeisiin suhteutettuina.

A16 Siltä osin kuin osittain maksetuilla osakkeilla ei ole oikeutta osinkoon kaudella, niitä käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa ikään kuin ne vastaisivat merkintäoikeuksia tai optioita. Maksamattoman määrän oletetaan edustavan kantaosakkeiden ostamiseen käytettäviä suorituksia. Laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen sisällytettävä osakemäärä on merkittyjen osakkeiden lukumäärän ja ostetuiksi oletettujen osakkeiden lukumäärän erotus.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 34

Osavuosikatsaukset

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osavuosikatsauksen vähimmäissisällöstä sekä osavuosijaksolta laadittavassa tilinpäätöskokonaisuudessa tai lyhennetyssä tilinpäätöksessä noudatettavista kirjaamis- ja arvotusperiaatteista. Oikea-aikainen ja luotettava osavuosiraportointi parantaa sijoittajien, luotonantajien ja muiden osapuolten mahdollisuuksia ymmärtää yhteisön kykyä kerryttää tulosta ja rahavirtoja sekä sen taloudellista tilaa ja maksuvalmiutta.

SOVELTAMISALA

1. Tässä standardissa ei määrätä, miltä yhteisöiltä osavuosikatsauksen julkistamista tulisi edellyttää eikä sitä, miten usein tai kuinka pian osavuosijakson päättymisen jälkeen osavuosikatsaus tulisi julkistaa. Julkinen valta, arvopaperimarkkinoiden valvojat, pörssit tai laskentatoimen ammattilaisten yhteisöt edellyttävät kuitenkin usein osavuosikatsausten julkistamista yhteisöiltä, joiden vieraan tai oman pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Tätä standardia noudatetaan, mikäli yhteisöltä edellytetään IFRS-standardien mukaisen osavuosikatsauksen laatimista tai mikäli yhteisö julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti. IASC ([1]) suosittelee tähän standardiin sisältyvien kirjaamista, arvostamista ja esitettäviä tietoja koskevien periaatteiden mukaisten osavuosikatsausten esittämistä yhteisöille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Erityisesti yhteisöille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, suositellaan:

   a) osavuosikatsauksen esittämistä vähintäänkin tilikauden ensimmäiseltä puoliskolta; ja

   b) osavuosikatsauksen asettamista saataville viimeistään 60 päivää osavuosijakson päättymisen jälkeen.

2. Kunkin vuositilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen osalta arvioidaan erikseen, onko se IFRS-standardien mukainen. Se, ettei yhteisö mahdollisesti ole esittänyt osavuosikatsauksia tietyn tilikauden aikana tai että se on mahdollisesti esittänyt osavuosikatsauksia, jotka eivät ole tämän standardin mukaisia, ei estä yhteisön vuositilinpäätöstä olemasta IFRS-standardien mukainen, jos se muutoin on sitä.

3. Jos yhteisön osavuosikatsauksen sanotaan olevan IFRS-standardien mukainen, sen on oltava kaikkien tämän standardin vaatimusten mukainen. Kappale 19 edellyttää tiettyjen tätä koskevien tietojen esittämistä.

MÄÄRITELMÄT

4. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

([1]) *International Accounting Standards Board* IASB, joka aloitti toimintansa 2001, korvasi *International Accounting Standards Committee* IASC:n.

▼B

Osavuosijakso on kokonaista tilikautta lyhyempi ajanjakso, jolta laaditaan taloudellinen raportti.

▼M5

Osavuosikatsaus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko (IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kuvatun) tilinpäätöskokonaisuuden tai (tässä standardissa kuvatun) lyhennetyn tilinpäätöksen osavuosijaksolta.

▼B

OSAVUOSIKATSAUKSEN SISÄLTÖ

▼M5

5. IAS 1:ssä (uudistettu 2007) määritellään, että tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat seuraavat osat:

(a) tase kauden lopussa;

(b) laaja tuloslaskelma kaudelta;

(c) laskelma oman pääoman muutoksista kauden aikana;

(d) kauden rahavirtalaskelma;

(e) liitetiedot, joihin sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja muuta selittävää tietoa; sekä

(f) tase aikaisimman vertailukauden alussa, kun yhteisö soveltaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, tekee tilinpäätökseen sisältyviin eriin takautuvia oikaisuja tai muuttaa tilinpäätökseen sisältyvien erien luokittelua.

▼B

6. Yhteisön saatetaan edellyttää esittävän tai se voi päättää esittää osavuosikatsauksessaan vähemmän informaatiota kuin vuositilinpäätöksessään informaation oikea-aikaisuuden ja kustannuskysymysten huomioon ottamiseksi ja aikaisemmin jo esitetyn informaation toistamisen välttämiseksi. Tässä standardissa määritellään osavuosikatsauksen vähimmäissisällöksi lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt selventävät liitetiedot. Osavuosikatsaus on tarkoitettu päivittämään viimeisintä vuositilinpäätöskokonaisuutta. Näin ollen se keskittyy uusiin toimintoihin, tapahtumiin ja olosuhteisiin eikä toista aikaisemmin esitettyä informaatiota.

7. Mitään tässä standardissa esitettyä ei ole tarkoitettu kieltämään tai rajoittamaan yhteisöä julkistamasta osavuosikatsauksessaan (IAS 1:ssä kuvattua) tilinpäätöskokonaisuutta lyhennettyjen tilinpäätöslaskelmien ja tiettyjen selventävien liitetietojen sijasta. Tämä standardi ei myöskään kiellä eikä rajoita yhteisöä sisällyttämästä lyhennettyihin tilinpäätöslaskelmiin enemmän tietoja kuin tässä standardissa määrättävät vähimmäiserät tai tietyt selventävät liitetiedot. Tähän standardiin sisältyvät ohjeet kirjaamisesta ja arvostamisesta koskevat myös osavuosijaksolta laadittavaa kokonaista tilinpäätöstä, ja tällaisen tilinpäätöksen tulee sisältää myös kaikki tämän standardin edellyttämät tiedot (erityisesti kappaleen 16 mukaiset liitetiedot) samoin kuin muiden standardien edellyttämät tiedot.

▼B

Osavuosikatsauksen vähimmäissisältö

8. Osavuosikatsauksen on sisällettävä vähintään seuraavat osat:

▼M5

(a) lyhennetty tase;

(b) lyhennetty laaja tuloslaskelma, joka esitetään joko:

(i) yhtenä lyhennettynä laskelmana; tai

(ii) erillisenä lyhennettynä tuloslaskelmana ja lyhennettynä laajana tuloslaskelmana;

(c) lyhennetty laskelma oman pääoman muutoksista;

(d) lyhennetty rahavirtalaskelma; sekä

(e) tietyt selittävät liitetiedot.

8A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää lyhennetyn osavuosi-informaation tästä erillisestä laskelmasta.

▼B

Osavuositilinpäätöksen muoto ja sisältö

9. Jos yhteisö julkistaa osavuosikatsauksessaan tilinpäätöskokonaisuuden, tämän tilinpäätöksen muodon ja sisällön on täytettävä IAS 1:n mukaiset tilinpäätöskokonaisuutta koskevat vaatimukset.

10. Jos yhteisö julkistaa osavuosikatsauksessaan lyhennetyn tilinpäätöksen, tämän lyhennetyn tilinpäätöksen on sisällettävä vähintään kaikki viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyneet otsikkorivit ja välisummat sekä tämän standardin edellyttämät selventävät liitetiedot. Rivejä tai liitetietoja on lisättävä, mikäli niiden poisjättäminen tekisi lyhennetystä osavuositilinpäätöksestä harhaanjohtavan.

▼M8

11. Kun yhteisö kuuluu IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* soveltamisalaan, sen on esitettävä osavuosijakson laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos siinä laskelmassa, jossa se esittää voiton tai tappion osatekijät kyseiseltä ajanjaksolta ([1]).

▼M5

11A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, se esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa.

([1]) Tätä kappaletta muutettiin toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* seurauksena IAS 34:n soveltamisalan selkeyttämiseksi.

▼B

►M5 12. IAS 1 (uudistettu 2007) sisältää ohjeistusta tilinpäätöksen rakenteesta. ◄ IAS 1:n toteuttamisohjeistuksessa havainnollistetaan, miten tase, ►M5 laaja tuloslaskelma ◄ ja oman pääoman muutoksia osoittava laskelma voidaan esittää.

▼M5

_____

▼B

14. Osavuosikatsaus laaditaan konsernitasolla, jos yhteisön viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitettiin konsernitilinpäätös. Emoyrityksen erillistilinpäätös ei ole yhdenmukainen eikä vertailukelpoinen viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen kanssa. Jos yhteisön vuositilinpäätös on sisältänyt konsernitilinpäätöksen lisäksi emoyrityksen erillistilinpäätöksen, tämä standardi ei edellytä mutta ei myöskään estä emoyrityksen erillistilinpäätöksen sisällyttämistä yhteisön osavuosikatsaukseen.

Tietyt selventävät liitetiedot

15. Yhteisön osavuosikatsauksen käyttäjällä on käytettävissään myös kyseisen yhteisön viimeisin vuositilinpäätös. Siksi ei ole tarpeen esittää osavuosikatsauksen liitetiedoissa suhteellisen merkityksettömiä päivityksiä tietoihin, jotka on jo esitetty viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyvissä liitetiedoissa. Osavuosijakson lopussa on hyödyllisempää selostaa sellaisia tapahtumia ja liiketoimia, jotka ovat merkittäviä niiden muutosten ymmärtämiseksi, joita yhteisön taloudellisessa asemassa ja tuloksessa on tapahtunut edellisen vuositilinpäätöspäivän jälkeen.

16. Yhteisön on sisällytettävä osavuositilinpäätöksen liitetietoihin vähintään seuraava informaatio, mikäli se on olennaista eikä sitä esitetä muualla osavuosikatsauksessa. Tiedot on esitettävä normaalisti perustuen ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun. Yhteisön on kuitenkin esitettävä myös kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi:

a) tieto siitä, että osavuositilinpäätöksessä sovelletaan samoja laatimisperiaatteita ja laskentamenetelmiä kuin edellisessä vuositilinpäätöksessä, tai — mikäli kyseisissä periaatteissa tai menetelmissä on tapahtunut muutoksia — kuvaus muutosten luonteesta ja vaikutuksesta;

b) selostus osavuosijakson toiminnan kausiluonteisuudesta tai jaksottaisuudesta;

c) sellaisten varoihin, velkoihin, omaan pääomaan, tulokseen tai rahavirtoihin vaikuttavien erien luonne ja määrä, jotka ovat luonteensa, kokonsa tai esiintymistiheytensä vuoksi poikkeuksellisia;

d) niiden muutosten luonne ja määrä, joita on tapahtunut tarkasteltavana olevan tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa tai aikaisemmilla tilikausilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa, mikäli kyseisillä muutoksilla on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan osavuosijaksoon;

e) vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskut, takaisinhankinnat ja takaisinmaksut;

▼B

f) maksetut osingot (yhteensä tai osaketta kohden) siten, että kantaosakkeille ja muille osakkeille maksetut osingot esitetään erikseen;

g) seuraavat segmenttikohtaiset tiedot (segmentti-informaation esittämistä vaaditaan yhteisön osavuosikatsauksessa vain, jos yhteisön on IFRS 8:n *Toimintasegmentit* mukaan esitettävä segmentti-informaatiota vuositilinpäätöksessään):

i) ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon;

ii) toisilta segmenteiltä saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon;

iii) segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku;

iv) kokonaisvarat, joissa on tapahtunut olennainen muutos viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitettyyn määrään nähden;

v) kuvaus eroavaisuuksista segmenttijaon perusteissa tai segmentin voiton tai tappion määrittämisperusteissa viimeisimpään vuositilinpäätökseen nähden;

vi) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen voittoa tai tappiota kuvaavien lukujen täsmäytys yhteisön voittoon tai tappioon ennen verokuluja (tai -tuottoja) ja lopetettuja toimintoja. Jos yhteisö kuitenkin kohdistaa raportoitaville segmenteille esimerkiksi verokuluja (tai -tuottoja), yhteisö saa täsmäyttää segmenttien yhteenlasketut voittoa tai tappiota kuvaavat luvut näiden erien jälkeiseen voittoon tai tappioon. Olennaiset täsmäytyserät on yksilöitävä erikseen ja kuvattava täsmäytyslaskelmassa;

h) osavuosijakson päättymisen jälkeiset olennaiset tapahtumat, joita ei ole otettu huomioon osavuosijakson tilinpäätöslaskelmissa;

▼M12

i) yhteisön rakenteessa osavuosijaksolla tapahtuneiden muutosten vaikutus, sisältäen mm. liiketoimintojen yhdistämiset, tytäryrityksiä ja pitkäaikaisia sijoituksia koskevan määräysvallan saamisen tai menettämisen, uudelleenjärjestelyt ja lopetettavat toiminnot. Jos kyseessä on liiketoimintojen yhdistäminen, yhteisön on esitettävä IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen* vaadittavat tiedot; ja

▼B

j) ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen muutokset edellisen ►M5 tilikauden päättymisen ◄ jälkeen.

17. Seuraavassa esitetään esimerkkejä siitä, minkälaisten tietojen esittämistä kappale 16 edellyttää. Yksittäisiin standardeihin ja tulkintoihin sisältyy monia näiden erien esittämistä koskevia ohjeita:

a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi ja tällaisen kulukirjauksen peruuttaminen;

▼B

b) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden tai muiden omaisuuserien arvon alentumisesta johtuvan tappion kirjaaminen ja tällaisen arvonalentumistappion peruuttaminen;

c) toiminnan uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehtyjen varausten peruuttaminen;

d) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ja luovutukset;

e) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat sitoumukset;

f) oikeudenkäynnin seurauksena suoritettavat korvaukset;

g) aikaisempia kausia koskevien virheiden korjaukset;

h) [poistettu]

i) lainan hoitamisen laiminlyönti tai lainasopimuksen ehtojen rikkominen, jota ei ole korjattu viimeistään ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄; ja

j) liiketoimet lähipiiriin kuuluvien kanssa.

18. Muissa standardeissa määrätään tiedoista, jotka tulee esittää tilinpäätöksessä. Siinä yhteydessä tilinpäätöksellä tarkoitetaan sellaista tilinpäätöskokonaisuutta, joka yleensä sisällytetään vuosikertomukseen ja joskus muihin raportteihin. Näiden muiden standardien vaatimien tietojen esittämistä ei edellytetä — poikkeuksena kappaleen 16(i) vaatimat tiedot — jos yhteisön osavuosikatsaus sisältää tilinpäätöskokonaisuuden sijasta vain lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt selventävät liitetiedot.

IFRS-standardien noudattamista koskevat tiedot

19. Jos yhteisön osavuosikatsaus on tämän standardin mukainen, tästä on annettava tieto. Osavuosikatsausta ei pidä sanoa IFRS-standardien mukaiseksi, ellei se ole kaikkien IFRS-standardeihin sisältyvien vaatimusten mukainen.

Ajanjaksot, joilta osavuositilinpäätöksen esittämistä edellytetään

20. Osavuosikatsauksen on sisällettävä osavuositilinpäätös (lyhennetty tai kokonainen) seuraavilta ajanjaksoilta:

a) tase tarkasteltavana olevan osavuosijakson lopussa ja vertailutase kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden lopussa;

▼M5

(b) laajat tuloslaskelmat tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta ja kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailutietoina laajat tuloslaskelmat kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden vastaavilta ajanjaksoilta (tarkasteltavana olevalta jaksolta ja tilikauden alusta osavuosijakson loppuun). Osavuosikatsauksessa voidaan IAS 1:n (uudistettu 2007) sallimalla tavalla esittää kultakin kaudelta joko yksi laaja tuloslaskelma tai voiton tai tappion osatekijöitä osoittava laskelma (erillinen tuloslaskelma) ja toinen laskelma, joka alkaa voitosta tai tappiosta ja jossa esitetään muut laajan tuloksen erät (laaja tuloslaskelma).

▼B

c) laskelma, joka osoittaa oman pääoman muutokset, jotka ovat kertyneet kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun, sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksolta tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden alusta osavuosijakson loppuun; ja

▼B

d) kumulatiivinen rahavirtalaskelma kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksolta tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.

21. Taloudellinen informaatio osavuosijakson päättymistä edeltävältä kahdentoista kuukauden jaksolta ja vertailutiedot tätä edeltäviltä kahdeltatoista kuukaudelta saattavat olla hyödyllisiä yhteisölle, jonka liiketoiminta on erittäin kausiluonteista. Näin ollen yhteisöjen, joiden liiketoiminta on erittäin kausiluonteista, suositellaan harkitsevan tällaisen informaation esittämistä edellisessä kappaleessa vaadittavan informaation lisäksi.

22. Liitteessä A esitetään esimerkki jaksoista, joita koskevien tietojen esittämistä edellytetään puolivuosittain raportoivalta yhteisöltä, ja toisaalta neljännesvuosittain raportoivalta yhteisöltä.

Olennaisuus

23. Ratkaistaessa, miten jokin erä otetaan huomioon, arvostetaan, luokitellaan tai esitetään osavuosikatsauksessa, olennaisuutta on arvioitava suhteessa kyseistä osavuosijaksoa koskevaan taloudelliseen informaatioon. Olennaisuutta arvioitaessa on otettava huomioon, että osavuosijaksoa koskevat arvonmääritykset voivat perustua suuremmassa määrin arvioihin kuin tilikauden tietoja koskevat arvonmääritykset.

24. IAS 1:ssä ja IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* määritellään erän olevan olennainen, jos sen esittämättä jättäminen tai virheellinen esittäminen saattaisi vaikuttaa tilinpäätöksen käyttäjien tekemiin taloudellisiin päätöksiin. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä erikseen olennaiset erät, joita ovat (esimerkiksi) lopetetut toiminnot, ja IAS 8:n mukaan on esitettävä kirjanpidollisten arvioiden muutokset, virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset. Nämä kaksi standardia eivät sisällä olennaisuutta koskevia määrällisiä ohjeita.

25. Vaikka olennaisuutta arvioitaessa tarvitaan aina harkintaa, tässä standardissa perustetaan tietojen sisällyttämistä ja esittämistä koskevat päätökset osavuosijaksoa itseään koskeviin tietoihin, jotta osavuosijakson luvut olisivat ymmärrettäviä. Näin ollen esimerkiksi poikkeukselliset erät, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet otetaan huomioon ja esitetään osavuosikatsauksessa sillä perusteella, ovatko ne olennaisia suhteessa osavuosijakson tietoihin, jotta vältettäisiin sellaiset harhaanjohtavat päätelmät, joita voi seurata tietojen esittämättä jättämisestä. Päällimmäisenä tavoitteena on varmistaa, että osavuosikatsaus sisältää kaiken sellaisen informaation, jolla on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ja osavuosijakson tuloksen ymmärtämiseksi.

VUOSITILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26. Mikäli osavuosikatsauksessa esitettyä lukua koskeva arvio muuttuu merkittävästi tilikauden viimeisellä osavuosijaksolla mutta tästä viimeisestä osavuosijaksosta ei julkisteta erillistä raporttia, arvion muutoksen luonne ja suuruus on esitettävä liitetietona kyseisen tilikauden vuositilinpäätöksessä.

▼B

27. IAS 8:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava sellaisen arvion muutoksen luonne ja (mikäli käytännössä mahdollista) suuruus, jolla joko on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan kauteen tai jolla odotetaan olevan olennaista vaikutusta tuleviin kausiin. Tämän standardin kappaleessa 16(d) edellytetään vastaavanlaisen tiedon antamista osavuosikatsauksessa. Esimerkkejä ovat viimeisellä osavuosijaksolla tapahtuneet arvion muutokset, jotka liittyvät tilikauden aikaisemmalla osavuosijaksolla esitettyihin vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa pienentäviin kulukirjauksiin, uudelleenjärjestelyihin tai arvonalentumistappioihin. Edellisen kappaleen edellyttämät tiedot ovat yhdenmukaisia IAS 8:n sisältämän vaatimuksen kanssa, ja niiden soveltamisala on tarkoitettu suppeaksi — niin että se koskee ainoastaan arvion muutosta. Yhteisöltä ei edellytetä muun osavuosijaksoa koskevan taloudellisen informaation sisällyttämistä vuositilinpäätökseen.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Samat laatimisperiaatteet kuin vuositilinpäätöksessä

28. Yhteisön on sovellettava osavuositilinpäätöksessään samoja laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään, lukuun ottamatta laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka on toteutettu viimeisimmän vuositilinpäätöspäivän jälkeen ja jotka tullaan ottamaan huomioon seuraavassa vuositilinpäätöksessä. Yhteisön raportointiväli (vuosittain, puolivuosittain tai neljännesvuosittain) ei kuitenkaan saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi arvot on määritettävä osavuosikatsauksessa siten, että ne perustuvat ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.

29. Se, että yhteisön edellytetään soveltavan samoja laatimisperiaatteita osavuositilinpäätöksessä kuin vuositilinpäätöksessä, saattaa näyttää viittaavan siihen, että osavuosijaksoja koskevat arvonmääritykset tehdään ikään kuin jokainen yksittäinen osavuosijakso olisi itsenäinen raportointikausi. Kappaleessa 28 myönnetään kuitenkin osavuosijakson olevan osa pitempää tilikautta toteamalla, että yhteisön raportointiväli ei saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Arvo, joka perustuu ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun, saattaa sisältää kuluvan tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutoksia. Mutta periaatteet, joiden mukaan varat, velat, tuotot ja kulut otetaan huomioon osavuosijaksoilla, ovat samat kuin vuositilinpäätöksessä.

30. Esimerkiksi:

a) periaatteet, joita noudatetaan kirjattaessa ja määritettäessä tappioita, jotka johtuvat vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa pienentävistä kulukirjauksista, uudelleenjärjestelyistä tai muista arvonalentumisista osavuosijakson aikana, ovat samat, joita yhteisö noudattaisi, jos se laatisi vain vuositilinpäätöksen. Jos tällaiset erät kuitenkin kirjataan ja määritetään yhdellä osavuosijaksolla ja arvio muuttuu kyseisen tilikauden myöhemmällä osavuosijaksolla, alkuperäistä arviota muutetaan myöhemmällä osavuosijaksolla joko kirjaamalla lisää tappiota tai peruuttamalla aikaisemmin kirjattua määrää;

b) menoa, joka ei osavuosijakson lopussa ole varojen määritelmän mukainen, ei aktivoida odottamaan myöhemmin saatavaa informaatiota siitä, vastaako se varojen määritelmää, eikä tasaamaan tilikauden eri osavuosijaksojen tulosta; ja

▼B

c) tuloverot kirjataan kullakin osavuosijaksolla perustuen parhaaseen arvioon sen vuotuisen tuloverokannan painotetusta keskiarvosta, jonka odotetaan toteutuvan koko tilikaudelta. Yhdellä osavuosijaksolla kirjattuja tuloveroja saatetaan joutua oikaisemaan kyseisen tilikauden myöhemmällä osavuosijaksolla, mikäli vuoden tuloverokantaa koskeva arvio muuttuu.

31. *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevien yleisten perusteiden* (*yleiset perusteet*) mukaan kirjaaminen tarkoittaa ”perustekijän määritelmää vastaavan ja kirjaamisedellytykset täyttävän erän sisällyttämistä taseeseen tai ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄”. Varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ovat olennaisen tärkeitä erien kirjaamisen kannalta sekä ►**M5** tilikauden että osavuosijakson lopussa ◄.

32. Varoja koskevat osavuosikatsauspäivinä samat vastaista taloudellista hyötyä koskevat testit kuin yhteisön tilikauden lopussa. Menot, jotka eivät luonteensa vuoksi olisi merkittävissä varoiksi taseeseen tilikauden lopussa, eivät ole merkittävissä taseeseen myöskään ►**M5** osavuosijakson lopussa ◄. Vastaavasti ►**M5** osavuosijakson lopussa ◄ velan tulee vastata kyseisenä päivänä olemassa olevaa velvoitetta aivan samoin kuin ►**M5** tilikauden lopussa ◄.

33. Tuottojen ja kulujen oleellinen piirre on, että niihin liittyvät varojen ja velkojen siirtymiset yhteisöön ja pois yhteisöstä ovat jo toteutuneet. Mikäli kyseiset siirtymiset ovat jo toteutuneet, niihin liittyvät tuotot ja kulut merkitään tilinpäätökseen, muussa tapauksessa niitä ei merkitä. *Yleisissä perusteissa* todetaan, että ”kulut merkitään ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ silloin, kun on tapahtunut varojen vähenemiseen tai velan lisääntymiseen liittyvä taloudellisen hyödyn vähennys, joka on luotettavasti määritettävissä. *Yleisten perusteiden* mukaan ei ole sallittua merkitä taseeseen eriä, jotka eivät vastaa varojen tai velkojen määritelmää.”

34. Yhteisö, joka raportoi vain kerran vuodessa, pystyy tilinpäätöksessä esitettäviä varoja, velkoja, tuottoja, kuluja ja rahavirtoja määrittäessään ottamaan huomioon koko tilikauden aikana käyttöön saatavan informaation. Sen arvonmääritykset perustuvat tosiasiassa tilikauden alusta lähtien kuluneeseen aikaan.

35. Puolivuosittain raportoiva yhteisö käyttää ensimmäisen kuuden kuukauden tilinpäätöstä laatiessaan käyttämissään arvonmäärityksissä vuoden puoliväliin mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota ja kahdentoista kuukauden tilinpäätöksessä vuoden loppuun mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota. Kahteentoista kuukauteen perustuvissa arvoissa otetaan huomioon mahdolliset muutokset ensimmäisellä kuuden kuukauden jaksolla esitettyihin arvioihin. Ensimmäisen kuuden kuukauden osavuosikatsauksessa esitettyjä lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvioissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

▼B

36. Yhteisö, joka raportoi useammin kuin puolen vuoden välein, määrittää kunkin osavuosijakson tuotot ja kulut vuoden alusta osavuosijakson loppuun kuluneeseen aikaan perustuen ja käyttäen informaatiota, joka on saatavissa, kun kutakin osavuositilinpäätöstä laaditaan. Tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta esitettävissä tuotoissa ja kuluissa otetaan huomioon tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutokset. Aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvioissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

Kausiluonteisesti, jaksoittain tai epäsäännöllisesti saatavat tuotot

37. Tilikauden aikana kausiluonteisesti, jaksoittaisesti tai epäsäännöllisesti saatavia tuottoja ei saa ennakoida eikä tulouttamista saa lykätä osavuosijakson lopussa, mikäli ennakoiminen tai lykkääminen ei olisi perusteltua yhteisön tilikauden lopussa.

38. Esimerkkejä ovat korkotuotot, rojaltit ja julkiset avustukset. Lisäksi jotkin yhteisöt ansaitsevat jatkuvasti tilikauden tietyillä osavuosijaksoilla enemmän tuottoja kuin toisilla osavuosijaksoilla, esimerkkinä kauppiaiden kausiluonteiset myyntituotot. Tällaiset tuotot kirjataan, kun ne toteutuvat.

Tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot

39. Yhteisön tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot on ennakoitava tai niiden kuluksi kirjaamista lykättävä osavuosikatsauksessa siinä ja vain siinä tapauksessa, että tämäntyyppisten menojen ennakoiminen tai kuluksi kirjaamisen lykkääminen olisi perustelua myös tilikauden lopussa.

Kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltaminen

40. Liitteessä B on esimerkkejä kappaleissa 28–39 esitettyjen yleisten kirjaamista ja arvostamista koskevien periaatteiden soveltamisesta.

Arvioiden käyttäminen

41. Osavuosikatsausta laadittaessa käytettävät arvostusmenettelyt on valittava siten, että varmistetaan, että niiden tuloksena syntyvä informaatio on luotettavaa ja että kaikki yhteisön taloudellisen aseman tai tuloksen ymmärtämiseksi olennainen informaatio esitetään asianmukaisesti. Vaikka sekä vuositilinpäätöksissä että osavuosikatsauksissa käytettävät arvostukset usein perustuvat kohtuullisiin arvioihin, osavuosikatsausten laatiminen edellyttää yleensä arviointimenetelmien käyttämistä suuremmassa määrin kuin vuositilinpäätösten laatiminen.

42. Liitteessä C esitetään esimerkkejä arvioiden käyttämisestä osavuosijaksoilla.

▼B

AIKAISEMMIN ESITETTYJEN OSAVUOSIJAKSOJEN TIETOJEN OIKAISEMINEN

43. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, jota koskevia siirtymäsääntöjä ei määrätä uudessa standardissa tai tulkinnassa, on esitettävä:

a) oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä ja vastaavien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä niiltä aikaisemmilta tilikausilta, jotka oikaistaan vuositilinpäätöksessä IAS 8:n mukaisesti; tai

b) oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä ja vastaavien aikaisempien tilikausien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä niin, että uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen silloin, kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää tilikauden alkuun mennessä kertynyttä vaikutusta uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltamisesta kaikkiin aikaisempiin kausiin.

44. Yksi edellä mainitun periaatteen tavoitteista on varmistaa, että tietyntyyppisiin tapahtumiin sovelletaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koko tilikauden ajan. IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos esitetään takautuvasti siten, että aikaisempien kausien tiedot oikaistaan niin kauas taaksepäin kuin on käytännössä mahdollista. Jos aikaisempiin tilikausiin liittyvän kertyneen oikaisun määrää ei kuitenkaan ole käytännössä mahdollista määrittää, niin uutta laatimisperiaatetta noudatetaan IAS 8:n mukaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen. Kappaleessa 43 esitetty periaate vaikuttaa siten, että kuluvan tilikauden aikana tapahtuva tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettava joko takautuvasti tai, mikäli tämä ei ole käytännössä mahdollista, ei-takautuvasti viimeistään tilikauden alusta lähtien.

45. Jos sallittaisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten huomioon ottaminen tilikauden aikana osavuosijaksojen lopussa, olisi mahdollista soveltaa kahta erilaista laatimisperiaatetta tietyntyyppisiin tapahtumiin saman tilikauden aikana. Tämä johtaisi osavuosijaksojen välisiin kohdistamisongelmiin, toiminnan tuloksen hämärtymiseen ja osavuosi-informaation analysoinnin ja ymmärtämisen vaikeutumiseen.

VOIMAANTULO

46. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

▼M5

47. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 4, 5, 8, 11, 12 ja 20, ja sen seurauksena poistettiin kappale 13 ja lisättiin kappaleet 8A ja 11A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

48. IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 16(i). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 36

Omaisuuserien arvon alentuminen

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä menettelytavoista, joita yhteisö soveltaa varmistaakseen, ettei sen omaisuuseriä merkitä taseeseen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon. Omaisuuserä on merkitty taseeseen kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon, jos sen kirjanpitoarvo ylittää määrän, joka on kerrytettävissä omaisuuserän käytöstä tai myynnistä. Jos näin on, omaisuuserän arvon katsotaan olevan alentunut ja yhteisön on standardin mukaan kirjattava arvonalentumistappio. Standardissa määrätään myös, milloin yhteisön pitää peruuttaa arvonalentumistappio, sekä asetetaan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta seuraavia:

a) vaihto-omaisuus (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*);

b) pitkäaikaishankkeista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*);

c) laskennalliset verosaamiset (ks. IAS 12 *Tuloverot*);

d) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*);

e) rahoitusvarat, jotka kuuluvat IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan;

f) käypään arvoon arvostettavat sijoituskiinteistöt (ks. IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*);

▼M8

g) maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (ks. IAS 41 *Maatalous*);

▼B

h) aktivoidut hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, jotka aiheutuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin perustuvista vakuutuksenantajan oikeuksista; ja

i) pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

3. Tämä standardi ei koske vaihto-omaisuutta, pitkäaikaishankkeista johtuvia omaisuuseriä, laskennallisia verosaamisia, työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä eikä myytävänä olevaksi luokiteltuja (tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvia) omaisuuseriä, koska näiden omaisuuserien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät kyseisiin omaisuuseriin sovellettaviin voimassa oleviin standardeihin.

▼B

4. Tämä standardi koskee seuraaviin ryhmiin luokiteltuja rahoitusvaroja:

a) IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* määritellyt tytäryritykset;

b) IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* määritellyt osakkuusyritykset; ja

c) IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä* määritellyt yhteisyritykset.

Muiden rahoitusvarojen arvonalentumisten osalta ks. IAS 39.

▼M8

5. Tätä standardia ei sovelleta IAS 39:n soveltamisalaan kuuluviin rahoitusvaroihin, IAS 40:n mukaisesti käypään arvoon arvostettaviin sijoituskiinteistöihin eikä maataloustoimintaan liittyviin biologisiin hyödykkeisiin, jotka arvostetaan IAS 41:n mukaisesti käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin omaisuuseriin, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon (ts. käypään arvoon) muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* uudelleenarvostusmallin mukaisesti. Sen toteaminen, onko uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut, riippuu perusteesta, jota on käytetty käyvän arvon määrittämiseen:

▼B

a) jos omaisuuserän käypä arvo on sen markkina-arvo, ainoa ero omaisuuserän käyvän arvon ja sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon välillä muodostuu omaisuuserän luovutuksesta johtuvista välittömistä lisämenoista:

i) jos luovutuksesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät, uudelleenarvostetusta omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on välttämättä lähellä uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa (ts. käypää arvoa) tai sitä suurempi. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, on epätodennäköistä, että uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo olisi alentunut, eikä kerrytettävissä olevaa rahamäärää tarvitse arvioida.

ii) jos luovutuksesta johtuvat menot eivät ole määrältään mitättömät, uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on välttämättä pienempi kuin sen käypä arvo. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo on näin ollen alentunut, jos sen käyttöarvo on pienempi kuin uudelleenarvostukseen perustuva arvo (ts. käypä arvo). Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yhteisö soveltaa tällöin tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut.

b) jos omaisuuserän käypä arvo määritetään muun kuin markkina-arvon perusteella, uudelleenarvostukseen perustuva arvo (käypä arvo) saattaa olla suurempi tai pienempi kuin siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yhteisö soveltaa tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut.

▼B

MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:

a) markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;

b) kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja

c) hinnat ovat yleisesti saatavissa.

▼M12

_____

▼B

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.

Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

Yrityksen yhteiset omaisuuserät ovat sellaisia omaisuuseriä, liikearvoa lukuun ottamatta, jotka vaikuttavat sekä tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön että muiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen vastaisiin rahavirtoihin.

Luovutuksesta johtuvat menot ovat lisämenoja, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön luovuttamisesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Poisto on omaisuuserän poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan kuluessa. ([1])

Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön myynnistä saatavissa oleva rahamäärä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön *kerrytettävissä oleva rahamäärä* on sen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sen käyttöarvo, sen mukaan kumpi niistä on suurempi.

Taloudellinen vaikutusaika on joko:

a) ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää; tai

b) suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

([1]) Aineettomien hyödykkeiden tai liikearvon kyseessä ollessa käytetään usein ”poiston” asemasta termiä ”hankintamenon jaksottaminen”. Molemmat termit tarkoittavat samaa.

▼B

Käyttöarvo on niiden vastaisten rahavirtojen nykyarvo, jotka omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön odotetaan kerryttävän.

SELLAISEN OMAISUUSERÄN TUNNISTAMINEN, JONKA ARVO SAATTAA OLLA ALENTUNUT

7. Kappaleissa 8–17 määrätään tarkemmin, milloin kerrytettävissä oleva rahamäärä on määritettävä. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Tämän standardin loppuosa rakentuu seuraavasti:

a) kappaleissa 18–57 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Myös näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

b) kappaleissa 58–108 esitetään arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Yksittäisten omaisuuserien — muiden kuin liikearvon — arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 58–64. Kappaleissa 65–108 käsitellään rahavirtaa tuottavien yksikköjen ja liikearvon arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä.

c) kappaleissa 109–116 esitetään omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aikaisemmilla kausilla kirjatun arvonalennustappion peruuttamista koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään edelleen termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 117–121, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 122 ja 123 sekä liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 124 ja 125.

d) kappaleissa 126–133 määrätään tiedot, jotka tilinpäätöksessä on esitettävä omaisuuserien ja rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistappioista ja arvonalentumistappioiden peruutuksista. Kappaleissa 134–137 esitetään vaatimukset lisätiedoista, jotka tilinpäätöksessä on esitettävä sellaisista rahavirtaa tuottavista yksiköistä, joille on arvonalentumistestausta varten kohdistettu liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä.

8. Omaisuuserän arvo on alentunut silloin, kun sen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kappaleissa 12–14 kuvataan joitakin viitteitä siitä, että arvonalentumistappio on saattanut syntyä. Jos jokin kyseisistä viitteistä esiintyy, yhteisön on tehtävä asianmukaisesti laadittu arvio kerrytettävissä olevasta rahamäärästä. Tämä standardi ei kappaleessa 10 tarkoitettua poikkeusta lukuun ottamatta edellytä yhteisöltä asianmukaisesti laadittua arviota kerrytettävissä olevasta rahamäärästä, jos mahdollisesta arvonalentumistappiosta ei ole viitteitä.

9. Yhteisön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Jos mitään tällaisia viitteitä esiintyy, yhteisön on arvioitava omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.

▼B

10. Riippumatta siitä, onko arvonalentumisesta mitään viitteitä, yhteisön on myös:

a) tehtävä vuosittain arvonalentumistesti sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton tai joka ei ole vielä valmis käytettäväksi, vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Tämä arvonalentumistesti voidaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, kunhan se tehdään joka vuosi samaan aikaan. Erilaisten aineettomien hyödykkeiden arvon alentumista saadaan testata eri ajankohtina. Jos tällainen aineeton hyödyke on merkitty alun perin kirjanpitoon tarkasteltavana olevan tilikauden aikana, kyseiselle aineettomalle hyödykkeelle on kuitenkin tehtävä arvonalentumistesti tarkasteltavana olevan tilikauden loppuun mennessä.

b) tehtävä liiketoimintojen yhdistämisessä hankitulle liikearvolle arvonalentumistesti vuosittain kappaleiden 80–99 mukaisesti.

11. Siihen, pystyykö aineeton hyödyke tuottamaan riittävästi vastaista taloudellista hyötyä sen kirjanpitoarvon kattamiseksi, liittyy yleensä enemmän epävarmuutta ennen kuin hyödyke on valmis käytettäväksi kuin sen jälkeen, kun se on valmis käytettäväksi. Sen vuoksi tämä standardi vaatii yhteisöä tekemään vähintään vuosittain arvonalentumistestin sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, joka ei vielä ole valmis käytettäväksi.

12. Yhteisön on otettava vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut:

Ulkoiset informaatiolähteet

a) omaisuuserän markkina-arvo on laskenut kauden aikana merkittävästi enemmän kuin sen voisi odottaa laskevan ajan kulumisesta tai normaalista käytöstä johtuen.

b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia siinä teknologia- tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.

c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, ja kyseiset nousut todennäköisesti vaikuttavat omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon ja vähentävät olennaisesti omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää.

d) yhteisön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen markkina-arvo.

Sisäiset informaatiolähteet

e) omaisuuserän vanhentumisesta tai fyysisestä vahingoittumisesta on näyttöä.

▼B

f) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai ennakoidussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi omaisuuserän jääminen pois käytöstä tai suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserän luovuttamista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa sekä omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan arvioiminen rajoittamattoman sijasta rajalliseksi. ([1])

g) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi.

▼M7

Osinko tytäryritykseltä, yhteisessä määräysvallassa olevalta yksiköltä tai osakkuusyritykseltä

h) jos kyseessä on tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehty sijoitus, sijoittajayritys kirjaa sijoituksesta osingon ja on näyttöä siitä, että:

i) sijoituksen kirjanpitoarvo erillistilinpäätöksessä on suurempi kuin sijoituskohteen nettovarallisuuden kirjanpitoarvo, liikearvo mukaan luettuna, konsernitilinpäätöksessä; tai

ii) osinko on suurempi kuin tytäryrityksen, yhteisessä määräysvallassa olevan yksikön tai osakkuusyrityksen laaja tulos kaudella, jolta osingon jakamisesta päätetään.

▼B

13. Kappaleessa 12 esitetty luettelo ei ole tyhjentävä. Yhteisö voi havaita muitakin viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, ja myös siinä tapauksessa yhteisön tulee määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä tai liikearvon kyseessä ollessa tehdä arvonalentumistesti kappaleiden 80–99 mukaisesti.

14. Sisäisen raportoinnin tuottamassa aineistossa, joka antaa viitteitä omaisuuserän arvon mahdollisesta alentumisesta, esiintyy esimerkiksi seuraavaa:

a) omaisuuserän hankkimisesta johtuvat rahavirrat tai sen myöhempään käyttöön ja ylläpitoon tarvittavat rahamäärät ovat merkittävästi alun perin budjetoituja suuremmat;

b) omaisuuserän tuottamat todelliset nettorahavirrat tai liikevoitto tai -tappio, ovat budjetoituja merkittävästi huonommat;

c) omaisuuserän tuottamien budjetoitujen nettorahavirtojen tai liikevoiton merkittävä vähentyminen tai budjetoidun tappion merkittävä lisääntyminen; tai

d) omaisuuserän tuottamat liiketoiminnan tappiot tai negatiiviset nettorahavirrat, kun tarkasteltavana olevan kauden luvut lisätään tulevaisuutta koskeviin budjetoituihin lukuihin.

([1]) Kun omaisuuserä täyttää ehdot, joiden mukaan se voidaan luokitella myytävänä olevaksi (tai sisällyttää myytävänä olevaksi luokiteltavaan luovutettavien erien ryhmään), se jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle ja sitä käsitellään IFRS 5:n *Myytävänä olevat omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

▼B

15. Kuten kappaleessa 10 todetaan, aineettomalle hyödykkeelle, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika tai joka ei vielä ole valmis käytettäväksi, on tämän standardin mukaan tehtävä arvonalentumistesti vähintään vuosittain. Silloin kun kappaleen 10 vaatimukset eivät ole sovellettavissa, voidaan soveltaa olennaisuuden käsitettä ratkaistaessa, onko tarpeen arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos esimerkiksi aikaisemmin tehdyt laskelmat osoittavat, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on merkittävästi suurempi kuin sen kirjanpitoarvo, yhteisön ei tarvitse arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää uudelleen, ellei ole toteutunut kyseisen eron kumoavia tapahtumia. Vastaavasti aiemmin tehty analyysi voi osoittaa, että omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämä rahamäärä ei muutu herkästi yhden (tai useamman) kappaleessa 12 luetellun tekijän johdosta.

16. Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaletta 15; jos markkinakorot tai sijoitusten muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, yhteisöltä ei seuraavissa tapauksissa vaadita asianmukaisesti laadittua arviota omaisuuserästä kerrytettävissä olevasta rahamäärästä:

a) jos näiden markkinaperusteisten tuottojen nousu ei todennäköisesti vaikuta omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon. Esimerkiksi lyhytaikaisten korkojen nousulla ei mahdollisesti ole olennaista vaikutusta diskonttauskorkoon, jota käytetään omaisuuserään, jolla on pitkä jäljellä oleva taloudellinen vaikutusaika.

b) jos näiden markkinaperusteisten tuottojen kasvu todennäköisesti vaikuttaa omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon mutta kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva aikaisempi herkkyysanalyysi osoittaa, että:

i) on epätodennäköistä, että kerrytettävissä oleva rahamäärä vähenee olennaisesti, koska myös vastaiset rahavirrat todennäköisesti kasvavat (esimerkiksi joskus yhteisö saattaa pystyä osoittamaan, että se sopeuttaa liikevaihtoansa markkinaperusteisten tuottojen nousun kompensoimiseksi); tai

ii) kerrytettävissä olevan rahamäärän vähentyminen ei todennäköisesti johda olennaiseen arvonalentumistappioon.

17. Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, tämä voi osoittaa, että omaisuuserän jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää (tai hankintamenon jaksottamismenetelmää) tai jäännösarvoa on tarpeellista tarkastella uudelleen ja oikaista kyseiseen omaisuuserään sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserästä ei kirjattaisikaan arvonalentumistappiota.

KERRYTETTÄVISSÄ OLEVAN RAHAMÄÄRÄN MÄÄRITTÄMINEN

18. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritellään tässä standardissa niin, että se on omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sen käyttöarvo, sen mukaan kumpi niistä on suurempi. Kappaleissa 19–57 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

19. Aina ei ole tarpeen määrittää sekä omaisuuserän käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla että sen käyttöarvoa. Jos kumpi tahansa näistä arvoista ylittää omaisuuserän kirjanpitoarvon, omaisuuserän arvo ei ole alentunut eikä toisen arvon arvioiminen ole tarpeellista.

▼B

20. Myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittäminen saattaa olla mahdollista, vaikka omaisuuserällä ei käytäisi kauppaa toimivilla markkinoilla. Joskus myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittäminen ei kuitenkaan ole mahdollista, koska ei ole olemassa perustetta sen rahamäärän luotettavalle arvioimiselle, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tällöin yhteisö voi käyttää omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä sen käyttöarvoa.

21. Jos ei ole syytä uskoa, että omaisuuserän käyttöarvo ylittää olennaisesti sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon, omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä voidaan pitää sen käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tämä pätee usein luovutustarkoituksessa pidettävään omaisuuserään. Näin on siksi, että luovutustarkoituksessa pidettävän omaisuuserän käyttöarvo koostuu pääasiassa nettoluovutustuloista, koska omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista kertyvät rahavirrat ovat todennäköisesti määrältään mitättömiä.

22. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuuseräkohtaisesti, paitsi jos omaisuuserä ei kerrytä rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Jos näin on, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon omaisuuserä kuuluu (ks. kappaleet 65–103), paitsi siinä tapauksessa, että:

a) omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on korkeampi kuin sen kirjanpitoarvo; tai

b) omaisuuserän käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla ja käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on määritettävissä.

23. Joskus arviot, keskiarvot ja yksinkertaistetut laskentatavat saattavat johtaa lähes samaan tulokseen kuin tässä standardissa kuvatut yksityiskohtaiset laskelmat myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon tai käyttöarvon määrittämiseksi.

Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomasta aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen

24. Kappaleen 10 mukaan aineettomalle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton, on tehtävä arvonalentumistesti vuosittain vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään, riippumatta siitä, onko mahdollisesta arvonalentumisesta mitään viitteitä. Viimeisintä edellisellä kaudella laadittua yksityiskohtaista laskelmaa tällaisen omaisuuserän kerrytettävissä olevasta rahamäärästä saadaan kuitenkin käyttää saman omaisuuserän arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) jos aineettoman hyödykkeen jatkuvasta käytöstä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista, ja tämän vuoksi sen arvonalentumista testataan osana sitä rahavirtaa tuottavaa yksikköä, johon se kuuluu, kyseisen yksikön muodostavat varat ja velat eivät ole muuttuneet merkittävästi viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen;

▼B

b) viimeisin kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva laskelma on tuottanut rahamäärän, joka on huomattavasti suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo; ja

c) viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen toteutuneita tapahtumia ja olosuhteita koskevan analyysin perusteella on erittäin epätodennäköistä, että omaisuuserälle sillä hetkellä määritettävä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo.

Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla

25. Parhaiten omaisuuserän käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla osoittaa sitovan ja toisistaan riippumattomien osapuolten välisen myyntisopimuksen mukainen hinta oikaistuna välittömästi omaisuuserän luovuttamisesta johtuvilla lisämenoilla.

26. Jos sitovaa myyntisopimusta ei ole mutta omaisuuserällä käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on omaisuuserän markkinahinta vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Asianmukainen markkinahinta on tavallisesti tarkasteluajankohdan ostokurssi. Kun tarkasteluajankohdan ostokursseja ei ole käytettävissä, viimeisimmässä kaupassa toteutunut hinta saattaa muodostaa perustan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon arvioimiselle edellyttäen, ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittävää muutosta liiketoimen toteutumispäivän ja arvion laatimisajankohdan välillä.

27. Jos sitovaa myyntisopimusta ei ole eikä omaisuuserälle ole olemassa toimivia markkinoita, käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla perustuu parhaan käytettävissä olevan tiedon kuvastamaan rahamäärään, jonka yhteisö voisi ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ saada omaisuuserän luovutuksesta asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen. Tätä rahamäärää määrittäessään yhteisö ottaa huomioon samalla toimialalla tapahtuneiden, vastaavanlaisia omaisuuseriä koskevien kauppojen lopputulokset. Käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla ei kuvasta hintaa, joka saataisiin pakkotilanteessa toteutuvassa myynnissä, ellei johdon ole pakko toteuttaa myyntiä välittömästi.

28. Ne luovutuksesta johtuvat menot, joita vastaavaa velkaa ei vielä ole kirjattu, vähennetään määritettäessä käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi oikeustoimista johtuvat menot, varainsiirtoverot ja muut vastaavat liiketoimeen perustuvat verot, omaisuuserän siirtämisestä johtuvat menot sekä välittömät lisämenot, jotka aiheutuvat omaisuuserän saattamisesta myyntikuntoon. Omaisuuserän luovutuksesta johtuvia välittömiä lisämenoja eivät kuitenkaan ole irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet (määritelty IAS 19:ssä) eivätkä menot, jotka liittyvät liiketoiminnan supistamiseen tai uudelleen organisointiin omaisuuserän luovuttamisen jälkeen.

29. Joskus omaisuuserän luovutus edellyttää, että ostaja ottaa vastatakseen velan, ja omaisuuserälle ja velalle on olemassa vain yksi nettomääräinen myyntihinta. Kappaleessa 78 selvitetään, miten tällaisia tapauksia käsitellään.

▼B

Käyttöarvo

30. Omaisuuserän käyttöarvoa määritettäessä on otettava huomioon seuraavat osatekijät:

a) arvio vastaisista rahavirroista, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä;

b) odotukset näiden vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista muutoksista;

c) rahan aika-arvo, jota edustaa tarkasteluhetken riskitön markkinakorko;

d) hinta omaisuuserään luonnostaan liittyvän epävarmuuden kantamisesta; sekä

e) muut tekijät, esimerkiksi vaikea rahaksi muutettavuus, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hinnoitellessaan vastaisia rahavirtoja, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä.

31. Omaisuuserän käyttöarvon arviointi käsittää seuraavat vaiheet:

a) niiden tulevien ja lähtevien vastaisten rahavirtojen arvioiminen, jotka aiheutuvat omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja lopullisesta luovutuksesta; sekä

b) asianmukaisen diskonttauskoron soveltaminen näihin vastaisiin rahavirtoihin.

32. Kappaleen 30 kohdissa (b), (d) ja (e) yksilöidyt osatekijät voidaan ottaa huomioon joko vastaisia rahavirtoja tai diskonttauskorkoa oikaisemalla. Riippumatta siitä, kummalla tavalla yhteisö päättää ottaa huomioon vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisia muutoksia koskevat odotukset, tuloksen on kuvastettava vastaisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvoa, toisin sanoen kaikkien mahdollisten tulemien painotettua keskiarvoa. Liitteessä A on lisäohjeistusta omaisuuserän käyttöarvon määrittämisestä nykyarvomenetelmiä käyttäen.

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden peruste

33. Käyttöarvoa määritettäessä yhteisön on:

a) määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne perustuvat järkeviin ja perusteltavissa oleviin oletuksiin, jotka edustavat johdon parasta arviota erilaisista taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ulkopuolelta saatavalle näytölle on annettava suurempi painoarvo.

b) määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne perustuvat viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin mutta eivät sisällä arvioituja tulevia tai lähteviä vastaisia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tulevaisuudessa toteutuvista uudelleenjärjestelyistä tai omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä. Näihin budjetteihin/ennusteisiin perustuvien ennakointien on katettava enintään viiden vuoden ajanjakso, paitsi milloin pitempi ajanjakso on perusteltavissa.

▼B

c) ajalta, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, arvioitava rahavirtaennusteet ekstrapoloimalla budjetteihin/ennusteisiin perustuvat rahavirrat käyttäen tulevien vuosien osalta tasaista tai pienenevää kasvuvauhtia, paitsi milloin kasvava vauhti on perusteltavissa. Tämä kasvuvauhti ei saa ylittää yhteisön tuotteiden, toimialojen tai toimintamaan tai -maiden pitkän aikavälin keskimääräistä kasvuvauhtia eikä niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään, paitsi milloin korkeampi vauhti on perusteltavissa.

34. Johto arvioi tarkasteluhetken rahavirtaennusteiden perustana olevien oletusten järkevyyttä selvittämällä, miksi toteutuneet rahavirrat ovat aikaisemmin poikenneet ennusteista. Johdon on varmistettava, että tarkasteluhetken ennakoitujen rahavirtojen perustana olevat oletukset ovat yhdenmukaisia aikaisempien toteutumien kanssa edellyttäen, että tämä on asianmukaista sellaisten myöhempien tapahtumien tai olosuhteiden vaikutusten perusteella, joita ei ollut kyseisten toteutuneiden rahavirtojen syntyessä.

35. Yleensä ei ole käytettävissä yksityiskohtaisia, tarkkoja ja luotettavia budjetteja/ennusteita vastaisista rahavirroista viittä vuotta pitemmiltä ajanjaksoilta. Tämän vuoksi johdon arviot vastaisista rahavirroista perustuvat enintään seuraaville viidelle vuodelle ulottuviin viimeisimpiin budjetteihin/ennusteisiin. Johto saattaa käyttää budjetteihin/ennusteihin perustuvia ennakoituja rahavirtoja viittä vuotta pitemmällä ajanjaksolla, jos se uskoo näiden ennakointien olevan luotettavia ja pystyy aikaisempaan kokemukseen perustuen osoittamaan kykenevänsä ennustamaan rahavirtoja tarkasti tältä pitemmältä ajanjaksolta.

36. Ennakoidut rahavirrat arvioidaan omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan päättymiseen saakka ekstrapoloimalla budjetteihin/ennusteihin perustuvat ennakoidut rahavirrat myöhemmille vuosille arvioitua kasvuvauhtia käyttäen. Tämä kasvukerroin on vakio tai pienenevä, paitsi jos kasvun nopeutuminen perustuu objektiiviseen informaatioon tuotteen tai toimialan elinkaaresta. Kasvuvauhti on nolla tai negatiivinen, mikäli tämä on asianmukaista.

37. Olosuhteiden ollessa edulliset markkinoille tulee todennäköisesti kilpailijoita, jotka rajoittavat kasvua. Sen vuoksi yhteisöjen on vaikea ylittää tuotteidensa, toimialojensa, toimintamaansa tai -maidensa keskimääräistä toteutunutta pitkän aikavälin (esimerkiksi 20 vuoden) kasvuvauhtia tai niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään.

38. Budjetteihin/ennusteisin sisältyvää informaatiota käyttäessään yhteisö harkitsee, kuvastaako informaatio järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia ja edustaako se johdon parasta arviota taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden laatiminen

39. Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden on sisällettävä:

a) omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavat ennakoidut rahavirrat;

▼B

b) ennakoidut lähtevät rahavirrat, jotka vääjäämättä syntyvät omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavan rahavirran kerryttämiseksi (sisältäen rahavirrat omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi) ja jotka johtuvat välittömästi omaisuuserästä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella; ja

c) mahdolliset nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

40. Vastaisia rahavirtoja koskevia arvioita tehtäessä ja diskonttauskorkoa määritettäessä käytetään johdonmukaisia oletuksia yleisestä inflaatiosta johtuvasta hintojen noususta. Näin ollen jos diskonttauskorko sisältää yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutuksen, vastaiset rahavirrat arvioidaan nimellisarvoon perustuvina. Jos diskonttauskorko ei sisällä yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutusta, vastaiset rahavirrat arvioidaan reaaliperusteisina (mutta ottaen huomioon vastaiset erityiset hintojen nousut tai laskut).

41. Ennakoidut lähtevät rahavirrat sisältävät omaisuuserän huoltomenot sekä vastaiset yleismenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän käytöstä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella.

42. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ei vielä sisällä kaikkia lähteviä rahavirtoja, jotka toteutuvat ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi, vastaisia rahavirtoja koskeva arvio sisältää arvion niistä vastaisista lähtevistä rahavirroista, joiden odotetaan vielä toteutuvan ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi. Näin on esimerkiksi, kun kyseessä on keskeneräinen rakennus tai kehittämisprojekti.

43. Jotta vältetään erien laskeminen kahteen kertaan, arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin ei sisällytetä:

a) rahavirtoja omaisuuseristä, joiden kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia tarkasteltavana olevan omaisuuserän kerryttämistä rahavirroista (esimerkiksi rahoitusvarat, kuten saamiset); eikä

b) lähteviä rahavirtoja, jotka liittyvät velvoitteisiin, joita vastaava velka on kirjattu (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet tai varaukset).

44. Omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat on arvioitava sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää sellaisia tulevia tai lähteviä rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän:

a) vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhteisö ei vielä ole sitoutunut; tai

b) omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä.

45. Koska vastaiset rahavirrat arvioidaan omaisuuserälle sen nykyisen kunnon perusteella, käyttöarvoa määritettäessä ei oteta huomioon:

a) vastaisia lähteviä rahavirtoja tai niihin liittyviä kustannussäästöjä (esimerkiksi henkilöstömenojen vähentymisiä) tai hyötyjä, joiden odotetaan aiheutuvan vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhteisö ei vielä ole sitoutunut; eikä

b) vastaisia lähteviä rahavirtoja, jotka parantavat tai lisäävät omaisuuserän suorituskykyä, tai niihin liittyen saatavia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tällaisista lähtevistä rahavirroista.

▼B

46. Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko yhteisön liiketoiminnan laajuutta tai tapaa, jolla toimintaa harjoitetaan. IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* sisältää selventävää ohjeistusta siitä, milloin yhteisö on sitoutunut uudelleenjärjestelyyn.

47. Kun yhteisö sitoutuu uudelleenjärjestelyyn, tämä uudelleenjärjestely vaikuttaa todennäköisesti joihinkin omaisuuseriin. Yhteisön sitouduttua uudelleenjärjestelyyn:

a) kustannussäästöt ja muut hyödyt uudelleenjärjestelystä (perustuen viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin) otetaan huomioon arvioitaessa vastaisia tulevia ja lähteviä rahavirtoja käyttöarvon määrittämistä varten; ja

b) uudelleenjärjestelystä johtuvat arvioidut vastaiset lähtevät rahavirrat sisällytetään uudelleenjärjestelyvaraukseen IAS 37:n mukaisesti.

Esimerkki 5 havainnollistaa vastaisen uudelleenjärjestelyn vaikutusta käyttöarvolaskelmaan.

48. Ennen kuin yhteisölle on syntynyt omaisuuserän suorituskykyä parantava tai lisäävä lähtevä rahavirta, vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin ei sisällytetä sellaisia arvioituja vastaisia tulevia rahavirtoja, jotka odotetaan saatavan lähtevään rahavirtaan liittyvän taloudellisen hyödyn lisäyksen seurauksena (ks. havainnollistava esimerkki 6).

49. Vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin sisällytetään vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka ovat välttämättömiä sen taloudellisen hyödyn säilyttämiseksi, joka omaisuuserästä odotetaan saatavan sen nykyisessä kunnossa. Kun rahavirtaa tuottava yksikkö koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista omaisuuseristä, jotka kaikki ovat yksikön senhetkisen toiminnan kannalta välttämättömiä, yksikköön liittyviä vastaisia rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien omaisuuserien korvaaminen uusilla on osa yksikön huoltoa. Vastaavasti, kun yksittäinen omaisuuserä koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista osista, omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämiä rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien osien korvaaminen uusilla on osa omaisuuserän huoltoa.

50. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää:

a) rahoituksesta johtuvia tulevia tai lähteviä rahavirtoja; eikä

b) tuloveroista johtuvia saatavia tai suoritettavia maksuja.

51. Vastaisia rahavirtoja arvioitaessa otetaan huomioon oletukset, jotka ovat yhdenmukaisia diskonttauskoron määrittämistavan kanssa. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Koska rahan aika-arvo otetaan huomioon diskonttaamalla vastaiset rahavirrat, näihin rahavirtoihin ei sisällytetä rahoituksesta johtuvia tulevia tai lähteviä rahavirtoja. Vastaavasti, koska diskonttauskorko määritetään ennen veroja, myös vastaiset rahavirrat arvioidaan ennen veroja.

▼B

52. Arvion nettorahavirroista, jotka saadaan (tai maksetaan) omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, on vastattava sitä rahamäärää, jonka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserän luovutuksesta asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa, arvioitujen luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen.

53. Nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, arvioidaan samalla tavalla kuin omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, paitsi että kyseisiä nettorahavirtoja arvioitaessa:

a) yhteisö käyttää sellaisten vastaavanlaisten omaisuuserien arviointiajankohtana vallitsevia hintoja, joiden taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja joita on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin omaisuuserää tullaan käyttämään.

b) yhteisö oikaisee kyseisiä hintoja sekä vastaisten yleisestä inflaatiosta johtuvien hinnannousujen että vastaisten erityisten hinnannousujen (tai -laskujen) vaikutuksen huomioonottamiseksi. Jos omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyviä rahavirtoja koskevissa arvioissa ja diskonttauskorossa ei oteta huomioon yleisen inflaation vaikutusta, yhteisö ei kuitenkaan ota tätä vaikutusta huomioon myöskään luovutuksesta aiheutuvia nettorahavirtoja arvioitaessa.

Ulkomaan rahan määräiset vastaiset rahavirrat

54. Vastaiset rahavirrat arvioidaan siinä valuutassa, jonka määräisinä ne kertyvät, ja diskontataan käyttäen kyseiselle valuutalle soveltuvaa diskonttauskorkoa. Yhteisö muuttaa nykyarvon käyttöarvolaskelman käyttäen tekopäivänä vallitsevaa avistakurssia.

Diskonttauskorko

55. Diskonttauskorko (tai -korot) on määritettävä ennen veroja ja sen (niiden) on kuvastettava markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä:

a) rahan aika-arvosta; ja

b) omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, joita ei ole otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita.

56. Korko, joka kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, on yhtä suuri kuin tuotto, jota sijoittajat edellyttäisivät, jos heidän pitäisi valita sijoituskohde, joka kerryttäisi määrältään, ajoitukseltaan ja riskiprofiililtaan vastaavanlaiset rahavirrat kuin yhteisö odottaa omaisuuserän tuottavan. Tämä korko arvioidaan vastaavanlaisten omaisuuserien nykyisten markkinatransaktioiden implisiittisen koron perusteella tai sellaisen julkisesti noteeratun yhteisön pääomakustannusten painotetun keskiarvon perusteella, jolla on tarkasteltavana olevaa omaisuuserää suorituspotentiaaliltaan ja riskeiltään vastaava yksittäinen omaisuuserä (tai omaisuuseräsalkku). Omaisuuserän käyttöarvoa määritettäessä käytettävän diskonttauskoron (tai -korkojen) ei kuitenkaan pidä kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee laskettuksi kahteen kertaan.

▼B

57. Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yhteisö käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Liite A sisältää lisäohjeita diskonttauskoron arvioimisesta tällaisessa tilanteessa.

ARVONALENTUMISTAPPION KIRJAAMINEN JA MÄÄRITTÄMINEN

58. Kappaleissa 59–64 esitetään yksittäisen omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Rahavirtaa tuottavien yksikköjen ja liikearvon arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 65–108.

59. Siinä ja vain siinä tapauksessa, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on vähennettävä siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen vähennys on arvonalentumistappio.

60. Arvonalentumistappio on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti, paitsi jos omaisuuserän kirjanpitoarvo perustuu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS 16:n uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevaa arvonalentumistappiota on käsite*ltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.*

▼M5

61. Muusta kuin uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan kuitenkin muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin arvonalentumistappio ei ylitä samasta omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Tällainen uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio pienentää kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

▼B

62. Kun arvioidun arvonalentumistappion määrä on suurempi kuin sen omaisuuserän kirjanpitoarvo, johon se liittyy, yhteisön on kirjattava velka siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen standardi edellyttää sitä.

63. Arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen omaisuuserästä tehtävää poistoa on tarkistettava tulevilla kausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo (mahdollisella) jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

64. Jos arvonalentumistappio kirjataan, siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verosaamiset tai -velat määritetään IAS 12:n mukaisesti vertaamalla omaisuuserän oikaistua kirjanpitoarvoa sen verotukselliseen arvoon (katso havainnollistava esimerkki 3).

RAHAVIRTAA TUOTTAVAT YKSIKÖT JA LIIKEARVO

▼M12

65. Kappaleissa 66–108 ja liitteessä C esitetään vaatimukset sen rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä, johon omaisuuserä kuuluu, samoin kuin rahavirtaa tuottavien yksiköiden ja liikearvon kirjanpitoarvon määrittämisestä ja niistä johtuvien arvonalentumistappioiden kirjaamisesta.

▼B

Sen rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen, johon omaisuuserä kuuluu

66. Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, on arvioitava kyseisestä yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista arvioida, yhteisön on määritettävä sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä, johon omaisuuserä kuuluu (omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö).

67. Yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, jos:

a) omaisuuserän käyttöarvon ei voida arvioida olevan lähellä sen käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (esimerkiksi silloin, kun omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyvien vastaisten rahavirtojen ei voida arvioida olevan määrältään mitättömiä); ja

b) omaisuuserä ei kerrytä rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Tällöin käyttöarvo ja näin ollen myös kerrytettävissä oleva rahamäärä voidaan määrittää ainoastaan omaisuuserän sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

Esimerkki

Kaivostoimintaa harjoittava yhteisö omistaa yksityisen rautatien, joka tukee sen kaivostoimintaa. Yksityinen rautatie voitaisiin myydä ainoastaan romuarvoon, eikä se kerrytä rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia kaivoksen muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Yksityisen rautatien kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista määrittää, koska sen käyttöarvo ei ole määritettävissä ja se todennäköisesti poikkeaa romuarvosta. Tämän vuoksi yhteisö arvioi sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, johon yksityinen rautatie kuuluu, toisin sanoen koko kaivoksen.

68. Kuten kappaleessa 6 määritellään, omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva kyseisen omaisuuserän sisältävä omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Omaisuuserän sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen vaatii harkintaa. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, yhteisö määrittelee pienimmän omaisuuserien muodostaman kokonaisuuden, joka kerryttää pitkälti itsenäisiä rahavirtoja.

Esimerkki

Linja-autoyhtiö tuottaa palveluja kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti, joka edellyttää vähimmäispalveluja kaikilla viidellä linjalla. Kullekin linjalle kohdistetut omaisuuserät ja kustakin linjasta kertyvät rahavirrat ovat erikseen yksilöitävissä. Yksi linjoista tuottaa merkittävää tappiota.

▼B

Koska yhteisöllä ei ole mahdollisuutta supistaa mitään yksittäistä bussilinjaa, alin sellaisten yksilöitävissä olevien rahavirtojen taso, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, on näiden viiden linjan yhteisesti tuottamat rahavirrat. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kunkin linjan osalta koko linja-autoyhtiö.

69. Kertyvät rahavirrat ovat yhteisöön tulevia rahavaroja, jotka saadaan yhteisön ulkopuolisilta osapuolilta. Määriteltäessä, ovatko omaisuuserän (tai omaisuuseräryhmän) kerryttämät rahavirrat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien (tai omaisuuseräryhmien) kerryttämistä rahavirroista, yhteisö ottaa huomioon erilaisia tekijöitä, esimerkiksi miten johto seuraa yhteisön toimintoja (tuotelinjoittain, toimialoittain, toimipaikoittain, seuduittain tai alueittain) tai miten johto tekee päätöksiä yhteisön omaisuuserien ja toimintojen säilyttämisestä tai niistä luopumisesta. Havainnollistava esimerkki 1 sisältää esimerkkejä rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä.

70. Jos omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotokselle on olemassa toimivat markkinat, kyseinen omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä on määriteltävä rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, vaikka tuotos käytettäisiin osaksi tai kokonaan sisäisesti. Jos sisäisellä siirtohinnoittelulla on vaikutusta minkä tahansa omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kerryttämään rahavirtaan, yhteisön on käytettävä johdon parasta arviota tulevasta hinnasta (tai tulevista hinnoista), joka toteutuisi riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, arvioidessaan:

a) yhteisöön tulevia vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä kyseisen omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa; ja

b) yhteisöstä lähteviä vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä muiden sellaisten omaisuuserien tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen käyttöarvoa, joihin sisäinen siirtohinnoittelu vaikuttaa.

71. Vaikka yhteisön muut yksiköt käyttäisivät omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotoksen osaksi tai kokonaan (esimerkiksi valmistusprosessin välivaiheen tuotteet), tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä muodostaa erillisen rahavirtaa tuottavan yksikön, jos yhteisö voisi myydä tuotoksen toimivilla markkinoilla. Näin on siksi, että tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä pystyisi kerryttämään rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Kun yhteisö käyttää budjetteihin/ennusteisiin perustuvaa informaatiota, joka liittyy tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön tai johonkin muuhun sellaiseen omaisuuserään tai rahavirtaa tuottavaan yksikköön, johon sisäinen siirtohinnoittelu vaikuttaa, se oikaisee tätä informaatiota, jos sisäiset siirtohinnat eivät kuvasta johdon parasta arviota tulevista hinnoista, jotka toteutuisivat toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼B

72. Rahavirtaa tuottavat yksiköt on määriteltävä samoille tai samantyyppisille omaisuuserille johdonmukaisella tavalla kaudesta toiseen, jollei muutos ole perusteltavissa.

73. Jos yhteisö päättää, että omaisuuserä kuuluu toiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuin aikaisemmilla kausilla tai että on tapahtunut muutoksia siinä, minkä tyyppisiä omaisuuseriä yhdistetään omaisuuserän sisältäväksi rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, tilinpäätöksessä on kappaleen 130 mukaan esitettävä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia tietoja, jos on kirjattu tai peruutettu kyseistä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskeva arvonalentumistappio.

Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjanpitoarvo

74. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sen käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä varten kappaleisiin 19–57 sisältyvät viittaukset ”omaisuuserään” luetaan viittauksena ”rahavirtaa tuottavaan yksikköön”.

75. Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on määritettävä samanlaisella perusteella kuin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä.

76. Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo:

a) sisältää vain niiden omaisuuserien kirjanpitoarvon, jotka kuuluvat välittömästi rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella ja kerryttävät vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa; ja

b) ei sisällä minkään taseeseen merkityn velan kirjanpitoarvoa muutoin kuin siinä tapauksessa, että rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä ilman että tämä velka otetaan huomioon.

Näin on siksi, että rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla ja sen käyttöarvo määritetään ottamatta huomioon rahavirtoja, jotka liittyvät rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuulumattomiin omaisuuseriin ja kirjattuihin velkoihin (ks. kappaleet 28 ja 43).

77. Kun omaisuuserät ryhmitellään kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioimista varten, on tärkeää sisällyttää rahavirtaa tuottavaan yksikköön kaikki ne omaisuuserät, jotka kerryttävät tai joita käytetään kerryttämään kyseisiä rahavirtoja. Muutoin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä saattaa vaikuttaa riittävältä, kun todellisuudessa on syntynyt arvonalentumistappio. Joissakin tapauksissa jotkin omaisuuserät osallistuvat rahavirtaa tuottavan yksikön arvioitujen vastaisten rahavirtojen kerryttämiseen mutta niitä ei ole mahdollista kohdistaa rahavirtaa tuottavalle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Tämä voi koskea esimerkiksi liikearvoa tai yrityksen yhteisiä omaisuuseriä, kuten keskushallinnon varoja. Kappaleissa 80–103 selostetaan, miten tällaisia omaisuuseriä käsitellään rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistestauksessa.

▼B

78. Joidenkin taseeseen merkittyjen velkojen huomioon ottaminen saattaa olla välttämätöntä määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Näin voi olla, jos rahavirtaa tuottavan yksikön luovuttaminen edellyttäisi, että ostaja ottaa velan vastatakseen. Tällöin rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (eli arvioitu lopullisesta luovutuksesta johtuva arvioitu rahavirta) on rahavirtaa tuottavan yksikön varojen arvioitu myyntihinta yhdessä velan kanssa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Jotta rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ja kerrytettävissä oleva rahamäärä olisivat mielekkäästi vertailtavissa, velan kirjanpitoarvo vähennetään sekä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa että sen kirjanpitoarvoa määritettäessä.

Esimerkki

Yhtiöllä on kaivos maassa, jonka lainsäädäntö vaatii omistajaa palauttamaan kaivoksen sijaintipaikan alkuperäiseen tilaansa kaivostoiminnan päätyttyä. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja syntyy esimerkiksi sen maa-aineksen palauttamisesta, joka on poistettava ennen kaivostoiminnan aloittamista. Maa-aineksen palauttamisesta aiheutuvia menoja varten tehtiin varaus heti, kun maa-aines oli poistettu. Varauksen määrä kirjattiin osaksi kaivoksen hankintamenoa, ja se kirjataan poistoina kuluksi kaivoksen taloudellisena vaikutusaikana. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyn varauksen kirjanpitoarvo on 500 CU [a], joka vastaa alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menojen nykyarvoa.

Yhteisö tekee kaivokselle arvonalentumistestin. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kaivos kokonaisuudessaan. Yhteisö on saanut kaivoksesta useita ostotarjouksia noin 800 CU:n hintaan. Tässä hinnassa on otettu huomioon se tosiasia, että ostaja ottaa vastatakseen maa-alueen alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan velvoitteen. Kaivoksen luovuttamisesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät. Kaivoksen käyttöarvo on noin 1 200 CU, jos alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja ei oteta huomioon. Kaivoksen kirjanpitoarvo on 1 000 CU.

Rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on 800 CU. Siinä on otettu huomioon alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, joita varten on jo kirjattu varaus. Rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä otetaan tämän vuoksi huomioon alkueräiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, ja käyttöarvon arvioidaan olevan 700 CU (1 200 CU vähennettynä 500 CU:lla). Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on 500 CU, joka on kaivoksen kirjanpitoarvo (1 000 CU) vähennettynä alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyn varauksen kirjanpitoarvolla (500 CU). Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ylittää siis sen kirjanpitoarvon.

[a] Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan rahayksikköinä ”*currency unit*” (CU).

79. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään joskus käytännön syistä siten, että otetaan huomioon omaisuuseriä, jotka eivät kuulu rahavirtaa tuottavaan yksikköön (esimerkiksi saamiset tai muut rahoitusvarat) tai kirjattuja velkoja (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet ja muut varaukset). Tällöin kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvo lisätään rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon ja kyseisten velkojen kirjanpitoarvo vähennetään siitä.

▼B

Liikearvo

Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa tuottaville yksiköille

▼M22

80. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo on arvonalentumistestausta varten kohdistettava hankinta-ajankohdasta lähtien niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista, riippumatta siitä, kohdistetaanko näille yksiköille tai niiden ryhmille muita hankinnan kohteen varoja tai velkoja. Jokaisen yksikön tai yksiköiden ryhmän, jolle näin kohdistetaan liikearvoa, on:

a) oltava yhteisössä alin sellainen taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten; ja

b) oltava enintään niin laaja kuin IFRS 8:n *Toimintasegmentit* kappaleessa 5 määritelty toimintasegmentti ennen segmenttien yhdistämistä.

▼M12

81. Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo on omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä sellaisista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen. Liikearvo ei kerrytä rahavirtoja muista omaisuuseristä tai omaisuuserien ryhmistä riippumattomasti, ja usein se vaikuttaa useiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen rahavirtoihin. Joskus liikearvoa ei pystytä kohdistamaan muulla kuin keinotekoisella perusteella yksittäisille rahavirtaa tuottaville yksiköille vaan ainoastaan rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille. Tämän vuoksi yhteisön alin taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten, kattaa joskus useita rahavirtaa tuottavia yksikköjä, joihin liikearvo liittyy mutta joille sitä ei pystytä kohdistamaan. Kappaleisiin 83–99 ja liitteeseen C sisältyviä viittauksia rahavirtaa tuottaviin yksikköihin, joille on kohdistettu liikearvoa, tulisi lukea niin, että ne viittaavat myös rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmiin, joille on kohdistettu liikearvoa.

▼B

82. Kappaleen 80 mukaisten vaatimusten noudattaminen johtaa liikearvon arvonalentumistestauksen tekemiseen sellaisella tasolla, joka kuvastaa yhteisön tapaa johtaa toimintaansa ja johon liikearvo luontevasti liittyy. Näin ollen uusien raportointijärjestelmien kehittäminen ei yleensä ole tarpeen.

83. Rahavirtaa tuottava yksikkö, jolle liikearvoa kohdistetaan arvonalentumistestausta varten, ei välttämättä ole sama taso, jolle liikearvoa kohdistetaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti kurssivoittojen ja -tappioiden määrittämistä varten. Jos yhteisö esimerkiksi joutuu IAS 21:n mukaan kohdistamaan liikearvon suhteellisen alhaalla oleville tasoille kurssivoittojen ja -tappioiden määrittämistä varten, sen ei tarvitse tehdä liikearvon arvonalentumistestiä tällä samalla tasolla, ellei se myös seuraa liikearvoa tällä tasolla sisäistä johtamista varten.

84. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun liikearvon alkuperäistä kohdistamista ei saada valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana liiketoimintojen yhdistäminen toteutuu, tämä alkuperäinen kohdistaminen on saatava valmiiksi hankinta-ajankohdan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden loppuun mennessä.

▼M12

85. Jos hankkijaosapuoli IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan pystyy tekemään liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn vasta alustavana sen kauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen toteutuu, niin hankkijaosapuoli:

a) käsittelee yhdistämistä kirjanpidossa käyttäen näitä alustavia arvoja; ja

b) tekee näihin alustaviin arvoihin tarvittavat oikaisut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistuessa tarkastelujakson aikana, joka ei saa olla pidempi kuin kaksitoista kuukautta hankinta-ajankohdasta lukien.

Tällaisissa tapauksissa ei ehkä myöskään ole mahdollista saada yhdistämisessä kirjatun liikearvon alkuperäistä kohdistamista valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana yhdistäminen toteutuu. Tällöin yhteisö esittää tilinpäätöksessään kappaleessa 133 vaadittavat tiedot.

▼B

86. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle on kohdistettu liikearvoa ja yhteisö luovuttaa jonkin kyseiseen yksikköön kuuluvan toiminnon, niin luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo on:

a) sisällytettävä toiminnon kirjanpitoarvoon luovutusvoittoa tai -tappiota määritettäessä; ja

b) arvostettava luovutettavan toiminnon ja rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella, paitsi jos yhteisö pystyy osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaisi luovutettuun toimintoon liittyvää liikearvoa paremmin.

Esimerkki

Yhteisö myy 100 CU:lla toiminnon, joka oli osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, jolle on kohdistettu liikearvoa. Yksikölle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä mihinkään tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti. Rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan kerrytettävissä oleva rahamäärä on 300 CU.

Koska rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä mihinkään tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti, luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo määritetään luovutettavan toiminnon ja yksiköstä jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella. Näin ollen 25 % rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistetusta liikearvosta sisällytetään myydyn toiminnon kirjanpitoarvoon.

87. Jos yhteisö organisoi raportointinsa rakennetta uudelleen niin, että sellaisten rahavirtaa tuottavien yksikköjen, joille on kohdistettu liikearvoa, koostumus muuttuu, liikearvo on kohdistettava uudelleen niille yksiköille, joihin tämä vaikuttaa. Tämä uudelleen kohdistaminen on tehtävä käyttämällä samankaltaista arvojen suhteeseen perustuvaa lähestymistapaa kuin yhteisön luovuttaessa rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuuluvan toiminnon, ellei yhteisö pysty osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaa uudelleenorganisoituihin yksikköihin liittyvää liikearvoa paremmin.

▼B

Esimerkki

Rahavirtaa tuottavalle yksikölle A on aikaisemmin kohdistettu liikearvoa. A:lle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti. A on tarkoitus jakaa osiin ja yhdistää kolmeen muuhun rahavirtaa tuottavaan yksikköön B:hen, C:hen ja D:hen.

Koska A:lle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään A:ta alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä tällaiseen ryhmään muutoin kuin keinotekoisesti, se kohdistetaan uudelleen B:lle, C:lle ja D:lle A:n kolmen osan arvojen suhteen perusteella ennen kuin nämä osat yhdistetään B:hen, C:hen ja D:hen.

Liikearvoa sisältävien rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus

88. Kun liikearvo kappaleessa 81 kuvatulla tavalla liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön mutta sitä ei ole kohdistettu tälle yksikölle, yksikölle on tehtävä arvonalentumistesti aina, kun esiintyy viitteitä siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, vertaamalla yksikön kirjanpitoarvoa ilman liikearvoa sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

89. Jos kappaleessa 88 kuvatun rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon sisältyy aineeton hyödyke, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika tai joka ei vielä ole valmis käytettäväksi, ja kyseiselle hyödykkeelle voidaan tehdä arvonalentumistesti vain osana rahavirtaa tuottavaa yksikköä, on myös yksikölle kappaleen 10 mukaan tehtävä arvonalentumistesti vuosittain.

90. Rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, on tehtävä arvonalentumistesti vuosittain ja aina kun esiintyy jokin viite siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, vertaamalla yksikön liikearvon sisältävää kirjanpitoarvoa yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Jos yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on suurempi kuin yksikön kirjanpitoarvo, on katsottava, että yksikön ja kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon arvo ei ole alentunut. Jos yksikön kirjanpitoarvo ylittää yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, yhteisön on kirjattava arvonalentumistappio kappaleen 104 mukaisesti.

▼M12

_____

▼B

Arvonalentumistestien ajankohta

96. Sellaisen rahavirtaa tuottavan yksikön, jolle on kohdistettu liikearvoa, vuotuinen arvonalentumistestaus saadaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, kunhan testaus tehdään joka vuosi samaan aikaan. Arvonalentumistesti saadaan tehdä eri rahavirtaa tuottaville yksiköille eri aikoina. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettu liikearvo on osaksi tai kokonaan hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä tarkasteltavana olevan tilikauden aikana, kyseiselle yksikölle on kuitenkin tehtävä arvonalentumistesti tarkasteltavana olevan tilikauden loppuun mennessä.

97. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle on kohdistettu liikearvoa ja yksikön muodostaville omaisuuserille tehdään arvonalentumistesti samaan aikaan kuin liikearvon sisältävälle yksikölle, omaisuuserien arvon alentuminen on testattava ennen liikearvoa sisältävän yksikön testaamista. Vastaavasti jos rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmälle on kohdistettu liikearvoa ja ryhmän muodostaville rahavirtaa tuottaville yksiköille tehdään arvonalentumistesti samaan aikaan kuin liikearvon sisältävälle yksikköjen ryhmälle, yksittäisten yksikköjen arvon alentuminen on testattava ennen liikearvoa sisältävän yksikköjen ryhmän testaamista.

▼B

98. Tehtäessä arvonalentumistesti rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, saattaa esiintyä viitteitä jonkin liikearvoa sisältävään yksikköön kuuluvan omaisuuserän arvon alentumisesta. Tällöin yhteisö testaa ensin kyseisen omaisuuserän arvon alentumisen ja kirjaa tästä omaisuuserästä mahdollisen arvonalentumistappion ennen kuin se testaa liikearvon sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisen. Vastaavasti saattaa esiintyä viitteitä liikearvon sisältävään rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmään kuuluvan rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisesta. Tällöin yhteisö testaa ensin kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisen ja kirjaa tästä yksiköstä mahdollisen arvonalentumistappion ennen kuin se tekee arvonalentumistestin yksikköjen ryhmälle, jolle on kohdistettu liikearvoa.

99. Viimeisintä edellisellä kaudella laadittua yksityiskohtaista laskelmaa kerrytettävissä olevasta rahamäärästä sellaiselle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, saadaan käyttää saman yksikön arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) yksikön muodostavat varat ja velat eivät ole muuttuneet merkittävästi viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen;

b) viimeisin kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva laskelma on tuottanut rahamäärän, joka on huomattavasti suurempi kuin yksikön kirjanpitoarvo; ja

c) viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen toteutuneita tapahtumia ja olosuhteiden muutoksia koskevan analyysin perusteella on erittäin epätodennäköistä, että omaisuuserälle tarkasteluhetkellä määritettävä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi pienempi kuin omaisuuserän tarkasteluhetken kirjanpitoarvo.

Yrityksen yhteiset omaisuuserät

100. Yrityksen yhteisiin omaisuuseriin kuuluvat konsernin tai toimialaryhmän varat, kuten yhteisön tai toimialan pääkonttorirakennus, atk-laitteet tai tutkimuskeskus. Yhteisön rakenne määrää, vastaako jokin omaisuuserä tähän standardiin sisältyvää yrityksen yhteisen omaisuuserän määritelmää tietyn rahavirtaa tuottavan yksikön kannalta. Yrityksen yhteisten omaisuuserien selviä tunnusmerkkejä ovat, että ne eivät kerrytä muista omaisuuseristä tai omaisuuseräryhmistä riippumattomia rahavirtoja ja että niiden kirjanpitoarvo ei ole kokonaan kohdistettavissa tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

101. Koska yrityksen yhteiset omaisuuserät eivät kerrytä erillisiä rahavirtoja, yksittäisestä yrityksen yhteisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, paitsi jos johto on päättänyt luovuttaa omaisuuserän. Tästä seuraa, että jos yrityksen yhteisen omaisuuserän mahdollisesta arvonalentumisesta on viitteitä, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmälle, johon yrityksen yhteinen omaisuuserä kuuluu, ja sitä verrataan tämän rahavirtaa tuottavan yksikön tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän kirjanpitoarvoon. Mahdollinen arvonalentumistappio kirjataan kappaleen 104 mukaisesti.

▼B

102. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumista testatessaan yhteisön on yksilöitävä kaikki tarkasteltavana olevaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyvät yrityksen yhteiset omaisuuserät. Jos osa yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta:

a) on kohdistettavissa kyseiselle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yhteisön on verrattava yksikön kirjanpitoarvoa, joka sisältää yksikölle kohdistetun osuuden yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta, sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

b) ei ole kohdistettavissa kyseiselle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yhteisön on:

i) verrattava kyseisen yksikön kirjanpitoarvoa ilman yrityksen yhteistä omaisuuserää sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään ja kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio kappaleen 104 mukaisesti;

ii) määriteltävä pienin rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, joka sisältää tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön ja jolle osa yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpito-arvosta on kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella; ja

iii) verrattava kyseisen rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän kirjanpitoarvoa, joka sisältää kyseiselle yksikköjen ryhmälle kohdistetun osuuden yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta, yksikköjen ryhmän kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

103 Havainnollistava esimerkki 8 selventää näiden vaatimusten soveltamista yrityksen yhteisiin omaisuuseriin.

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappio

104 Rahavirtaa tuottavan yksikön (tai pienimmän rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän, jolle on kohdistettu liikearvoa tai osa yrityksen yhteisestä omaisuuserästä) arvonalentumistappio on kirjattava siinä ja vain siinä tapauksessa, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo. Arvonalentumistappio on kohdistettava vähentämään yksikön (tai yksikköjen ryhmän) omaisuuserien kirjanpitoarvoa seuraavassa järjestyksessä:

a) ensin vähentämään rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa; ja

b) sen jälkeen yksikön (tai yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Näitä kirjanpitoarvon vähennyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioina, ja ne on kirjattava kappaleen 60 mukaisesti.

105. Kohdistettaessa arvonalentumistappiota kappaleen 104 mukaisesti yksittäisen omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei saa vähentää niin paljon, että se alittaisi korkeimman seuraavista:

a) omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla (jos määritettävissä);

b) omaisuuserän käyttöarvo (jos määritettävissä); ja

c) nolla.

▼B

Arvonalentumistappion määrä, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, on kohdistettava tasasuhteisesti yksikön (yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille.

106. Jos ei ole käytännössä mahdollista arvioida kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottavan yksikön jokaiselle yksittäiselle omaisuuserälle, arvonalentumistappio on tämän standardin mukaan jaettava keinotekoisesti kyseisen yksikön omaisuuserien kesken liikearvoa lukuun ottamatta, koska kaikki rahavirtaa tuottavan yksikön omaisuuserät toimivat yhdessä.

107. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä (ks. kappale 67):

a) omaisuuserästä kirjataan arvonalentumistappio, jos sen kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai sitä korkeampi kappaleissa 104 ja 105 kuvattujen kohdistamistoimenpiteiden tulos; ja

b) omaisuuserästä ei kirjata arvonalentumistappiota, jos kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvo ei ole alentunut. Tämä pätee, vaikka omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla olisi pienempi kuin sen kirjanpitoarvo.

Esimerkki

Kone on kärsinyt aineellista vahinkoa, mutta se toimii yhä, joskaan ei yhtä hyvin kuin ennen vahingoittumistaan. Koneen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo. Kone ei kerrytä itsenäisiä rahavirtoja. Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, joka sisältää koneen ja kerryttää rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, on tuotantolinja, johon kone kuuluu. Tuotantolinjan kerrytettävissä oleva rahamäärä osoittaa, että tuotantolinjan arvo kokonaisuudessaan ei ole alentunut.

Oletus 1: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet eivät osoita, että johto olisi sitoutunut korvaamaan koneen uudella.

Pelkästä koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole arvioitavissa, koska koneen käyttöarvo:

a) *saattaa poiketa sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetystä käyvästä arvosta; ja*

b) *on määritettävissä vain sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon kone kuuluu (tuotantolinja).*

Tuotantolinjan arvo ei ole alentunut. Tämän vuoksi koneesta ei kirjata arvonalentumistappiota. Yhteisö voi kuitenkin joutua arvioimaan koneen poistoajan tai poistomenetelmän uudelleen. Poistoajan pitää mahdollisesti olla lyhyempi tai menetelmän johtaa nopeampiin poistoihin, jotta se kuvastaisi koneen jäljellä olevaa odotettua taloudellista vaikutusaikaa tai sitä, miten taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan yhteisössä.

Oletus 2: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet osoittavat, että johto on sitoutunut korvaamaan koneen uudella ja myymään sen lähitulevaisuudessa. Rahavirtojen, jotka kertyvät koneen jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista, arvioidaan olevan määrältään mitättömiä.

▼B

Koneen käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä sen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa. Koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä on näin ollen määritettävissä, eikä tällöin ole merkitystä sillä, mihin rahavirtaa tuottavaan yksikköön kone kuuluu (toisin sanoen tuotantolinja). Koska koneen myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo, koneesta kirjataan arvonalentumistappio.

108. Kun kappaleisiin 104 ja 105 sisältyviä vaatimuksia on noudatettu, rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuvan arvonalentumistappion mahdollinen jäljellä oleva määrä on kirjattava velaksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen standardi vaatii sitä.

ARVONALENTUMISTAPPION PERUUTTAMINEN

109. Kappaleissa 110–116 esitetään omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aiemmilla kausilla kirjatun arvonalentumistappion peruuttamista koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 117–121, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 122 ja 123 sekä liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 124 ja 125.

110. Yhteisön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — aikaisemmilla kausilla kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt. Jos mitään tällaisia viitteitä esiintyy, yhteisön on arvioitava kyseisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.

111. Yhteisön on otettava huomioon vähintään seuraavat seikat arvioidessaan onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — aikaisemmilla kausilla kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt:

Ulkoiset informaatiolähteet

a) omaisuuserän markkina-arvo on noussut merkittävästi kauden aikana.

b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia siinä teknologia-, tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.

c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat laskeneet kauden aikana, ja nämä laskut vaikuttavat todennäköisesti omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon ja lisäävät omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää olennaisesti.

Sisäiset informaatiolähteet

d) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa odotetaan tapahtuvan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai odotetussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi kaudella toteutuneet menot omaisuuserän suorituskyvyn parantamiseksi tai lisäämiseksi taikka sen toiminnon uudelleenjärjestelemiseksi, johon omaisuuserä kuuluu.

▼B

e) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua parempi.

112. Kappaleessa 111 mainitut viitteet arvonalentumistappion mahdollisesta pienentymisestä ovat pääasiassa kappaleessa 12 mainittujen, mahdolliseen arvonalentumistappioon liittyvien viitteiden peilikuvia.

113. Jos esiintyy jokin viite siitä, että omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt, tämä voi viitata siihen, että jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarkasteltava uudelleen ja oikaistava kyseiseen omaisuuserän sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserän arvonalentumistappiota ei peruutettaisikaan.

114. Omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — aikaisemmilla kausilla kirjattu arvonalentumistappio on peruutettava siinä ja vain siinä tapauksessa, että viimeisimmän arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen on tapahtunut muutos niissä arvioissa, joita on käytetty määritettäessä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Jos näin on, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on kappaleessa 117 kuvattua poikkeusta lukuun ottamatta lisättävä siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen lisäys on arvonalentumistappion peruutus.

115. Arvonalentumistappion peruutus kuvastaa omaisuuserän käyttöön tai myyntiin perustuvan arvioidun suorituspotentiaalin lisääntymistä sen jälkeen, kun yhteisö on viimeksi kirjannut kyseisestä omaisuuserästä arvonalentumistappion. Yhteisön on kappaleen 130 mukaan yksilöitävä se arvioissa tapahtunut muutos, joka lisää arvioitua suorituspotentiaalia. Esimerkkejä arvioiden muutoksista ovat:

a) muutos kerrytettävissä olevan rahamäärän perusteissa (siis siinä, perustuuko kerrytettävissä oleva rahamäärä myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon vai perustuuko se käyttöarvoon);

b) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut käyttöarvoon, arvioitujen vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen muutos taikka diskonttauskoron muutos; tai

c) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon, myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon osatekijöitä koskevien arvioiden muutos.

116. Omaisuuserän käyttöarvo saattaa nousta sen kirjanpitoarvoa suuremmaksi yksinkertaisesti siksi, että vastaisten rahavirtojen nykyarvo kasvaa niiden tullessa ajallisesti lähemmäksi. Omaisuuserän suorituspotentiaali ei kuitenkaan ole lisääntynyt. Siksi arvonalentumistappiota ei peruuteta ainoastaan ajan kulumisen vuoksi (jota joskus sanotaan diskonttausvaikutuksen ”purkautumiseksi”), vaikka omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä nousisi sen kirjanpitoarvoa korkeammaksi.

Yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttaminen

117. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion peruuttamisen vuoksi lisääntynyt kirjanpitoarvo ei saa ylittää sitä kirjanpitoarvoa, joka omaisuuserälle olisi määritetty (hankintamenon jaksotuksilla tai poistoilla vähennettynä), jos siitä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota.

118. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — kirjanpitoarvon kasvattaminen yli kirjanpitoarvon, joka sille olisi määritetty (hankintamenon jaksotuksilla tai poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota, on uudelleenarvostusta. Yhteisö soveltaa tällaisen uudelleenarvostuksen kirjanpitokäsittelyyn kyseistä omaisuuserää koskevaa standardia.

▼B

119. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion peruutus on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin muun standardin (esimerkiksi IAS 16:n uudelleenarvostusmallin) mukaisesti. Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevan arvonalentumistappion peruutusta on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.

►M5 120. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappion peruutus kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, ja se kasvattaa kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Arvonalentumistappion peruutus kirjataan kuitenkin ◄ tulosvaikutteisesti siltä osin kuin myös saman uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappio on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

121. Kun arvonalentumistappion peruutus on kirjattu, omaisuuserästä tehtävää poistoa (tai hankintamenon jaksotusta) on tarkistettava tulevilla kausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo (mahdollisella) jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruuttaminen

122. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutus on kohdistettava yksikön omaisuuserille, liikearvoa lukuun ottamatta, kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen suhteessa. Näitä kirjanpitoarvon lisäyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutuksina, ja ne on kirjattava kappaleen 119 mukaisesti.

123. Kohdistettaessa rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutusta kappaleen 122 mukaisesti omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei saa lisätä niin paljon, että se ylittäisi pienemmän seuraavista:

a) omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä (jos määritettävissä); ja

b) kirjanpitoarvo, joka omaisuuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisemmilla kausilla kirjattu arvonalentumistappiota.

Arvonalentumistappion peruutus, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, on kohdistettava tasasuhteisesti yksikön muille omaisuuserille liikearvoa lukuun ottamatta.

Liikearvon arvonalentumistappion peruuttaminen

124. Liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä kaudella.

125. IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon kirjaamisen. Liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän lisääntyminen kyseistä liikearvoa koskevan arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeisillä kausilla on todennäköisesti sisäisesti aikaansaadun liikearvon lisäystä eikä hankitusta liikearvosta kirjatun arvonalentumistappion peruutusta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

126. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta omaisuuserien luokasta:

a) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot ja ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappiot sisältyvät.

▼B

b) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset ja ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappioiden peruutukset sisältyvät.

c) kaudella ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut uudelleenarvostettujen omaisuuserien arvonalentumistappiot.

d) kaudella ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut uudelleenarvostettujen omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutukset.

127. Omaisuuserien luokka on luonteeltaan samanlaisten ja yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien omaisuuserien muodostama ryhmä.

128. Kappaleen 126 vaatima informaatio voidaan esittää yhdessä muun omaisuuseräluokkaa koskevan informaation kanssa. Tämä informaatio voidaan sisällyttää esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelmaan, jota IAS 16 edellyttää.

129. Yhteisön, joka esittää segmentti-informaatiota IFRS 8:n mukaisesti, on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta raportoitavasta segmentistä:

a) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut ja ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut arvonalentumistappiot.

b) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut ja ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset.

130. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta olennaisesta arvonalentumistappiosta, joka kaudella on kirjattu tai peruutettu koskien yksittäistä omaisuuserää — liikearvo mukaan lukien — tai rahavirtaa tuottavaa yksikköä:

a) arvonalentumistappion kirjaamiseen tai peruuttamiseen johtaneet tapahtumat ja olosuhteet.

b) kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä.

c) yksittäisestä omaisuuserästä:

i) omaisuuserän luonne; ja

ii) jos yhteisö esittää segmentti-informaatiota IFRS 8:n mukaisesti, se raportoitava segmentti, johon omaisuuserä kuuluu.

d) rahavirtaa tuottavasta yksiköstä:

i) kuvaus rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (esimerkiksi siitä, onko se tuotelinja, tehdas, liiketoiminto, maantieteellinen alue, vai IFRS 8:ssa määritelty raportoitava segmentti);

ii) kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä omaisuuseräluokittain sekä, jos yhteisö esittää IFRS 8:n mukaista segmentti-informaatiota, erikseen jokaisesta raportoitavasta segmentistä; ja

▼B

iii) jos rahavirtaa tuottavaa yksikköä määriteltäessä käytetty omaisuuserien muodostama kokonaisuus on muuttunut sen jälkeen, kun rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on viimeksi arvioitu (jos tällainen arvio on tehty), esitetään kuvaus tavasta, jolla nykyinen ja aikaisempi omaisuuserien muodostama kokonaisuus on määritelty sekä syyt, joiden vuoksi rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelytapaa on muutettu.

e) onko omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) kerrytettävissä oleva rahamäärä sen käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla vai sen käyttöarvo.

f) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, peruste jolla käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on määritetty (esimerkiksi onko käypä arvo määritetty perustuen toimiviin markkinoihin).

g) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käyttöarvo, diskonttauskorko (tai -korot), jota (tai joita) on käytetty nykyisessä ja edellisessä käyttöarvoa koskevassa arviossa (jos tällainen edellinen arvio on tehty).

131. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot sellaisten kaudella kirjattujen arvonalentumistappioiden ja arvonalentumistappioiden peruutusten yhteenlasketuista määristä, joista ei esitetä tietoja kappaleen 130 mukaisesti:

a) tärkeimmät omaisuuserien luokat joihin arvonalentumistappiot vaikuttavat, ja tärkeimmät omaisuuserien luokat, joihin arvonalentumistappioiden peruutukset vaikuttavat.

b) näiden arvonalentumistappioiden ja arvonalentumistappioiden peruutusten kirjaamiseen johtaneet tärkeimmät tapahtumat ja olosuhteet.

132. Yhteisön suositellaan ilmoittavan tilinpäätöksessään keskeiset oletukset, joita kaudella on käytetty omaisuuserien (tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden) kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä. Kappaleen 134 mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä tilinpäätöksessään tiedot rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä käytetyistä arvioista, kun kyseisen yksikön kirjanpitoarvoon sisältyy liikearvoa tai aineeton hyödyke, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika.

133. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä kauden aikana hankittua liikearvoa on kappaleen 84 mukaisesti kohdistamatta rahavirtaa tuottaville yksiköille (tai yksikköjen ryhmälle) raportointikauden päättymispäivänä, tilinpäätöksessä on esitettävä kohdistamattoman liikearvon määrä sekä syyt, joiden vuoksi kyseinen määrä on vielä kohdistamatta.

Arviot, joita on käytetty määritettäessä kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottaville yksiköille, jotka sisältävät liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä

134. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kohtien (a)–(f) mukaiset tiedot jokaisesta rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (tai yksikköjen ryhmästä), joille kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo on merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon:

a) yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo.

▼B

b) yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistettujen taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo.

c) peruste, jolla yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on määritetty (ts. käyttöarvo vai käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla).

d) jos yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä perustuu käyttöarvoon:

i) kuvaus jokaisesta keskeisestä oletuksesta, jolle johdon viimeisimpien budjettien/ennusteiden kattamien kausien ennakoidut rahavirrat perustuvat. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin.

ii) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä kullekin keskeiselle oletukselle annettavia arvoja, kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen toteutuneesta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

iii) ajanjakso, jolle johto on ennakoinut rahavirtoja perustuen johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin, ja silloin kun rahavirtaa tuottavaan yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) on käytetty viittä vuotta pitempää ajanjaksoa, selostus siitä, miksi tämä pitempi ajanjakso on perusteltavissa.

iv) kasvuvauhti, jota on käytetty ekstrapoloitaessa ennakoituja rahavirtoja ajalle, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, ja perustelu sellaisen kasvuvauhdin käyttämiselle, joka ylittää yhteisön tuotteiden, toimialojen tai toimintamaan tai -maiden keskimääräisen kasvuvauhdin tai niiden markkinoiden keskimääräisen kasvuvauhdin, joita rahavirtaa tuottava yksikkö (tai yksikköjen ryhmä) palvelee.

v) rahavirtojen ennakoinnissa käytetty diskonttauskorko (tai -korot).

▼M8

e) jos yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä perustuu käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittämiseen käytetty metodiikka. Jos myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa ei ole määritetty käyttäen yksikön (tai yksikköjen ryhmän) todettavissa olevaa markkinahintaa, tilinpäätöksessä on lisäksi esitettävä seuraavat tiedot:

i) kuvaus kaikista keskeisistä oletuksista, joiden perusteella johto on määrittänyt myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin;

ii) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä kullekin keskeiselle oletukselle annettava arvoa (tai annettavia arvoja), kuvastavatko kyseiset arvot toteutunutta kehitystä tai – mikäli tämä on sovellettavissa – ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen toteutuneesta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

Jos myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo määritetään käyttäen diskontattuja ennakoituja rahavirtoja, myös seuraavat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä:

iii) ajanjakso, jolle johto on ennakoinut rahavirrat;

▼M8

iv) ennakoituja rahavirtoja ekstrapoloitaessa käytetty kasvuvauhti;

v) rahavirtojen ennakoinnissa käytetty diskonttauskorko (tai korot).

▼B

f) jos jokseenkin mahdollinen muutos sellaiseen keskeiseen oletukseen, jonka perusteella johto on määrittänyt yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevan rahamäärän, saisi aikaan sen, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän:

i) määrä, jolla yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä ylittää sen kirjanpitoarvon.

ii) keskeiselle oletukselle käytetty arvo.

iii) määrä, jolla keskeiselle oletukselle käytetyn arvon pitää muuttua — kun on otettu huomioon muutoksen mahdolliset seurannaisvaikutukset muihin kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytettäviin muuttujiin — jotta yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

135. Jos liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo on osaksi tai kokonaan kohdistettu usealle rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) ja millekään yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) näin kohdistettu määrä ei ole merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon, tästä on annettava tieto ja esitettävä näille yksiköille (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineellisten hyödykkeiden yhteenlasketut kirjanpitoarvot. Lisäksi, jos joidenkin tällaisten yksikköjen (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevat rahamäärät perustuvat samaan keskeiseen oletukseen (tai oletuksiin) ja niille kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo on merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon, yhteisön on edellisen lisäksi annettava tästä tieto ja esitettävä:

a) kyseisille yksiköille (tai yksikköjen ryhmille) kohdistetun liikearvon yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

b) kyseisille yksiköille (tai yksikköjen ryhmille) kohdistettujen taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

c) kuvaus keskeisestä oletuksesta (tai oletuksista).

d) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytettyä arvoa (tai arvoja), kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen toteutuneesta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

e) jos jokseenkin mahdollinen muutos keskeiseen oletukseen (tai oletuksiin) aiheuttaisi sen, että yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) kirjanpitoarvot ylittäisivät niiden yhteenlasketut kerrytettävissä olevat rahamäärät:

i) määrä, jolla yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) yhteenlasketut kerrytettävissä olevat rahamäärät ylittävät niiden yhteenlasketut kirjanpitoarvot.

ii) keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytetty arvo (tai arvot).

▼B

iii) määrä, jolla keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytetyn arvon (tai arvojen) pitää muuttua — kun on otettu huomioon muutoksen mahdolliset seurannaisvaikutukset muihin kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytettäviin muuttujiin — jotta yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) yhteenlaskettu kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi yhtä suuri kuin niiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

136. Viimeisin edellisellä kaudella laadittu yksityiskohtainen laskelma rahavirtaa tuottavan yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevasta rahamäärästä saadaan kappaleen 24 tai 99 mukaan siirtää eteenpäin ja sitä voidaan käyttää saman yksikön (tai yksikköjen ryhmän) arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos tietyt ehdot täyttyvät. Tällöin kyseistä yksikköä (tai yksikköjen ryhmää) koskeva informaatio, joka sisältyy kappaleiden 134 ja 135 edellyttämiin tietoihin, koskee tätä eteenpäin siirrettyä laskelmaa kerrytettävissä olevasta rahamäärästä.

137. Havainnollistava esimerkki 9 selventää kappaleiden 134 ja 135 edellyttämiä tietoja.

Siirtymäsäännöt ja voimaantulo

▼M12

_____

139. Yhteisön on sovellettava tätä standardia:

▼B

a) liikearvoon ja aineettomiin hyödykkeisiin, jotka on hankittu sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen; ja

b) kaikkiin muihin omaisuuseriin 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti.

140. Yhteisöille, joita koskee kappale 139, suositellaan tämän standardin mukaisten vaatimusten soveltamista ennen kappaleessa 139 määrättyjä voimaantulopäiviä. Jos yhteisö kuitenkin soveltaa tätä standardia ennen näitä voimaantulopäiviä, sen on samanaikaisesti sovellettava myös IFRS 3:a sekä IAS 38:aa (uudistettu 2004).

▼M5

140A. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 61, 120, 126 ja 129. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

140B. IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 65, 81, 85 ja 139; ja sen seurauksena poistettiin kappaleet 91–95 ja 138 sekä lisättiin liite C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

140C. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 134(e). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M7

140D. Toukokuussa 2008 julkaistun *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutokset IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappale 12(h). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1 päivänä tammikuuta 2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:n kappaleisiin 4 ja 38A tähän liittyen tehtyjä muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on samanaikaisesti sovellettava kappaleeseen 12(h) tehtyä muutosta.

▼M22

140E. Huhtikuussa 2009 julkistettu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 80(b). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

IAS 36:n (julkaistu 1998) kumoaminen

141. Tämä standardi korvaa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 1998).

Liite

NYKYARVOMENETELMIEN KÄYTTÄMINEN KÄYTTÖARVON MÄÄRITTÄMISEEN

Tämä liite on kiinteä osa standardia. Se sisältää ohjeistusta omaisuuserän käyttöarvon määrittämisestä nykyarvomenetelmiä käyttäen. Vaikka tässä ohjeessa käytetään termiä "omaisuuserä", se koskee samalla tavoin omaisuuserien ryhmää, joka muodostaa rahavirtaa tuottavan yksikön.

Nykyarvon määrittämisen osatekijät

A1 Seuraavat tekijät yhdessä kuvastavat omaisuuserien välisiä taloudellisia eroja:

a) arvioidut vastaiset rahavirrat, tai monimutkaisemmissa tapauksissa vastaisten rahavirtojen sarjat, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä;

b) odotukset näiden rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista;

c) rahan aika-arvo, jota edustaa tarkasteluhetken riskitön markkinakorko;

d) hinta omaisuuserään luonnostaan liittyvän epävarmuuden kantamisesta; sekä

▼B

e) muut, joskus tunnistamattomat, tekijät (kuten esimerkiksi vaikea rahaksi muutettavuus), jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hinnoitellessaan niitä vastaisia rahavirtoja, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä.

A2 Tässä liitteessä verrataan kahta nykyarvon laskemistapaa, joista kumpaa tahansa voidaan olosuhteista riippuen käyttää omaisuuserän käyttöarvoa arvioitaessa. ”Perinteistä” lähestymistapaa käytettäessä kappaleessa A1 kuvattuja tekijöitä (b)–(e) koskevat oikaisut on sisällytetty diskonttauskorkoon. ”Rahavirtojen odotusarvoon perustuvaa” lähestymistapaa käytettäessä tekijät (b), (d) ja (e) aiheuttavat oikaisuja, jotta saadaan riskioikaistut odotettavissa olevat rahavirrat. Riippumatta siitä, kumpaa tapaa yhteisö päättää soveltaa ottaakseen huomioon odotukset vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista, tuloksen on kuvastettava vastaisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvoa, toisin sanoen kaikkien mahdollisten tulemien painotettua keskiarvoa.

Yleisperiaatteet

A3 Vastaisia rahavirtoja ja korkokantoja arvioitaessa käytettävät menetelmät vaihtelevat tilanteesta toiseen kyseessä olevaan omaisuuserään liittyvien olosuhteiden mukaisesti. Seuraavat yleisperiaatteet koskevat kuitenkin kaikkia nykyarvomenetelmien soveltamistilanteita omaisuuserien arvoa määritettäessä:

a) rahavirtoja diskontattaessa käytettävien korkojen tulee kuvastaa oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia arvioituihin rahavirtoihin luontaisesti kuuluvien oletusten kanssa. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Esimerkiksi lainasaamisen sopimusperusteisiin rahavirtoihin voitaisiin soveltaa 12 prosentin diskonttauskorkoa. Kyseinen korko kuvastaa odotuksia ominaisuuksiltaan tietynlaisiin lainoihin liittyvistä vastaisista laiminlyönneistä. Samaa 12 prosentin korkoa ei pidä käyttää odotettavissa olevien rahavirtojen diskonttaamiseen, koska oletetut vastaiset laiminlyönnit on jo otettu huomioon näissä rahavirroissa.

b) arvioituihin rahavirtoihin ei saa sisältyä vinoutumia eikä kyseessä olevaan omaisuuserään liittymättömiä tekijöitä. Esimerkiksi nettorahavirtojen tarkoituksellinen arvioiminen liian pieniksi omaisuuserän tulevan näennäisen kannattavuuden parantamiseksi aiheuttaa vinoutuman arvostukseen.

c) arvioitujen rahavirtojen tai diskonttauskorkojen tulee kuvastaa mahdollisten tulemien vaihteluväliä eikä yksittäistä todennäköisintä, pienintä tai suurinta mahdollista määrää.

Perinteinen tapa ja rahavirtojen odotusarvoon perustuva tapa lähestyä nykyarvoa

Perinteinen lähestymistapa

A4 Kun nykyarvoa on sovellettu kirjanpidossa, on perinteisesti käytetty yksiä arvioituja rahavirtoja ja yhtä diskonttauskorkoa, jonka usein sanotaan olevan ”riskin mukainen korko”. Tosiasiallisesti perinteistä lähestymistapaa käytettäessä oletetaan, että yksi diskonttauskorko pystyy kattamaan kaikki vastaisia rahavirtoja koskevat odotukset ja asianmukaisen riskilisän. Tämän vuoksi perinteisessä lähestymistavassa painotetaan eniten diskonttauskoron valintaa.

▼B

A5 Joissakin tapauksissa, esimerkiksi silloin, kun vertailukelpoisia omaisuuseriä on mahdollista tarkkailla markkinoilla, perinteisen lähestymistavan käyttäminen on suhteellisen helppoa. Jos omaisuuserien rahavirrat perustuvat sopimukseen, tämä vastaa tapaa, jolla markkinaosapuolet nimittävät omaisuuseriä, esimerkiksi ”12 prosentin joukkovelkakirja”.

A6 Perinteisen lähestymistavan avulla ei ehkä kuitenkaan voida tarkoituksenmukaisella tavalla käsitellä joitakin monimutkaisia arvostusongelmia, kuten sellaisten rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien arvon määrittämistä, joille ei ole olemassa markkinoita tai vertailukelpoisia eriä. ”Riskin mukaisen koron” asianmukainen selvittäminen edellyttää ainakin kahden eri erän analysoimista — omaisuuserän, joka on olemassa markkinoilla ja jolle on olemassa havaittu korko, ja arvonmäärityksen kohteena olevan omaisuuserän. Määritettävänä oleviin rahavirtoihin sovellettava asianmukainen diskonttauskorko on pääteltävä tämän toisen omaisuuserän havaittavissa olevasta korosta. Jotta tämä päätelmä voidaan tehdä, täytyy toisen omaisuuserän rahavirtojen olla ominaisuuksiltaan samankaltaisia kuin arvonmäärityksen kohteena olevan omaisuuserän. Tämän vuoksi arvonmäärittäjän on toimittava seuraavasti:

a) yksilöitävä diskontattavat rahavirrat;

b) yksilöitävä markkinoilta toinen omaisuuserä, jonka rahavirroilla näyttää olevan samankaltaiset ominaisuudet;

c) verrattava näiden kahden erän rahavirtoja varmistuakseen niiden samankaltaisuudesta (esimerkiksi ovatko molemmat sopimukseen perustuvia rahavirtoja vai onko toinen sopimukseen perustuva ja toinen arvioitu);

d) arvioitava, sisältyykö toiseen erään jokin tekijä, jota ei sisälly toiseen (esimerkiksi onko toinen likvidimpi kuin toinen); ja

e) arvioitava, käyttäytyvätkö (toisin sanoen vaihtelevatko) rahavirrat todennäköisesti samankaltaisella tavalla taloudellisten olosuhteiden muuttuessa.

Rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa

A7 Rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa on joissakin tilanteissa tehokkaampi arvonmääritysväline kuin perinteinen lähestymistapa. Arvoa etsittäessä käytetään rahavirtojen odotusarvoon perustuvassa lähestymistavassa kaikkia mahdollisia rahavirtaodotuksia yksittäisen todennäköisimmän rahavirran sijasta. Rahavirta voi esimerkiksi olla 100 CU, 200 CU tai 300 CU ja vastaavat todennäköisyydet 10 prosenttia, 60 prosenttia ja 30 prosenttia. Rahavirran odotusarvo on 220 CU. Täten rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa poikkeaa perinteisestä siinä, että sitä sovellettaessa keskitytään kyseisten rahavirtojen välittömään analysointiin ja arvonmäärityksessä käytettävien oletusten täsmällisempään ilmaisemiseen.

A8 Rahavirtojen odotusarvoon perustuvaa lähestymistapaa käytettäessä nykyarvomenetelmien soveltaminen on mahdollista myös silloin, kun rahavirtojen ajankohta on epävarma. 1 000 CU:n suuruinen rahavirta voidaan saada esimerkiksi yhden, kahden tai kolmen vuoden kuluttua, ja vastaavat todennäköisyydet ovat 10 prosenttia, 60 prosenttia ja 30 prosenttia. Alla olevassa esimerkissä esitetään nykyarvon odotusarvon laskenta kyseisessä tilanteessa:

1 000 CU:n nykyarvo vuoden kuluttua 5 %:n korkokannalla	952,38CU	
Todennäköisyys	10,00 %	95,24CU
1 000 CU:n nykyarvo 2 vuoden kuluttua 5,25 %:n korolla	902,73CU	
Todennäköisyys	60,00 %	541,64CU

▼B

1 000 CU:n nykyarvo 3 vuoden kuluttua 5,50 %:n korolla	851,61CU	
Todennäköisyys	30,00 %	255,48CU
Nykyarvon odotusarvo		892,36CU

A9 Nykyarvon odotusarvo 892,36 CU poikkeaa 902,73 CU:n suuruisesta perinteisestä parhaasta arviosta (60 prosentin todennäköisyys). Jos tässä laskelmassa käytettäisiin perinteistä nykyarvolaskentaa, tämä edellyttäisi päätöstä siitä, mitä rahavirtojen mahdollisista ajankohdista käytetään, jolloin muiden ajankohtien todennäköisyyksiä ei otettaisi huomioon. Tämä johtuu siitä, että perinteisessä nykyarvolaskennassa käytettävä diskonttauskorko ei pysty kuvastamaan ajoittumiseen liittyvää epävarmuutta.

A10 Todennäköisyyksien käyttäminen on rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan keskeinen tekijä. Jotkut asettavat kyseenalaiseksi sen, viittaavatko erittäin subjektiivisille arvioille annetut todennäköisyydet tosiasiallista suurempaan tarkkuuteen. Perinteisen lähestymistavan asianmukainen soveltaminen (kappaleessa A6 kuvatulla tavalla) edellyttää kuitenkin kaikkia samoja arvioita ja subjektiivisuutta ilman rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan laskennan läpinäkyvyyttä.

A11 Monet nykykäytännön mukaan laaditut arviot sisältävät jo epäviralliseesti rahavirtojen odotusarvon osatekijät. Lisäksi laskentatoimen ammattilaiset joutuvat usein tilanteeseen, jossa omaisuuserän arvo joudutaan määrittämään niin, että käytettävissä on rajoitetusti informaatiota mahdollisten rahavirtojen todennäköisyyksistä. Laskentatoimen ammattilainen saattaa joutua esimerkiksi seuraaviin tilanteisiin:

a) arvioitu määrä sijoittuu jonnekin 50 CU:n ja 250 CU:n välille, mutta mikään vaihteluvälille sijoittuva arvo ei ole toisia todennäköisempi. Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu odotettavissa oleva rahavirta on 150 CU [(50 + 250)/2].

b) arvioitu määrä sijoittuu jonnekin 50 CU:n ja 250 CU:n välille, ja todennäköisin määrä on 100 CU. Yksittäisiin määriin liittyvät todennäköisyydet eivät kuitenkaan ole tiedossa. Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu rahavirran odotusarvo on 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3].

c) arvioitu määrä on 50 CU (10 prosentin todennäköisyydellä), 250 CU (30 %:n todennäköisyydellä) tai 100 CU (60 prosentin todennäköisyydellä). Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu rahavirran odotusarvo on 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Arvioitu rahavirran odotusarvo tuottaa jokaisessa tapauksessa todennäköisesti paremman arvion käyttöarvosta kuin pienin, todennäköisin tai suurin määrä yksin.

A12 Rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan käyttöön vaikuttaa kustannus-hyöty-rajoite. Joissakin tapauksissa yhteisöllä voi olla käytettävissään laajasti informaatiota, ja se saattaa pystyä laatimaan useita erilaisia rahavirtahahmotelmia. Toisissa tapauksissa yhteisö ei mahdollisesti pysty ilman merkittäviä kustannuksia tuottamaan muuta kuin yleisiä toteamuksia rahavirtojen vaihtelusta. Yhteisön pitää tasapainottaa lisäinformaation hankkimisesta syntyvät menot ja se lisäluotettavuus, jota kyseinen informaatio tuo arvonmääritykseen.

▼B

A13 Joidenkin mielestä rahavirtojen odotusarvoon perustuvat menetelmät eivät sovellu yksittäisen omaisuuserän arvon määrittämiseen tai sellaisen erän arvon määrittämiseen, jolle mahdollisia tulemia on vähän. He esittävät esimerkkinä omaisuuserän, jolle on kaksi mahdollista tulemaa: rahavirta on 90 prosentin todennäköisyydellä 10 CU ja 10 prosentin todennäköisyydellä 1 000 CU. He toteavat, että rahavirtojen odotusarvo on tässä esimerkissä 109, ja he kritisoivat tätä tulosta, koska se ei edusta kumpaakaan lopulta mahdollisesti maksettavaa määrää.

A14 Edellä esitetyn kaltaiset väitteet kuvastavat erimielisyyttä arvonmäärityksen tavoitteesta. Jos tavoitteena on tulevaisuudessa syntyvien menojen selvittäminen, rahavirtojen odotusarvo ei ehkä tuota todenmukaista arviota odotettavissa olevista menoista. Tässä standardissa on kuitenkin kysymys omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämisestä. Omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei tässä esimerkissä todennäköisesti ole 10 CU, vaikka se on todennäköisin rahavirta. Tämä johtuu siitä, että tuloksessa 10 CU ei ole omaisuuserän arvoa määritettäessä otettu huomioon rahavirran epävarmuutta. Sen sijaan epävarma rahavirta esitetään ikään kuin se olisi varma. Yksikään rationaalinen yhteisö ei myisi tällaista omaisuuserää 10 CU:lla.

Diskonttauskorko

A15 Riippumatta siitä, kumman lähestymistavan yhteisö valitsee määrittäessään omaisuuserän käyttöarvoa, rahavirtojen diskonttaukseen käytettävien korkojen ei pidä kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla rahavirta-arvioita. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan.

A16 Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yhteisö käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Tarkoituksena on niin pitkälle kuin mahdollista arvioida markkinoiden näkemystä seuraavista:

a) rahan aika-arvo kausille omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan loppuun saakka; ja

b) kappaleessa A1 kuvatut tekijät (b), (d) ja (e) siltä osin kuin nämä tekijät eivät ole aiheuttaneet oikaisuja rahavirta-arvioihin.

A17 Tällaisen arvioinnin lähtökohdaksi yhteisö voisi ottaa huomioon seuraavat korkokannat:

a) yhteisön pääomakustannusten painotettu keskiarvo käyttämällä esimerkiksi *Capital Asset Pricing* -mallia;

b) yhteisön lisäluoton korko; ja

c) muut markkinoilla käytettävät luottokorot.

A18 Näitä korkoja on kuitenkin oikaistava:

a) jotta ne kuvastavat markkinoiden näkemystä omaisuuserän arvioituihin rahavirtoihin liittyvistä erityisriskeistä; ja

b) jotta ei oteta huomioon riskejä, joilla ei ole mitään tekemistä omaisuuserän arvioitujen rahavirtojen kanssa tai jotka on otettu huomioon oikaisemalla rahavirta-arvioita.

▼B

Huomioon tulee ottaa esimerkiksi maariski, valuuttariski ja hintariski.

A19 Diskonttauskorko ei riipu yhteisön pääomarakenteesta eikä siitä, millä tavalla yhteisö on rahoittanut omaisuuserän hankinnan, koska vastaiset rahavirrat, jotka omaisuuserän odotetaan kerryttävän, eivät riipu tavasta, jolla yhteisö on rahoittanut omaisuuserän hankinnan.

A20 Käytettävä diskonttauskorko on kappaleen 55 mukaan määritettävä ennen veroja. Kun diskonttauskorko on määritetty verojen jälkeen, sitä on tämän vuoksi oikaistava niin että se kuvastaa ennen veroja määritettyä korkoa.

A21 Yhteisö käyttää tavallisesti yhtä diskonttauskorkoa arvioidessaan omaisuuserän käyttöarvoa. Yhteisö käyttää kuitenkin eri diskonttauskorkoja tulevaisuuden eri kausille, jos käyttöarvo on herkkä eri kausien välisille riskieroille tai juoksuajan mukaiselle korkokantojen vaihtelulle.

▼M12

Liite C

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

Sellaisten rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus, joihin liittyy liikearvoa ja määräysvallattomien omistajien osuuksia

C1 IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) mukaan hankkijaosapuoli määrittää ja kirjaa hankinta-ajankohtana liikearvon, joka on alla olevien kohtien (a) ja (b) erotus:

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

i) luovutettu vastike arvostettuna IFRS 3:n mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa;

ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa IFRS 3:n mukaisesti arvostettuna; ja

iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen oman pääoman ehtoisen osuuden hankinta-ajankohdan käypä arvo.

b) yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS 3 mukaisesti arvostettuna.

Liikearvon kohdistaminen

C2 Tämän standardin kappaleen 80 mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo on kohdistettava kaikille niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista, riippumatta siitä, kohdistetaanko näille yksiköille tai niiden ryhmille hankinnan kohteen muita varoja tai velkoja. On mahdollista, että osa liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista kohdistetaan sellaiselle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jossa määräysvallattomilla omistajilla ei ole osuutta.

▼M12

Arvonalentumistestaus

C3 Arvonalentumistestauksessa rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää verrataan rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon.

C4 Jos yhteisö arvostaa määräysvallattomien omistajien osuuden niiden suhteellisena osuutena tytäryrityksen hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta eikä arvosta sitä käypään arvoon, määräysvallattomille omistajille kuuluva liikearvo sisällytetään asianomaisen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään, mutta sitä ei merkitä emoyrityksen konsernitilinpäätökseen. Tästä seuraa, että yhteisön on brutotettava kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo niin, että se sisältää määräysvallattomille omistajille kuuluvan liikearvon. Tätä oikaistua kirjanpitoarvoa verrataan sitten yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään sen ratkaisemiseksi, onko rahavirtaa tuottavan yksikön arvo alentunut.

Arvonalentumistappion kohdistaminen

C5 Tunnistettu arvonalentumistappio on kappaleen 104 mukaan kohdistettava ensin vähentämään kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa ja sen jälkeen yksikön muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

C6 Jos tytäryritys tai tytäryrityksen osa, jossa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, on itse rahavirtaa tuottava yksikkö, arvonalentumistappio jaetaan emoyrityksen ja määräysvallattomien omistajien kesken samalla perusteella kuin voitto tai tappio jaetaan niiden kesken.

C7 Jos tytäryritys tai tytäryrityksen osa, jossa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, on osa suurempaa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, liikearvon arvonalentumistappiot kohdistetaan niille rahavirtaa tuottaville yksiköille, joissa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, ja niille osille, joissa sitä ei ole. Arvonalentumistappiot tulisi kohdistaa rahavirtaa tuottavan yksikön osille seuraavilla perusteilla:

a) siltä osin kuin arvon alentuminen liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyvään liikearvoon, osille kuuluvien liikearvojen arvonalentumista edeltävien kirjanpitoarvojen perusteella; ja

b) siltä osin kuin arvon alentuminen liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyviin yksilöitävissä oleviin varoihin, osien yksilöitävissä olevien nettovarojen arvonalentumista edeltävien kirjanpitoarvojen perusteella. Tällainen arvon alentuminen kohdistetaan kunkin yksikön osien omaisuuserille tasasuhteisesti kuhunkin osaan sisältyvien omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Niissä osissa, joissa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, arvonalentumistappio jaetaan emoyrityksen ja määräysvallattomien omistajien kesken samalla perusteella kuin voitto tai tappio jaetaan niiden kesken.

C8 Jos määräysvallattomille omistajille kuuluva arvonalentumistappio liittyy liikearvoon, jota ei ole merkitty emoyrityksen konsernitilinpäätökseen (ks. kappale C4), tätä arvon alentumista ei kirjata liikearvon arvonalentumistappioksi. Tällöin vain emoyritykselle kohdistettuun liikearvoon liittyvä arvon alentuminen kirjataan liikearvon arvonalentumistappioksi.

C9 Havainnollistava esimerkki 7 selventää arvonalentumistestin tekemistä ei kokonaan omistetulle, liikearvoa sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 37

Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että varauksiin, ehdollisiin velkoihin ja ehdollisiin varoihin sovelletaan asianmukaisia kirjauskriteereitä ja arvostusperusteita ja että liitetiedoissa esitetään riittävästi tietoa, jotta käyttäjät pystyvät ymmärtämään niiden luonnetta, toteutumisajankohtaa ja suuruutta.

SOVELTAMISALA

1. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta:

   a) niitä, jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen; ja

   b) [poistettu]

   c) niitä, joihin sovelletaan jotakin muuta standardia.

2. Tätä standardia ei sovelleta IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan kuuluviin rahoitusinstrumentteihin (mukaan lukien takaukset).

3. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole täyttänyt lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa. Tämä standardi ei koske myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, paitsi jos ne ovat tappiollisia.

4. [poistettu]

▼M12

5. Kun jossakin muussa standardissa käsitellään tietyntyyppisiä varauksia, ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja, yhteisö soveltaa tämän standardin sijasta kyseistä standardia. Joitakin varaustyyppejä käsitellään esimerkiksi standardeissa, jotka koskevat:

▼B

   a) pitkäaikaishankkeita (ks. IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*);

   b) tuloveroja (ks. IAS 12 *Tuloverot*);

   c) vuokrasopimuksia (ks. IAS 17 *Vuokrasopimukset*). Koska IAS 17 ei kuitenkaan sisällä erityisiä vaatimuksia sellaisten tappiollisiksi muuttuneiden vuokrasopimusten käsittelystä, jotka eivät ole rahoitusleasingsopimuksia, tämä standardi koskee tällaisia tapauksia;

   d) työsuhde-etuuksia (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*); ja

   e) vakuutussopimukset (ks. IFRS 4 *Vakuutussopimukset*). Tämä standardi koskee kuitenkin vakuutuksenantajien varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja, lukuun ottamatta IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin vakuutussopimuksiin perustuvia velvoitteita ja oikeuksia.

6. Eräät varauksina käsiteltävät erät saattavat liittyä tuottojen kirjaamiseen, esimerkiksi yhteisön antaessa takuita palkkiota vastaan. Tässä standardissa ei käsitellä tuottojen kirjaamista. IAS 18:ssa *Tuotot* määritellään tilanteet, joissa tuotot kirjataan, ja se sisältää käytännön ohjeistusta tulouttamiskriteerien soveltamiseen. Tämä standardi ei muuta IAS 18:aan sisältyviä vaatimuksia.

▼B

7. Tässä standardissa varaukset määritellään veloiksi, joiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma. Joissakin maissa termiä ”varaus” käytetään myös esimerkiksi poistojen, omaisuuserien arvonalentumisten ja luottotappiokirjausten yhteydessä: nämä ovat omaisuuserien kirjanpitoarvon oikaisuja, eikä niitä käsitellä tässä standardissa.

8. Toisissa standardeissa määrätään tarkemmin, aktivoidaanko menot vai kirjataanko ne kuluiksi. Näitä kysymyksiä ei käsitellä tässä standardissa. Tämä standardi ei näin ollen estä eikä vaadi varausta tehtäessä kirjattavien menojen aktivoimista.

9. Tämä standardi koskee uudelleenjärjestelyjä varten tehtyjä varauksia (lopetetut toiminnot mukaan lukien). Silloin kun uudelleenjärjestely vastaa lopetetun toiminnon määritelmää, IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* saattaa edellyttää lisätietojen esittämistä.

MÄÄRITELMÄT

10. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Varaus on velka, jonka toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma.

Velka on aikaisempien tapahtumien seurauksena yhteisölle syntynyt olemassa oleva velvoite, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä.

Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tapahtuma, joka synnyttää oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, joka johtaa siihen, että yhteisölle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite.

Oikeudellinen velvoite on velvoite, joka johtuu:

a) sopimuksesta (sen eksplisiittisten tai implisiittisten ehtojen kautta);

b) lainsäädännöstä; tai

c) muusta oikeudellisesta toimesta.

Tosiasiallinen velvoite on velvoite, joka johtuu yhteisön toiminnasta siten, että:

a) yhteisö on osoittanut toisille osapuolille vakiintuneen toimintatavan, julkistettujen toimintaperiaatteiden tai äskettäisen riittävän yksityiskohtaisen ilmoituksen perusteella ottavansa hoitaakseen tiettyjä velvollisuuksia; ja

b) yhteisö on näin ollen antanut toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet.

Ehdollinen velka on:

a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai

b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

   i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; tai

   ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

▼B

Ehdollinen omaisuuserä on mahdollinen omaisuuserä, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa.

Tappiollinen sopimus on sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.

Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko:

a) yhteisön harjoittaman liiketoiminnan laajuutta; tai

b) tapaa, jolla tätä liiketoimintaa harjoitetaan.

Varaukset ja muut velat

11. Varaukset ovat erotettavissa muista veloista, kuten osto- ja siirtoveloista, koska niihin liittyvän velvoitteen täyttämiseksi vaadittavan vastaisen menon toteutumisajankohta tai määrä on epävarma. Sen sijaan:

a) ostovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu ja jotka on laskutettu tai joista on tehty asianmukainen sopimus toimittajan kanssa; ja

b) siirtovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu, mutta joista ei ole suoritettu maksua, joita ei ole laskutettu tai joista ei ole tehty asianmukaista sopimusta toimittajan kanssa, mukaan lukien velat henkilöstölle (esimerkiksi ansaittuihin lomapalkkoihin liittyvät erät). Vaikka siirtovelkojen määrä ja toteutumisajankohta on joskus tarpeen arvioida, epävarmuus on yleensä paljon pienempi kuin varausten ollessa kysymyksessä.

Siirtovelat esitetään usein taseessa osana osto- ja muita velkoja, kun taas varaukset esitetään omana eränään.

Varausten ja ehdollisten velkojen suhde toisiinsa

12. Yleisesti voidaan sanoa, että kaikki varaukset ovat ehdollisia, koska niiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma. Tässä standardissa sanaa ”ehdollinen” käytetään kuitenkin sellaisista veloista ja varoista, joita ei merkitä taseeseen, koska niiden olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole täysin yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa. Sanaa ”ehdollinen velka” käytetään lisäksi veloista, jotka eivät täytä kirjaamisedellytyksiä.

13. Tässä standardissa erotetaan toisistaan:

a) varaukset — jotka merkitään velaksi taseeseen (olettaen, että ne pystytään arvioimaan luotettavasti), koska ne ovat olemassa olevia velvoitteita ja koska on todennäköistä, että velvoitteiden täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; ja

b) ehdolliset velat — joita ei merkitä taseeseen velaksi, koska ne ovat joko:

   i) mahdollisia velvoitteita, koska ei ole vielä varmistunut, onko yhteisöllä sellainen olemassa oleva velvoite, joka saattaisi johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä; tai

▼B

ii) olemassa olevia velvoitteita, jotka eivät täytä tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä (joko siksi, että ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä tai siksi, että velvoitteen määrä ei ole arvioitavissa riittävän luotettavasti).

KIRJAAMINEN

Varaukset

14. Varaus on merkittävä taseeseen, kun:

a) yhteisölle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen);

b) on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; ja

c) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Mikäli nämä ehdot eivät täyty, varausta ei saa merkitä taseeseen.

Olemassa oleva velvoite

15. Vain harvoissa tapauksissa ei ole selvää, onko yhteisölle syntynyt olemassa oleva velvoite. Tällöin katsotaan, että aikaisempi tapahtuma aiheuttaa olemassa olevan velvoitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yhteisöllä on ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole.

16. Lähes aina on selvää, onko aikaisempi tapahtuma synnyttänyt olemassa olevan velvoitteen. Harvoissa tapauksissa, esimerkiksi oikeudenkäynnin ollessa kyseessä, saattaa olla erimielisyyttä siitä, ovatko tietyt tapahtumat toteutuneet tai johtavatko kyseiset tapahtumat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen. Tällöin yhteisö ratkaisee, ottaen huomioon kaiken käytettävissä olevan näytön (esimerkiksi asiantuntijalausunnot), onko sillä ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite. Huomioon otettavaan näyttöön kuuluu kaikki ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisiin tapahtumiin perustuva lisänäyttö. Jos tällaisen näytön perusteella:

a) on todennäköisempää, että yhteisöllä on ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole, yhteisö kirjaa varauksen (mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät); ja

b) on todennäköisempää, että ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ ei ole olemassa olevaa velvoitetta, yhteisö ilmoittaa ehdollisen velan tilinpäätöksessään liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

Aikaisempi tapahtuma

17. Aikaisempaa tapahtumaa, joka johtaa olemassa olevan velvoitteen syntymiseen, kutsutaan velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi. Jotta tapahtuma olisi velvoitteen synnyttävä tapahtuma, on välttämätöntä, että yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tapahtuman synnyttämän velvoitteen täyttäminen. Näin on vain:

a) jos velvoitteen täyttäminen on oikeudellisesti toimeenpantavissa; tai

▼B

b) tosiasiallisen velvoitteen olleessa kysymyksessä, jos tapahtuma (joka saattaa olla yhteisön oma toimenpide) antaa toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö tulee täyttämään velvoitteensa.

18. Tilinpäätös esittää yhteisön taloudellisen tilanteen raportointikauden päättyessä eikä sen mahdollista tilannetta tulevaisuudessa. Sen vuoksi taseeseen ei merkitä varausta vastaisesta toiminnasta aiheutuvia menoja varten. Yhteisön taseeseen merkitään vain ne velat, jotka ovat olemassa ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄.

19. Varauksena merkitään taseeseen vain ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yhteisön tulevista toimista (ts. sen liiketoiminnan harjoittamisesta tulevaisuudessa). Esimerkkejä tällaisista velvoitteista ovat rangaistusseuraamukset tai lainvastaisen ympäristövahingon korjaamisesta johtuvat menot, joiden molempien suorittaminen saattaa johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä riippumatta yhteisön omista tulevista toimista. Samoin yhteisö kirjaa varauksen öljysäiliön tai ydinvoimalan purkamisesta johtuvia menoja varten siltä osin kuin yhteisö on velvollinen korjaamaan jo aiheutetut vahingot. Toisaalta yhteisöllä saattaa olla markkinoilta tulevien paineiden tai oikeudellisten vaatimusten vuoksi aikomus tai tarve toteuttaa menoja toimiakseen tietyllä tavalla tulevaisuudessa (esimerkiksi asentamalla savusuodattimet tietyntyyppiseen tehtaaseen). Koska yhteisö voi välttää vastaiset menot omilla vastaisilla toimenpiteillään, esimerkiksi muuttamalla toimintatapaansa, sillä ei ole tosiasiallista velvoitetta tätä vastaista menoa koskien, eikä varausta kirjata.

20. Velvoite edellyttää aina toista osapuolta, jota kohtaan kyseinen velvoite on olemassa. Ei ole kuitenkaan välttämätöntä pystyä nimeämään sitä osapuolta, jota kohtaan yhteisöllä on velvoite — velvoitehan voi olla myös suurta yleisöä kohtaan. Koska velvoite käsittää aina sitoumuksen toista osapuolta kohtaan, tästä seuraa, että toimivan johdon tai hallituksen päätös ei synnytä tosiasiallista velvoitetta ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄, paitsi jos päätöksestä on ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivää ◄ tiedotettu niille, joihin se vaikuttaa, riittävän yksityiskohtaisella tavalla, jotta he saavat riittävän perusteen odottaa, että yhteisö tulee täyttämään velvollisuutensa.

21. Tapahtuma, joka ei synnytä velvoitetta välittömästi, saattaa synnyttää sen myöhempänä ajankohtana lainmuutoksista johtuen tai koska jokin yhteisön oma toimenpide (esimerkiksi yksityiskohtainen julkinen tiedote) synnyttää tosiasiallisen velvoitteen. Esimerkiksi kun on aiheutunut ympäristövahinko, yhteisöllä ei mahdollisesti ole velvollisuutta korjata sen vaikutuksia. Vahingon aiheuttaminen saattaa kuitenkin muuttua velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi, kun uusi laki vaatii jo syntyneen vahingon korjaamista tai kun yhteisö hyväksyy korjaamisvelvollisuutensa julkisesti tavalla, joka synnyttää tosiasiallisen velvoitteen.

22. Kun esitetyn uuden lain yksityiskohtia ei ole vielä lyöty lukkoon, velvoite syntyy vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että lainsäädäntö toteutuu esityksen mukaisena. Tässä standardissa tällaista velvoitetta käsitellään oikeudellisena velvoitteena. Lainsäädäntöolosuhteisiin liittyvistä eroista johtuen ei ole mahdollista määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka tekisi lain säätämisestä käytännössä varman. On usein mahdotonta olla käytännössä varma lain säätämisestä ennen kuin se on tosiasiallisesti annettu.

▼B

Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yhteisöstä

23. Jotta velka olisi merkittävissä taseeseen, on sen lisäksi, että yhteisöllä on olemassa oleva velvoite, myös oltava todennäköistä, että yhteisöstä siirtyy pois taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja velvoitteen täyttämiseksi. Tässä standardissa ([1]) voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä tai jotain muuta tapahtumaa pidetään todennäköisenä, jos tapahtuman toteutuminen on todennäköisempää kuin sen toteutumatta jääminen, ts. jos todennäköisyys sille, että tapahtuma toteutuu, on suurempi kuin sille, että se ei toteudu. Jos velvoitteen olemassaolo ei ole todennäköistä, tilinpäätöksessä ilmoitetaan ehdollinen velka liitetietona, paitsi milloin taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä on erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

24. Jos samankaltaisia velvoitteita on useita (esim. tuotteisiin liittyviä takuusitoumuksia tai muita vastaavanlaisia sopimuksia), todennäköisyys sille, että velvoitteen täyttäminen edellyttää voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä, määritetään pitäen velvoitteiden luokkaa yhtenä kokonaisuutena. Vaikka voimavarojen poissiirtymisen todennäköisyys saattaa olla yksittäisen erän osalta pieni, voi hyvinkin olla todennäköistä, että koko velvoitteiden luokan täyttäminen edellyttää jonkin verran voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä. Mikäli näin on, varaus kirjataan (jos muut kirjaamisedellytykset täyttyvät).

Luotettava arvio velvoitteesta

25. Arvioiden käyttäminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta. Tämä pätee erityisesti varauksiin, jotka ovat luonteeltaan epävarmempia kuin useimmat muut tase-erät. Äärimmäisen harvoja tapauksia lukuun ottamatta yhteisö pystyy määrittämään mahdollisten tulemien vaihteluvälin ja voi näin ollen tehdä arvion, joka on riittävän luotettava käytettäväksi varauksen kirjaamiseen.

26. Siinä äärimmäisen poikkeuksellisessa tapauksessa, ettei luotettavaa arviota ole tehtävissä, on olemassa velka, joka ei ole merkittävissä taseeseen. Kyseinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetiedoissa ehdollisena velkana (ks. kappale 86).

Ehdolliset velat

27. Yhteisö ei saa merkitä ehdollista velkaa taseeseen.

28. Ehdollinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 86 mukaisella tavalla, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä.

29. Jos yhteisö vastaa velvoitteesta yhteisvastuullisesti, sitä osuutta velvoitteesta, joka toisten osapuolten odotetaan hoitavan, käsitellään ehdollisena velkana. Yhteisö kirjaa varauksen siitä velvoitteen osasta, josta johtuen taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä on todennäköistä, lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvinaisia tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota.

([1]) Sanan ”todennäköinen” tulkitseminen tässä standardissa tarkoittamaan ”toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen” ei välttämättä päde muissa standardeissa.

▼B

30. Ehdolliset velat saattavat kehittyä alun perin ennakoidusta poikkeavalla tavalla. Sen vuoksi niitä arvioidaan jatkuvasti sen toteamiseksi, onko taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä tullut todennäköiseksi. Mikäli tulee todennäköiseksi, että jokin aikaisemmin ehdollisena velkana käsitelty erä edellyttää vastaisen taloudellisen hyödyn poistumista yhteisöstä, merkitään varaus sen kauden tilinpäätökseen, jonka aikana todennäköisyyden aste muuttuu (lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvoja tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota).

Ehdolliset varat

31. Yhteisö ei saa merkitä ehdollista omaisuuserää taseeseen.

32. Ehdolliset varat johtuvat suunnittelemattomista tai muista odottamattomista tapahtumista, joiden perusteella tulee mahdolliseksi, että yhteisön hyväksi koituu taloudellista hyötyä. Esimerkkinä on vaade, jota yhteisö ajaa sellaisten oikeusprosessien avulla, joiden lopputulos on epävarma.

33. Ehdollisia varoja ei merkitä tilinpäätökseen, koska tämä saattaisi johtaa sellaisten tuottojen kirjaamiseen, jotka eivät ehkä koskaan realisoidu. Jos tuoton realisoituminen kuitenkin on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen omaisuuserä, ja sen merkitseminen taseeseen on asianmukaista.

34. Ehdollinen omaisuuserä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 89 mukaisella tavalla, jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä.

35. Ehdollisia varoja arvioidaan jatkuvasti sen varmistamiseksi, että niiden muutokset otetaan asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä. Mikäli taloudellisen hyödyn koituminen yhteisön hyväksi on tullut käytännössä varmaksi, omaisuuserä ja siihen liittyvä tuotto merkitään sen kauden tilinpäätökseen, jonka aikana muutos tapahtuu. Jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on tullut todennäköiseksi, yhteisö esittää ehdollisen omaisuuserän tilinpäätöksessään liitetietona (ks. kappale 89).

ARVOSTAMINEN

Paras arvio

36. Varauksena kirjattavan määrän on vastattava parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄.

37. Paras arvio menoista, jotka olemassa olevan velvoitteen täyttäminen ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ edellyttää, on se määrä, jonka yhteisö järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Velvoitteen täyttäminen tai siirtäminen ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ on usein mahdotonta tai kohtuuttoman kallista. Arvioitu määrä, jonka yhteisö järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään tai siirtäessään velvoitteen, vastaa kuitenkin parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄.

38. Arviot tulemasta ja taloudellisesta vaikutuksesta perustuvat yhteisön johdon harkintaan, jota täydentävät vastaavanlaisista liiketoimista saatu kokemus ja joissakin tapauksissa riippumattomien asiantuntijoiden lausunnot. Huomioon otettavaan näyttöön kuuluu myös kaikkien ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisten tapahtumien tuoma lisänäyttö.

▼B

39. Varauksena kirjattavaan määrään liittyviä epävarmuustekijöitä käsitellään eri tavoin tilanteesta riippuen. Jos määritettävänä oleva varaus käsittää suuren joukon eriä, velvoite arvioidaan painottamalla mahdolliset tulemat niihin liittyvillä todennäköisyyksillä. Tämän tilastollisen arviointimenetelmän nimi on ”odotusarvo”. Varauksesta tulee näin ollen erisuuruinen riippuen siitä, onko tietyn suuruisen tappion todennäköisyys esimerkiksi 60 vai 90 prosenttia. Jos mahdolliset tulemat sijoittuvat jatkuvalle vaihteluvälille ja vaihteluvälin jokainen piste on yhtä todennäköinen kuin muut, käytetään vaihteluvälin keskipistettä.

Esimerkki

Yhteisö myy tuotteita, joihin liittyy takuu, jonka mukaan asiakkaille korvataan kaikista sellaisista valmistusvirheistä johtuvat korjausmenot, jotka havaitaan kuuden ensimmäisen kuukauden kuluessa ostosta lukien. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin vähäisiä vikoja, tästä aiheutuisi 1 miljoonan korjausmenot. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin suuria vikoja, tästä aiheutuisi 4 miljoonan korjausmenot. Yhteisön aikaisempi kokemus ja tulevaisuuden odotukset osoittavat, että tulevana vuonna 75 prosentissa myydyistä tuotteista ei ole mitään vikaa, 20 prosentissa myydyistä tuotteista on vähäisiä vikoja ja 5 prosentissa tuotteista on suuria vikoja. Kappaleen 24 mukaisesti yhteisö arvioi takuuvelvoitteesta johtuvan voimavarojen poistumisen todennäköisyyden kokonaisuutena.

Korjausmenojen odotusarvo on:

(75 % nollasta) + (20 % 1 miljoonasta) + (5 % 4 miljoonasta) = 400 000

40. Yksittäistä velvoitetta arvostettaessa todennäköisin tulema saattaa olla paras arvio velan määrästä. Myös tällöin yhteisö ottaa kuitenkin huomioon myös muut mahdolliset tulemat. Jos valtaosa muista mahdollisista tulemista on korkeampia tai alempia kuin todennäköisin tulema, paras arvio on korkeampi tai alempi. Jos yhteisö joutuu esimerkiksi korjaamaan merkittävän vian suuressa asiakkaalle rakennetussa tehtaassa, yksittäinen todennäköisin tulema saattaa olla, että korjaus onnistuu ensimmäisellä yrittämällä ja siitä aiheutuu 1 000:n suuruiset menot, mutta varaus kirjataan suurempana, jos on huomattavan todennäköistä, että yrityksiä tarvitaan lisää.

41. Varaus määritetään ennen veroja, sillä varauksen ja sen muutosten verovaikutuksia käsitellään IAS 12:n mukaisesti.

Riskit ja epävarmuustekijät

42. Riskit ja epävarmuustekijät, joita moniin tapahtumiin ja olosuhteisiin väistämättä liittyy, on otettava huomioon tehtäessä parasta arviota varauksen määrästä.

▼B

43. Riski kuvaa tuleman vaihtelua. Riskiin perustuva oikaisu saattaa lisätä määritettävän velan suuruutta. Epävarmuuden vallitessa suoritettava harkinta edellyttää varovaisuutta, jotta tuottoja tai varoja ei esitetä todellista suurempina eikä kuluja tai velkoja todellista pienempinä. Epävarmuus ei kuitenkaan oikeuta tekemään liian suuria varauksia tai esittämään velkoja tietoisesti todellista suurempina. Jos esimerkiksi erityisen epäsuotuisasta tulemasta johtuvat ennakoidut menot on arvioitu varovaisuutta noudattaen, kyseistä tulemaa ei käsitellä tarkoituksellisesti todennäköisempänä kuin se realistisesti katsottuna on. Huolellisuus on tarpeen, jotta estetään riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevat päällekkäiset oikaisut, jotka johtavat liian suureen varaukseen.

44. Tiedot toteutuviin menoihin liittyvistä epävarmuustekijöistä annetaan tilinpäätöksessä kappaleen 85(b) mukaisesti.

Nykyarvo

45. Jos rahan aika-arvon vaikutus on olennainen, varauksen määrän on oltava niiden menojen nykyarvo, joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän.

46. Varaukset, jotka liittyvät pian ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen yhteisöstä poistuviin rahavirtoihin, ovat rahan aika-arvosta johtuen rasitteeltaan suurempia kuin varaukset, joihin liittyvät samansuuruiset rahavirrat toteutuvat myöhemmin. Sen vuoksi varaukset diskontataan, jos vaikutus on olennainen.

47. Diskonttauskoron (tai -korkojen) on oltava ennen veroja määritetty korko (tai määritettyjä korkoja), joka kuvastaa (tai jotka kuvastavat) markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja kyseistä velkaa koskevista erityisriskeistä. Diskonttauskorko (tai -korot) eivät saa kuvastaa riskejä, jotka on jo otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirtoja koskevia ennusteita.

Vastaiset tapahtumat

48. Vastaiset tapahtumat, jotka saattavat vaikuttaa velvoitteen täyttämisen edellyttämään rahamäärään, on otettava huomioon varauksen määrässä, jos niiden toteutumisesta on riittävästi objektiivista näyttöä.

49. Odotettavissa olevat vastaiset tapahtumat saattavat olla varauksia määritettäessä erityisen tärkeitä. Yhteisö voi esimerkiksi uskoa, että vastaiset teknologian muutokset pienentävät menoja, jotka aiheutuvat sijaintipaikan puhdistamisesta sen käyttöajan päätyttyä. Taseeseen merkittävä määrä kuvastaa teknisesti pätevien, puolueettomien tarkastelijoiden järkeviä odotuksia, ottaen huomioon kaiken saatavilla olevan näytön puhdistamisajankohtana käytettävissä olevasta teknologiasta. Täten on perusteltua ottaa huomioon esimerkiksi ennakoidut kustannusten vähennykset, jotka liittyvät lisääntyneeseen kokemukseen olemassa olevan teknologian soveltamisesta tai odotettavissa olevat menot, jotka johtuvat olemassa olevan teknologian soveltamisesta laajempaan tai monimutkaisempaan puhdistusoperaatioon kuin mitä on aikaisemmin toteutettu. Yhteisö ei kuitenkaan ennakoi kokonaan uuden puhdistusteknologian kehittymistä, jollei sitä tue riittävä objektiivinen näyttö.

▼B

50. Mahdollisen uuden lainsäädännön vaikutus otetaan huomioon olemassa olevaa velvoitetta määritettäessä silloin, kun on riittävästi objektiivista näyttöä siitä, että lain säätäminen on käytännössä varmaa. Käytännössä esiintyvien erilaisten olosuhteiden vuoksi on mahdotonta määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka aina antaisi riittävästi objektiivista näyttöä. Näyttöä edellytetään sekä siitä, mitä lainsäädäntö tulee vaatimaan että siitä, onko sen toteutuminen ja toimeenpaneminen asianmukaisessa järjestyksessä käytännössä varmaa. Useissa tapauksissa riittävää objektiivista näyttöä ei ole olemassa ennen kuin uusi laki on säädetty.

Odotettavissa olevat omaisuuserien luovutukset

51. Omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei saa ottaa huomioon varausta määritettäessä.

52. Omaisuuserien odotetuista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon varausta määritettäessä, vaikka odotettu luovutus liittyisi läheisesti tapahtumaan, joka on aiheuttanut varauksen. Sen sijaan yhteisö kirjaa omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvat voitot ajankohtana, josta määrätään tarkemmin kyseisiä varoja koskevassa standardissa.

SAATAVAT KORVAUKSET

53. Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus on kirjattava siinä ja vain siinä tapauksessa, että sen saaminen on käytännössä varmaa, jos yhteisö täyttää velvoitteen. Korvausta on käsiteltävä erillisenä omaisuuseränä. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi.

54. ►M5 Laajassa tuloslaskelmassa ◄ varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettyinä.

55. Joskus yhteisö voi odottaa toisen osapuolen maksavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämiseksi edellytettävät menot kokonaan tai osaksi (esimerkiksi vakuutussopimusten, vahingonkorvausehtojen tai toimittajien takuuehtojen mukaisesti). Toinen osapuoli voi joko korvata yhteisön suorittamat maksut tai hoitaa maksut suoraan.

56. Useimmiten yhteisö vastaa edelleen koko kyseessä olevasta määrästä niin, että yhteisö joutuisi suorittamaan koko määrän, jos kolmas osapuoli jostakin syystä laiminlöisi maksunsa. Tässä tilanteessa varaus kirjataan velan koko määrää vastaavana, ja odotettavissa oleva korvaus kirjataan erilliseksi omaisuuseräksi silloin, kun korvauksen saaminen on käytännössä varmaa, jos yhteisö hoitaa velan.

57. Joissakin tapauksissa yhteisö ei ole vastuussa kysymyksessä olevista menoista kolmannen osapuolen laiminlyödessä maksunsa. Tällöin yhteisöllä ei ole kyseisiin menoihin perustuvaa velkaa, eikä menoja sisällytetä varaukseen.

58. Kuten kappaleessa 29 todetaan, velvoite, josta yhteisö vastaa yhteisvastuullisesti, on ehdollinen velka siltä osin kuin toisten osapuolten odotetaan hoitavan kyseisen velvoitteen.

▼B

VARAUSTEN MUUTOKSET

59. Varauksia on tarkasteltava jokaisena ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, ja niitä on oikaistava siten, että ne kuvastavat tarkasteluhetken parasta arviota. Mikäli ei enää ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä, varaus on peruutettava.

60. Jos käytetään diskonttausta, varauksen määrä suurenee jokaisella kaudella ajan kulumista kuvastaen. Tämä lisäys kirjataan vieraan pääoman menoiksi.

VARAUSTEN KÄYTTÖ

61. Varausta on käytettävä vain niiden menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.

62. Vain ne menot, jotka liittyvät alkuperäiseen varaukseen, kirjataan sitä vastaan. Jos menoja kirjattaisiin toista tarkoitusta varten tehtyä varausta vastaan, kätkettäisiin kahden erilaisen tapahtuman vaikutukset.

KIRJAUS- JA ARVOSTUSSÄÄNTÖJEN SOVELTAMINEN

Vastaiset liiketoiminnan tappiot

63. Vastaisia liiketoiminnan tappioita varten ei saa kirjata varauksia.

64. Vastaiset liiketoiminnan tappiot eivät vastaa kappaleessa 10 esitettyä velan määritelmää eivätkä kappaleessa 14 esitettyjä yleisiä kirjaamisedellytyksiä.

65. Se, että vastaisia liiketoiminnan tappioita on odotettavissa, on viite siitä, että tiettyjen toimintaan liittyvien omaisuuserien arvo saattaa olla alentunut. Yhteisö tekee näille omaisuuserille arvonalentumistestin IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

Tappiolliset sopimukset

66. Jos yhteisöllä on tappiollinen sopimus, sopimuksen mukainen olemassa oleva velvoite on kirjattava ja määritettävä varauksena.

67. Monet sopimukset (esimerkiksi eräät rutiininomaiset ostotilaukset) voidaan purkaa maksamatta korvausta toiselle osapuolelle, ja siksi ei ole syntynyt velvoitetta. Toiset sopimukset synnyttävät molemmille sopijaosapuolille sekä oikeuksia että velvoitteita. Jos toteutuneet tapahtumat tekevät tällaisesta sopimuksesta tappiollisen, sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, ja on syntynyt taseeseen merkittävä velka. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset, jotka eivät ole tappiollisia, jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

68. Tappiollinen sopimus määritellään tässä standardissa sopimukseksi, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn. Sopimuksen mukaiset väistämättömät menot kuvastavat pienintä sopimuksen purkamisesta aiheutuvien nettomenojen määrää, joka on yhtä suuri kuin sopimuksen mukaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavien menojen määrä tai sopimusvelvoitteiden täyttämisen laiminlyönnistä aiheutuva korvausten tai rangaistusseuraamusten määrä, sen mukaan kumpi niistä on pienempi.

69. Ennen kuin tappiollista sopimusta varten kirjataan erillinen varaus, yhteisö kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot, jotka ovat syntyneet kyseiseen sopimukseen kohdistuvista omaisuuseristä (ks. IAS 36).

▼B

Uudelleenjärjestely

70. Seuraavassa on esimerkkejä tapahtumista, jotka saattavat olla uudelleenjärjestelyn määritelmän mukaisia:

a) toimialan myynti tai lakkauttaminen;

b) toimipaikkojen sulkeminen jossakin maassa tai jollakin alueella taikka liiketoiminnan siirtäminen maasta toiseen tai alueelta toiselle;

c) johdon rakenteen muutokset, esimerkiksi yhden johtamistason poistaminen; ja

d) perustavaa laatua olevat uudelleenorganisoinnit, joilla on olennainen vaikutus yhteisön toimintojen luonteeseen ja painopisteeseen.

71. Uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten kirjataan varaus vain silloin, kun kappaleessa 14 esitetyt varausten kirjaamista koskevat yleiset edellytykset täyttyvät. Kappaleissa 72–83 esitetään, miten yleisiä kirjaamisedellytyksiä sovelletaan uudelleenjärjestelyihin.

72. Uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy vain silloin, kun yhteisö:

a) on laatinut uudelleenjärjestelyä koskevan yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman, jossa määritellään vähintään:

i) liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota järjestely koskee;

ii) pääasialliset toimipaikat, joihin järjestely vaikuttaa;

iii) niiden henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu lukumäärä, joille tullaan suorittamaan korvausta työsuhteen päättymisestä;

iv) toteutuvat menot; ja

v) milloin suunnitelma pannaan toimeen; sekä

b) on antanut niille, joihin järjestely vaikuttaa, riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpanon tai tiedottamalla suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.

73. Näyttöä siitä, että yhteisö on aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon, olisi esimerkiksi tuotantolaitoksen purkaminen, omaisuuden myynti tai julkinen tiedottaminen suunnitelman keskeisistä kohdista. Julkinen tiedottaminen uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista synnyttää tosiasiallisen velvoitteen vain, jos se toteutetaan sillä tavalla ja niin yksityiskohtaisesti (ts. ilmoittamalla suunnitelman keskeiset kohdat), että se antaa toisille osapuolille, kuten esimerkiksi asiakkaille, tavarantoimittajille ja henkilöstölle (tai heidän edustajilleen), riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

74. Jotta suunnitelma riittäisi synnyttämään tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun siitä tiedotetaan niille, joihin se vaikuttaa, suunnitelman toimeenpanemisen pitää olla suunniteltu alkavan niin pian kuin mahdollista ja saatettavan loppuun sellaisen ajan kuluessa, etteivät merkittävät muutokset suunnitelmaan ole todennäköisiä. Mikäli on odotettavissa, että uudelleenjärjestelyn aloittamiseen kuluu pitkä aika tai että uudelleenjärjestelyn toteuttaminen kestää kohtuuttoman kauan, on epätodennäköistä, että suunnitelma antaisi toisille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö on tarkasteluhetkellä sitoutunut uudelleenjärjestelyyn, koska aikaväli antaa yhteisölle mahdollisuuksia muuttaa suunnitelmiaan.

▼B

75. Toimivan johdon tai hallituksen ennen ►M5 raportointikauden päättymispäivää ◄ tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä yhteisölle ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ tosiasiallista velvoitetta, ellei yhteisö ole ennen ►M5 raportointikauden päättymispäivää ◄:

a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa; tai

b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sen riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

Jos yhteisö aloittaa uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon tai ilmoittaa sen keskeisistä kohdista niille, joita se koskee, vasta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen, IAS 10 ►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *jälkeiset tapahtumat* edellyttää tietojen antamista tilinpäätöksessä, jos uudelleenjärjestely on olennainen ja tietojen esittämättä jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

76. Vaikka johdon tekemä päätös yksinään ei synnytä tosiasiallista velvoitetta, velvoite voi aiheutua toisista aikaisemmin toteutuneista tapahtumista yhdessä tällaisen päätöksen kanssa. Esimerkiksi irtisanomiskorvauksia koskevat neuvottelut henkilöstön edustajien kanssa tai toiminnon myyntiä koskevat neuvottelut ostajien kanssa saattavat olla loppuunvietyjä ja vain hallituksen hyväksymistä vailla. Heti kun tämä hyväksyminen on saatu ja siitä on tiedotettu toisille osapuolille, yhteisöllä on uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite, mikäli kohdassa 72 mainitut ehdot toteutuvat.

77. Joissakin maissa ylin päätösvalta on hallituksella, jonka jäseniin kuuluu myös muiden sidosryhmien kuin johdon (esimerkiksi henkilöstön) edustajia, tai tällaisille edustajille on mahdollisesti ilmoitettava asiasta ennen hallituksen päätöstä. Koska tällaisen hallituksen tekemä päätös edellyttää tiedonantoa kyseisille edustajille, päätös saattaa johtaa uudelleenjärjestelyä koskevan tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen.

78. Toiminnon myyntiä koskeva velvoite syntyy vasta silloin, kun yhteisö on sitoutunut myyntiin, ts. kun sitova myyntisopimus on tehty.

79. Vaikka yhteisö on tehnyt toiminnon myyntiä koskevan päätöksen ja tiedottanut siitä julkisesti, se ei voi olla sitoutunut myyntiin ennen kuin ostaja on yksilöity ja sitova myyntisopimus on tehty. Ennen kuin sitova myyntisopimus on tehty, yhteisö pystyy muuttamaan mieltään, ja sen täytyykin muuttaa menettelyään, jos ostajaa ei löydy hyväksyttävillä ehdoilla. Kun toiminnon myynti nähdään osana uudelleenjärjestelyä, toimintoon liittyvien varojen mahdollinen arvonalentuminen tarkistetaan IAS 36:n mukaisesti. Silloin kun myynti on vain yksi osa uudelleenjärjestelyä, kyseisen uudelleenjärjestelyn muista osista voi syntyä tosiasiallinen velvoite ennen sitovan myyntisopimuksen tekemistä.

80. Uudelleenjärjestelyvaraukseen on sisällytettävä vain uudelleenjärjestelystä johtuvat välittömät menot, joita ovat molemmat seuraavat ehdot täyttävät menot:

a) uudelleenjärjestely aiheuttaa ne välttämättä; ja

b) ne eivät liity yhteisön jatkuvaan toimintaan.

▼B

81. Uudelleenjärjestelyvaraukseen ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat esimerkiksi:

a) palvelukseen jäävän henkilöstön uudelleenkoulutuksesta tai uudelleensijoittamisesta;

b) markkinoinnista; tai

c) investoinneista uusiin järjestelmiin ja jakeluverkostoihin.

Nämä menot liittyvät liiketoiminnan harjoittamiseen jatkossa, eivätkä ne ole uudelleenjärjestelystä johtuvia velkoja ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄. Tällaiset menot kirjataan samalla perusteella kuin jos ne syntyisivät uudelleenjärjestelystä riippumatta.

82. Yksilöitävissä olevia, vastaisia liiketoiminnan tappioita, jotka syntyvät uudelleenjärjestelypäivään mennessä, ei sisällytetä varaukseen, jolleivät ne liity kappaleessa 10 määriteltyyn tappiolliseen sopimukseen.

83. Kuten kappale 51 edellyttää, varojen odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon uudelleenjärjestelyvarausta määritettäessä, vaikka omaisuuserien myynti nähtäisiin osana uudelleenjärjestelyä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

84. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:

a) kirjanpitoarvo kauden alussa ja lopussa;

b) kaudella tehdyt lisävaraukset, mukaan lukien olemassa olevien varausten lisäykset;

c) kaudella käytetyt määrät (ts. toteutuneet ja varausta vastaan kirjatut);

d) tilikaudella peruutetut käyttämättömät määrät; ja

e) ajan kulumisesta johtunut diskontatun määrän lisäys kauden aikana sekä diskonttauskoron muutosten vaikutus.

Vertailutietoja ei edellytetä.

85. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta varausten luokasta:

a) lyhyt kuvaus velvoitteen luonteesta ja ajankohta, jona yhteisöstä odotetaan siirtyvän taloudellista hyötyä velvoitteesta johtuen;

b) tieto näiden hyödyn poissiirtymisten määrään ja ajoittumiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä. Jos se on tarpeen riittävän tiedon antamiseksi, yhteisön on esitettävä tiedot tärkeimmistä vastaisia tapahtumia koskevista oletuksista kappaleen 48 mukaisesti; ja

c) saatavaksi odotettujen korvausten määrä sekä omaisuuserät, jotka on merkitty taseeseen odotettavissa olevien korvausten perusteella.

86. Ellei voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä velvoitteen täyttämiseksi ole erittäin epätodennäköistä, yhteisön on esitettävä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jokaisen ehdollisten velkojen luokan osalta lyhyt kuvaus ehdollisen velan luonteesta ja, silloin kun se on käytännössä mahdollista:

a) arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta kappaleiden 36–52 mukaisesti määritettynä;

b) tieto voimavarojen poissiirtymisen määrään ja ajankohtaan liittyvistä epävarmuustekijöistä; ja

c) tieto mahdollisuudesta saada korvausta.

▼B

87. Ratkaistaessa, mitkä varaukset tai ehdolliset velat voidaan yhdistää yhdeksi ryhmäksi, on tarpeen harkita ovatko erät luonteeltaan niin samanlaisia, että niistä annettava yhdistetty tieto täyttää kappaleiden 85(a) ja (b) sekä 86(a) ja (b) mukaiset vaatimukset. Näin ollen voi olla perusteltua käsitellä eri tuotteita koskeviin takuisiin liittyviä summia yhtenä varausten ryhmänä, mutta ei olisi perusteltua käsitellä yhtenä eränä tavallisiin takuisiin liittyviä määriä ja oikeustoimien kohteena olevia määriä.

88. Jos varaus ja ehdollinen velka aiheutuvat samoista olosuhteista, yhteisö esittää kappaleiden 84–86 edellyttämät tiedot siten, että ne osoittavat varauksen ja ehdollisen velan välisen yhteyden.

89. Jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään lyhyt kuvaus ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ ehdollisten varojen luonteesta ja, mikäli se on käytännössä mahdollista, niiden taloudellisesta vaikutuksesta, joka määritetään varauksia koskevien, kappaleissa 36–52 esitettyjen periaatteiden mukaisesti.

90. On tärkeää, että ehdollisia varoja koskevissa tiedoissa vältetään antamasta harhaanjohtavia viitteitä syntyvien tuottojen todennäköisyydestä.

91. Jos jokin kappaleiden 86 ja 89 edellyttämistä tiedoista jätetään esittämättä siksi, että niiden antaminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä on annettava tieto.

92. Äärimmäisen harvoissa tapauksissa joidenkin tai kaikkien kappaleiden 84–89 edellyttämien tietojen esittämisen voidaan odottaa haittaavan vakavasti yhteisön asemaa toisten osapuolten kanssa käytävässä kiistassa, joka koskee varauksen, ehdollisen velan tai ehdollisen omaisuuserän aiheuttanutta tekijää. Tällöin yhteisön ei tarvitse esittää informaatiota tilinpäätöksessään, vaan sen on annettava tiedot kiistan yleisestä luonteesta, ilmoitettava, että tietoja ei ole annettu ja kerrottava, mikä syy tähän on johtanut.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

93. Vaikutus, joka aiheutuu tämän standardin käyttöönotosta sen voimaantullessa (tai aikaisemmin), on esitettävä sen kauden kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisuna, jolla standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa. Yhteisöille suositellaan aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisemista sekä vertailutietojen muuttamista, mutta tätä ei kuitenkaan edellytetä. Jos vertailutietoja ei ole oikaistu, tästä on annettava tieto.

94. [poistettu]

VOIMAANTULO

95. Tätä standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia tilikaudella, joka alkaa ennen 1.7.1999, sen on annettava tästä tieto tilinpäätöksessään.

96. [poistettu]

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 38

Aineettomat hyödykkeet

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä, joita ei erityisesti käsitellä missään muussa standardissa. Tämän standardin mukaan yhteisön on merkittävä aineeton hyödyke varoiksi taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että tietyt edellytykset täyttyvät. Standardissa määrätään myös, miten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo määritetään, sekä vaaditaan tiettyjen aineettomia hyödykkeitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta:

   a) aineettomia hyödykkeitä, jotka kuuluvat jonkin muun standardin soveltamisalaan;

   b) IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* määriteltyjä rahoitusvaroja;

   c) aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjaamista ja arvostamista (ks. IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*); ja

   d) mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen kehittämisestä ja erottamisesta johtuvia menoja.

3. Jos tietyn tyyppisen aineettoman hyödykkeen kirjanpitokäsittelystä määrätään jossakin muussa standardissa, yhteisö soveltaa kyseistä standardia tämän standardin sijaan. Tämä standardi ei koske esimerkiksi seuraavia eriä:

   a) aineettomat hyödykkeet, jotka ovat yhteisön hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus* ja IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*).

   b) laskennalliset verosaamiset (ks. IAS 12 *Tuloverot*).

   c) vuokrasopimukset, jotka kuuluvat IAS 17:n *Vuokrasopimukset* soveltamisalaan.

   d) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

   e) IAS 32:ssä määritellyt rahoitusvarat. Joidenkin rahoitusvarojen kirjaamista ja arvostamista käsitellään IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös,* IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* ja IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä.*

   f) liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

   g) aktivoidut hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, jotka aiheutuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin perustuvista vakuutuksenantajan oikeuksista. IFRS 4 sisältää erityisiä vaatimuksia tiedoista, joita tilinpäätöksessä on esitettävä näistä aktivoiduista hankintamenoista, mutta se ei sisällä vaatimuksia tiedoista, jotka on esitettävä tällaisista aineettomista hyödykkeistä. Näin ollen tämän standardin vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat kyseisiä aineettomia hyödykkeitä.

▼B

h) pitkäaikaiset aineettomat hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

4. Eräät aineettomat hyödykkeet saattavat sisältyä tai liittyä aineelliseen kohteeseen, kuten cd-tietolevyyn (kun kyseessä on atk-ohjelma), oikeudelliseen asiakirja-aineistoon (kun kyseessä on lisenssi tai patentti) tai filmiin. Kun yhteisö ratkaisee, käsitelläänkö sekä aineellisen että aineettoman elementin sisältävää omaisuuserää IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti vai aineettomana hyödykkeenä tämän standardin mukaisesti, yhteisö käyttää harkintaa sen arvioimiseksi, kumpi elementti on merkittävämpi. Esimerkiksi atk-ohjelma, joka on tehty sellaista tietokoneen ohjaamaa automatisoitua työkalua varten, joka ei pysty toiminaan ilman tätä erityistä ohjelmaa, on kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, ja sitä käsitellään aineellisena käyttöomaisuushyödykkeenä. Sama koskee tietokoneen käyttöjärjestelmää. Silloin kun ohjelmisto ei ole kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, atk-ohjelmistoa käsitellään aineettomana hyödykkeenä.

5. Tämä standardi koskee muun muassa mainonta- ja koulutusmenoja samoin kuin toiminnan käynnistämisestä sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvia menoja. Tutkimus- ja kehittämistoiminta suuntautuu tietämyksen lisäämiseen. Näin ollen vaikka nämä toiminnat saattavat johtaa sellaisen omaisuuserän syntymiseen, jolla on aineellinen olomuoto (esimerkiksi prototyyppi), omaisuuserän aineellinen elementti on toissijainen verrattuna aineettomaan komponenttiin, toisin sanoen omaisuuserän ilmentämään tietämykseen.

6. Rahoitusleasingin kohteena oleva omaisuuserä voi olla joko aineellinen tai aineeton. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen vuokralle ottaja käsittelee rahoitusleasingsopimuksella vuokrattua aineetonta hyödykettä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti. Lisenssisopimusten mukaiset oikeudet, jotka koskevat esimerkiksi elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia, on suljettu IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle, ja ne kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

7. Tietyn standardin soveltamisalan ulkopuolelle jääminen on mahdollista, jos toiminnot tai liiketoimet ovat niin erityislaatuisia, että niistä syntyviä kirjanpitokysymyksiä saattaa olla tarpeen käsitellä eri tavalla. Tällaisia kysymyksiä saattaa liittyä esimerkiksi menoihin, joita syntyy kaivannaisteollisuudessa öljyn, kaasun ja mineraaliesiintymien etsinnästä, jalostamisesta ja erottamisesta, sekä vakuutussopimuksien yhteydessä. Siksi tätä standardia ei sovelleta tällaisista toiminnoista ja sopimuksista johtuviin menoihin. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin kaivannaisteollisuuden harjoittajien ja vakuutuksenantajien muihin aineettomiin hyödykkeisiin (kuten atk-ohjelmistoihin) ja muihin niille syntyviin menoihin (kuten toiminnan käynnistämisestä johtuviin menoihin).

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:

a) markkinoilla vaihdettavat omaisuuserät ovat homogeenisia;

b) kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja

▼B

c) hinnat ovat yleisesti saatavissa.

▼M12

_____

▼B

Poistoilla tarkoitetaan aineettoman hyödykkeen poistopohjan systemaattista jaksottamista sen taloudelliselle vaikutusajalle.

Omaisuuserä on voimavara:

a) joka on yhteisön määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena; ja

b) josta yhteisölle odotetaan koituvan vastaista taloudellista hyötyä.

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisten jälkeen.

Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2: n *Osakeperusteiset maksut* nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai hankintamenon asemasta käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Kehittäminen on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista.

Yhteisökohtainen arvo on niiden rahavirtojen nykyarvo, joiden yhteisö odottaa kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä tai joita se odottaa syntyvän velan suorittamisesta.

Omaisuuserän käypä arvo on rahamäärä, johon kyseinen omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.

Monetaariset varat ovat hallussa olevaa rahaa sekä sellaisia varoja, jotka saadaan kiinteään tai määritettävissä olevaan rahamäärään.

Tutkimus on alkuperäistä ja suunnitelmallista selvitystyötä, jonka tarkoituksena on uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tai ymmärryksen saavuttaminen.

Aineettoman hyödykkeen *jäännösarvo* on arvioitu rahamäärä, jonka yhteisö tarkasteluhetkellä saisi omaisuuserän luovutuksesta, kun arvioidut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty, jos omaisuuserä jo olisi sen ikäinen ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä.

▼B

Taloudellinen vaikutusaika on:

a) ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan yhteisön käytettävissä; tai

b) suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

Aineettomat hyödykkeet

9. Usein yhteisöt käyttävät voimavaroja tai niille syntyy velkoja aineettomien voimavarojen, kuten tieteellisen tai teknisen tietämyksen, uusien prosessien tai järjestelmien suunnittelun ja toteuttamisen, lisenssien, henkilöstön osaamisen, markkinatietojen ja tavaramerkkien (sisältää brändit ja julkaisunimikkeet) hankkimisesta, kehittämisestä, ylläpidosta tai parantamisesta. Tavanomaisia esimerkkejä näihin laajoihin nimikkeisiin sisältyvistä eristä ovat atk-ohjelmistot, patentit, tekijänoikeudet, elokuvat, asiakasluettelot, hypoteekkipalveluoikeudet, kalastusluvat, tuontikiintiöt, franchising-sopimukset, asiakas- tai toimittajasuhteet, asiakasuskollisuus, markkinaosuus ja markkinointioikeudet.

10. Kaikki kappaleessa 9 mainitut erät eivät vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää, joka kattaa yksilöitävyyden, voimavaroja koskevan määräysvallan sekä vastaisen taloudellisen hyödyn olemassaolon. Jos tämän standardin soveltamisalaan kuuluva erä ei ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, sen hankkimisesta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne toteutuvat. Jos erä kuitenkin hankitaan liiketoimintojen yhdistämisessä, se muodostaa osan hankinta-ajankohtana kirjattavasta liikearvosta (ks. kappale 68).

Yksilöitävyys

▼M12

11. Aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaan aineettoman hyödykkeen täytyy olla yksilöitävissä, jotta se erottuisi liikearvosta. Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo on omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä sellaisista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään täytä tilinpäätökseen merkitsemisen edellytyksiä.

12. Omaisuuserä on yksilöitävissä, jos se joko:

a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen taikka yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa riippumatta siitä, aikooko yhteisö toimia niin; tai

b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

▼B

Määräysvalta

13. Yhteisöllä on määräysvalta omaisuuserään, jos yhteisöllä on oikeus saada siihen liittyvästä voimavarasta koituva taloudellinen hyöty ja se voi rajoittaa toisten pääsyä osallisiksi tähän hyötyyn. Yhteisön kyky käyttää määräysvaltaa aineettomasta hyödykkeestä saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn pohjautuu yleensä laillisiin oikeuksiin, jotka ovat täytäntöönpantavissa oikeusistuimessa. Jos laillisia oikeuksia ei ole, määräysvaltaa on vaikeampi osoittaa. Oikeuden laillinen toimeenpantavuus ei kuitenkaan ole määräysvallan välttämätön ehto, koska yhteisö saattaa pystyä käyttämään vastaista taloudellista hyötyä koskevaa määräysvaltaa jollakin muulla tavalla.

14. Markkinoiden tuntemus ja tekninen tietämys saattavat johtaa vastaisen taloudellisen hyödyn syntymiseen. Yhteisöllä on tätä hyötyä koskeva määräysvalta esimerkiksi, jos tietoa ovat turvaamassa lailliset oikeudet, kuten tekijänoikeudet, kauppasopimuksen asettamat rajoitteet (jos tällainen on sallittua) tai henkilöstön oikeudellinen salassapitovelvollisuus.

15. Yhteisöllä saattaa olla osaava henkilöstö, ja se pystyy mahdollisesti yksilöimään sen lisäosaamisen, joka koulutuksen ansiosta synnyttää vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö saattaa myös odottaa henkilöstön antavan osaamisensa tulevaisuudessakin yhteisön käyttöön. Yhteisöllä on kuitenkin tavallisesti riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu osaavasta henkilöstöstä ja koulutuksesta, jotta näiden voitaisiin katsoa vastaavan aineettoman hyödykkeen määritelmää. Vastaavanlaisesta syystä erityinen liikkeenjohdollinen tai tekninen kyvykkyys ei todennäköisesti ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, ellei sitä ole turvattu laillisin oikeuksin, jotka koskevat sen käyttöä ja siitä odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn saamista, ja ellei se vastaa myös määritelmän muita osia.

16. Yhteisöllä saattaa olla asiakaskunta tai markkinaosuus, ja se saattaa olettaa, että sen asiakassuhteiden ja asiakasuskollisuuden rakentamiseen suuntaamien ponnistusten ansiosta asiakkaat tulevat edelleen käymään kauppaa yhteisön kanssa. Kun asiakassuhteita tai asiakkaiden uskollisuutta yhteisölle ei kuitenkaan ole suojaamassa laillisia oikeuksia eikä niihin voida muullakaan tavalla käyttää määräysvaltaa, yhteisöllä on yleensä riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu asiakassuhteista ja asiakasuskollisuudesta, jotta nämä erät (esimerkiksi asiakaskunta, markkinaosuudet, asiakassuhteet, asiakasuskollisuus) vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää. Kun asiakassuhteita suojaamassa ei ole laillisia oikeuksia, samoja tai samankaltaisia sopimukseen perustumattomia asiakassuhteita koskevat kaupat (jotka toteutuvat muuten kuin osana liiketoimintojen yhdistämistä) antavat näyttöä siitä, että yhteisö pystyy tästä huolimatta käyttämään määräysvaltaa asiakassuhteista saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Koska tällaiset kaupat antavat näyttöä myös asiakassuhteiden erotettavuudesta, kyseiset asiakassuhteet ovat aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaisia.

Vastainen taloudellinen hyöty

17. Aineettomasta hyödykkeestä saatava vastainen taloudellinen hyöty saattaa sisältää tavaroiden tai palvelujen myyntituottoja, kustannussäästöjä tai muuta hyötyä, joka syntyy yhteisön käyttäessä omaisuuserää. Esimerkiksi tietämyksen hyödyntäminen tuotantoprosessissa saattaa pikemminkin vähentää vastaisia valmistuskustannuksia kuin lisätä vastaisia tuottoja.

▼B

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

18. Erän merkitseminen taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi edellyttää, että yhteisö osoittaa erän:

a) olevan aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen (ks. kappaleet 8–17); ja

b) täyttävän kirjaamisedellytykset (ks. kappaleet 21–23).

Tämä vaatimus koskee aineettoman hyödykkeen alkuperäisestä hankinnasta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvia menoja sekä menoja, jotka syntyvät sen jälkeen hyödykkeeseen tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai hyödykkeen ylläpidosta.

19. Kappaleissa 25–32 käsitellään kirjauskriteerien soveltamista erillisinä hankittuihin aineettomiin hyödykkeisiin ja kappaleissa 33–43 niiden soveltamista liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin aineettomiin hyödykkeisiin. Kappaleessa 44 käsitellään julkisella avustuksella hankittujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä arvostamista, kappaleissa 45–47 aineettomien hyödykkeiden vaihtoja ja kappaleissa 48–50 sisäisesti aikaansaadun liikearvon käsittelyä. Kappaleissa 51–67 käsitellään sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista ja arvostamista.

20. Aineettomat hyödykkeet ovat luonteeltaan sellaisia, ettei tällaiseen hyödykkeeseen useinkaan tehdä lisäyksiä eikä sen osia korvata uusilla. Näin ollen useimpien myöhemmin syntyvien menojen tarkoituksena on todennäköisesti jo olemassa olevan omaisuuserän ilmentämän odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn säilyttäminen, sen sijaan että menot vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää ja täyttäisivät tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset. Lisäksi on usein vaikeaa osoittaa myöhemmin syntyvien menojen johtuvan välittömästi tietystä aineettomasta hyödykkeestä eikä liiketoiminnasta kokonaisuutena. Sen vuoksi myöhemmin syntyvät menot — menot, jotka syntyvät ostetun aineettoman hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tai sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen valmistumisen jälkeen — lisätään vain harvoin omaisuuserän kirjanpitoarvoon. Yhdenmukaisesti kappaleen 63 kanssa ne myöhemmin toteutuvat menot, jotka johtuvat brändeistä, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisista eristä (riippumatta siitä, onko ne hankittu ulkopuolelta vai saatu aikaan sisäisesti), kirjataan aina kuluiksi, kun ne toteutuvat. Tämä johtuu siitä, että tällaisia menoja ei ole mahdollista erottaa menoista, jotka aiheutuvat koko liiketoiminnan kehittämisestä.

21. Aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) on todennäköistä, että omaisuuserästä johtuva odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

b) omaisuuserän hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

22. Yhteisön on arvioitava odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn todennäköisyys käyttäen järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka edustavat johdon parasta arviota niistä taloudellisista olosuhteista, jotka tulevat vallitsemaan hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.

23. Yhteisö käyttää harkintaa arvioidessaan omaisuuserän käytöstä johtuvan vastaisen taloudellisen hyödyn varmuutta sen tiedon perusteella, joka on käytettävissä alkuperäisen kirjaamisen ajankohtana, ja ulkoiselle aineistolle annetaan suurempi paino.

▼B

24. Aineeton hyödyke on arvostettava alun perin hankintamenoon.

Erillinen hankinta

▼M12

25. Hinta, jonka yhteisö maksaa hankkiessaan erillisen aineettoman hyödykkeen, kuvastaa yleensä odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että omaisuuserän ilmentämä odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen yhteisö odottaa saavansa taloudellista hyötyä, vaikka sen ajankohdasta tai määrästä olisi epävarmuutta. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän erillisinä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

▼B

26. Lisäksi erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno on yleensä määritettävissä luotettavasti. Tämä pätee erityisesti silloin, kun kauppahinnan vastikkeena on käteisvaroja tai muita monetaarisia varoja.

27. Erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää:

a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset; ja

b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta valmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen.

28. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä) jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta toimintakuntoon;

b) asiantuntijapalkkiot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta toimintakuntoon; ja

c) menot, jotka syntyvät testattaessa, toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti.

29. Esimerkkejä menoista, jotka eivät ole aineettoman hyödykkeen hankintamenoa, ovat:

a) menot uuden tuotteen tai palvelun tuomisesta markkinoille (mukaan lukien mainosmenot ja myynninedistämistoimenpiteistä johtuvat menot);

b) menot, jotka johtuvat liiketoiminnan harjoittamisesta uudessa toimipaikassa tai uudenlaisen asiakasryhmän kanssa (mukaan lukien henkilöstön koulutusmenot); ja

c) hallinnon menot ja muut yhteiset yleismenot.

30. Menojen sisällyttäminen aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun omaisuuserä on sellaisessa kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi omaisuuserän kirjanpitoarvoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät aineettoman hyödykkeen käytöstä tai siirtämisestä toiseen paikkaan. Esimerkiksi seuraavia menoja ei sisällytetä aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon:

a) menot, jotka syntyvät, kun omaisuuserä, joka on valmis toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, on vielä ottamatta käyttöön; ja

b) alkuvaiheessa syntyvät liiketoiminnan tappiot, kuten tappiot, joita syntyy omaisuuserän aikaansaaman tuotoksen kysynnän vasta muodostuessa.

▼B

31. Jotkin toiminnot toteutuvat aineettoman hyödykkeen kehittämisen yhteydessä mutta eivät ole välttämättömiä omaisuuserän saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Nämä poikkeukselliset toimenpiteet saattavat toteutua ennen kehittämistoimenpiteitä tai niiden aikana. Koska poikkeukselliset toimenpiteet eivät ole välttämättömiä omaisuuserän saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, poikkeuksellisista toimenpiteistä syntyvät tuotot ja niihin liittyvät kulut kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

▼M1

32. Jos aineettomasta hyödykkeestä suoritettavaa maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, hyödykkeen hankintamenona käytetään vastaavaa käteishintaa. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle, ellei sitä aktivoida IAS 23:n *Vieraan pääoman menot* mukaisesti.

▼B

Hankinta osana liiketoimintojen yhdistämistä

▼M12

33. IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno on kyseisen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo kuvastaa odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että omaisuuserän ilmentämä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen yhteisö odottaa saavansa taloudellista hyötyä, vaikka sen ajankohdasta tai määrästä olisi epävarmuutta. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu omaisuuserä on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, omaisuuserän käyvän arvon luotettavaa määrittämistä varten on olemassa riittävästi informaatiota. Tämän vuoksi kappaleen 21(b) mukaisen luotettavaa määrittämistä koskevan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

34. Tämän standardin ja IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) mukaisesti hankkijaosapuoli kirjaa hankinnan kohteen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohtana erillään liikearvosta riippumatta siitä, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli merkitsee hankinnan kohteen keskeneräisen tutkimus- ja kehitysprojektin varoiksi taseeseen erillään liikearvosta, jos projekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen. Hankinnan kohteen keskeneräinen tutkimus- ja kehittämisprojekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, kun se:

a) on omaisuuserän määritelmän mukainen; ja

b) on yksilöitävissä, toisin sanoen on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista.

▼B

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittäminen

▼M12

35. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, omaisuuserän käyvän arvon luotettavaa määrittämistä varten on olemassa riittävästi informaatiota. Silloin kun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämiseen käytettäville arvioille on useita erilaisia, todennäköisyyksiltään toisistaan poikkeavia lopputulemia, tämä epävarmuus vaikuttaa hyödykkeelle määritettävään käypään arvoon.

▼M22

36. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke saattaa olla erotettavissa mutta vain yhdessä jonkin siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa kyseisen aineettoman hyödykkeen erillään liikearvosta mutta yhdessä siihen liittyvän erän kanssa.

37. Hankkijaosapuoli voi kirjata joukon toisiaan täydentäviä aineettomia hyödykkeitä yhtenä omaisuuseränä edellyttäen, että yksittäisillä omaisuuserillä on samanlaiset taloudelliset vaikutusajat. Esimerkiksi termejä ”brändi” tai ”brändinimi” käytetään usein synonyymina tavaramerkeille ja muille vastaaville merkeille. Ensiksi mainitut ovat kuitenkin yleisiä markkinointiin liittyviä käsitteitä, joita tavallisesti käytetään viittaamaan joukkoon toisiaan täydentäviä omaisuuseriä, kuten tavaramerkki (tai palvelumerkki) ja siihen liittyvä kauppanimike sekä kaavat, reseptit ja tekninen osaaminen.

▼M12

_____

▼B

39. Toimivilla markkinoilla noteeratut markkinahinnat antavat luotettavimman perustan aineettoman hyödykkeen käyvän arvon arvioimiselle (ks. myös kappale 78). Asianmukainen markkinahinta on tavallisesti tarkasteluajankohdan ostonoteeraus. Jos senhetkisiä ostonoteerauksia ei ole käytettävissä, hinta, johon vastaavanlainen liiketoimi on viimeksi toteutunut, saattaa muodostaa perustan käyvän arvon arvioimiselle, edellyttäen, ettei taloudellisissa olosuhteissa ole tapahtunut merkittäviä muutoksia liiketoimen toteutumispäivän ja hyödykkeen käypää arvoa koskevan arvion tekopäivän välillä.

▼M22

40. Jos aineettomalle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, sen käypä arvo on se rahamäärä, jonka yhteisö olisi parhaan käytettävissä olevan tiedon perusteella maksanut omaisuuserästä hankinta-ajankohtana asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tätä määrittäessään yhteisö ottaa huomioon viimeaikaiset vastaavanlaisia omaisuuseriä koskevat liiketoimet. Yhteisö voi esimerkiksi oikaista omaisuuserän kannattavuuteen liittyviä tekijöitä (kuten liikevaihto, liikevoitto tai tulos ennen korkoja, veroja ja poistoja) viimeaikaisia markkinatapahtumia kuvastavilla kertoimilla.

41. Yhteisöt, jotka ostavat ja myyvät aineettomia hyödykkeitä, ovat mahdollisesti kehittäneet menetelmiä niiden käyvän arvon epäsuoraa arvioimista varten. Näitä menetelmiä voidaan käyttää liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen alkuperäiseen arvostamiseen, jos menetelmien tavoitteena on käyvän arvon arvioiminen ja jos ne kuvastavat viimeaikaisia liiketoimia ja vallitsevia käytäntöjä toimialalla, jolle omaisuuserä kuuluu. Nämä menetelmät käsittävät esimerkiksi seuraavaa:

a) hyödykkeestä johtuvien arvioitujen vastaisten nettorahavirtojen diskonttaaminen; tai

▼M22

b) niiden menojen arvioiminen, jolta yhteisö välttyy, kun se omistaa aineettoman hyödykkeen eikä sen tarvitse:

i) hankkia siihen oikeutta toisistaan riippumattomien osapuolten välisellä lisenssisopimuksella (kuten *relief from royalty* -menetelmää käytettäessä diskonttaamattomia nettorahavirtoja käyttäen); tai

ii) luoda sitä uudelleen tai korvata sitä uudella (kuten hankintamenoon perustuvaa menetelmään käytettäessä).

▼B

Hankitusta keskeneräisestä tutkimus- ja kehittämisprojektista myöhemmin syntyvät menot

42. Tutkimus- tai kehittämismenot, jotka:

a) liittyvät keskeneräiseen tutkimus- tai kehittämisprojektiin, joka on hankittu erikseen tai liiketoimintojen yhdistämisessä ja merkitty taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi; ja

b) ovat syntyneet kyseisen projektin hankkimisen jälkeen,

on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 54–62 mukaisesti.

43. Kappaleisiin 54–62 sisältyvien vaatimusten soveltaminen tarkoittaa, että sellaiset myöhemmin syntyvät menot, jotka liittyvät erikseen tai liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuun ja taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi merkittyyn keskeneräiseen tutkimus- tai kehittämisprojektiin:

a) kirjataan kuluiksi toteutuessaan, jos ne ovat tutkimusmenoja;

b) kirjataan kuluiksi toteutuessaan, jos ne ovat sellaisia kehittämismenoja, jotka eivät täytä kappaleen 57 mukaisia edellytyksiä aineettomaksi hyödykkeeksi taseeseen merkitsemiselle; ja

c) lisätään hankitun keskeneräisen tutkimus- tai kehittämisprojektin kirjanpitoarvoon, jos ne ovat kappaleen 57 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttäviä kehittämismenoja.

Hankinta julkisella avustuksella

44. Joskus aineeton hyödyke saatetaan hankkia vastikkeetta tai nimellistä vastiketta vastaan julkisella avustuksella. Näin voi tapahtua silloin, kun julkinen valta siirtää tai myöntää yhteisölle aineettomia hyödykkeitä, esimerkiksi lentokentälle laskeutumisoikeuksia, radio- tai televisioasemien toimilupia, tuontilisenssejä tai -kiintiöitä tai oikeuksia muiden rajoitettujen voimavarojen käyttämiseen. IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan yhteisö voi merkitä sekä aineettoman hyödykkeen että avustuksen alun perin kirjanpitoon käypään arvoon. Jos yhteisö päättää olla kirjaamatta hyödykettä alun perin käypään arvoon, se kirjaa omaisuuserän alun perin nimellisarvoon (IAS 20:n sallima toinen menettelytapa) lisättynä menoilla, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän valmiiksi saattamisesta sille aiottua käyttötarkoitusta varten.

▼B

Omaisuuserien vaihdot

45. Yksi tai useampia aineettomia hyödykkeitä saatetaan hankkia siten, että vaihdossa annetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä taikka monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan pelkästään yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen aineettoman hyödykkeen hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu omaisuuserä arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua omaisuuserää ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

46. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihdolla on kaupallista merkitystä, jos:

a) vastaanotettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumus (toisin sanoen riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta; tai

b) yhteisön toiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena; ja

c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

Ratkaistaessa sitä, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan toiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä ilman, että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

47. Kappaleessa 21(b) määrätään aineettoman hyödykkeen kirjaamisen ehdoksi, että omaisuuserän hankintameno on määritettävissä luotettavasti. Jos aineettomalle hyödykkeelle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät vaihtele merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti määritettävissä ja käytettävissä käyvän arvon arvioimiseen. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun omaisuuserän hankintamenon määrittämiseen, paitsi milloin vastaanotetun omaisuuserän käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

Sisäisesti aikaansaatu liikearvo

48. Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei saa merkitä taseeseen varoiksi.

▼B

49. Joskus syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn kerryttämiseksi, mutta tämä ei johda tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen syntymiseen. Tällaisten menojen sanotaan usein myötävaikuttavan sisäisesti aikaansaatuun liikearvoon. Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei merkitä omaisuuseräksi taseeseen, koska se ei ole yhteisön määräysvallassa oleva, yksilöitävissä oleva resurssi (se ei siis ole erotettavissa eikä se johdu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista), jonka hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

50. Yhteisön markkina-arvon ja sen yksilöitävissä olevien nettovarojen kirjanpitoarvon väliset erot minä tahansa ajankohtana saattavat sisältää joukon yhteisön arvoon vaikuttavia tekijöitä. Tällaiset erot eivät kuitenkaan ole yhteisön määräysvallassa olevien aineettomien hyödykkeiden hankintamenoa.

Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet

51. Joskus on vaikeaa arvioida, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, koska on ongelmallista:

a) määritellä, onko olemassa ja milloin on olemassa yksilöitävissä oleva omaisuuserä, joka tuottaa odotettavissa olevaa vastaista taloudellista hyötyä; sekä

b) määrittää omaisuuserän hankintameno luotettavasti. Joskus menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yhteisössä sisäisesti aikaansaadun liikearvon ylläpitämisestä tai kasvattamisesta taikka päivittäisen toiminnan harjoittamisesta.

Tämän vuoksi yhteisö soveltaa kaikkiin sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin kappaleissa 52–67 esitettyjä vaatimuksia ja ohjeita sen lisäksi, että se noudattaa aineettoman hyödykkeen kirjaamista ja alkuperäistä arvostamista koskevia yleisiä vaatimuksia.

52. Arvioidessaan, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, yhteisö jakaa omaisuuserän aikaansaamisen:

a) tutkimusvaiheeseen; ja

b) kehittämisvaiheeseen.

Vaikka käsitteet ”tutkimus” ja ”kehittäminen” on määritelty, käsitteillä ”tutkimusvaihe” ja ”kehittämisvaihe” on tässä standardissa laajempi merkitys.

53. Jos yhteisö ei pysty erottamaan aineettoman hyödykkeen luomiseen tähtäävän sisäisen projektin tutkimusvaihetta sen kehittämisvaiheesta, yhteisö käsittelee kyseisestä projektista johtuvia menoja ikään kuin ne olisivat toteutuneet yksinomaan tutkimusvaiheessa.

Tutkimusvaihe

54. Aineetonta hyödykettä, joka syntyy tutkimustoiminnasta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) ei saa merkitä taseeseen. Tutkimuksesta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) johtuvat menot kirjataan kuluiksi silloin, kun ne toteutuvat.

55. Sisäisen projektin tutkimusvaiheessa yhteisö ei pysty osoittamaan sellaisen aineettoman hyödykkeen olemassaoloa, joka todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä. Siksi nämä menot kirjataan aina kuluiksi silloin, kun ne toteutuvat.

▼B

56. Esimerkkejä tutkimustoiminnoista ovat:

a) uuden tiedon hankkimiseen suuntautuvat toimenpiteet;

b) tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamiskohteiden etsintä, arviointi ja lopullinen valinta;

c) vaihtoehtoisten raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen etsiminen; ja

d) mahdollisten vaihtoehtoisten uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvioiminen ja lopullinen valinta.

Kehittämisvaihe

57. Aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta (tai sisäisen projektin kehittämisvaiheesta), on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö pystyy osoittamaan jokaisen seuraavista:

a) aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa niin, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä.

b) yhteisöllä on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se.

c) yhteisö pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen.

d) kuinka aineeton hyödyke tulee tuottamaan todennäköistä vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö voi osoittaa muun muassa, että aineettoman hyödykkeen aikaansaamalle tuotokselle tai aineettomalle hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat, tai jos sitä tullaan käyttämään yhteisön sisällä, aineettoman hyödykkeen hyödyllisyyden.

e) käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen ja aineettoman hyödykkeen käyttämiseen tai myymiseen.

f) yhteisö pystyy määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheen aikana.

58. Joissakin tapauksissa yhteisö pystyy yksilöimään aineettoman hyödykkeen sisäisen projektin kehittämisvaiheessa ja osoittamaan, että omaisuuserä tulee todennäköisesti tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Tämä johtuu siitä, että kehittämisvaiheessa projekti on edennyt pitemmälle kuin tutkimusvaiheessa.

59. Esimerkkejä kehittämistoiminnoista ovat:

a) ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus;

b) uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu;

c) sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, joka ei ole niin mittava, että se pystyisi taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon; ja

d) valitun vaihtoehtoisen uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

60. Sen osoittamiseksi, miten aineeton hyödyke tulee tuottamaan todennäköistä vastaista taloudellista hyötyä, yhteisö arvioi omaisuuserästä saatavan vastaisen taloudellisen hyödyn IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisia periaatteita käyttäen. Jos hyödyke tuottaa taloudellista hyötyä ainoastaan yhdessä toisten omaisuuserien kanssa, yhteisö soveltaa IAS 36:ssa esitettyä rahavirtaa tuottavan yksikön käsitettä.

▼B

61. Se, että yhteisöllä on käytettävissään voimavaroja aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattamiseen, käyttöön ja hyödyn saamiseen siitä, voidaan osoittaa esimerkiksi liiketoimintasuunnitelmalla, jossa esitetään tekniset, taloudelliset ja muut tarvittavat voimavarat ja se, että yhteisö pystyy turvaamaan nämä voimavarat. Joskus yhteisö osoittaa ulkoisen rahoituksen saatavuuden hankkimalla lainanantajalta ilmoituksen tämän halukkuudesta suunnitelman rahoittamiseen.

62. Yhteisön kustannuslaskentajärjestelmät pystyvät usein määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, kuten palkat ja muut tekijänoikeuksien tai lisenssien varmistamisesta tai atk-ohjelmistojen kehittämisestä aiheutuvat menot.

63. Sisäisesti aikaansaatuja brändejä, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä, asiakasluetteloja ja muita tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisia eriä ei saa merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

64. Menot, jotka johtuvat sisäisesti aikaansaaduista brändeistä, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisista eristä, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat liiketoiminnan kehittämisestä kokonaisuutena. Tällaisia eriä ei sen vuoksi merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno

65. Sisäisesti aikaansaadun hyödykkeen kappaleessa 24 tarkoitettu hankintameno on niiden menojen kokonaismäärä, jotka syntyvät siitä päivästä lähtien, jona aineeton hyödyke täyttää kappaleissa 21, 22 ja 57 esitetyt kirjaamisedellytykset. Kappale 71 kieltää aikaisemmin kuluiksi kirjattujen menojen merkitsemisen taseeseen.

66. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän luomisesta, tuottamisesta ja saattamisesta valmiiksi toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

a) menot materiaaleista ja palveluista, jotka on käytetty tai kulutettu aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen;

b) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä), jotka välittömästi johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta;

c) laillisen oikeuden rekisteröintipalkkiot; ja

d) poistot aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen käytetyistä patenteista ja lisensseistä.

IAS 23:ssa määrätään ehdot, joiden mukaisesti korkomenot saadaan kirjata osaksi sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

67. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoon eivät kuulu:

a) myynnin ja hallinnon menot ja muut yleismenot, paitsi milloin nämä menot johtuvat välittömästi omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi;

b) yksilöidyt tehottomuudet ja alkuvaiheen liiketoiminnan tappiot, jotka ovat syntyneet ennen kuin omaisuuserä on saavuttanut suunnitellun suoritustason; eivätkä

▼B

c) menot, jotka johtuvat henkilöstön kouluttamisesta omaisuuserän käyttöön.

Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Yhteisö on kehittämässä uutta tuotantoprosessia. Vuonna 20X5 syntyi menoja 1 000 CU ([a]), joista 900 CU toteutui ennen 1.12.20X5 ja 100 CU toteutui 1.12.20X5 ja 31.12.20X5 välisenä aikana. Yhteisö pystyy osoittamaan, että tuotantoprosessi täytti aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytykset 1.12.20X5. Prosessiin liittyvästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 500 CU (ottaen huomioon vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X5 lopussa tuotantoprosessi merkitään taseeseen aineettomana hyödykkeenä hankintamenoon 100 CU (menot, jotka ovat syntyneet siitä päivästä lähtien, jona kirjaamisedellytykset täyttyivät, toisin sanoen 1.12.20X5). Ennen 1.12.20X5 syntyneet menot 900 CU kirjataan kuluiksi, koska edellytykset täyttyivät vasta 1.12.20X5. Näitä menoja ei sisällytetä taseeseen merkittävään tuotantoprosessin hankintamenoon.

Vuoden 20X6 aikana syntyi menoja 2 000 CU. Vuoden 20X6 lopussa prosessin ilmentämästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 1 900 CU (ottaen huomioon vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X6 lopussa tuotantoprosessin hankintameno on 2 100 CU (100 CU on menoja, jotka on aktivoitu vuoden 20X5 lopussa sekä 2 000 CU vuodelta 20X6 aktivoituja menoja). Yhteisö kirjaa arvonalentumistappion 200 CU, jolla prosessin kirjanpitoarvo ennen arvonalentumistappiota (2 100 CU) oikaistaan vastaamaan määrää, jonka siitä odotetaan kertyvän (1 900 CU). Tämä arvonalentumistappio peruutetaan myöhemmällä kaudella, jos IAS 36:n mukaiset arvonalentumistappion peruuttamisen edellytykset täyttyvät.

([a]) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units)*.

KULUKSI KIRJAAMINEN

▼M12

68. Aineettomasta erästä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne toteutuvat, paitsi milloin:

a) ne ovat osa kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen hankintamenoa (ks. kappaleet 18–67); tai

b) erä on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä eikä se ole merkittävissä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin se on osa hankinta-ajankohtana kirjattavaa liikearvoa (ks. IFRS 3).

▼M8

69. Joskus yhteisölle syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn tuottamiseksi ilman, että hankittaisiin tai aikaansaataisiin aineeton hyödyke tai muu taseeseen merkittävissä oleva omaisuuserä. Jos kyseessä on tavarantoimitus, yhteisö kirjaa tällaiset menot kuluiksi, kun sillä on oikeus kyseisiin tavaroihin. Jos kyseessä on palvelu, yhteisö kirjaa menot kuluiksi, kun se vastaanottaa palvelut. Esimerkiksi tutkimustoiminnan menot kirjataan kuluiksi toteutuessaan, (ks. kappale 54), paitsi milloin tutkimus hankitaan osana liiketoimintojen yhdistämistä. Muita esimerkkejä menoista, jotka kirjataan kuluiksi toteutuessaan, ovat:

▼B

a) toiminnan käynnistämistoimenpiteistä johtuvat menot (käynnistämismenot), paitsi milloin nämä menot sisältyvät aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoon IAS 16:n mukaisesti. Käynnistämismenot saattavat koostua perustamismenoista, esimerkiksi oikeudellisista menoista ja sihteeripalveluista johtuvista menoista, joita on syntynyt perustettaessa juridista yksikköä, menoista, jotka johtuvat uuden toimipaikan avaamisesta tai uuden liiketoiminnan käynnistämisestä (avaamista edeltävät menot) tai menoista, jotka johtuvat uusien toimintojen aloittamisesta taikka uusien tuotteiden tai prosessien lanseeraamisesta (toimintaa edeltävät menot).

b) koulutustoiminnan menot.

▼M8

c) mainonnasta ja myynninedistämisestä johtuvat menot (postimyyntiluettelot mukaan luettuina).

▼B

d) menot, jotka johtuvat koko yhteisön tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan tai uudelleenorganisoinnista.

▼M8

69A. Yhtiöllä on oikeus tavaroihin, kun se omistaa ne. Samoin sillä on oikeus tavaroihin, kun tavarantoimittaja on valmistanut ne toimitussopimuksen ehtojen mukaisesti ja yhteisö voisi vaatia niiden toimittamista maksua vastaan. Palvelut on otettu vastaan, kun palveluntuottaja on suorittanut ne sellaisen sopimuksen mukaisesti, joka koskee palvelujen suorittamista yhteisölle, eikä silloin kun yhteisö käyttää palveluja toisen palvelun suorittamiseen, esimerkiksi mainoksen tuottamiseen asiakkaalle.

70. Kappale 68 ei estä yhteisöä merkitsemästä ennakkomaksua varoiksi taseeseen silloin, kun tavaroista on suoritettu maksu ennen kuin yhteisö saa oikeuden kyseisiin tavaroihin. Kappale 68 ei myöskään estä yhteisöä merkitsemästä ennakkomaksua varoiksi taseeseen silloin, kun palveluista on suoritettu maksu ennen kuin yhteisö vastaanottaa kyseiset palvelut.

▼B

Aikaisemmin kuluiksi kirjattuja eriä ei merkitä taseeseen varoiksi

71. Aineettomasta erästä johtuvia menoja, jotka on alun perin kirjattu kuluiksi, ei saa merkitä osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa myöhempänä ajankohtana.

▼B

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

72. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kappaleen 74 mukainen hankintamenomalli tai kappaleen 75 mukainen uudelleenarvostusmalli. Jos aineetonta hyödykettä käsitellään kirjanpidossa uudelleenarvostusmallin mukaisesti, myös kaikkia muita samaan luokkaan kuuluvia omaisuuseriä on käsiteltävä saman mallin mukaisesti, paitsi silloin, kun näille omaisuuserille ei ole olemassa toimivia markkinoita.

73. Aineettomien hyödykkeiden luokka on yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, samanluonteisten omaisuuserien muodostama ryhmä. Samaan aineettomien hyödykkeiden luokkaan kuuluvat erät arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältetään omaisuuserien valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin määriä, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja.

Hankintamenomalli

74. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.

Uudelleenarvostusmalli

75. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Tämän standardin mukaista uudelleenarvostusta varten käypä arvo on määritettävä toimiviin markkinoihin perustuen. Uudelleenarvostaminen on tehtävä riittävän säännöllisesti niin, että omaisuuserän kirjanpitoarvo ei ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ poikkea olennaisesti sen käyvästä arvosta.

76. Uudelleenarvostusmalli ei anna mahdollisuutta:

a) arvostaa uudelleen sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita ei ole aikaisemmin kirjattu varoiksi; eikä

b) aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista muuhun määrään kuin hankintamenoon.

77. Uudelleenarvostusmallia sovelletaan sen jälkeen, kun omaisuuserä on alun perin merkitty kirjanpitoon hankintamenon määräisenä. Jos kuitenkin vain osa aineettoman hyödykkeen hankintamenosta on aktivoitu siksi, että omaisuuserä on täyttänyt kirjaamisedellytykset vasta, kun osa prosessista on jo toteutunut (katso kappale 65), uudelleenarvostusmallia voidaan soveltaa koko kyseiseen omaisuuserään. Uudelleenarvostusmallia voidaan soveltaa myös sellaiseen aineettomaan hyödykkeeseen, jonka hankintaan on saatu julkista avustusta ja joka on kirjattu nimellisarvoon (ks. kappale 44).

78. On epätavanomaista, että aineettomalle hyödykkeelle olisi olemassa toimivat markkinat, joilla on kappaleessa 8 kuvatut ominaisuudet, joskin se on mahdollista. Esimerkiksi joissakin maissa saattaa olla toimivat markkinat vapaasti siirrettävissä oleville taksiluville, kalastusluville tai tuotantokiintiöille. Toimivia markkinoita ei kuitenkaan voi olla olemassa brändeille, sanomalehtien nimille, musiikin ja elokuvien julkaisuoikeuksille, patenteille eikä tavaramerkeille, koska jokainen tällainen omaisuuserä on ainoa laatuaan. Vaikkakin aineettomia hyödykkeitä ostetaan ja myydään, sopimuksista neuvotellaan yksittäisten ostajien ja myyjien välillä, ja liiketoimet ovat suhteellisen harvinaisia. Näistä syistä yhdestä omaisuuserästä maksettu hinta ei ehkä anna riittävästi näyttöä jonkin toisen omaisuuserän käyvästä arvosta. Hinnat eivät usein myöskään ole yleisesti saatavissa.

▼B

79. Uudelleenarvostusten toteuttamisväli riippuu uudelleenarvostettavien aineettomien hyödykkeiden käypien arvojen vaihteluherkkyydestä. Jos uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta, uudelleenarvostus on jälleen tarpeen. Joidenkin aineettomien hyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja näin ollen vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineettomien hyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vain vähäisiä, niitä ei tarvitse arvostaa uudelleen näin usein.

80. Jos aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostamisajankohtaan mennessä kertyneet poistot joko:

a) oikaistaan suhteessa omaisuuserän bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että omaisuuserän kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva arvo; tai

b) vähennetään omaisuuserän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan omaisuuserän uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa vastaavaksi.

81. Jos johonkin uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden luokkaan kuuluvaa aineetonta hyödykettä ei voida arvostaa uudelleen siksi, että tälle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, omaisuuserä on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.

82. Jos uudelleenarvostetun aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei enää ole määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen, hyödykkeen kirjanpitoarvon on oltava uudelleenarvostukseen perustuva arvo viimeisen toimiviin markkinoihin perustuvan uudelleenarvostuksen ajankohtana vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla.

83. Se, että uudelleenarvostetulle aineettomalle hyödykkeelle ei enää ole olemassa toimivia markkinoita, voi olla viitteenä siitä, että hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut ja että sille on tarpeen tehdä IAS 36:n mukainen testi.

84. Jos omaisuuserän käypä arvo on määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen myöhempänä arvonmääritysajankohtana, uudelleenarvostusmallia sovelletaan tästä ajankohdasta lähtien.

►M5 85. Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja kertynyt lisäys on kirjattava oman pääoman erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Lisäys on kuitenkin ◄ kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin kuin se kumoaa saman omaisuuserän uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

86. Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava kuluksi. ►M5 Vähennys on kuitenkin kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Muihin laajan tuloksen eriin kirjattu vähennys pienentää oman pääoman uudelleenarvostusrahastoksi nimettyyn erään sisältyvää kertynyttä määrää. ◄

▼B

87. Omaan pääomaan sisältyvä kertynyt uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun arvonnousu realisoituu. Koko arvonnousu voi realisoitua, kun omaisuuserä poistetaan käytöstä tai luovutetaan. Osa arvonnoususta voi kuitenkin realisoitua yhteisön vielä käyttäessä omaisuuserää; tällöin realisoituneen arvonnousun määrä on omaisuuserän uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja sen poiston välinen erotus, joka olisi tehty omaisuuserän alkuperäiseen hankintamenoon perustuen. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä ►M5 tulosvaikutteisesti ◄.

TALOUDELLINEN VAIKUTUSAIKA

88. Yhteisön on arvioitava, onko aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika rajallinen vai rajoittamaton, ja jos se on rajallinen, on arvioitava taloudellisen vaikutusajan pituus tai niiden suorite- tai vastaavien yksikköjen lukumäärä, joista taloudellinen vaikutusaika muodostuu. Yhteisön on katsottava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan olevan rajoittamaton silloin, kun kaikkia asiaan kuuluvia tekijöitä koskevan analyysin perusteella ei ole olemassa ennakoitavissa olevaa rajaa sille ajanjaksolle, jonka aikana omaisuuserän odotetaan kerryttävän yhteisölle nettorahavirtaa.

89. Aineettoman hyödykkeen kirjanpitokäsittely perustuu sen taloudelliseen vaikutusaikaan. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, siitä tehdään poistot (ks. kappaleet 97–106), ja jos sen taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton, siitä ei tehdä poistoja (ks. kappaleet 107–110). Standardiin liittyvät havainnollistavat esimerkit valaisevat erilaisten aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan määrittämistä ja näiden hyödykkeiden myöhempää, taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvaa kirjanpitokäsittelyä.

90. Aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä otetaan huomioon monia tekijöitä, joita ovat:

a) miten yhteisö odottaa käyttävänsä omaisuuserää, ja voisiko toinen johtoryhmä hallita hyödykettä tehokkaasti;

b) tyypilliset tuotteiden elinkaaret omaisuuserän osalta ja yleisesti saatavissa oleva samankaltaisia, samalla tavalla käytettäviä omaisuuseriä koskeva informaatio;

c) tekninen, teknologinen, kaupallinen ja muuntyyppinen vanheneminen;

d) sen toimialan vakaus, jolla omaisuuserää käytetään, ja muutokset omaisuuserän tuottamien tavaroiden ja palvelujen markkinakysynnässä;

e) kilpailijoiden tai potentiaalisten kilpailijoiden odotetut toimenpiteet;

f) niiden ylläpitomenojen taso, jotka tarvitaan odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn saamiseksi omaisuuserästä ja yhteisön kyky ja aikomukset tämän tason saavuttamiseen;

g) aika, jona yhteisöllä on määräysvalta omaisuuserään, sekä oikeudelliset ja muut vastaavat omaisuuserän käyttöä koskevat rajoitukset, kuten vuokrasopimusten päättymisajat; ja

h) riippuuko omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika yhteisön muiden omaisuuserien taloudellisesta vaikutusajasta.

▼B

91. Termi ”rajoittamaton” ei tarkoita ”päättymätöntä”. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika kuvastaa vain sitä vastaisten ylläpitomenojen tasoa, joka tarvitaan omaisuuserän suoritustason säilyttämiseksi sellaisena kuin se on omaisuuserän taloudellista vaikutusaikaa arvioitaessa, sekä yhteisön kykyä ja aikomuksia tällaisen tason saavuttamiseen. Aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan rajoittamattomuutta koskeva johtopäätös ei saa perustua suunniteltuihin vastaisiin menoihin, jotka ylittävät omaisuuserän kyseisen suoritustason säilyttämiseksi tarvittavat menot.

92. Toteutuneet nopeat teknologian muutokset huomioon ottaen atk-ohjelmistot ja monet muut aineettomat hyödykkeet ovat alttiina teknologiselle vanhenemiselle. Siksi niiden taloudellinen vaikutusaika on todennäköisesti lyhyt.

93. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika saattaa olla hyvinkin pitkä tai jopa rajoittamaton. Epävarmuus oikeuttaa arvioimaan aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan varovaisuuteen perustuen, mutta se ei oikeuta valitsemaan vaikutusaikaa, joka on epärealistisen lyhyt.

▼M12

94. Jos aineeton hyödyke johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, sen taloudellinen vaikutusaika ei saa ylittää kyseisten sopimukseen perustuvien tai muiden laillisten oikeuksien voimassaoloaikaa, mutta se voi olla lyhyempi riippuen sen ajanjakson pituudesta, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää. Jos sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet on myönnetty rajalliseksi ajanjaksoksi ja ne ovat uudistettavissa, taloudellisen vaikutusajan on sisällettävä jakso (tai jaksot), jolle (tai joille) oikeudet uudistetaan, vain, jos on olemassa näyttöä siitä, että yhteisö pystyy uudistamaan oikeudet ilman merkittäviä menoja. Liiketoimintojen yhdistämisessä aineettomaksi hyödykkeeksi taseeseen merkityn takaisin hankitun oikeuden taloudellinen vaikutusaika on sen sopimuksen jäljellä oleva voimassaoloaika, jolla oikeus on myönnetty, eikä se saa sisältää sopimuksen uudistamisjaksoja.

▼B

95. Aineettoman hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan saattavat vaikuttaa sekä taloudelliset että oikeudelliset tekijät. Taloudelliset tekijät määräävät ajanjakson, jonka kuluessa yhteisö saa vastaisen taloudellisen hyödyn. Oikeudelliset tekijät saattavat rajoittaa aikaa, jona yhteisöllä on tämän hyödyn saamista koskeva määräysvalta. Taloudellinen vaikutusaika on näiden tekijöiden määräämistä ajanjaksoista lyhyempi.

96. Muun muassa seuraavat tekijät antavat viitteitä siitä, että yhteisö pystyisi uudistamaan sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet ilman että sille syntyy merkittäviä menoja:

a) on näyttöä — mahdollisesti kokemukseen perustuvaa — siitä, että sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet tullaan uudistamaan. Jos uudistamisen ehtona on kolmannen osapuolen suostumus, on näyttöä myös siitä, että kolmannen osapuolen suostumus saadaan;

b) on näyttöä siitä, että oikeuksien uudistamiselle asetetut ehdot tulevat täyttymään; ja

c) uudistamisesta johtuvat yhteisölle syntyvät menot eivät ole merkittäviä verrattuna siihen vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, jota oikeuden uudistamisesta odotetaan koituvan yhteisölle.

Jos uudistamisesta johtuvat menot ovat merkittäviä verrattuna siihen vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, jota oikeuden uudistamisesta odotetaan koituvan yhteisölle, nämä ”uudistamismenot” ovat tosiasialliselta luonteeltaan uudistamispäivänä hankittavan uuden aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

▼B

TALOUDELLISELTA VAIKUTUSAJALTAAN RAJALLISET AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

Poistoaika ja poistomenetelmä

97. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, sen poistopohja jaksotetaan systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudelliselle vaikutusajalle. Poistojen tekeminen on aloitettava, kun omaisuuserä on valmis käytettäväksi, eli kun se on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Poistojen tekeminen on lopetettava sinä päivänä, jona omaisuuserä luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, tai sitä aikaisempana päivänä, jona omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen omaisuuserään liittyvää vastaista taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, on käytettävä tasapoistomenetelmää. Kunkin kauden poistot on kirjattava tulosvaikutteisesti, paitsi milloin jokin muu standardi sallii tai vaatii niiden sisällyttämistä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.

▼M8

98. Omaisuuserän poistopohjan systemaattiseen jaksottamiseen omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Käytettävän menetelmän valinta perustuu siihen, miten omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, ja menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaudesta toiseen, ellei kyseessä olevan vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetussa jakautumisessa tapahdu muutosta.

▼B

99. Poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus omaisuuserän ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä käytetään kuitenkin toisten omaisuuserien valmistamiseen. Tällöin poistot muodostavat osan toisen omaisuuserän hankintamenosta, ja ne sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi valmistusprosessissa käytettävien aineettomien hyödykkeiden poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*).

Jäännösarvo

100. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen jäännösarvo on oletettava nollan suuruiseksi, paitsi milloin:

a) kolmas osapuoli on sitoutunut ostamaan omaisuuserän sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä; tai

b) omaisuuserälle on olemassa toimivat markkinat ja:

i) jäännösarvo on määritettävissä näihin markkinoihin perustuen; ja

ii) on todennäköistä, että tällaiset markkinat ovat olemassa omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

101. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen poistopohja määritetään jäännösarvolla vähennettynä. Nollasta poikkeava jäännösarvo viittaa siihen, että yhteisö odottaa luovuttavansa aineettoman hyödykkeen ennen sen taloudellisen kokonaisvaikutusajan päättymistä.

▼B

102. Omaisuuserän jäännösarvo arvioidaan omaisuuserän luovutuksesta saatavan määrän perusteella käyttäen arviointiajankohtana vallitsevia hintoja vastaavanlaiselle omaisuuserälle, jonka taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja jota on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin tarkasteltavana olevaa omaisuuserää tullaan käyttämään. Jäännösarvo tarkistetaan vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Omaisuuserän jäännösarvon muutos käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

103. Aineettoman hyödykkeen jäännösarvo saattaa kasvaa omaisuuserän kirjanpitoarvon suuruiseksi tai sitä suuremmaksi. Jos näin tapahtuu, omaisuuserästä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos — ja siihen asti kuin — sen arvo myöhemmin alenee omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienemmäksi.

Poistoajan ja poistomenetelmän tarkistaminen

104. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen poistoaika ja -menetelmä on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Jos omaisuuserän odotettu taloudellinen vaikutusaika poikkeaa aikaisemmista arvioista, poistoaikaa on muutettava vastaavasti. Jos kyseisestä omaisuuserästä saatavan taloudellisen hyödyn odotetussa jakautumisessa on tapahtunut merkittävä muutos, poistomenetelmä on muutettava kuvastamaan muuttunutta jakautumista. Tällaiset muutokset on käsiteltävä kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n mukaisesti.

105. Omaisuuserän käyttöajan kuluessa saattaa ilmetä, että taloudellista vaikutusaikaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi arvonalentumistappion kirjaaminen voi olla viitteenä siitä, että poistoaikaa on tarpeen muuttaa.

106. Ajan kuluessa saattaa tapahtua muutoksia sen taloudellisen hyödyn jakautumisessa, jonka yhteisölle odotetaan koituvan aineettomasta hyödykkeestä. Saattaa esimerkiksi ilmetä, että degressiivinen poistomenetelmä on perusteltu tasapoistojen asemasta. Toinen esimerkki on tilanne, jossa lisenssin antamien oikeuksien käyttö lykkääntyy liiketoimintasuunnitelman muita osia toteutettaessa. Tällöin omaisuuserästä koituva taloudellinen hyöty saadaan mahdollisesti vasta myöhempien kausien aikana.

TALOUDELLISELTA VAIKUTUSAJALTAAN RAJOITTAMATTOMAT AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

107. Aineettomasta hyödykkeestä, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika, ei saa tehdä poistoja.

108. IAS 36:n mukaisesti yhteisön pitää tehdä taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomalle aineettomalle hyödykkeelle arvonalentumistesti vertaamalla siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon:

a) vuosittain, ja

b) aina kun on viitteitä siitä, että aineettoman hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut.

▼B

Arvioidun taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen

109. Jos aineettomasta hyödykkeestä ei tehdä poistoja, sen taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava jokaisella kaudella sen ratkaisemiseksi, tukevatko tapahtumat ja olosuhteet edelleen arviota kyseisen omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan rajoittamattomuudesta. Jos ne eivät tue sitä, taloudellisen vaikutusajan muutosta rajoittamattomasta rajalliseksi on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

110. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika muuttuu uudelleenarvioinnin seurauksena rajoittamattomasta rajalliseksi, tämä antaa IAS 36:n mukaan viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Tämän vuoksi yhteisö tekee omaisuuserälle arvonalentumistestin vertaamalla sen IAS 36:n mukaisesti määritettyä kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon ja kirjaamalla arvonalentumistappioksi määrän, jolla kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän.

KIRJANPITOARVOA VASTAAVAN MÄÄRÄN KERTYMINEN — ARVONALENTUMISTAPPIOT

111. Määrittääkseen, onko aineettoman hyödykkeen arvo alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta. Kyseisessä standardissa selostetaan, kuinka yhteisö tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvon, kuinka se määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.

KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

112. Aineeton hyödyke on kirjattava pois taseesta:

a) kun se luovutetaan; tai

b) kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

113. Voitto tai tappio, joka syntyy aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on määritettävä nettomyyntituoton ja omaisuuserän kirjanpitoarvon erotuksena. Se on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun omaisuuserä kirjataan pois taseesta (paitsi milloin IAS 17 edellyttää muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei saa esittää liikevaihtona.

114. Aineeton hyödyke voidaan luovuttaa usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Yhteisö määrittää tällaisen omaisuuserän luovutuspäivän soveltamalla IAS 18:n *Tuotot* mukaisia tavaroiden myyntituottojen kirjaamiskriteerejä. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IAS 17:ää.

115. Jos yhteisö sisällyttää kappaleessa 21 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan omaisuuserän kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai saatu aikaan sisäisesti.

▼M12

115A. Jos kyseessä on liiketoimintojen yhdistämisessä takaisin hankittu oikeus, joka myöhemmin annetaan (myydään) kolmannelle osapuolelle, vastaava kirjanpitoarvo, jos tällaista on, on otettava huomioon myynnistä johtuvaa voittoa tai tappiota määritettäessä.

▼B

116. Aineettoman hyödykkeen luovutuksesta saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoon. Jos aineettomasta hyödykkeestä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellisarvon ja vastaavan käteishinnan välinen erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti saamisen efektiivisen koron perusteella.

117. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, poistojen tekemistä ei lopeteta, kun aineeton hyödyke ei enää ole käytössä, paitsi jos omaisuuserä on poistettu loppuun tai luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisällytetty myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Yleistä

118. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta aineettomien hyödykkeiden luokasta seuraavat tiedot siten, että sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä ja muita aineettomia hyödykkeitä koskevat tiedot esitetään erikseen:

a) ovatko taloudelliset vaikutusajat rajoittamattomia vai rajallisia, ja jos ne ovat rajallisia, esitetään taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

b) poistomenetelmät, joita on sovellettu taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisiin aineettomiin hyödykkeisiin;

c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

d) ►**M5** laajan tuloslaskelman ◄ erä (tai erät), johon (tai joihin) aineettomien hyödykkeiden poistot sisältyvät;

e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

i) lisäykset siten, että sisäisestä kehittämistyöstä syntyneet, erikseen hankitut ja liiketoimintojen yhdistämisen kautta hankitut esitetään erikseen;

ii) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

iii) uudelleenarvostuksesta johtuvat kappaleiden 75, 85 ja 86 mukaiset lisäykset tai vähennykset kaudella sekä ►**M5** muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatuista IAS 36:n mukaisista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset kaudella (jos tällaisia on);

iv) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot (jos tällaisia on);

v) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset (jos tällaisia on);

vi) kaudella kirjatut poistot;

▼B

vii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön tilinpäätöstietojen muuntamisesta yhteisön esittämisvaluuttaan; ja

viii) muut kirjanpitoarvon muutokset kaudella.

119. Aineettomien hyödykkeiden luokka on yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, samanluonteisten omaisuuserien muodostama ryhmä. Esimerkkejä erillisistä luokista voivat olla:

a) brändit;

b) lehtien nimet ja julkaisunimikkeet;

c) atk-ohjelmistot;

d) lisenssit ja franchising-oikeudet;

e) tekijänoikeudet, patentit ja muut teollisoikeudet sekä palvelu- ja toimintaoikeudet;

f) reseptit, kaavat, mallit, piirustukset ja prototyypit; sekä

g) kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet.

Edellä mainitut luokat jaetaan pienempiin luokkiin (tai yhdistetään suuremmiksi luokiksi), jos tämä johtaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta merkityksellisemmän tiedon antamiseen.

120. Yhteisö esittää IAS 36:n mukaan vaadittavat tiedot arvoltaan alentuneista aineettomista hyödykkeistä kappaleen 118(e)(iii)–(v) vaatimien tietojen lisäksi.

121. IAS 8:n mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonne ja määrä, jos sillä on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevalla kaudella tai sillä odotetaan olevan olennainen vaikutus tulevilla kausilla. Tällainen esitettävä tieto saattaa johtua muutoksista, jotka koskevat:

a) aineettoman hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa;

b) poistomenetelmää; tai

c) jäännösarvoja.

122. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään myös seuraavat tiedot:

a) jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika arvioidaan rajoittamattomaksi, kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo sekä syyt, joiden perusteella taloudellinen vaikutusaika on arvioitu rajoittamattomaksi. Näitä syitä esittäessään yhteisön on kuvattava tekijä (tai tekijät), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi siihen, että omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajoittamattomaksi.

b) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, joka on olennainen yhteisön tilinpäätöksen kannalta, sekä omaisuuserän kirjanpitoarvo ja jäljellä oleva poistoaika.

c) aineettomista hyödykkeistä, jotka on hankittu julkisella avustuksella ja kirjattu alun perin käypään arvoon (katso kappale 44), esitetään:

i) näiden omaisuuserien alun perin kirjattu käypä arvo;

▼B

ii) niiden kirjanpitoarvo; ja

iii) sovelletaanko niihin kirjaamisen jälkeen hankintamenomallia vai uudelleenarvostusmallia.

d) sellaisten aineettomien hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joita koskeva omistusoikeus on rajoitettu, sekä velkojen vakuudeksi pantattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvot.

e) aineettomien hyödykkeiden hankkimista koskevien sopimusperusteisten sitoumusten määrä.

123. Kuvatessaan tekijää (tai tekijöitä), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi siihen, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajoittamattomaksi, yhteisö ottaa huomioon kappaleessa 90 esitetyn luettelon mahdollisista tekijöistä.

Aineettomat hyödykkeet, joihin sovelletaan kirjaamisen jälkeen uudelleenarvostusmallia

124. Jos aineettomia hyödykkeitä käsitellään kirjanpidossa uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

a) jokaisesta aineettomien hyödykkeiden luokasta:

i) uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;

ii) uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo; ja

iii) kirjanpitoarvo, joka olisi merkitty tilinpäätökseen, jos uudelleenarvostetut aineettomat hyödykkeet olisi arvostettu kirjaamisen jälkeen kappaleen 74 hankintamenomallin mukaisesti;

b) aineettomiin hyödykkeisiin liittyvän uudelleenarvostusrahaston määrä kauden alussa ja lopussa sekä tiedot kauden aikana tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat rahaston jakamista osakkeenomistajille; ja

c) omaisuuserien käypiä arvoja arvioitaessa käytetyt menetelmät ja merkittävät oletukset.

125. Uudelleenarvostettujen omaisuuserien luokkia saattaa olla tarpeen yhdistää tilinpäätöksessä esittämistä varten suuremmiksi luokiksi. Luokkia ei kuitenkaan yhdistetä, jos tämä johtaisi sellaisen aineettomien hyödykkeiden luokan syntymiseen, joka sisältää sekä hankintamenomallin että uudelleenarvostusmallin mukaisesti arvostettuja eriä.

Tutkimus- ja kehittämismenot

126. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaudella kuluiksi kirjattujen tutkimus- ja kehittämismenojen yhteismäärä.

127. Tutkimus- ja kehittämismenot sisältävät kaikki sellaiset menot, jotka johtuvat välittömästi tutkimus- tai kehittämistoiminnasta (katso kappaleet 66 ja 67, jotka sisältävät ohjeistusta siitä, minkä tyyppisiä menoja on otettava huomioon kappaleen 126 mukaisen esittämisvaatimuksen täyttämiseksi).

Muut tiedot

128. Yhteisölle suositellaan seuraavien tietojen esittämistä, mutta sitä ei edellytetä:

a) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, jonka hankintameno on kirjattu kokonaan poistoina kuluksi mutta joka on edelleen käytössä; ja

▼B

b) lyhyt kuvaus yhteisön määräysvallassa olevista aineettomista hyödykkeistä, joita ei ole merkitty varoiksi taseeseen, koska ne eivät ole täyttäneet tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä tai koska ne on hankittu tai aikaansaatu ennen IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* vuonna 1998 julkaistun version voimaantuloa.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

▼M12

_____

130. Yhteisön on sovellettava tätä standardia:

▼B

a) sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn, jotka on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen; ja

b) kaikkien muiden aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti. Näin ollen yhteisö ei saa oikaista tuohon päivään mennessä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa. Yhteisön on kuitenkin kyseisenä ajankohtana sovellettava tätä standardia tällaisten aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan uudelleenarviointiin. Jos yhteisö muuttaa hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa tämän uudelleenarvioinnin seurauksena, tämä muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

130A Yhteisön on sovellettava kappaleen 2 muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 6:ta aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M5

130B. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 85, 86 ja 118(e)(iii). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M22

130C. IFRS 3 (uudistettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 12, 33–35, 68, 69, 94 ja 130 sekä kappaleiden 38 ja 129 poistamisen ja kappaleen 115A lisäämisen. Huhtikuussa 2009 julkistettu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 36 ja 37. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Näin ollen aiemmissa liiketoimintojen yhdistämisissä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden ja liikearvon määriä ei saa oikaista. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella ja annettava tästä tieto.

▼M8

130D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 69, 70 ja 98, ja sen seurauksena lisättiin kappale 69A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M22

130E. Huhtikuussa 2009 julkistettu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 40 ja 41. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

Samankaltaisten omaisuuserien vaihdot

131. Kappaleisiin 129 ja 130(b) sisältyvä vaatimus tämän standardin ei-takautuvasta soveltamisesta tarkoittaa, että jos omaisuuserien vaihto on ennen tämän standardin voimaantuloa käsitelty luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvon perusteella, yhteisö ei oikaise hankitun omaisuuserän kirjanpitoarvoa kuvastamaan sen hankinta-ajankohdan käypää arvoa.

Ennenaikainen soveltaminen

132. Yhteisöille, joita koskee kappale 130, suositellaan tämän standardin mukaisten vaatimusten soveltamista ennen kappaleessa 130 määrättyjä voimaantulopäiviä. Jos yhteisö kuitenkin soveltaa tätä standardia ennen näitä voimaantulopäiviä, sen on samanaikaisesti sovellettava myös IFRS 3:a sekä IAS 36:ta (uudistettu 2004).

IAS 38:N (JULKAISTU 1998) KUMOAMINEN

133. Tämä standardi korvaa IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (julkaistu 1998).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 39

Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrittää kirjaus- ja arvostusperiaatteet, joita sovelletaan rahoitusvaroihin, rahoitusvelkoihin ja joihinkin muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimuksiin. Rahoitusinstrumenttien esittämistapaa koskevat vaatimukset asetetaan IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*. *Rahoitusinstrumenteista tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset asetetaan IFRS 7:ssä* Rahoitusinstrumentit*: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.*

SOVELTAMISALA

2. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaiken tyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- ja yhteisyrityksissä, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*, IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* tai IAS 31:n *Osuudet yhteisyrityksissä* mukaisesti. Yhteisöjen on kuitenkin sovellettava tätä standardia sellaiseen osuuteen tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä, jota IAS 27:n, IAS 28:n tai IAS 31:n mukaan käsitellään tämän standardin mukaisesti. Yhteisöjen on sovellettava tätä standardia myös johdannaisiin, joiden kohde-etuutena ovat osuudet tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä, paitsi jos johdannainen vastaa IAS 32:een sisältyvää yhteisön oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää.

b) vuokrasopimuksiin perustuvat oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 17 *Vuokrasopimukset*. Kuitenkin:

i) tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta ja arvonalentumisista koskevat vuokralle antajan kirjaamia vuokrasaamisia (ks. kappaleet 15–37, 58, 59, 63–65 ja liitteen A kappaleet AG36–AG52 ja AG84–AG93);

ii) tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta koskevat vuokralle ottajan kirjaamia rahoitusleasingvelkoja (ks. kappaleet 39–42 ja liitteen A kappaleet AG57–AG63); ja

iii) tämän standardin määräykset kytketyistä johdannaisista koskevat vuokrasopimuksiin kytkettyjä johdannaisia (ks. kappaleet 10–13 ja liitteen A kappaleet AG27–AG33).

c) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.

▼M6

d) sellaiset yhteisön liikkeeseen laskemat rahoitusinstrumentit, jotka vastaavat IAS 32:een sisältyvää oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää (optiot ja merkintäoikeudet mukaan luettuina) tai jotka on luokiteltava oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi IAS 32:n kappaleiden 16A ja 16B tai IAS 32:n kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Tällaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan on kuitenkin sovellettava tätä standardia näihin instrumentteihin, paitsi jos ne täyttävät kohdassa (a) tarkoitetun poikkeusmenettelyn edellytykset.

▼B

e) oikeudet ja velvoitteet, jotka johtuvat (i) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määritellyistä vakuutussopimuksista, lukuun ottamatta sellaisesta vakuutussopimuksesta johtuvia myyjäosapuolen oikeuksia ja velvoitteita, joka on kappaleessa 9 esitetyn takaussopimuksen määritelmän mukainen, tai (ii) sopimuksesta, joka kuuluu IFRS 4:n soveltamisalaan siksi, että siihen sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluvaan sopimukseen kytkettyihin johdannaisiin, ellei johdannainen itse ole IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluva sopimus (ks. tämän standardin kappaleet 10–13 ja liitteen A kappaleet AG27–AG33). Lisäksi jos takaussopimusten myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti vakuuttanut pitävänsä kyseisiä sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se kyseiseen takaussopimukseen tätä standardia vai IFRS 4:ää (ks. kappaleet AG4 ja AG4A). Myyjäosapuoli voi tehdä valinnan sopimuskohtaisesti, mutta valinta on kunkin sopimuksen osalta peruuttamaton.

▼M12

_____

▼M22

g) hankkijaosapuolen ja osakkeensa myyvän omistajan väliset termiinisopimukset hankinnan kohteen myymisestä tai ostamisesta, jotka johtavat liiketoimintojen yhdistämiseen myöhempänä hankinta-ajankohtana. Termiinisopimuksen voimassaoloaika ei saa ylittää sitä kohtuullista ajanjaksoa, joka yleensä tarvitaan vaadittavien hyväksymisten hankkimiseen ja liiketoimen loppuunsaattamiseen.

▼B

h) luottositoumukset, lukuun ottamatta kappaleessa 4 kuvattuja luottositoumuksia. Luottositoumuksen myöntäjän on sovellettava IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* niihin luottositoumuksiin, jotka eivät kuulu tämän standardin soveltamisalaan. Tämän standardin määräyksiä taseesta pois kirjaamisesta sovelletaan kuitenkin kaikkiin luottositoumuksiin (ks. kappaleet 15–42 ja liitteen A kappaleet AG36–AG63).

i) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joita koskee IFRS 2 Osakeperusteiset maksut, lukuun ottamatta tämän standardin kappaleiden 5–7 soveltamisalaan kuuluvia sopimuksia, joita koskee tämä standardi.

j) oikeudet maksuihin, jotka ovat korvausta yhteisölle menoista, jotka sen on maksettava sellaisen velan suorittamiseksi, jonka se kirjaa varauksena IAS 37:n *mukaisesti tai jota varten se on aikaisemmalla kaudella kirjannut varauksen IAS 37:n mukaisesti.*

3. [poistettu]

4. Seuraavat luottositoumukset kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan:

a) luottositoumukset, jotka yhteisö määrittää käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusveloiksi. Jos yhteisön aikaisempana käytäntönä on ollut luottositoumuksista syntyvien omaisuuserien myyminen pian niiden syntymisen jälkeen, sen on sovellettava tätä standardia kaikkiin samaan ryhmään kuuluviin luottositoumuksiinsa.

▼B

b) luottositoumukset, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai luovuttamalla tai laskemalla liikkeeseen muun rahoitusinstrumentin. Tällaiset luottositoumukset ovat johdannaisia. Luottositoumusta ei katsota nettomääräisesti toteutettavaksi pelkästään sillä perusteella, että laina nostetaan erissä (esimerkiksi rakentamista varten myönnettävä kiinnelaina, jota nostetaan rakennustyön edistymisen mukaan määräytyvissä erissä).

c) sitoumukset antaa laina alle markkinakoron. Kappaleessa 47(d) määrätään tällaisista luottositoumuksista syntyvien velkojen myöhemmästä arvostamisesta.

5. Tätä standardia on sovellettava sellaisiin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimukset olisivat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta sopimuksia, jotka on tehty ja pidetään edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

6. Muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus voidaan toteuttaa nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla usealla eri tavalla. Näitä ovat esimerkiksi:

a) tilanteet, joissa sopimusehdot sallivat jommallekummalle osapuolelle sopimuksen nettomääräisen toteuttamisen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla;

b) tilanteet, joissa mahdollisuutta nettomääräiseen toteuttamiseen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ei ole nimenomaisesti mainittu sopimusehdoissa, mutta yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten nettomääräinen toteuttaminen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (riippumatta siitä, tapahtuuko tämä vastapuolen kanssa, tekemällä toisensa kumoavat sopimukset vai myymällä sopimus ennen sen toteuttamista tai raukeamista);

c) tilanteet, joissa yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten osalta kohde-etuutena olevan erän vastaanottaminen ja myyminen lyhyen ajan kuluessa vastaanottamisen jälkeen voiton hankkimiseksi hintojen tai välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista; ja

d) tilanteet, joissa sopimuksen kohteena oleva rahoituseriin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi.

Kohtien (b) tai (c) mukaista sopimusta ei tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti, joten se kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Muut sopimukset, joita kappale 5 koskee, arvioidaan sen ratkaisemiseksi, onko ne tehty ja pidetäänkö ne edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti ja kuuluvatko ne siis tämän standardin soveltamisalaan.

▼B

7. Muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva asetettu optio, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla kappaleen 6(a) tai (d) mukaisesti, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Tällaista sopimusta ei voida tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään IAS 32:ssa määriteltyjä termejä IAS 32:n kappaleen 11 mukaisessa merkityksessä. IAS 32:ssa on määritelty seuraavat termit:

— rahoitusinstrumentti

— rahoitusvaroihin kuuluva erä

— rahoitusvelka

— oman pääoman ehtoinen instrumentti,

ja kyseinen standardi sisältää ohjeistusta näiden määritelmien soveltamisesta.

▼M8

9. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

▼B

Johdannaisen määritelmä

Johdannainen on rahoitusinstrumentti tai muu tämän standardin soveltamisalaan kuuluva sopimus (ks. kappaleet 2–7), jolla on kaikki seuraavat kolme ominaisuutta:

a) sen arvo muuttuu tietyn koron, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin taikka muun muuttujan (jota joskus sanotaan ”alla olevaksi”) arvon muuttuessa, joka, jos se on muu kuin taloudellinen muuttuja, ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin;

b) se ei sopimusta tehtäessä vaadi lainkaan nettosijoitusta tai vaatii pienemmän nettosijoituksen kuin mitä vaadittaisiin toisen tyyppisissä sopimuksissa, joiden odotettaisiin reagoivan markkinatekijöiden muutoksiin vastaavalla tavalla; ja

c) se toteutetaan tulevana ajankohtana.

Neljän rahoitusinstrumenttien ryhmän määritelmät

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, joka täyttää kumman tahansa seuraavista ehdoista.

▼M8

a) Se luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi. Rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi, jos:

i) se on hankittu tai syntynyt pääasiallisena tarkoituksena myydä se tai ostaa se takaisin lyhyen ajan kuluessa;

▼M8

ii) se on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa osa sellaisten yksilöityjen rahoitusinstrumenttien muodostamaa salkkua, joita hallinnoidaan yhdessä ja joita on todistettavasti viime aikoina toistuvasti käytetty lyhyen aikavälin voiton tavoitteluun; tai

iii) se on johdannainen (lukuun ottamatta johdannaista, joka on takaussopimus tai joka on määritetty suojausinstrumentiksi ja on sellaisena tehokas).

▼B

b) Yhteisö nimenomaisesti luokittelee sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi. Yhteisö saa käyttää tällaista nimenomaista luokittelua vain, kun se on sallittua kappaleen 11A mukaan tai kun tämän seurauksena tuotetaan merkityksellisempää informaatiota, koska se joko

i) poistaa arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää merkittävästi tällaista epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään ”kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi”), joka muutoin syntyisi varojen tai velkojen arvostamisesta tai niistä johtuvien voittojen tai tappioiden kirjaamisesta erilaisilla perusteilla; tai

ii) rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen tai niiden molempien muodostamaa ryhmää hallinnoidaan ja sen tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta, dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaisesti, ja ryhmää koskevaa informaatiota tuotetaan sisäisesti tältä pohjalta yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille (määritelty IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* (uudistettu 2003)), esimerkiksi yhteisön hallitukselle ja toimitusjohtajalle.

IFRS 7:n kappaleissa 9–11 ja B4 vaaditaan yhteisöä esittämään tilinpäätöksessään tietoja rahoitusvaroista ja -veloista, jotka se on nimenomaisesti luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi, mukaan lukien tiedot siitä, miten yhteisö on täyttänyt nämä ehdot. Niiden instrumenttien osalta, jotka täyttävät ehdot edellä olevan kohdan (ii) mukaisesti, näihin tietoihin kuuluu sanallinen kuvaus siitä, millä tavoin nimenomainen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi on yhteisön dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaista.

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi ei saa nimenomaisesti luokitella sijoituksia sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja joiden käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti (ks. kappale 46(c) sekä liitteen A kappaleet AG80 ja AG81).

On huomattava, että kappaleet 48, 48A ja 49 sekä liitteen A kappaleet AG69–AG82, joissa esitetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käyvän arvon luotettavaa määrittämistä koskevat vaatimukset, koskevat yhtä lailla kaikkia käypään arvoon arvostettavia eriä riippumatta siitä, onko ne nimenomaisesti luokiteltu sellaisiksi vai johtuuko käypään arvoon arvostaminen muusta syystä, samoin kuin kaikkia eriä, joiden käyvästä arvosta annetaan tietoja tilinpäätöksessä.

▼B

Eräpäivään asti pidettävät sijoitukset ovat sellaisia johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja, joihin liittyvät maksusuoritukset ovat kiinteitä tai määritettävissä, jotka erääntyvät määrättynä päivänä ja jotka yhteisöllä on vakaa aikomus ja kyky pitää eräpäivään asti (ks. liitteen A kappaleet AG16–AG25) lukuun ottamatta:

a) niitä, jotka yhteisö alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokittelee käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi;

b) niitä, jotka yhteisö nimenomaisesti luokittelee myytävissä oleviksi; ja

c) niitä, jotka vastaavat lainojen ja muiden saamisten määritelmää.

Yhteisö ei saa luokitella mitään rahoitusvaroja eräpäivään asti pidettäviksi, jos yhteisö on tilikaudella tai kahden edellisen tilikauden aikana myynyt eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia tai muuttanut niiden luokittelua ennen eräpäivää siten, että näiden erien määrä on ollut vähämerkityksellistä suurempi (vähämerkityksellistä suurempi verrattuna eräpäivään asti pidettävien sijoitusten kokonaismäärään) muutoin kuin sellaisin myynnein tai uudelleenluokitteluin, jotka:

i) tapahtuvat niin lähellä eräpäivää tai rahoitusvaroihin kuuluvan erän lunastuspäivää (esimerkiksi alle kolme kuukautta ennen eräpäivää), että markkinakoron muutoksilla ei olisi merkittävää vaikutusta rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon;

ii) toteutuvat sen jälkeen kun yhteisö on saanut rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen pääoman olennaisilta osin takaisin sopimuksenmukaisina tai ennen eräpäivää tapahtuvina maksuina; tai

iii) johtuvat sellaisesta yksittäisestä tapahtumasta, joka ei ole yhteisön määräysvallassa, joka on kertaluonteinen ja jota yhteisö ei olisi voinut kohtuudella ennakoida.

Lainat ja muut saamiset ovat johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja, joihin liittyvät maksut ovat kiinteitä tai määritettävissä olevia ja joita ei noteerata toimivilla markkinoilla lukuun ottamatta:

a) niitä, jotka yhteisö aikoo myydä välittömästi tai lyhyen ajan kuluessa — nämä erät on luokiteltava kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi — ja niitä, jotka yhteisö alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokittelee käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi;

b) niitä, jotka yhteisö alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokittelee myytävissä oleviksi; tai

c) niitä, joista niiden haltija ei mahdollisesti saa alkuperäistä sijoitustaan olennaisilta osin takaisin muun syyn kuin luoton laadun heikentymisen vuoksi — nämä on luokiteltava myytävissä oleviksi.

Hankittu osuus sellaisten omaisuuserien ryhmästä, jotka eivät ole lainoja tai muita saamisia (esimerkiksi osuus sijoitusrahastosta tai vastaavanlaisesta rahastosta) ei ole laina tai muu saaminen.

Myytävissä olevat rahoitusvarat ovat sellaisia johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja, jotka on nimenomaisesti luokiteltu myytävissä oleviksi tai joita ei ole luokiteltu (a) lainoiksi ja muiksi saamisiksi (b) eräpäivään asti pidettäviksi sijoituksiksi eikä (c) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusvaroiksi.

▼B

Takaussopimuksen määritelmä

Takaussopimus on sopimus, joka velvoittaa takaajan suorittamaan määrättyjä maksuja haltijalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun sen erääntyessä vieraan pääoman ehtoisen instrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisesti.

Kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyvät määritelmät

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno on määrä, johon kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka on arvostettu alun perin kirjanpitoon merkittäessä, vähennettynä lyhennyksillä, lisättynä tai vähennettynä alkuperäisen määrän ja erääntyvän määrän välisen erotuksen kertyneillä, efektiivisen koron menetelmällä lasketuilla jaksotuksilla ja oikaistuna mahdollisilla vähennyskirjauksilla (joko suoraan tai vähennystiliä käyttäen tehdyillä), jotka johtuvat arvonalentumisesta tai siitä, että erästä ei saada maksua.

Efektiivisen koron menetelmä on menetelmä, jota käytetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan (tai rahoitusvarojen tai -velkojen ryhmän) jaksotetun hankintamenon laskemiseen ja korkotuoton tai -kulun kohdistamiseen asianomaiselle ajanjaksolle. *Efektiivinen korko* on se korkokanta, jota käyttäen rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana juoksuaikana tai — mikäli tämä on asianmukaista — lyhyemmän ajanjakson kuluessa saatavaksi tai suoritettavaksi arvioidut vastaiset maksut tulevat diskontatuiksi täsmälleen kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan nettokirjanpitoarvon suuruisiksi. Efektiivistä korkokantaa laskettaessa yhteisön on arvioitava rahavirrat ottamalla huomioon rahoitusinstrumentin kaikki sopimusehdot (esimerkiksi mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää tai lunastaa instrumentti ja muut vastaavat optiot), mutta se ei saa ottaa huomioon vastaisia luottotappioita. Laskelmaan on sisällytettävä kaikki sellaiset sopimusosapuolten välillä suoritettavat tai saatavat palkkiot ja korkopisteet, jotka ovat kiinteä osa efektiivistä korkoa (ks. IAS 18 *Tuotot*), transaktiomenot sekä kaikki muut yli- tai alikurssit. Lähtökohtaisesti oletetaan, että samankaltaisten rahoitusinstrumenttien muodostaman ryhmän rahavirrat ja odotettavissa oleva juoksuaika ovat arvioitavissa luotettavasti. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) rahavirtoja tai odotettavissa olevaa juoksuaikaa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti, yhteisön on kuitenkin käytettävä sopimukseen perustuvia rahavirtoja rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) koko sopimusajalta.

Kirjaaminen pois taseesta tarkoittaa aikaisemmin kirjatun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan poistamista yhteisön taseesta.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. ([1])

Selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti on rahoitusvaroihin kuuluvan erän osto tai myynti sellaisella sopimuksella, jonka ehtojen mukaan omaisuuserä on luovutettava sen ajan kuluessa, jota yleisesti noudatetaan kyseisillä markkinoilla määräykseen tai vakiintuneeseen tapaan perustuen.

([1]) Kappaleet 48–49 sekä liitteen A kappaleet AG69–AG82 sisältävät vaatimuksia rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käyvän arvon määrittämisestä.

▼B

Transaktiomenoja ovat rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hankkimisesta, liikkeeseenlaskusta tai luovuttamisesta välittömästi johtuvat lisämenot (ks. liitteen A kappale AG13). Lisämenoja ovat sellaiset menot, joita ei olisi syntynyt, jollei yhteisö olisi hankkinut, laskenut liikkeeseen tai luovuttanut rahoitusinstrumenttia.

Suojauslaskentaan liittyvät määritelmät

Kiinteäehtoinen sitoumus on sitova sopimus, jonka perusteella vaihdetaan tietty määrä voimavaroja tiettyyn hintaan tiettynä päivänä tai tiettyinä päivinä tulevaisuudessa.

Ennakoitu liiketoimi on vastainen liiketoimi, johon ei ole sitouduttu mutta jonka odotetaan toteutuvan.

Suojausinstrumentti on tähän tarkoitukseen määritetty johdannainen tai (ainoastaan valuuttakurssien muutosriskiltä suojauduttaessa) tähän tarkoitukseen määritetty muihin rahoitusvaroihin kuin johdannaisvaroihin tai muihin rahoitusvelkoihin kuin johdannaisvelkoihin kuuluva erä, jonka käyvän arvon tai rahavirtojen odotetaan kumoavan suojattavaksi määritetyn kohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset (suojausinstrumentin määritelmää käsitellään tarkemmin kappaleissa 72–77 ja liitteen A kappaleissa AG94–AG97).

Suojauskohde on omaisuuserä, velka, kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai ulkomaiseen yksikköön tehty nettosijoitus, joka (a) altistaa yhteisön käyvän arvon tai vastaisten rahavirtojen muutosten riskille ja joka (b) on määritetty suojattavaksi (suojauskohteen määritelmää käsitellään tarkemmin kappaleissa 78–84 ja liitteen A kappaleissa AG98–AG101).

Suojauksen tehokkuudella tarkoitetaan sitä, missä määrin suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset kumoavat suojattavasta riskistä johtuvia suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia (ks. liitteen A kappaleet AG105–AG113).

KYTKETYT JOHDANNAISET

10. Kytketty johdannainen on osa hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia), joka sisältää myös johdannaissopimuksiin kuulumattoman pääsopimuksen — ja tällä on sellainen vaikutus, että osa yhdistetyn instrumentin rahavirroista vaihtelee samankaltaisella tavalla kuin itsenäisen johdannaisen rahavirrat. Kytketty johdannainen saa aikaan sen, että kaikki ne rahavirrat tai osa niistä rahavirroista, jotka sopimus muutoin edellyttäisi, muuttuvat tietyn koron, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin tai muun muuttujan mukaisesti, joka, jos se on muu kuin taloudellinen muuttuja, ei liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin. Johdannainen, joka liittyy rahoitusinstrumenttiin mutta on sopimuksen perusteella siirrettävissä riippumatta tästä instrumentista tai jossa on eri vastapuoli kuin tällä instrumentilla, ei ole kytketty johdannainen vaan erillinen rahoitusinstrumentti.

11. Kytketty johdannainen on erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa johdannaisena tämän standardin mukaisesti siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin (ks. liitteen A kappaleet AG30 ja AG33);

▼B

b) erillinen instrumentti, jolla on samat ehdot kuin kytketyllä johdannaisella, vastaisi johdannaisen määritelmää; ja

c) hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia) ei arvosteta käypään arvoon siten, että käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti (toisin sanoen johdannaista, joka on kytketty käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tai rahoitusvelkaan, ei eroteta).

Jos kytketty johdannainen erotetaan pääsopimuksesta, pääsopimusta on käsiteltävä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti, jos se on rahoitusinstrumentti, ja muiden asianmukaisten standardien mukaisesti, jos se ei ole rahoitusinstrumentti. Tässä standardissa ei käsitellä sitä, onko kytketty johdannainen esitettävä erikseen ►M5 taseessa ◄.

11A Jos sopimus sisältää yhden tai useamman kytketyn johdannaisen, yhteisö saa kappaleesta 11 huolimatta nimenomaisesti luokitella koko hybridisopimuksen (yhdistetyn sopimuksen) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi, paitsi jos:

a) kytketty johdannainen (tai johdannaiset) ei muuta merkittävästi rahavirtoja, joita sopimus muutoin edellyttäisi; tai

b) vastaavanlaista hybridi-instrumenttia ensimmäistä kertaa tarkasteltaessa on selvää jo vähäisen analysoinnin tuloksena tai ilman analysointia, että kytketyn johdannaisen (tai johdannaisten) erottaminen on kiellettyä, esimerkiksi lainaan kytketty oikeus takaisinmaksuun ennen eräpäivää, jonka mukaan haltija saa maksaa lainan takaisin ennen eräpäivää jokseenkin sen jaksotettua hankintamenoa vastaavaan määrään.

▼M20

12. Jos yhteisön on tämän standardin mukaan erotettava kytketty johdannainen pääsopimuksesta mutta se ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen arvoa erikseen hankinta-ajankohtana tai jonakin sen jälkeisenä raportointikauden päättymispäivänä, sen on nimenomaisesti luokiteltava koko hybridisopimus (yhdistetty sopimus) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi. Vastaavasti, jos yhteisö ei pysty määrittämään erikseen sellaisen kytketyn johdannaisen arvoa, joka olisi erotettava siirrettäessä hybridi-instrumentti (yhdistetty instrumentti) pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä, kyseinen luokittelun muutos on kielletty. Tällaisessa tapauksessa hybridisopimus (yhdistetty sopimus) luokitellaan edelleen kokonaisuudessaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

▼B

13. Jos yhteisö ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen käypää arvoa luotettavasti sen ehtojen perusteella (esimerkiksi koska kytketty johdannainen perustuu noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin), kytketyn johdannaisen käypä arvo on hybridi-instrumentin (yhdistetyn instrumentin) käyvän arvon ja pääsopimuksen käyvän arvon välinen erotus, mikäli nämä ovat määritettävissä tämän standardin mukaisesti. Jos yhteisö ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen käypää arvoa tällä menetelmällä, sovelletaan kappaletta 12 ja koko hybridi-instrumentti (yhdistetty instrumentti) luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

MERKITSEMINEN TASEESEEN JA KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

Alkuperäinen kirjaaminen

14. Yhteisön on merkittävä rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka taseeseen silloin ja vain silloin, kun yhteisöstä tulee instrumentin sopimusehtojen osapuoli. (Ks. kappale 38 rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukaisten ostojen osalta.)

▼B

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaaminen pois taseesta

15. Konsernitilinpäätöksessä kappaleita 16–23 ja liitteen A kappaleita AG34–AG52 sovelletaan konsernitasolla. Näin ollen yhteisö yhdistelee ensin kaikki tytäryritykset IAS 27:n ja SIC-12:n *Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* mukaisesti ja sitten soveltaa näin syntyvään konserniin kappaleita 16–23 ja liitteen A kappaleista AG34–AG52.

16. Ennen kuin yhteisö arvioi onko taseesta pois kirjaaminen kappaleiden 17–23 mukaan asianmukaista ja miltä osin se on asianmukaista, se ratkaisee, olisiko kyseisiä kappaleita sovellettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaan) vai koko rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai samankaltaisten rahoitusvarojen erien ryhmään), ja tämä tapahtuu seuraavalla tavalla.

a) Kappaleita 17–23 sovelletaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaan) siinä ja vain siinä tapauksessa, että osa, jonka kirjaamista pois taseesta tarkastellaan, täyttää jonkin seuraavista kolmesta ehdosta:

   i) Kyseinen osa sisältää vain nimenomaisesti yksilöityjä rahavirtoja rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmästä). Esimerkiksi kun yhteisö tekee korkostrippisopimuksen, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden vieraan pääoman ehtoisesta instrumentista tuleviin korkorahavirtoihin mutta ei pääomarahavirtoihin, kappaleita 17–23 sovelletaan korkorahavirtoihin.

   ii) Kyseinen osa sisältää vain täysin suhteellisen (määräsuhteessa jaetun) osuuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän) rahavirroista. Esimerkiksi kun yhteisö osallistuu järjestelyyn, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden 90 prosenttiin vieraan pääoman ehtoisen instrumentin kaikista rahavirroista, kappaleita 17–23 sovelletaan 90 prosenttiin näistä rahavirroista. Jos vastapuolia on enemmän kuin yksi, kaikilla vastapuolilla ei tarvitse olla suhteellista osuutta rahavirroista, kunhan siirron tekevän yhteisön osuus on täysin suhteellinen.

   iii) Kyseinen osa sisältää vain täysin suhteellisen (määräsuhteessa jaetun) osuuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän) nimenomaisesti yksilöidyistä rahavirroista. Esimerkiksi kun yhteisö osallistuu järjestelyyn, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden 90 prosenttiin rahoitusvaroihin kuuluvan erän korkorahavirroista, kappaleita 17–23 sovelletaan 90 prosenttiin näistä korkorahavirroista. Jos vastapuolia on enemmän kuin yksi, kaikilla vastapuolilla ei tarvitse olla suhteellista osuutta nimenomaisesti yksilöidyistä rahavirroista, kunhan siirron tekevän yhteisön osuus on täysin suhteellinen.

▼B

b) Kaikissa muissa tapauksissa kappaleita 17–23 sovelletaan koko rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai koko samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään). Esimerkiksi kun yhteisö siirtää (i) oikeudet ensimmäiseen tai viimeiseen 90 prosenttiin maksuista, jotka saadaan perityksi rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (tai rahoitusvarojen ryhmästä) tai (ii) oikeudet 90 prosenttiin saamisten muodostaman ryhmän rahavirroista mutta antaa takauksen, jonka mukaan se korvaa ostajalle luottotappiot 8 prosenttiin asti saamisten pääomasta, kappaleita 17–23 sovelletaan koko rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään).

Termillä ”rahoitusvaroihin kuuluva erä” tarkoitetaan kappaleissa 17–26 joko edellä kohdassa (a) kuvattua rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaa (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaa) tai muussa tapauksessa koko rahoitusvaroihin kuuluvaa erää (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmää).

17. Yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta silloin ja vain silloin, kun:

(a) sopimukseen perustuva oikeus rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtoihin lakkaa olemasta voimassa; tai

b) se siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle kappaleissa 18 ja 19 esitetyllä tavalla ja siirto täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset kappaleen 20 mukaisesti.

(Ks. kappale 38 rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukaisten myyntien osalta.)

18. Yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle siinä ja vain siinä tapauksessa, että se:

a) joko siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamista koskevat sopimukseen perustuvat oikeudet toiselle osapuolelle; tai

b) pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle kappaleen 19 sisältämät ehdot täyttävän järjestelyn mukaisesti.

19. Kun yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän (”alkuperäinen omaisuuserä”) rahavirtojen saamiseen mutta se ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa nämä rahavirrat yhdelle tai useammalle yhteisölle (”lopulliset saajat”), yhteisö käsittelee liiketointa rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtona toiselle osapuolelle siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat kolme ehtoa täyttyvät.

a) Yhteisöllä ei ole velvollisuutta maksaa lopullisille saajille, ellei se saa maksua vastaavasta alkuperäisen omaisuuserän määrästä. Yhteisön antamat lyhytaikaiset luotot, joihin liittyy oikeus saada takaisin koko lainaksi annettu määrä sekä markkinakoron mukainen kertynyt korko, ei estä tämän ehdon toteutumista.

b) Siirtosopimuksen ehdot estävät yhteisöä myymästä tai panttaamasta alkuperäistä omaisuuserää muutoin kuin rahavirtojen maksamista koskevan velvoitteen vakuudeksi lopullisille saajille.

▼B

c) Yhteisö on velvollinen maksamaan kaikki lopullisten saajien puolesta perimänsä rahavirrat eteenpäin ilman olennaista viivettä. Yhteisöllä ei myöskään ole oikeutta sijoittaa tällaisia rahavirtoja uudelleen, lukuun ottamatta rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä *Rahavirtalaskelmat*) tehtäviä sijoituksia, sinä lyhyenä ajanjaksona, joka jää maksujen saantipäivän ja sen päivän väliin, jona maksut on suoritettava lopullisille saajille, ja tällaisista sijoituksista saatavat korot siirretään lopullisille saajille.

20. Kun yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle (ks. kappale 18), sen on arvioitava, missä määrin se pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut itsellään. Tällöin:

a) jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja kirjattava sille siirron yhteydessä mahdollisesti syntyvät tai sen mahdollisesti itsellään pitämät oikeudet ja velvoitteet erikseen varoiksi tai veloiksi.

b) jos yhteisö pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, yhteisön on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä edelleen taseessaan.

c) jos yhteisö ei siirrä rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä pidä niitä olennaisilta osin itsellään, yhteisön on ratkaistava, onko sillä säilynyt määräysvalta rahoitusvaroihin kuuluvaan erään. Tällöin:

i) jos yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa, sen on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja kirjattava sille siirron yhteydessä mahdollisesti syntyvät tai sen mahdollisesti itsellään pitämät oikeudet ja velvoitteet erikseen varoiksi tai veloiksi.

ii) jos yhteisöllä on säilynyt määräysvalta, sen on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä edelleen taseessaan siltä osin kuin sillä on säilynyt intressi kyseiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (ks. kappale 30).

21. Riskien ja etujen siirtymistä (ks. kappale 20) arvioidaan vertaamalla yhteisön altistumista siirretyn omaisuuserän nettorahavirtojen määrien ja ajoittumisen vaihtelulle ennen ja jälkeen siirron. Yhteisö on pitänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, jos sen altistuminen rahoitusvaroihin kuuluvan erän vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon vaihtelulle ei muutu merkittävästi siirron seurauksena (esimerkiksi sen vuoksi, että yhteisö on myynyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimuksella, jonka mukaan se ostaa erän takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan, johon lisätään tuotto lainan antajalle). Yhteisö on siirtänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, jos sen altistuminen tällaiselle vaihtelulle ei enää ole merkittävää verrattuna rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvien vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon kokonaisvaihteluun (esimerkiksi siksi, että yhteisö on myynyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän vain sillä ehdolla, että sillä on oikeus ostaa se takaisin takaisinostoajankohdan käypään arvoonsa tai se on siirtänyt toiselle osapuolelle täysin suhteellisen osuuden suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirroista sellaisessa kappaleen 19 mukaiset ehdot täyttävässä järjestelyssä kuten esimerkiksi *loan sub-participation* -järjestelyssä).

▼B

22. Usein on täysin selvää, onko yhteisö siirtänyt vai pitänyt itsellään omistukseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin, eikä laskelmien tekemiseen ole tarvetta. Toisissa tapauksissa on tarpeellista tehdä laskelmia ja vertailla yhteisön altistumista vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon vaihtelulle ennen ja jälkeen siirron. Laskelmia ja vertailuja tehtäessä käytetään diskonttauskorkona asianmukaista tarkasteluhetken markkinakorkoa. Kaikki jokseenkin mahdolliset nettorahavirtojen vaihtelut otetaan huomioon, ja niille tulemille, joiden toteutuminen on todennäköisempää, annetaan suurempi paino.

23. Se, onko yhteisöllä säilynyt määräysvalta (ks. kappale 20(c)) siirrettyyn omaisuuserään, riippuu siirron saajan mahdollisuudesta myydä omaisuuserä. Jos siirron saaja pystyy käytännössä myymään koko omaisuuserän riippumattomalle kolmannelle osapuolelle ja pystyy käyttämään tätä mahdollisuutta yksipuolisesti ja ilman että sen tarvitsee määrätä siirrolle lisärajoitteita, määräysvalta ei ole säilynyt yhteisöllä. Kaikissa muissa tapauksissa yhteisöllä on säilynyt määräysvalta.

Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset (ks. kappaleet 20(a) ja (c)(i))

24. Jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle sellaisella siirrolla, joka kokonaisuudessaan täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset, ja pitää itsellään oikeuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän hoitamiseen palkkiota vastaan, sen on kirjattava kyseistä hoitopalvelusopimusta koskien joko omaisuuserä tai velka. Jos saatavan palkkion ei odoteta tuottavan yhteisölle riittävää korvausta hoitopalvelun suorittamisesta, on kirjattava hoitopalveluvelvoitteen käypää arvoa vastaava hoitopalveluvelka. Jos saatavan palkkion odotetaan olevan suurempi kuin riittävä korvaus hoitopalvelun suorittamisesta, on kirjattava hoitopalveluoikeutta koskeva omaisuuserä, jonka määrittäminen perustuu suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän kohdistamiseen kappaleen 27 mukaisesti.

25. Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan siirron seurauksena kokonaan pois taseesta mutta yhteisö saa siirrosta johtuen uuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai ottaa vastatakseen uuden rahoitusvelan tai hoitopalveluvelvoitteen, yhteisön on kirjattava uusi rahoitusvaroihin kuuluva erä, rahoitusvelka tai hoitopalveluvelka käypään arvoon.

26. Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan kokonaan pois taseesta, on seuraavien erien välinen erotus:

a) kirjanpitoarvo ja

b) seuraavien erien yhteismäärä: (i) saatu vastike (mukaan lukien saatu uusi omaisuuserä vähennettynä vastattavaksi otetulla uudella velalla) ja (ii) suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio (ks. kappale 55(b)).

kirjattava tulosvaikutteisesti.

27. Jos siirretty omaisuuserä on osa suurempaa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää (esimerkiksi kun yhteisö siirtää toiselle osapuolelle korkorahavirrat, jotka ovat osa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, ks. kappale 16(a)) ja siirretty osa täyttää kokonaisuudessaan taseesta pois kirjaamisen edellytykset, tämän suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan

▼B

erän aikaisempi kirjanpitoarvo on jaettava taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken näiden osien siirtoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Itsellä pidettyä hoitopalveluun liittyvää omaisuuserää on tässä käsiteltävä taseeseen jäävänä osana. Seuraavien erien välinen erotus:

a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettava kirjanpitoarvo ja

b) seuraavien erien yhteismäärä: (i) taseesta pois kirjattavasta osasta saatu vastike (mukaan lukien saatu uusi omaisuuserä vähennettynä vastattavaksi otetulla uudella velalla) ja (ii) sille kohdistettava suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio (ks. kappale 55(b))

on kirjattava tulosvaikutteisesti. Omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio jaetaan taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken kyseisten osien käypien arvojen suhteen perusteella.

28. Kun yhteisö jakaa suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisempaa kirjanpitoarvoa taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken, on määritettävä taseeseen jäävän osan käypä arvo. Kun yhteisön käytäntönä on ollut myydä taseeseen jäävän osan kaltaisia osia tai tällaisten osien kauppoja on muutoin toteutunut markkinoilla, viime aikoina todellisissa liiketoimissa toteutuneiden hintojen pohjalta saadaan paras arvio kyseisen osan käyvästä arvosta. Silloin kun taseeseen jäävän osan käyvän arvon tukena ei ole hintanoteerauksia tai viimeaikaisia kauppoja, paras arvio käyvästä arvosta on koko suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon ja siirron saajan taseesta pois kirjatusta osasta maksaman vastikkeen välinen erotus.

Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä (ks. kappale 20(b))

29. Jos siirto ei johda taseesta pois kirjaamiseen sen vuoksi, että yhteisö on pitänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, yhteisön on pidettävä koko siirretty omaisuuserä edelleen taseessaan ja kirjattava saatua vastiketta vastaava rahoitusvelka. Myöhemmillä kausilla yhteisön on kirjattava siirretystä omaisuuserästä saatavat tuotot ja rahoitusvelasta aiheutuvat kulut.

Siirrettyihin varoihin säilyvä intressi (ks. kappale 20 (c)(ii))

30. Jos yhteisö ei siirrä siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin toiselle eikä pidä niitä olennaisilta osin itsellään ja sillä säilyy määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään, yhteisö pitää siirretyn omaisuuserän edelleen taseessaan siihen määrään asti kuin sillä on säilynyt siihen intressi. Yhteisöllä siirrettyyn omaisuuserään säilyvän intressin määrä on se määrä, johon asti yhteisö on alttiina siirretyn omaisuuserän arvon muutoksille. Esimerkiksi:

a) kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu siirretystä omaisuuserästä annetusta takauksesta, yhteisöllä säilyvän intressin määrä on pienempi seuraavista: (i) omaisuuserän määrä tai (ii) saadun vastikkeen määrä, joka yhteisöä enintään voitaisiin vaatia maksamaan takaisin (”takausmäärä”).

▼B

b) kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu siirrettyyn omaisuuserään perustuvasta asetetusta tai ostetusta optiosta (tai molemmista), yhteisöllä säilyvän intressin määrä on se siirretyn omaisuuserän määrä, jonka yhteisö saattaa ostaa takaisin. Jos kuitenkin kyseessä on asetettu myyntioptio, joka perustuu käypään arvoon arvostettavaan omaisuuserään, yhteisöllä säilyvä intressi rajoittuu määrään, joka on siirretyn omaisuuserän käypä arvo tai sitä alempi option toteuttamishinta (ks. kappale AG48).

c) kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu siirrettyyn omaisuuserään perustuvasta käteisvaroina toteutettavasta optiosta tai vastaavanlaisesta sopimusehdosta, yhteisöllä säilyvän intressin suuruus määritetään samalla tavalla kuin muuna kuin käteisvaroina toteutettavista optioista johtuvan intressin määrä kohdan (b) mukaan.

31. Kun yhteisö pitää omaisuuserän edelleen taseessaan siihen määrään asti kuin sillä säilyy siihen intressi, yhteisö kirjaa myös siihen liittyvän velan. Tämän standardin muista arvostamista koskevista vaatimuksista huolimatta arvostetaan siirretty omaisuuserä ja siihen liittyvä velka sellaisella perusteella, joka kuvastaa yhteisön itsellään pitämiä oikeuksia ja velvoitteita. Omaisuuserään liittyvä velka arvostetaan siten, että siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo on:

a) yhteisön itsellään pitämien oikeuksien ja velvoitteiden jaksotettu hankintameno, mikäli siirretty omaisuuserä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon; tai

b) määrä, joka vastaa yhteisön itsellään pitämien oikeuksien ja velvoitteiden käypää arvoa, kun ne arvostetaan erikseen, mikäli siirretty omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon.

32. Yhteisön on edelleen kirjattava siirretystä omaisuuserästä saamansa tuotot siihen määrään asti kuin sillä on säilynyt siihen intressi, ja sen on edelleen kirjattava omaisuuserään liittyvästä velasta aiheutuvat kulut.

33. Siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan käyvän arvon kirjattuja muutoksia käsitellään myöhemmin tapahtuvassa arvostuksessa toisiinsa nähden yhdenmukaisesti kappaleen 55 mukaan, eikä niitä saa vähentää toisistaan.

34. Jos yhteisöllä säilyvä intressi koskee vain osaa rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (esimerkiksi kun yhteisö pitää itsellään oikeuden ostaa takaisin osa siirretystä omaisuuserästä tai sille jää sellainen jäännösintressi, joka ei johda omistukseen liittyvien riskien ja etujen pitämiseen olennaisilta osin itsellä, ja yhteisöllä säilyy määräysvalta), yhteisö jakaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisemman kirjanpitoarvon säilyvän intressin perusteella taseeseen jäävän osan ja ei enää taseeseen merkittävän osan kesken kyseisten osien siirtoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Tässä sovelletaan kappaleen 28 mukaisia vaatimuksia. Seuraavien erien välinen erotus:

a) kirjanpitoarvo, joka kohdistetaan sille osalle, jota ei enää merkitä taseeseen; ja

▼B

b) seuraavien erien yhteismäärä: (i) siitä osasta saatu vastike, jota ei enää merkitä taseeseen ja (ii) sille kohdistettava suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio (ks. kappale 55(b))

on kirjattava tulosvaikutteisesti. Omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio jaetaan taseeseen jäävän ja ei enää taseeseen merkittävän osan kesken kyseisten osien käypien arvojen suhteen perusteella.

35. Jos siirretty omaisuuserä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, tämän standardin tarjoama vaihtoehto, jonka mukaan rahoitusvelka voidaan nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, ei ole käytettävissä omaisuuserään liittyvän velan osalta.

Kaikki siirrot

36. Jos siirretty omaisuuserä pidetään edelleen taseessa, kyseistä omaisuuserää ja siihen liittyvää velkaa ei saa vähentää toisistaan. Vastaavasti yhteisö ei saa vähentää siirretystä omaisuuserästä saatavia tuottoja ja siihen liittyvästä velasta aiheutuvia kuluja toisistaan (ks. IAS 32 kappale 42).

37. Jos siirtäjä antaa siirron saajalle muun kuin käteisvakuuden (kuten vieraan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin), se miten siirtäjä ja siirron saaja käsittelevät vakuutta kirjanpidossa, riippuu siitä, onko siirron saajalla oikeus myydä vakuus tai pantata se edelleen, ja siitä, onko siirtäjä lyönyt laimin velvoitteitaan. Siirtäjän ja siirron saajan on käsiteltävä vakuutta kirjanpidossa seuraavasti:

a) Jos siirron saajalla on sopimukseen tai käytäntöön perustuva oikeus myydä vakuus tai pantata se edelleen, niin siirtäjän on esitettävä kyseinen omaisuuserä taseessaan erillään muista varoista (esimerkiksi lainaksi annettuna omaisuuseränä, pantattuina oman pääoman ehtoisina instrumentteina tai takaisinostosaamisena).

b) Jos siirron saaja myy pantiksi saamansa vakuuden, sen on kirjattava myyntitulo ja kirjattava velka määrään, joka vastaa vakuuden palauttamisvelvoitteen käypää arvoa.

c) Jos siirtäjä rikkoo sopimuksen ehtoja eikä ole enää oikeutettu saamaan vakuutta takaisin, sen on kirjattava vakuus pois taseesta, ja siirron saajan on merkittävä vakuus omaisuuseräksi taseeseensa alun perin käypään arvoon, tai jos se on jo myynyt vakuuden, kirjattava vakuuden palauttamisvelvoite pois taseesta.

d) Kohdassa (c) tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta siirtäjän on pidettävä vakuus edelleen omaisuuseränä taseessaan, eikä siirron saaja saa merkitä vakuutta omaisuuseräksi taseeseensa.

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

38. Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti on merkittävä taseeseen ja kirjattava pois taseesta joko kaupantekopäivän tai selvityspäivän perusteella sen mukaan kumpaa sovelletaan (ks. liitteen A kappaleet AG53–AG56).

Rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta

39. Yhteisön on poistettava rahoitusvelka (tai rahoitusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa — toisin sanoen kun sopimuksessa yksilöity velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut.

▼B

40. Jos jo velallisena ja lainanantajana olevien osapuolten välillä vaihdetaan vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, joiden ehdot poikkeavat huomattavasti toisistaan, vaihtoa on käsiteltävä alkuperäisen rahoitusvelan kuoletuksena ja uuden rahoitusvelan kirjaamisena. Samoin olemassa olevan rahoitusvelan tai sen osan ehtojen huomattavaa muutosta (riippumatta siitä, johtuuko se velallisen rahoitusvaikeuksista vai ei) on käsiteltävä kirjanpidossa alkuperäisen rahoitusvelan kuoletuksena ja uuden rahoitusvelan kirjaamisena.

41. Kuoletetun tai toiselle osapuolelle siirretyn rahoitusvelan (tai rahoitusvelan osan) kirjanpitoarvon ja maksetun vastikkeen – joka sisältää siirretyt muut kuin käteiset varat tai vastattaviksi otetut velat — välinen erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

42. Jos yhteisö ostaa takaisin osan rahoitusvelasta, yhteisön on jaettava rahoitusvelan aikaisempi kirjanpitoarvo taseeseen jäävän osan ja taseesta pois kirjattavan osan kesken kyseisten osien takaisinostoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Erotus (a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettavan kirjanpitoarvon ja (b) taseesta pois kirjattavasta osasta maksetun vastikkeen — joka sisältää siirretyt muut kuin käteiset varat ja vastattaviksi otetut velat — välillä on kirjattava tulosvaikutteisesti.

ARVOSTAMINEN

Rahoitusvarojen ja -velkojen alkuperäinen arvostaminen

43. Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka merkitään alun perin kirjanpitoon, yhteisön on arvostettava se käypään arvoon, johon lisätään kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hankinnasta tai liikkeeseenlaskusta välittömästi johtuvat transaktiomenot, kun kyseessä on sellainen rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, jota ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

44. Silloin kun yhteisö kirjaa selvityspäivän perusteella omaisuuserän, joka myöhemmin arvostetaan hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon, omaisuuserä kirjataan alun perin kaupantekopäivän käypään arvoon (ks. liitteen A kappaleet AG53–AG56).

Rahoitusvarojen myöhempi arvostaminen

45. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen kirjaamisen jälkeistä arvostamista varten rahoitusvarat jaetaan tässä standardissa seuraaviin neljään ryhmään, jotka määritellään kappaleessa 9:

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat;

b) eräpäivään asti pidettävät sijoitukset;

c) lainat ja muut saamiset; ja

d) myytävissä olevat rahoitusvarat.

▼B

Tätä ryhmittelyä sovelletaan tämän standardin mukaiseen arvostamiseen ja tulosvaikutteiseen kirjaamiseen. Yhteisö saa käyttää näistä ryhmistä muita nimityksiä tai se voi käyttää toisenlaista ryhmittelyä esittäessään informaatiota tilinpäätöslaskelmissa. Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa IFRS 7:n edellyttämät tiedot.

46. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen yhteisön on arvostettava rahoitusvarat, johdannaisvarat mukaan lukien, käypään arvoon vähentämättä niitä transaktiomenoja, joita sille saattaa syntyä myynnin tai muun luovutuksen yhteydessä, lukuun ottamatta seuraavia rahoitusvaroja:

a) kappaleessa 9 määritellyt lainat ja muut saamiset, jotka on arvostettava jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen;

b) kappaleessa 9 määritellyt eräpäivään asti pidettävät sijoitukset, jotka on arvostettava jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen; ja

c) sijoitukset sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa ja joiden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä sekä johdannaiset, jotka on sidottu tällaisiin noteeraamattomiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja jotka on toteutettava luovuttamalla tällaisia noteeraamattomia oman pääoman ehtoisia instrumentteja; nämä on arvostettava hankintamenoon (ks. liitteen A kappaleet AG80 ja AG81).

Suojauskohteiksi määritetyt rahoitusvarat arvostetaan kappaleisiin 89–102 sisältyvien suojauslaskentaa koskevien vaatimusten mukaisesti. Kaikkien rahoitusvaroihin kuuluvien erien, käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavia eriä lukuun ottamatta, on oltava arvonalentumistarkastelun kohteina kappaleiden 58–70 ja liitteen A kappaleiden AG84–AG93 mukaisesti.

Rahoitusvelkojen myöhempi arvostaminen

47. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen yhteisön on arvostettava kaikki rahoitusvelat jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen lukuun ottamatta seuraavia:

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat. Tällaiset velat, johdannaisvelat mukaan lukien, on arvostettava käypään arvoon lukuun ottamatta johdannaisvelkaa, joka on sidottu noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin, jonka käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, ja jonka suorittamiseksi on luovutettava tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti; nämä on arvostettava hankintamenoon.

b) rahoitusvelat, jotka syntyvät, kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä tai kun sovelletaan yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvaa lähestymistapaa. Kappaleet 29 ja 31 koskevat tällaisten rahoitusvelkojen arvostamista.

c) kappaleessa 9 esitetyn määritelmän mukaiset takaussopimukset. Tällaisen takauksen myyjäosapuolen on arvostettava se alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (paitsi milloin sovelletaan kappaletta 47(a) tai (b)):

i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään; tai

ii) alun perin kirjattuun määrään, (ks. kappale 43), josta on, milloin tämä on asianmukaista, vähennetty IAS 18:n mukaisesti kirjattavat kertyneet jaksotukset, jos tämä määrä on suurempi,

▼B

d) sitoumukset antaa laina alle markkinakoron. Luottositoumuksen myöntäjän on arvostettava se alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (ellei kappaletta 47(a) sovelleta):

i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään; tai

ii) alun perin kirjattuun määrään (ks. kappale 43), josta on, milloin tämä on asianmukaista, vähennetty IAS 18:n mukaisesti kirjattavat kertyneet jaksotukset, jos tämä määrä on suurempi.

Suojauskohteiksi määritettyihin rahoitusvelkoihin sovelletaan kappaleiden 89–102 suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia.

Käypään arvoon arvostamiseen liittyviä näkökohtia

48. Kun yhteisö tätä standardia tai IAS 32:ta tai IFRS 7:ää soveltaessaan määrittää rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypää arvoa, sen on sovellettava liitteen A kappaleita AG69–AG82.

48A Parhaiten käypää arvoa osoittavat toimivilla markkinoilla noteeratut hinnat. Jos rahoitusinstrumentin markkinat eivät ole toimivat, yhteisö määrittää käyvän arvon arvostusmenetelmän avulla. Arvostusmenetelmän käyttämisen tavoitteena on määrittää, mihin hintaan liiketoimi olisi arvonmäärittämispäivänä toteutunut toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vaihdossa, joka perustuu tavanomaisiin liiketaloudellisiin näkökohtiin. Arvostusmenetelmiä ovat esimerkiksi asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisten viimeaikaisten markkinatapahtumien — mikäli tällaisia on käytettävissä — käyttäminen, nojautuminen toisen olennaisilta osin samanlaisen instrumentin tarkasteluhetken käypään arvoon, rahavirtojen diskonttaaminen sekä optionhinnoittelumallit. Jos on olemassa arvostusmenetelmä, jota markkinaosapuolet yleisesti käyttävät instrumentin hinnoittelussa ja kyseisen menetelmän on osoitettu tuottavan luotettavia arvioita todellisissa markkinatapahtumissa toteutuvista hinnoista, yhteisö käyttää tätä menetelmää. Valittua menetelmää sovellettaessa käytetään mahdollisimman paljon markkinoilta saatavia syöttötietoja ja luotetaan mahdollisimman vähän yhteisökohtaisiin syöttötietoihin. Se kattaa kaikki tekijät, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan ja on yhdenmukainen rahoitusinstrumenttien hinnoittelussa käytettävien hyväksyttyjen taloudellisten metodiikkojen kanssa. Yhteisö tarkistaa arvostusmenetelmän toimivuuden määräajoin ja testaa sen pätevyyden joko käyttämällä hintoja, jotka ovat toteutuneet missä tahansa saman instrumentin (siis muokkaamatta tai sisällyttämättä sitä uudenlaiseen instrumenttikombinaatioon) viimeaikaisessa todettavissa olevassa markkinatapahtumassa, tai minkä tahansa käytettävissä ja todettavissa olevan markkinatiedon pohjalta.

49. Vaadittaessa maksettavan velan (esimerkiksi vaadittaessa maksettavan talletuksen) käypä arvo on vähintään se määrä, joka voitaisiin vaatia maksettavaksi, diskontattuna ensimmäisestä päivästä, jona määrän maksamista voitaisiin vaatia.

Luokittelun muutokset

50. Yhteisö:

a) ei saa siirtää johdannaista pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä sinä aikana, kun se on sen hallussa, tai sen liikkeeseen laskun jälkeen;

b) ei saa siirtää mitään rahoitusinstrumenttia pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä, jos yhteisö on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitellut sen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi; ja

▼B

c) voi, jos rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei enää ole tarkoitus myydä tai ostaa takaisin lyhyen ajan kuluessa (huolimatta siitä, että kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä on mahdollisesti alun perin hankittu tai syntynyt pääasiallisena tarkoituksena myydä se tai ostaa se takaisin lyhyen ajan kuluessa), siirtää kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien erien ryhmästä, jos kappaleiden 50B tai 50D mukaiset vaatimukset täyttyvät.

Yhteisö ei saa siirtää mitään rahoitusinstrumenttia käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmään alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

▼M8

50A. Seuraavat olosuhteiden muutokset eivät ole kappaleessa 50 tarkoitettuja luokittelun muutoksia:

(a) johdannainen, joka on aiemmin määritetty suojausinstrumentiksi rahavirran tai nettosijoituksen suojauksessa ja ollut sellaisena tehokas, ei enää kelpaa suojausinstrumentiksi;

(b) johdannainen määritetään suojausinstrumentiksi rahavirran tai nettosijoituksen suojauksessa ja on sellaisena tehokas;

(c) rahoitusvarojen luokittelu muuttuu, kun vakuutusyhtiö muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteitaan IFRS 4:n kappaleen 45 mukaisesti.

▼B

50B. Rahoitusvaroihin kuuluva erä, johon sovelletaan kappaletta 50c) (lukuun ottamatta kappaleessa 50D kuvattuja rahoitusvaroihin kuuluvia eriä), voidaan siirtää pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä vain poikkeustilanteessa.

50C. Jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä kappaleen 50B mukaisesti, kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä luokitellaan uudelleen sen luokittelunmuutospäivän käypään arvoon. Mitään jo tulosvaikutteisesti kirjattuja voittoja tai tappioita ei peruuteta. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvästä arvosta luokittelunmuutospäivänä tulee sen uusi hankintameno tai jaksotettu hankintameno sen mukaan, kumman käyttäminen on asianmukaista.

50D. Rahoitusvaroihin kuuluva erä, johon sovelletaan kappaletta 50c) ja joka olisi vastannut lainojen ja muiden saamisten määritelmää (jos rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei olisi pitänyt alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luokitella kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi), voidaan siirtää pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä, jos yhteisöllä on aikomus ja kyky pitää kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä ennakoitavissa olevaan tulevaisuuteen tai eräpäivään asti.

50E. Rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka on luokiteltu myytävissä olevaksi ja joka olisi vastannut lainojen ja muiden saamisten määritelmää (jos sitä ei olisi luokiteltu myytävissä olevaksi), voidaan siirtää pois myytävissä olevien ryhmästä lainojen ja muiden saamisten ryhmään, jos yhteisöllä on aikomus ja kyky pitää kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä ennakoitavissa olevaan tulevaisuuteen tai eräpäivään asti.

▼B

50F. Jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä kappaleen 50D mukaisesti tai pois myytävissä olevien ryhmästä kappaleen 50E mukaisesti, sen on siirrettävä kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä sen luokittelunmuutospäivän käypään arvoon. Kappaleen 50D mukaisesti uudelleen luokiteltavien rahoitusvaroihin kuuluvien erien osalta jo tulosvaikutteisesti kirjattuja voittoja tai tappioita ei peruuteta. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvästä arvosta luokittelunmuutospäivänä tulee sen uusi hankintameno tai jaksotettu hankintameno sen mukaan, kumman käyttäminen on asianmukaista. Kappaleen 50E mukaisesti myytävissä olevien ryhmästä pois siirrettyjen rahoitusvaroihin kuuluvien erien osalta jo muihin laajan tuloksen eriin kappaleen 55b) mukaisesti kirjatut voitot tai tappiot kirjataan kappaleen 54 mukaisesti.

51. Jos sijoitusta ei aikomuksen tai kyvyn muuttumisen vuoksi ole enää asianmukaista luokitella eräpäivään asti pidettäväksi, se on luokiteltava myytävissä olevaksi ja arvostettava käypään arvoon, ja sen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välinen erotus on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 55(b) mukaisesti.

52. Aina kun myynti tai siirto ryhmästä toiseen koskee suurempaa kuin vähämerkityksellistä määrää eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia eikä se täytä mitään kappaleen 9 mukaisista ehdoista, kaikki jäljellä olevat eräpäivään asti pidettävät sijoitukset on luokiteltava myytävissä oleviksi. Kun tällainen luokittelun muutos tehdään, niiden kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotus on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 55(b) mukaisesti.

53. Jos luotettava arvon määritys tulee mahdolliseksi sellaiselle rahoitusvaroihin kuuluvalle erälle tai rahoitusvelalle, jonka aikaisempi arvon määrittäminen tällä tavoin ei ollut mahdollista, ja kyseinen omaisuuserä tai velka täytyy arvostaa käypään arvoon jos luotettava arvon määritys on mahdollista (ks. kappaleet 46(c) ja 47), niin kyseinen omaisuuserä tai velka on arvostettava käypään arvoon ja sen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotus on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 55 mukaisesti.

54. Jos tulee asianmukaiseksi arvostaa rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka käyvän arvon sijasta hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon aikomuksen tai kyvyn muuttumisen vuoksi tai siinä harvinaisessa tapauksessa, että käypää arvoa ei enää pystytä määrittämään luotettavasti (ks. kappaleet 46(c) ja 47) tai koska kappaleessa 9 tarkoitetut ”kaksi edellistä tilikautta” ovat kuluneet, rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypään arvoon perustuvasta kyseisen päivän kirjanpitoarvosta tulee sen uusi hankintameno tai jaksotettu hankintameno sen mukaan, kumman käyttäminen on asianmukaista. ►**M5** Kyseisestä omaisuuserästä muihin laajan tuloksen eriin kappaleen 55(b) mukaisesti kirjatut aikaisemmat voitot tai tappiot on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti: ◄

a) Jos kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, jolla on määrätty eräpäivä, voitto tai tappio on jaksotettava tulosvaikutteisesti eräpäivään asti pidettävän sijoituksen jäljellä olevalle juoksuajalle efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Uuden jaksotetun hankintamenon ja erääntyvän määrän välinen erotus on myös jaksotettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän jäljellä olevalle juoksuajalle efektiivisen koron menetelmää käyttäen vastaavalla tavalla kuin yli- tai alikurssi jaksotetaan. ►**M5** Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvo myöhemmin alentuu, muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirretään omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi kappaleen 67 mukaisesti. ◄

▼M5

b) Jos kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, jolla ei ole määrättyä eräpäivää, voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti, kun kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään tai muutoin luovutetaan. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvo myöhemmin alentuu, muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirretään omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi kappaleen 67 mukaisesti.

▼B

Voitot ja tappiot

55. Voitto tai tappio, joka syntyy sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käyvän arvon muutoksesta, joka ei ole osana suojaussuhdetta (ks. kappaleet 89–102), on kirjattava seuraavasti:

a) Voitto tai tappio rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tai rahoitusvelasta, joka on luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M5

b) Voitto tai tappio myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin lukuun ottamatta arvonalentumistappioita (ks. kappaleet 67–70) ja kurssivoittoja ja -tappioita (ks. liitteen A kappale AG83) siihen asti kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta. Tällöin aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)). Efektiivisen … kuitenkin …

▼B

56. Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävistä rahoitusvaroista ja -veloista (ks. kappaleet 46 ja 47) johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, kun kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka kirjataan pois taseesta tai kun sen arvo alentuu sekä yli- ja alikurssin jaksotuksia tehtäessä. Jos rahoitusvarat tai -velat ovat suojauskohteita (ks. kappaleet 78–84 ja liitteen A kappaleet AG98–AG101), voiton tai tappion kirjanpitokäsittelyn on kuitenkin tapahduttava kappaleiden 89–102 mukaisesti.

57. Jos yhteisö kirjaa rahoitusvarat selvityspäivän perusteella (ks. kappale 38 ja liitteen A kappaleet AG53 ja AG56), vastaanotettavan omaisuuserän käyvän arvon muutoksia kaupantekopäivän ja selvityspäivän välillä ei kirjata, jos omaisuuserät merkitään taseeseen hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon (lukuun ottamatta arvonalentumistappioita). Jos omaisuuserät merkitään taseeseen käypään arvoon, käyvän arvon muutos on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti tai omaan pääomaan sen mukaan, mikä kappaleen 55 mukaisesti on asianmukaista.

▼B

Rahoitusvarojen arvon alentuminen ja maksun saamatta jääminen

58. Yhteisön on arvioitava jokaisena ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, onko olemassa mitään objektiivista näyttöä siitä, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai erien ryhmän arvo on alentunut. Jos tällaista näyttöä on, yhteisön on sovellettava mahdollisen arvonalentumistappion määrittämiseen kappaletta 63 (jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittäviin rahoitusvaroihin), kappaletta 66 (hankintamenoon taseeseen merkittäviin rahoitusvaroihin) tai kappaletta 67 (myytävissä oleviin rahoitusvaroihin).

59. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvarojen ryhmän arvo on alentunut ja arvonalentumistappiota on syntynyt siinä ja vain siinä tapauksessa, että arvonalentumisesta on objektiivista näyttöä yhden tai useamman, omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen toteutuneen tapahtuman (”tappion synnyttävä tapahtuma”) seurauksena ja että tappion synnyttävällä tapahtumalla (tai tapahtumilla) on luotettavasti arvioitavissa oleva vaikutus rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai erien ryhmän arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin. Saattaa olla, että ei ole mahdollista yksilöidä yhtä erillistä tapahtumaa, joka on aiheuttanut arvon alentumisen. Arvonalentuminen on saattanut pikemminkin syntyä useiden tapahtumien yhteisvaikutuksen seurauksena. Vastaisista tapahtumista odotettavissa olevia tappioita ei kirjata riippumatta siitä, miten todennäköisiä ne ovat. Objektiivista näyttöä siitä, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai varojen ryhmän arvo on alentunut, on omaisuuserän haltijan tietoon tullut todettavissa oleva tieto esimerkiksi seuraavista tappion synnyttävistä tapahtumista:

a) liikkeeseenlaskijan tai velallisen merkittävät taloudelliset vaikeudet;

b) sopimusehtojen rikkominen, kuten koronmaksun tai lyhennysten viivästyminen tai maksamatta jääminen;

c) velkojan velalliselle tämän rahoitusvaikeuksiin liittyvistä taloudellisista tai oikeudellisista syistä johtuen antama sellainen myönnytys, jota velkoja ei muutoin harkitsisi antavansa;

d) velallisen konkurssi tai muu taloudellinen uudelleenjärjestely tulee todennäköiseksi;

e) taloudellisista vaikeuksista johtuva toimivien markkinoiden häviäminen kyseiseltä rahoitusvaroihin kuuluvalta erältä; tai

f) todettavissa oleva tieto osoittaa, että rahoitusvarojen ryhmän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen niistä syntyvien arvioitujen vastaisten rahavirtojen määrä on vähentynyt ja vähentyminen on määritettävissä, vaikka vähentymistä ei voida vielä kohdistaa mihinkään yksittäiseen rahoitusvarojen ryhmään kuuluvaan erään, ja tällaisia seikkoja ovat esimerkiksi:

i) epäedulliset muutokset ryhmään kuuluvien velallisten maksukäyttäytymisessä (esimerkiksi maksuviivästysten määrän kasvu tai sellaisten luottokorttivelallisten määrän kasvu, jotka ovat saavuttaneet luottorajansa ja jotka suorittavat vähimmäiskuukausimaksua); tai

▼B

ii) valtion tai paikallisen tason taloudelliset olosuhteet, jotka korreloivat ryhmään kuuluviin varoihin liittyviin laiminlyönteihin (esimerkiksi työttömyysasteen kasvu velallisten sijaintialueella, kiinteistöjen hintojen lasku alueella, jolla lainojen vakuutena on kiinteistöjä, öljyn hinnan lasku öljyn tuottajille lainattujen varojen osalta tai epäedulliset muutokset sellaisen toimialan olosuhteissa, jolla on vaikutusta ryhmään kuuluviin velallisiin).

60. Toimivien markkinoiden häviämistä siksi, että yhteisön rahoitusinstrumenteilla ei enää käydä julkisesti kauppaa, ei pidetä näyttönä arvonalentumisesta. Jonkin yhteisön luottoluokituksen alentuminen ei sinänsä ole näyttönä arvonalentumisesta, joskin se saattaa olla näyttö arvonalentumisesta yhdessä muun saatavissa olevan informaation kanssa tarkasteltuna. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon alentuminen alle sen hankintamenon tai jaksotetun hankintamenon ei välttämättä ole näyttö arvonalentumisesta (esimerkiksi vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käyvän arvon alentuminen, joka johtuu riskittömän koron noususta).

61. Oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen arvonalentumista osoittavaan objektiiviseen näyttöön kuuluu kappaleessa 59 mainittujen tapahtumatyyppien lisäksi informaatio merkittävistä, vaikutuksiltaan epäedullisista muutoksista siinä teknologia- tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa liikkeeseenlaskija toimii, ja tällainen näyttö antaa viitteitä siitä, että oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen hankintamenoa ei mahdollisesti saada takaisin. Myös oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käyvän arvon merkittävä tai pitkäaikainen lasku alle hankintamenon on objektiivista näyttöä arvon alentumisesta.

62. Joskus rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvonalentumistappion määrän arvioimiseen tarvittava todettavissa oleva tieto saattaa olla suppeaa tai ei enää täysin merkityksellistä tarkasteluhetken olosuhteissa. Näin voi olla esimerkiksi, kun velallinen on taloudellisissa vaikeuksissa ja vastaavanlaisiin velallisiin liittyvää toteutumatietoa on saatavissa niukasti. Tällöin yhteisö käyttää kokemukseensa perustuvaa harkintaa arvioidessaan arvonalentumistappion määrää. Vastaavasti yhteisö käyttää kokemukseensa perustuvaa harkintaa oikaistessaan rahoitusvarojen ryhmää koskevaa todettavissa olevaa tietoa kuvastamaan tarkasteluhetken olosuhteita (ks. kappale AG89). Järkevien arvioiden tekeminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta.

Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat

63. Jos on objektiivista näyttöä siitä, että jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkityistä lainoista ja muista saamisista tai eräpäivään asti pidettävistä sijoituksista on syntynyt arvonalentumistappiota, tappion suuruus määritetään omaisuuserän kirjanpitoarvon ja kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisellä efektiivisellä korolla (toisin sanoen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä lasketulla efektiivisellä korolla) diskontattujen arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon erotuksena (ottamatta huomioon vastaisia, vielä toteutumattomia luottotappioita). Omaisuuserän kirjanpitoarvoa on alennettava joko suoraan tai käyttämällä vähennystiliä. Tappion määrä on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼B

64. Yhteisö arvioi ensin yksittäin, onko olemassa objektiivista näyttöä sellaisten rahoitusvarojen arvon alentumisesta, jotka ovat yksinään merkittäviä, ja tekee sitten tämän arvioinnin joko yksittäin tai ryhmäkohtaisesti sellaisten rahoitusvarojen osalta, jotka eivät ole yksinään merkittäviä (ks. kappale 59). Jos yhteisö toteaa, ettei yksittäin arvioidun rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvonalentumisesta ole objektiivista näyttöä, riippumatta siitä, onko erä merkittävä vai ei, se sisällyttää kyseisen omaisuuserän luottoriskiominaisuuksiltaan samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään ja arvioi niiden arvon alentumista ryhmäkohtaisesti. Sellaisia omaisuuseriä, joiden arvon alentumista on arvioitu yksittäin ja joista kirjataan arvonalentumistappio tai joista on kirjattu arvonalentumistappio, ei oteta huomioon ryhmäkohtaista arvon alentumista arvioitaessa.

65. Mikäli arvonalentumistappion määrä pienenee jollakin myöhemmällä kaudella ja vähennyksen voidaan objektiivisesti katsoa liittyvän arvonalentumisen kirjaamisen jälkeiseen tapahtumaan (kuten velallisen luottoluokituksen paranemiseen), aikaisemmin kirjattu arvonalentumistappio on peruutettava joko suoraan tai oikaisemalla vähennystiliä. Peruuttaminen ei saa johtaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaamiseen arvoon, joka on suurempi kuin jaksotettu hankintameno olisi ollut arvonalentumisen peruuttamisajankohtana, jos arvonalentumista ei olisi kirjattu. Peruutuksen määrä on kirjattava tulosvaikutteisesti.

Hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat

66. Jos on objektiivista näyttöä siitä, että on syntynyt arvonalentumistappio sellaisesta noteeraamattomasta oman pääoman ehtoisesta instrumentista, jota ei merkitä taseeseen käypään arvoon, koska sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, tai sellaisesta johdannaisvaroihin kuuluvasta erästä, joka on sidottu tällaiseen noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja jonka selvittämiseksi on luovutettava tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti, niin arvonalentumistappio määritetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjanpitoarvon ja vastaavanlaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tarkasteluhetken markkinatuotolla diskontattujen arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon erotuksena (ks. kappale 46(c) ja liitteen A kappaleet AG80 ja AG81). Tällaisia arvonalentumistappioita ei saa peruuttaa.

Myytävissä olevat rahoitusvarat

67. Kun myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon vähennys on kirjattu suoraan omaan pääomaan ja omaisuuserän arvon alentumisesta on objektiivista näyttöä (ks. kappale 59), suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt tappio on poistettava omasta pääomasta ja kirjattava tulosvaikutteisesti, vaikka rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei olisi kirjattu pois taseesta.

68. Omasta pääomasta ►**M5** tulosvaikutteisesti siirrettävän ja kappaleen 67 mukaisesti ◄ kertyneen tappion määrän on oltava seuraavien erien välinen erotus: hankintameno (oikaistuna pääoman lyhennyksillä ja jaksotuksilla) ja tarkasteluhetken käypä arvo vähennettynä kyseisestä rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä aikaisemmin tulosvaikutteisesti kirjatulla arvonalentumistappiolla.

69. Myytävissä olevaksi luokiteltuun oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen tulosvaikutteisesti kirjattuja arvonalentumistappioita ei saa peruuttaa tulosvaikutteisesti.

▼B

70. Jos myytävissä olevaksi luokitellun vieraan pääoman ehtoisen instrumentin käypä arvo nousee myöhemmällä kaudella ja jos nousun voidaan objektiivisesti katsoa liittyvän arvonalentumistappion tulosvaikutteisen kirjaamisen jälkeiseen tapahtumaan, arvonalentumistappio on peruutettava ja peruutus kirjattava tulosvaikutteisesti.

SUOJAUS

71. Jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen välillä on kappaleissa 85–88 ja liitteen A kappaleissa AG102–AG104 kuvattu nimenomaisesti määritetty suojaussuhde, suojausinstrumentista ja suojauskohteesta syntyvä voitto tai tappio on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 89–102 mukaisesti.

Suojausinstrumentit

Ehdot täyttävät instrumentit

72. Tämä standardi ei rajoita tilanteita, joissa johdannainen voidaan määrittää suojausinstrumentiksi, kunhan kappaleen 88 ehdot täyttyvät, joitakin asetettuja optioita lukuun ottamatta (ks. liitteen A kappale AG94). Muihin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuin johdannaisvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä voidaan kuitenkin määrittää suojausinstrumentiksi ainoastaan suojauduttaessa valuuttariskiltä.

▼M8

73. Suojauslaskennassa voidaan suojausinstrumenteiksi määrittää vain sellaiset instrumentit, joissa on raportoivan yhteisön ulkopuolinen vastapuoli (toisin sanoen ulkopuolinen siihen konserniin tai yksittäiseen yhteisöön nähden, jonka raportoinnista on kyse). Vaikka konserniin kuuluvat yksittäiset yhteisöt tai yhteisön osastot saattavat toteuttaa suojausliiketoimia toisten konserniin kuuluvien yhteisöjen tai yhteisön muiden osastojen kanssa, tällaiset konsernin sisäiset liiketoimet eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Tällaiset suojausliiketoimet eivät sen vuoksi täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä konsernitilinpäätöksessä. Ne saattavat kuitenkin täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset konserniin kuuluvien yksittäisten yhteisöjen omassa tilinpäätöksessä tai erillistilinpäätöksessä edellyttäen, että ne ovat ulkoisia sen yksittäisen yhteisön kannalta, jonka raportoinnista on kysymys.

▼B

Suojausinstrumenttien määrittäminen

74. Tavallisesti suojausinstrumentilla on sitä kokonaisuutena koskeva yksi käyvän arvon mitta, ja käyvän arvon muutoksia aiheuttavat tekijät ovat riippuvaisia toisistaan. Näin ollen yhteisö määrittää suojaussuhteen suojausinstrumentille kokonaisuutena. Ainoat sallitut poikkeukset ovat:

a) optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon erottaminen ja vain option perusarvon muutoksen määrittäminen suojausinstrumentiksi sen aika-arvon muutoksen jäädessä ulkopuolelle; ja

b) termiinisopimuksen korkoelementin ja spot-hinnan erottaminen.

▼B

Nämä poikkeukset sallitaan, koska option perusarvo ja termiinin korkoero ovat yleensä määritettävissä erikseen. Dynaaminen suojausstrategia, jossa suojaavaksi määritetään sekä optiosopimuksen perusarvo että sen aika-arvo, voi täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset.

75. Suojaussuhteessa on mahdollista määrittää suojausinstrumentiksi vain tietty osa koko suojausinstrumentista, esimerkiksi 50 prosenttia nimellismäärästä. Suojaussuhdetta ei kuitenkaan voida määrittää vain osalle suojausinstrumentin jäljellä olevaa juoksuaikaa.

76. Yksittäinen suojausinstrumentti voidaan määrittää useamman kuin yhden tyyppisen riskin suojaukseksi edellyttäen, että (a) suojattavat riskit ovat selvästi yksilöitävissä, (b) suojauksen tehokkuus on osoitettavissa ja (c) on mahdollista varmistua siitä, että suojausinstrumentti ja eri riskipositiot on nimenomaisesti kohdistettu toisiinsa.

77. Kahta tai useampaa johdannaista tai näiden osia (tai valuuttariskiltä suojauduttaessa kahta tai useampaa muuta kuin johdannaisiin kuuluvaa erää tai niiden osia taikka johdannaisten ja muiden kuin johdannaisten yhdistelmää tai osia niistä) voidaan tarkastella yhdistelmänä ja ne voidaan yhdessä määrittää suojausinstrumentiksi, ja näin voidaan toimia myös silloin kun joistakin johdannaisista johtuva riski tai johtuvat riskit kumoavat joitakin muista johdannaisista johtuvia riskejä. Korkokaulussopimus *collar* tai muu johdannaissopimus, jossa yhdistyy asetettu ja ostettu optio, ei kuitenkaan kelpaa suojausinstrumentiksi, jos se on tosiasiallisesti nettomääräinen asetettu optio (josta saadaan nettopreemio). Vastaavasti kaksi tai useampi instrumentti voidaan määrittää suojausinstrumentiksi vain, jos mikään niistä ei ole asetettu optio eikä nettomääräinen asetettu optio.

Suojauskohteet

Ehdot täyttävät erät

78. Suojauskohde voi olla taseeseen merkitty omaisuuserä tai velka, taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön. Suojauskohteena voi olla (a) yksittäinen omaisuuserä, velka, kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön, (b) riskiominaisuuksiltaan samankaltaisten varojen, velkojen, kiinteäehtoisten sitoumusten, erittäin todennäköisten ennakoitujen liiketoimien tai ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen nettosijoitusten muodostama ryhmä tai (c) yksinomaan korkoriskin portfoliosuojauksessa osa sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamasta salkusta, joita koskee suojattavana oleva riski.

79. Toisin kuin lainat ja muut saamiset, eräpäivään asti pidettävä sijoitus ei voi olla suojauskohteena suojauduttaessa korkoriskiltä ja ennen eräpäivää tapahtuvan maksun riskiltä, koska sijoituksen nimenomainen luokitteleminen eräpäivään asti pidettäväksi edellyttää aikomusta pitää sijoitus eräpäivään asti riippumatta tällaisen sijoituksen käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksista, jotka johtuvat korkomuutoksista. Eräpäivään asti pidettävä sijoitus voi kuitenkin olla suojauskohteena valuutta- ja luottoriskiltä suojauduttaessa.

▼B

►M22 80. Suojauslaskennassa voidaan suojauskohteiksi määrittää vain sellaiset varat, velat, kiinteäehtoiset sitoumukset tai erittäin todennäköiset ennakoidut liiketoimet, joissa on yhteisön ulkopuolinen vastapuoli. Näin ollen suojauslaskentaa voidaan soveltaa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen välisiin liiketoimiin vain kyseisten yhteisöjen omissa tilinpäätöksissä tai erillistilinpäätöksissä, ei konsernitilinpäätöksessä. Poikkeuksellisesti ◄ konsernin sisäisen monetaarisen erän (esimerkiksi kahden tytäryrityksen välisen saamisen/velan) valuuttariski saattaa käydä suojauskohteeksi konsernitilinpäätöksessä, jos sen seurauksena altistutaan sellaisille kurssivoitoille tai -tappioille, jotka eivät konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoidu kokonaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti. IAS 21:n mukaan konsernin sisäisistä monetaarisista eristä johtuvat kurssivoitot ja -tappiot eivät eliminoidu kokonaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa silloin, kun konsernin sisäinen monetaarinen erä on kahden eri toimintavaluuttoja käyttävän, konserniin kuuluvan yhteisön välinen. Lisäksi erittäin todennäköisen ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski voi käydä suojauskohteeksi konsernitilinpäätöksessä edellyttäen, että liiketoimi ilmaistaan muuna valuuttana kuin kyseisen liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana ja että valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon.

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

81. Jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, se voi olla suojauskohteena suojauduttaessa riskeiltä, jotka liittyvät vain osaan sen rahavirroista tai käyvästä arvosta (kuten yksi tai useampi valikoitu sopimukseen perustuva rahavirta tai näiden osa tai prosenttiosuus käyvästä arvosta), kunhan tehokkuus on mitattavissa. Esimerkiksi yksilöitävissä oleva ja erikseen määritettävissä oleva osuus korollisen omaisuuserän tai korollisen velan korkoriskistä voidaan määrittää suojattavaksi riskiksi (kuten riskittömän koron tai vertailukoron osuus suojattavan rahoitusinstrumentin kokonaiskorkoriskistä).

81A Suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamaa salkkua korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa (ja vain tällaisessa suojauksessa) saadaan suojauksen kohteena oleva osuus määrittää rahamääränä (esimerkiksi tiettynä määränä dollareita, euroja, puntia tai randeja) yksittäisten omaisuuserien (tai velkojen) sijaan. Vaikka salkku saattaa riskienhallintatarkoituksessa muodostua varoista ja veloista, suojattavaksi kohdistetaan tietty määrä varoja tai tietty määrä velkoja. Varoista ja veloista muodostuvan nettomäärän määrittäminen suojauskohteeksi ei ole sallittua. Yhteisö saattaa suojata jonkin osan tähän näin kohdistettuun määrään liittyvästä korkoriskistä. Jos esimerkiksi suojataan salkkua, joka sisältää ennen eräpäivää maksettavissa olevia varoja, yhteisö voi suojautua suojauskohteena olevan koron muutoksista johtuvalta käyvän arvon muutokselta odotettavissa olevien eikä sopimuksen mukaisten uudelleenhinnoittelupäivien perusteella.

▼B

Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

82. Jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä tai rahoitusvelkoihin kuulumaton velka, se on määritettävä suojauskohteeksi (a) suojauduttaessa valuuttariskeiltä tai (b) kokonaisuudessaan suojauduttaessa kaikilta riskeiltä, koska on vaikeaa erottaa ja määrittää tietyistä riskeistä johtuvaa osaa rahavirroista tai käyvän arvon muutoksista muutoin kuin valuuttariskien osalta.

Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi

83. Samankaltaiset varat tai samankaltaiset velat saadaan yhdistää ja suojata ryhmänä vain, jos kaikki ryhmään kuuluvat yksittäiset varat tai yksittäiset velat ovat alttiina riskille, joka määrätään suojattavaksi. Lisäksi edellytetään, että kunkin ryhmään kuuluvan yksittäisen erän käyvän arvon suojattavasta riskistä johtuvan muutoksen odotetaan olevan suunnilleen verrannollinen ryhmään kuuluvien erien suojauksen kohteena olevasta riskistä johtuvaan käyvän arvon kokonaismuutokseen.

84. Koska yhteisö arvioi suojauksen tehokkuutta vertaamalla suojausinstrumentin (tai samankaltaisten suojausinstrumenttien ryhmän) ja suojauskohteen (tai samankaltaisten suojauskohteiden ryhmän) käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia, niin suojausinstrumentin vertaaminen yksilöidyn suojauskohteen asemasta kokonaisnettopositioon (esimerkiksi kaikkien samaan aikaan erääntyvien kiinteäkorkoisten varojen ja velkojen nettomäärään) ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä.

Suojauslaskenta

85. Suojauslaskentaa sovellettaessa kirjataan suojausinstrumentin ja suojauskohteen käypien arvojen muutosten toisensa kumoavat tulosvaikutukset.

86. Suojaussuhteita on kolmen tyyppisiä:

a) *käyvän arvon suojaus*: suojautuminen taseeseen merkityn omaisuuserän tai velan tai taseeseen merkitsemättömän kiinteäehtoisen sitoumuksen taikka tällaisen omaisuuserän, velan tai kiinteäehtoisen sitoumuksen yksilöidyn osan käyvän arvon muutoksilta, jotka johtuvat tietystä riskistä ja jotka saattaisivat vaikuttaa voittoon tai tappioon.

b) *rahavirran suojaus*: suojautuminen rahavirtojen vaihtelulta, joka (i) johtuu tietystä riskistä, joka liittyy taseeseen merkittyyn omaisuuserään tai velkaan (kuten vaihtuvakorkoisen velan kaikki vastaiset koronmaksut tai osa niistä) tai erittäin todennäköiseen ennakoituun liiketoimeen ja (ii) saattaisi vaikuttaa voittoon tai tappioon.

c) ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen (määritelty IAS 21:ssä) suojaus.

87. Kiinteäehtoisen sitoumuksen valuuttariskin suojausta voidaan käsitellä joko käyvän arvon suojauksena tai rahavirran suojauksena.

▼B

88. Suojaussuhde täyttää kappaleiden 89–102 mukaiset suojauslaskennan soveltamisedellytykset siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat ehdot täyttyvät.

a) Yhteisöllä on suojausta aloitettaessa asianmukaisesti laadittu määritys ja dokumentaatio suojaussuhteesta sekä yhteisön riskienhallinnan tavoitteista ja suojaukseen ryhtymisen strategiasta. Kyseisessä dokumentaatiossa on yksilöitävä suojausinstrumentti, suojauskohde tai suojattava liiketoimi, suojattavan riskin luonne ja se, miten yhteisö arvioi, kuinka tehokkaasti suojausinstrumentti kumoaa suojattavasta riskistä johtuvia muutoksia suojauskohteen käyvässä arvossa tai rahavirroissa.

b) Suojauksen odotetaan kumoavan suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset erittäin tehokkaasti (ks. liitteen A kappaleet AG105–AG113) alun perin dokumentoidun, kyseistä suojaussuhdetta koskevan riskienhallintastrategian mukaisesti.

c) Rahavirran suojauksissa on suojattavan ennakoidun liiketoimen oltava erittäin todennäköinen ja sen täytyy altistaa rahavirtojen vaihtelulle, joka voisi viime kädessä vaikuttaa voittoon tai tappioon.

d) Suojauksen tehokkuus on mitattavissa luotettavasti, toisin sanoen sekä suojauskohteen käypä arvo tai rahavirrat, joihin suojattava riski vaikuttaa, että suojausinstrumentin käypä arvo ovat määritettävissä luotettavasti (ks. kappaleet 46 ja 47 ja liitteen A kappaleet AG80 ja AG81, jotka sisältävät ohjeistusta käyvän arvon määrittämisestä).

e) Suojausta arvioidaan jatkuvasti, ja sen todetaan tosiaan olleen erittäin tehokas kaikkien niiden tilikausien ajan, joille suojaus on ollut määritettynä.

Käyvän arvon suojaukset

89. Jos käyvän arvon suojaus täyttää kappaleen 88 mukaiset ehdot kauden aikana, se on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

a) voitto tai tappio suojausinstrumentin arvostamisesta käypään arvoon (kun suojausinstrumenttina on johdannainen) tai sen kirjanpitoarvon valuuttakomponentin IAS 21:n mukaisesta arvostamisesta (kun suojausinstrumenttina on muu kuin johdannainen) on kirjattava tulosvaikutteisesti; ja

b) suojattavasta riskistä johtuva suojauskohteen voitto tai tappio on kirjattava suojauskohteen kirjanpitoarvon oikaisuksi ja tulosvaikutteisesti. Tämä pätee, jos suojauskohde muutoin arvostetaan hankintamenoon. Suojattavasta riskistä johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, jos suojauskohde on myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluva erä.

▼B

89A Suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun osan käypää arvoa korkoriskiltä (ja vain tällaisessa suojauksessa) kappaleen 89(b) mukainen vaatimus voidaan täyttää esittämällä suojauskohteesta johtuva voitto tai tappio joko:

a) yhtenä erillisenä varoihin kuuluvana eränä, niillä uudelleenhinnoittelujaksoilla, joilla suojauskohteena on omaisuuserä; tai

b) yhtenä erillisenä velkoihin kuuluvana eränä niillä uudelleenhinnoittelujaksoilla, joilla suojauskohteena on velka.

Kohdissa (a) ja (b) tarkoitetut erilliset erät on esitettävä rahoitusvarojen tai -velkojen välittömässä läheisyydessä. Tällaisiin eriin sisältyvät määrät on poistettava taseesta silloin, kun ne varat tai velat, joihin ne liittyvät, kirjataan pois taseesta.

90. Jos suojaudutaan vain suojauskohteen tietyiltä riskeiltä, ne suojauskohteen käyvän arvon tunnistetut muutokset, jotka eivät liity suojattavaan riskiin, kirjataan kappaleessa 55 esitettävällä tavalla.

91. Yhteisön on lopetettava kappaleessa 89 tarkoitettu suojauslaskenta ei-takautuvasti, jos:

a) suojausinstrumentti erääntyy tai myydään, sopimus puretaan tai toteutetaan (tässä yhteydessä suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai purkamista, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua suojausstrategiaa);

b) suojaus ei enää täytä kappaleen 88 mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä; tai

c) yhteisö peruuttaa suojauksen määrityksen.

92. Kappaleen 89(b) mukaisesti tehtävä oikaisu sellaisen suojattavan rahoitusinstrumentin kirjanpitoarvoon, johon sovelletaan efektiivisen koron menetelmää, (tai korkoriskin portfoliosuojauksessa kappaleessa 89A kuvattuun erilliseen tase-erään) on jaksotettava tulosvaikutteisesti. Jaksottaminen voidaan aloittaa heti kun oikaisu on kirjattu, ja se on aloitettava viimeistään silloin, kun suojauskohdetta ei enää oikaista suojattavasta riskistä johtuvilla käyvän arvon muutoksilla. Oikaisu perustuu jaksotuksen alkamispäivänä uudelleen laskettuun efektiiviseen korkoon. Jos jaksottaminen uudelleen laskettua efektiivistä korkoa käyttäen ei ole käytännössä mahdollista suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun käypää arvoa korkoriskiltä (ja vain tällaisessa suojauksessa), oikaisu on kuitenkin jaksotettava tasaerinä. Oikaisu on jaksotettava kokonaan rahoitusinstrumentin eräpäivään mennessä, tai jos kyseessä on korkoriskin portfoliosuojaus, asianomaisen uudelleenhinnoittelujakson loppuun mennessä.

93. Kun taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus määritetään suojauskohteeksi, suojattavasta riskistä johtuva kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon myöhemmin kertyvä muutos merkitään taseeseen omaisuuseräksi tai velaksi ja vastaava voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti (ks. kappale 89(b)). Myös suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.

▼B

94. Kun yhteisö tekee omaisuuserän hankkimista tai velan ottamista koskevan kiinteäehtoisen sitoumuksen, joka on suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, niin omaisuuserää tai velkaa, joka syntyy yhteisön täyttäessä kyseisen kiinteäehtoisen sitoumuksen, oikaistaan sisällyttämällä siihen suojatusta riskistä johtuva kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon muutos, joka on merkitty taseeseen.

Rahavirran suojaukset

95. Jos rahavirran suojaus täyttää kappaleen 88 mukaiset ehdot kauden aikana, se on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

a) se osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (ks. kappale 88), on kirjattava ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄; ja

b) suojausinstrumentin voiton tai tappion tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

96. Rahavirran suojausta käsitellään kirjanpidossa tarkemmin sanottuna seuraavasti:

a) suojauskohteeseen liittyvää erillistä oman pääoman erää oikaistaan siten, että siitä tulee yhtä suuri kuin pienempi seuraavista eristä (absoluuttisina lukuina):

   i) suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio suojauksen alkamisajankohdasta lähtien; ja

   ii) suojauskohteen odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen käyvän arvon (nykyarvon) kertynyt muutos suojauksen alkamisajankohdasta lähtien;

b) suojausinstrumentista tai siitä suojaavaksi määritetystä osasta jäljellä oleva voitto tai tappio (joka ei ole tehokasta suojausta) kirjataan tulosvaikutteisesti; ja

c) jos yhteisön tiettyä suojaussuhdetta koskevan dokumentoidun riskienhallintastrategian mukaan tietty osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta tai siihen liittyvistä rahavirroista jätetään ottamatta huomioon arvioitaessa suojauksen tehokkuutta (ks. kappaleet 74, 75 ja 88(a)), tämä ulkopuolelle jätetty osa voitosta tai tappiosta kirjataan kappaleen 55 mukaisesti.

▼M22

97. Jos ennakoidun liiketoimen suojaus johtaa myöhemmin rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan kirjaamiseen, siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)) sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana suojatut ennakoidut rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esimerkiksi niillä kausilla, joilla kirjataan korkotuottoja tai -kuluja). Jos yhteisö kuitenkin odottaa, että muihin laajan tuloksen eriin kirjattu tappio jää osaksi tai kokonaan kattamatta yhden tai useamman vastaisen kauden aikana, sen on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna tulosvaikutteiseksi määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

▼B

98. Jos ennakoidun liiketoimen suojaus johtaa myöhemmin rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän tai rahoitusvelkoihin kuulumattoman velan kirjaamiseen tai jos rahoitusvaroihin kuulumatonta omaisuuserää tai rahoitusvelkoihin kuulumatonta velkaa koskeva ennakoitu liiketoimi muuttuu kiinteäehtoiseksi sitoumukseksi, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, niin yhteisön on valittava alla olevista joko (a) tai (b):

►M5 a) se siirtää siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna tulosvaikutteisiksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)) sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana kyseinen hankittu omaisuuserä tai vastattavaksi otettu velka vaikuttaa voittoon tai tappioon (esimerkiksi niillä kausilla, joilla kirjataan poistoja tai myytyjä suoritteita vastaavia kuluja). Jos yhteisö kuitenkin odottaa, että muihin laajan tuloksen eriin kirjattu tappio jää osaksi tai kokonaan kattamatta yhden tai useamman vastaisen kauden aikana, sen on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

b) se poistaa siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot ◄ ja sisällyttää ne kyseisen omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon.

99. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kohta (a) tai kohta (b) kappaleesta 98 ja sovellettava sitä johdonmukaisesti kaikkiin suojauksiin, joita kappale 98 koskee.

▼M22

100. Kun kyseessä on muunlainen kuin kappaleissa 97 ja 98 tarkoitettu rahavirran suojaus, muihin laajan tuloksen eriin kirjatut erät on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)) omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi sillä kaudella, jolla tai niillä kausilla, joilla suojatut ennakoidut rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esimerkiksi ennakoidun myynnin toteutuessa).

▼B

101. Yhteisön on lopetettava kappaleissa 95–100 tarkoitettu suojauslaskenta ei-takautuvasti kaikissa seuraavissa tapauksissa:

a) Suojausinstrumentti erääntyy tai myydään, sopimus puretaan tai toteutetaan (tässä yhteydessä suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai purkamista, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua suojausstrategiaa). Tällöin suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks. kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100.

b) Suojaus ei enää täytä kappaleen 88 mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä. Tällöin suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks.kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100.

▼B

c) Ennakoidun liiketoimen ei enää odoteta toteutuvan, jolloin suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks. kappale 95(a)), on ►M5 siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisesti ◄. Vaikka ennakoitu liiketoimi ei enää olisi erittäin todennäköinen, sen saatetaan silti odottaa toteutuvan.

d) Yhteisö peruuttaa määrityksen. Jos kyseessä on ennakoidun liiketoimen suojaus, suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks. kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu tai kunnes sen ei enää odoteta toteutuvan. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100. Jos liiketoimen ei enää odoteta toteutuvan, suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio on ►M5 siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisesti ◄.

Nettosijoituksen suojaukset

102. Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset, mukaan lukien sellaisen monetaarisen erän suojaus, jota käsitellään kirjanpidossa osana nettosijoitusta (ks. IAS 21), on käsiteltävä kirjanpidossa samalla tavalla kuin käsitellään rahavirran suojauksia:

▼M5

(a) se osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (ks. kappale 88), on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin; ja

(b) tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M11

Suojauksen tehokkaaseen osaan liittyvä suojausinstrumentin voitto tai tappio, joka on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)), kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan kokonaan tai osaksi IAS 21:n kappaleiden 48–49 mukaisesti.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

103. Yhteisön on sovellettava tätä standardia (maaliskuussa 2004 julkaistu muutokset mukaan luettuna) 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Yhteisön soveltaessa tätä standardia (maaliskuussa 2004 julkaistut muutokset mukaan lukien) aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella sen on sovellettava myös IAS 32:ta (julkaistu joulukuussa 2003). Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

103A Yhteisön on sovellettava kappaleen 2(j) muutosta 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRIC 5:tä *Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen* aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

103B *Takaussopimukset* (muutokset IAS 39:ään ja IFRS 4:ään), joka julkaistiin elokuussa 2005, aiheutti muutoksia kappaleisiin 2(e) ja (h), 4, 47, ja AG4, ja sen seurauksena lisättiin kappale AG4A, lisättiin uusi takaussopimusten määritelmä kappaleeseen 9 ja poistettiin kappale 3. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto, ja sen on samanaikasesti sovellettava IAS 32 ([1]):een ja IFRS 4:ään tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.

▼M5

103C IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 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. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

103D IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) seurauksena poistettiin kappale 2(f). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M11

103E IAS 27 (jota IASB muutti 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 102. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M6

103F Yhteisön on sovellettava kappaleen 2 muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa helmikuussa 2008 julkaistua *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32.een ja IAS 1:een) aikaisemmalla kaudella, kappaleen 2 muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M14

_____

▼M15

103G Yhteisön on sovellettava kappaleita AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A ja AG110B takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta *Suojauskohteiksi hyväksyttävät erät* (muutos IAS 39:ään) ennen 1.7.2009 alkavilla kausilla, tästä on annettava tieto.

_____

([1]) Kun yhteisö soveltaa IFRS 7:ää, viitataan IAS 32:n sijasta IFRS 7:ään.

▼**M14**

103H Lokakuussa 2008 julkaistu asiakirja *Rahoitusvarojen luokittelun muutokset* (Muutokset IAS 39:ään ja IFRS 7:ään) aiheutti muutoksia kappaleisiin 50 ja AG8, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 50B–50F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisö ei saa muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua kappaleen 50B, 50D eikä 50E mukaisesti ennen 1.7.2008. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelun muutos, joka tehdään 1.11.2008 tai sen jälkeen, tulee voimaan vasta päivänä, jona luokittelua muutetaan. Kappaleen 50B, 50D tai 50E mukaista rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelun muutosta ei saa soveltaa takautuvasti ennen 1.7.2008 alkavilla tilikausilla.

103I Marraskuussa 2008 julkaistu asiakirja *Rahoitusvarojen luokittelun muutokset – Voimaantulo ja siirtymäsäännöt* (Muutokset IAS 39:ään ja IFRS 7:ään) aiheutti muutoksia kappaleeseen 103H. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

▼**M20**

103J Yhteisön on sovellettava maaliskuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Kytketyt johdannaiset* (muutokset IFRIC 9:ään ja IAS 39:ään) seurauksena muutettua kappaletta 12 tilikausilla, jotka päättyvät 30.6.2009 tai sen jälkeen.

▼**M22**

103K Huhtikuussa 2009 julkistettu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 2(g), 97, 100 ja AG30(g). Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 2(g), 97 ja 100 tehtyjä muutoksia ei-takautuvasti kaikkiin voimassa oleviin sopimuksiin 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava kappaleen AG30(g) muutosta 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**B**

104. Tätä standardia on sovellettava takautuvasti lukuun ottamatta kappaleissa 105–108 tarkoitettuja poikkeuksia. Kertyneiden voittovarojen aikaisimman esitettävän kauden alkusaldo ja kaikki muut vertailutiedot on oikaistava ikään kuin tätä standardia olisi noudatettu aina, paitsi milloin informaation oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista. Jos oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on annettava tästä tieto ja ilmoitettava, missä määrin informaatiota on oikaistu.

105. Kun tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, yhteisö saa nimenomaisesti luokitella aikaisemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän myytävissä olevaksi. ►**M5** Jokaisesta tällaisesta rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä yhteisön on kirjattava kaikki kertyneet käyvän arvon muutokset omaan pääomaan erilliseksi eräksi myöhemmin tapahtuvaan taseesta pois kirjaamiseen tai arvon alentumiseen saakka, jolloin yhteisön on siirrettävä tuo kertynyt voitto tai tappio luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)). ◄ Yhteisön on myös:

a) oikaistava kyseistä rahoitusvaroihin kuuluvaa erää tai rahoitusvelkaa käyttämällä vertailutilinpäätöksissä uutta luokittelua; ja

b) esitettävä rahoitusvarojen nimenomaisen luokittelun tekemispäivän käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

▼B

105A Yhteisön on sovellettava kappaleita 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B sekä kappaleisiin 9, 12 ja 13 vuonna 2005 tehtyjä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

105B Yhteisön, joka soveltaa kappaleita 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B sekä kappaleisiin 9, 12 ja 13 vuonna 2005 tehtyjä muutoksia ensimmäisen kerran aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla tilikaudella

a) on sallittua näitä uusia ja muutettuja kappaleita ensimmäisen kerran soveltaessaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi mikä tahansa aikaisemmin taseeseen merkitty rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, joka tuolloin täyttää tällaisen luokittelun edellytykset. Silloin kun tilikausi alkaa aikaisemmin kuin 1.9.2005, kyseisiä luokitteluja ei tarvitse saada valmiiksi aikaisemmin kuin 1.9.2005 ja mukaan voidaan ottaa myös kyseisen tilikauden alun ja syyskuun 1 päivän 2005 välillä kirjattuja rahoitusvaroja ja -velkoja. Kappaleesta 91 huolimatta on kaikki tämän alakohdan mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi luokitellut rahoitusvarat ja -velat, jotka on aikaisemmin määritetty suojauskohteiksi käyvän arvon suojauslaskentasuhteissa, irrotettava kyseistä suhteista samanaikaisesti, kun ne luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

b) on esitettävä kaikkien alakohdan (a) mukaisesti luokiteltujen rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelupäivän käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

c) on peruutettava aikaisemmin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitellun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan luokittelu, jos se ei täytä tällaisen luokittelun ehtoja kyseisten uusien ja muutettujen kappaleiden mukaisesti. Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka arvostetaan luokittelun peruuttamisen jälkeen jaksotettuun hankintamenoon, sen alkuperäisenä kirjaamispäivänä pidetään luokittelun peruuttamispäivää.

d) on esitettävä kaikkien sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen, joiden luokittelu on peruutettu alakohdan (c) mukaisesti, luokittelun peruuttamispäivän käypä arvo sekä niiden uudet luokittelut.

105C Yhteisön, joka soveltaa kappaleita 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B sekä kappaleisiin 9, 12 ja 13 vuonna 2005 tehtyjä muutoksia ensimmäisen kerran 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavalla tilikaudella

a) on peruutettava aikaisemmin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitellun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan luokittelu vain, jos se ei täytä tällaisen luokittelun ehtoja kyseisten uusien ja muutettujen kappaleiden mukaisesti. Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka arvostetaan luokittelun peruuttamisen jälkeen jaksotettuun hankintamenoon, sen alkuperäisenä kirjaamispäivänä pidetään luokittelun peruuttamispäivää.

b) ei ole sallittua luokitella mitään aikaisemmin taseeseen merkittyjä rahoitusvaroja tai -velkoja käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

c) on esitettävä kaikkien sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen, joiden luokittelu on peruutettu alakohdan (a) mukaisesti, luokittelun peruuttamispäivän käypä arvo sekä niiden uudet luokittelut.

▼B

105D Yhteisön on oikaistava vertailutilinpäätöksensä käyttämällä kappaleen 105B tai 105C mukaisia uusia luokitteluja edellyttäen, että jos on kysymys käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitellusta rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tai rahoitusvelasta taikka rahoitusvarojen tai -velkojen tai näiden molempien muodostamasta ryhmästä, nämä erät tai ryhmät olisivat täyttäneet kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset kriteerit vertailukauden alussa tai, jos ne on hankittu vertailukauden alkamisen jälkeen, ne olisivat täyttäneet kappaleen 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A mukaiset kriteerit alkuperäisenä kirjaamisajankohtana.

106. Kappaleen 107 sallimaa poikkeusta lukuun ottamatta yhteisön on noudatettava kappaleiden 15–37 ja liitteen A kappaleiden AG36–AG52 mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti. Näin ollen jos yhteisö on IAS 39:ää (uudistettu vuonna 2000) noudattaessaan kirjannut rahoitusvaroja pois taseesta aikaisemmin kuin 1.1.2004 toteutuneen liiketoimen seurauksena ja kyseisiä varoja ei olisi tämän standardin mukaan kirjattu pois taseesta, se ei saa merkitä kyseisiä varoja taseeseen.

107. Kappaleesta 106 huolimatta yhteisö saa noudattaa kappaleiden 15–37 ja liitteen A kappaleiden AG36–AG52 mukaisia vaatimuksia itse valitsemastaan päivästä alkaen takautuvasti, kunhan informaatio, jota tarvitaan IAS 39:n soveltamiseksi aikaisempien liiketoimien tuloksena taseesta pois kirjattuihin varoihin ja velkoihin, on saatu kyseisiä liiketoimia alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

107A Kappaleesta 104 huolimatta yhteisö saa soveltaa kappaleen AG76 viimeisen virkkeen sisältämiä vaatimuksia ja kappaletta AG76A kummalla tahansa seuraavista tavoista:

a) myöhemmin kuin 25.10.2002 toteutuneisiin liiketoimiin ei-takautuvasti; tai

b) myöhemmin kuin 1.1.2004 toteutuneisiin liiketoimiin ei-takautuvasti.

▼M5

108. Yhteisö ei saa oikaista rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien tai rahoitusvelkoihin kuulumattomien velkojen kirjanpitoarvoja poistamalla niistä sellaisia rahavirran suojaukseen liittyviä voittoja tai tappioita, jotka on sisällytetty kirjanpitoarvoon ennen sen tilikauden alkua, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Muuten kuin tulosvaikutteisesti (muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan) sellaisen kiinteäehtoisen sitoumuksen suojauksesta kirjattu määrä, jota tämän standardin mukaan käsitellään käyvän arvon suojauksena, on siirrettävä omaisuuseräksi tai velaksi sen tilikauden alussa, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, lukuun ottamatta valuuttariskin suojausta, jota käsitellään edelleen rahavirran suojauksena.

▼B

108A Yhteisön on sovellettava kappaleen 80 viimeistä virkettä sekä kappaleita AG99A ja AG99B 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö on määrittänyt suojauskohteeksi sellaisen ulkopuolisen ennakoidun liiketoimen, joka

a) ilmaistaan liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana,

▼B

b) altistaa riskille, jolla on vaikutusta konsernin voittoon tai tappioon (ts. ilmaistaan muuna valuuttana kuin konsernin esittämisvaluuttana), ja

c) olisi täyttänyt suojauslaskennan soveltamisedellytykset, ellei sitä olisi ilmaistu sen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana,

se voi soveltaa suojauslaskentaa konsernitilinpäätöksessä kappaleen 80 viimeisen virkkeen sekä kappaleiden AG99A ja AG99B soveltamispäivää edeltävällä kaudella tai edeltävillä kausilla.

108B Yhteisön ei tarvitse soveltaa kappaletta AG99B vertailutietoihin, jotka koskevat kappaleen 80 viimeisen virkkeen sekä kappaleen AG99A soveltamispäivää edeltäviä kausia.

▼M22

108C Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 9, 73 ja AG8 ja kappaleen 50A lisäämisen. Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 80. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 9 ja 50A tehtyjä muutoksia samasta päivästä lukien ja samalla tavoin kuin se on soveltanut kappaleessa 105A kuvattuja vuonna 2005 tehtyjä muutoksia. Kaikkien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

109. Tämä standardi korvaa lokakuussa 2000 uudistetun IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

110. Tämä standardi ja siihen liittyvät toteuttamisohjeet korvaavat aikaisemman IASC:n perustaman IAS 39:n toimeenpanoa ohjaavan komitean julkaiseman toimeenpano-ohjeistuksen.

Liite A

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

SOVELTAMISALA (kappaleet 2–7)

AG1 Joidenkin sopimusten mukaiset maksut perustuvat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin. (Ilmastollisiin muuttujiin perustuvia sopimuksia nimitetään joskus ”sääjohdannaisiksi”.) Jos tällaiset sopimukset eivät kuulu IFRS 4:n soveltamisalaan, ne kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

AG2 Tämä standardi ei aiheuta muutoksia vaatimuksiin, jotka liittyvät IAS 26:n *Työsuhde-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi* mukaisiin työsuhde-etuusjärjestelyihin ja IAS 18:n mukaisesti käsiteltäviin, myynti- tai palvelutuottojen määrään perustuviin rojaltisopimuksiin.

▼B

AG3 Joskus yhteisö tekee toisen yhteisön liikkeeseen laskemiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin sijoituksen, jota se pitää ”strategisena”, aikomuksenaan luoda tai säilyttää pitkäaikainen toiminnallinen yhteys siihen yhteisöön, johon sijoitus tehdään. Sijoittajayritys soveltaa IAS 28:aa ratkaistakseen, onko asianmukaista soveltaa tällaiseen sijoitukseen pääomaosuusmenetelmää. Vastaavasti sijoittajayritys soveltaa IAS 31:tä ratkaistakseen, onko asianmukaista soveltaa tällaiseen sijoitukseen suhteellista yhdistelyä tai pääomaosuusmenetelmää. Jos sen paremmin pääomaosuusmenetelmän kuin suhteellisen yhdistelynkään soveltaminen ei ole asianmukaista, yhteisö soveltaa kyseiseen strategiseen sijoitukseen tätä standardia.

AG3A Tätä standardia sovelletaan vakuutuksenantajien rahoitusvaroihin ja -velkoihin lukuun ottamatta sellaisia oikeuksia ja velvoitteita, jotka suljetaan ulkopuolelle kappaleessa 2(e), koska ne perustuvat IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin.

AG4 Takaussopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi takaus, tietynlainen remburssi, luottoriskin siirtosopimus *credit default contract* tai vakuutussopimus. Niiden kirjanpitokäsittely eri riipu oikeudellisesta muodosta. Seuraavassa on esimerkkejä asiaankuuluvasta käsittelystä (ks. kappale 2(e)):

a) Jos siirtyvä riski on merkittävä, takauksen myyjäosapuoli soveltaa tätä standardia, vaikka takaussopimus olisi IFRS 4:ssä esitetyn vakuutussopimuksen määritelmän mukainen. Jos myyjäosapuoli kuitenkin on aiemmin nimenomaisesti vakuuttanut pitävänsä tällaisia sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se kyseiseen takaussopimukseen tätä standardia vai IFRS 4:ää. Mikäli sovelletaan tätä standardia, myyjäosapuolen on kappaleen 43 mukaisesti arvostettava takaussopimus alun perin käypään arvoon. Jos takaussopimus on toisistaan riippumattomien osapuolten välinen itsenäinen liiketoimi, sen alkuperäinen käypä arvo on todennäköisesti sama kuin maksettu vakuutusmaksu, ellei päinvastaisesta ole näyttöä. Ellei takaussopimusta ole alun perin määritetty käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi tai ellei kappaleita 29–37 ja AG47–AG52 sovelleta (kun siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä tai jos sovelletaan säilyvään intressiin perustuvaa lähestymistapaa), myyjäosapuoli arvostaa sen myöhemmin:

   i) IAS 37:n mukaisesti kirjattavaan määrään; tai

   ii) alun perin kirjattuun määrään, josta on, milloin tämä on asianmukaista, vähennetty IAS 18:n mukaisesti kirjattavat kertyneet jaksotukset, jos tämä määrä on suurempi (ks, kappale 48(c)).

b) Eräissä luottotakauksissa ei edellytetä maksun ehtona, että ostajaosapuoli on alttiina tappioille ja että sille on syntynyt tappiota, kun velallinen laiminlyö takauksen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvän maksun sen erääntyessä. Esimerkki tällaisesta takauksesta on sellainen, joka edellyttää maksujen suorittamista määrätyn luottoluokituksen tai luottoindeksin muuttuessa. Tällaiset takaukset eivät ole tässä standardissa esitetyn määritelmän mukaisia takaussopimuksia eivätkä IFRS 4:ssä esitetyn määritelmän mukaisia vakuutussopimuksia. Kyseiset takaukset ovat johdannaisia, ja takauksen myyjäosapuoli soveltaa niihin tätä standardia.

▼B

(c) Jos takaussopimus on tehty tavaroiden myynnin yhteydessä, takauksen myyjäosapuoli soveltaa IAS 18:aa määrittäessään, milloin takauksesta ja tavaroiden myynnistä saadut tuotot kirjataan.

AG4A Osoituksia siitä, että myyjäosapuoli pitää sopimuksia vakuutussopimuksina, löytyy yleensä myyjäosapuolen sekä asiakkaiden ja viranomaistahojen välisestä yhteydenpidosta, sopimuksista, liiketoimintaa koskevista asiakirjoista ja tilinpäätöksistä. Vakuutussopimuksiin usein myös sovelletaan erilaisia kirjanpitovaatimuksia kuin muunlaisiin liiketoimiin, kuten pankkien tai kaupallisten yhtiöiden tekemiin sopimuksiin. Tällaisissa tapauksissa myyjäosapuolen tilinpäätökseen yleensä sisältyy lausuma, jonka mukaan myyjäosapuoli on soveltanut kyseisiä kirjanpitovaatimuksia.

MÄÄRITELMÄT (kappaleet 8 ja 9)

Nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

AG4B Tämän standardin kappaleen 9 mukaan yhteisö saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan taikka rahoitusinstrumenttiryhmän (rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai niitä molempia) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tämän seurauksena tuotetaan merkityksellisempää informaatiota.

AG4C Yhteisön päätös rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan nimenomaisesta luokittelemisesta käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi on samankaltainen kuin tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinta (joskin se poikkeaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinnasta siinä, että sitä ei vaadita sovellettavaksi johdonmukaisesti kaikkiin samankaltaisiin liiketoimiin). Kun yhteisöllä on tämä valinnanmahdollisuus, IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaleessa 14(b) edellytetään, että tilinpäätös antaa valitun periaatteen ansiosta luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin. Kun kyseessä on nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, kappaleessa 9 määrätään ne kaksi tapausta, joissa merkityksellisempää informaatiota koskeva vaatimus täyttyy. Jotta yhteisö näin ollen voisi valita tällaisen nimenomaisen luokittelun kappaleen 9 mukaisesti, sen on osoitettava, että kyseessä on toinen (tai molemmat) näistä tilanteista.

Kappale 9(b)(i): Nimenomainen luokittelu poistaa muutoin syntyvän kirjaamiseen tai arvostamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää tällaista epäjohdonmukaisuutta merkittävästi

AG4D IAS 39:n mukaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan arvostaminen ja siitä kirjattavien arvonmuutosten esittämistapa määräytyy sen perusteella, miten kyseinen erä on luokiteltu ja onko erä osa määritettyä suojaussuhdetta. Nämä vaatimukset saattavat aiheuttaa arvostamiseen tai kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään ”kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi”) esimerkiksi tilanteessa, jossa ei sovelleta nimenomaista luokittelua käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, rahoitusvaroihin kuuluva erä luokiteltaisiin myytävissä olevaksi (jolloin useimmat käyvän arvon muutokset kirjattaisiin suoraan omaan pääomaan) ja velka, jonka yhteisö katsoo liittyvän tähän omaisuuserään, arvostettaisiin jaksotettuun hankintamenoon (jolloin käyvän arvon muutoksia ei kirjattaisi). Tällaisessa tapauksessa yhteisö voisi todeta tilinpäätöksen antavan merkityksellisempää informaatiota, jos sekä omaisuuserä että velka luokiteltaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

▼B

AG4E Seuraavat esimerkit osoittavat, milloin tämä ehto saattaisi täyttyä. Kaikissa tapauksissa yhteisö saa soveltaa tätä ehtoa rahoitusvarojen tai -velkojen nimenomaiseen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi vain, jos se on kappaleen 9(b)(i) periaatteen mukaista.

a) Yhteisöllä on velkoja, joiden rahavirrat sopimuksen mukaan perustuvat sellaisten varojen tuottoon, jotka muutoin luokiteltaisiin myytävissä oleviksi. Esimerkiksi vakuutuksenantajalla saattaa olla velkoja, joihin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä tuottaa etuuksia, jotka perustuvat vakuutuksenantajan nimettyjen varojen muodostaman kokonaisuuden realisoituneeseen ja/tai realisoitumattomaan sijoitustuottoon. Jos kyseisten velkojen arvostus kuvastaa tarkasteluhetken markkinahintoja, varojen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tarkoittaa, että rahoitusvarojen käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti samalla kaudella kuin velkojen vastaavat arvonmuutokset.

b) Yhteisöllä on vakuutussopimuksiin perustuvia velkoja, joiden arvostuksessa otetaan huomioon tarkasteluhetken informaatiota (IFRS 4:n kappaleen 24 sallimalla tavalla), ja rahoitusvaroja, joiden se katsoo liittyvän näihin velkoihin ja jotka muutoin luokiteltaisiin myytävissä oleviksi tai arvostettaisiin jaksotettuun hankintamenoon.

c) Yhteisöllä on rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai molempia, joihin liittyy jokin yhteinen riski, esimerkiksi korkoriski, jonka aiheuttamilla vastakkaisilla käyvän arvon muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Kuitenkin vain osa instrumenteista arvostettaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti (eli ovat johdannaisia tai luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi). On myös mahdollista, että suojauslaskentaa koskevat vaatimukset eivät täyty, esimerkiksi kappaleen 88 mukaisten tehokkuusvaatimusten jäädessä täyttymättä.

d) Yhteisöllä on rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai molempia, joihin liittyy jokin yhteinen riski, esimerkiksi korkoriski, jonka aiheuttamilla vastakkaisilla käyvän arvon muutoksilla on taipumus kumota toisensa, eikä yhteisö täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä, koska mikään instrumenteista ei ole johdannainen. Suojauslaskennan puuttuessa syntyy lisäksi merkittävää epäjohdonmukaisuutta voittojen ja tappioiden kirjaamisessa. Esimerkiksi:

i) yhteisö on rahoittanut kiinteäkorkoisilla debentuureilla kiinteäkorkoisista varoista koostuvan salkun, joka muutoin luokiteltaisiin myytävissä olevaksi, ja näiden käypien arvojen muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Jos sekä varat että debentuurit esitetään käypään arvoon tulosvaikutteisesti, korjataan epäjohdonmukaisuus, joka muutoin syntyisi siitä, että varat arvostetaan käypään arvoon ja arvonmuutokset esitetään ►**M5** muissa laajan tuloksen erissä ◄, ja siitä, että debentuurit arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon.

▼B

ii) yhteisö on rahoittanut tietyn ryhmän lainasaamisia laskemalla liikkeeseen kaupankäynnin kohteena olevia joukkovelkakirjoja, ja näiden käypien arvojen muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Jos yhteisö lisäksi ostaa ja myy joukkovelkakirjoja säännöllisesti mutta ostaa ja myy lainasaamisia vain harvoin jos koskaan, niin sekä lainasaamisten että joukkovelkakirjojen esittäminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti poistaa voittojen ja tappioiden kirjaamisajankohtaan liittyvän epäjohdonmukaisuuden, joka muutoin syntyisi siitä, että ne molemmat arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon ja voittoa tai tappiota kirjataan joka kerran, kun joukkovelkakirja ostetaan.

AG4F Edellisessä kappaleessa kuvatun kaltaisissa tapauksissa sellaisten rahoitusvarojen ja -velkojen, joita muutoin ei arvostettaisi näin, nimenomainen luokitteleminen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi saattaa poistaa arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää sitä merkittävästi sekä tuottaa merkityksellisempää informaatiota. Kaikkien varojen ja velkojen, jotka aiheuttavat arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta, ei käytännön syistä tarvitse syntyä yhteisölle täsmälleen samanaikaisesti. Kohtuullinen viive sallitaan edellyttäen, että kukin liiketoimi luokitellaan sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi ja mahdollisesti jäljellä olevien liiketoimien toteutuminen on tuona ajankohtana odotettavissa.

AG4G Ei olisi hyväksyttävää nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi vain osaa epäjohdonmukaisuuden aiheuttavista rahoitusvaroista ja -veloista, jos näin toimimalla epäjohdonmukaisuutta ei poistettaisi tai vähennettäisi merkittävästi eikä sen ansiosta näin ollen tuotettaisi merkityksellisempää informaatiota. Olisi kuitenkin hyväksyttävää nimenomaisesti luokitella näin vain osa joukosta samankaltaisia rahoitusvaroja tai samankaltaisia rahoitusvelkoja, jos näin vähennetään epäjohdonmukaisuutta merkittävästi (ja mahdollisesti enemmän kuin muiden sallittujen luokittelutoimien avulla). Oletetaan esimerkiksi, että yhteisöllä on joukko samankaltaisia rahoitusvelkoja yhteismäärältään 100 CU ([1]) ja joukko samankaltaisia rahoitusvaroja yhteismäärältään 50 CU, ja nämä arvostetaan eri perusteilla. Yhteisö saattaa vähentää arvostukseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta merkittävästi luokittelemalla alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi kaikki varat mutta vain osan veloista (esimerkiksi yksittäisiä velkoja yhteismäärältään 45 CU). Koska kuitenkin vain kokonainen rahoitusinstrumentti voidaan nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, yhteisön täytyy tässä esimerkissä luokitella näin yksi tai useampi velka kokonaisuudessaan. Sen ei olisi mahdollista nimenomaisesti luokitella velan yhtä komponenttia (esimerkiksi vain yhdestä riskistä, kuten vertailukoron muutoksista, johtuvia käyvän arvon muutoksia) tai vain osaa (esimerkiksi prosenttiosuutta) velasta.

Kappale 9(b)(ii): Rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen tai niiden molempien muodostamaa ryhmää hallinnoidaan ja sen tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta, dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaisesti

AG4H Yhteisö saattaa hallinnoida rahoitusvarojen, rahoitusvelkojen tai niiden molempien muodostamaa ryhmää ja arvioida sen tuloksellisuutta siten, että kyseisen ryhmän arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti johtaa merkityksellisemmän informaation tuottamiseen. Tässä tapauksessa huomio kohdistetaan pikemminkin yhteisön hallinnointitapaan ja siihen, miten se arvioi tuloksellisuutta, kuin sen rahoitusinstrumenttien luonteeseen.

([1]) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

AG4I Seuraavat esimerkit osoittavat, milloin tämä ehto saattaisi täyttyä. Kaikissa tapauksissa yhteisö saa soveltaa tätä ehtoa rahoitusvarojen tai -velkojen nimenomaiseen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi vain, jos se on kappaleen 9(b)(ii) periaatteen mukaista.

a) Yhteisö on pääomasijoittaja, sijoitusrahasto tai vastaava yhteisö, jonka liiketoimintana on sijoittaa rahoitusvaroihin tarkoituksena saada hyötyä niiden kokonaistuotosta korkojen tai osinkojen sekä käyvän arvon muutosten muodossa. IAS 28 ja IAS 31 sallivat tällaisten sijoitusten jättämisen näiden standardien soveltamisalan ulkopuolelle edellyttäen, että ne arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Yhteisö saa soveltaa samaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta muihin sijoituksiin, joita hallinnoidaan kokonaistuoton pohjalta mutta joihin sillä ei ole riittävää vaikutusvaltaa, jotta ne kuuluisivat IAS 28:n tai IAS 31:n soveltamisalaan.

b) Yhteisöllä on rahoitusvaroja ja -velkoja, joihin liittyy yksi tai useampi yhteinen riski, ja näitä riskejä hallitaan ja arvioidaan käyvän arvon pohjalta, dokumentoidun taseenhallintapolitiikan mukaisesti. Esimerkkinä voisi olla yhteisö, joka on laskenut liikkeeseen ”strukturoituja tuotteita”, jotka sisältävät useita kytkettyjä johdannaisia, ja hallitsee niistä johtuvia riskejä käyvän arvon pohjalta käyttämällä yhdistelmää, joka sisältää johdannaisia ja muita rahoitusinstrumentteja. Vastaavanlainen esimerkki voisi olla yhteisö, joka myöntää kiinteäkorkoisia lainoja ja hallitsee niistä johtuvaa vertailukorkoriskiä käyttämällä yhdistelmää, joka sisältää johdannaisia ja muita rahoitusinstrumentteja.

c) Yhteisö on vakuutuksenantaja, jolla on rahoitusvaroista koostuva salkku, ja se hallinnoi salkkua tarkoituksena kokonaistuoton (ts. korkojen tai osinkojen sekä käyvän arvon muutosten) maksimointi, ja se arvioi salkun tuloksellisuutta tällä perusteella. Salkun pitämisen tarkoituksena saattaa olla tiettyjen velkojen, oman pääoman erien tai molempien turvaaminen. Jos salkun pitämisen tarkoituksena on tiettyjen velkojen turvaaminen, kappaleen 9(b)(ii) mukainen ehto saattaa täyttyä varojen osalta riippumatta siitä, hallinnoiko ja arvioiko vakuutuksenantaja myös velkoja käyvän arvon pohjalta. Kappaleen 9(b)(ii) mukainen ehto saattaa täyttyä, kun vakuutuksenantajan tavoitteena on varojen kokonaistuoton maksimointi pitemmällä aikavälillä, vaikka ylijäämään osallisina olevien sopimusten haltijoille maksettavat määrät riippuisivat muista tekijöistä, kuten lyhyemmällä aikavälillä (esimerkiksi vuoden aikana) realisoituneista voitoista tai olisivat vakuutuksenantajan päätettävissä.

AG4J Kuten edellä on todettu, tämä ehto nojaa siihen tapaan, jolla yhteisö hallinnoi tarkastelun kohteena olevaa rahoitusinstrumenttien ryhmää ja arvioi sen tuloksellisuutta. Näin ollen (ottaen huomioon vaatimuksen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tapahtuvasta nimenomaisesta luokittelusta) yhteisön, joka nimenomaisesti luokittelee rahoitusinstrumentteja käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tämän ehdon perusteella, on luokiteltava tällä tavalla kaikki ehdon täyttävät rahoitusinstrumentit, joita hallinnoidaan ja arvioidaan yhdessä.

▼B

AG4K Yhteisön strategiaa ei tarvitse dokumentoida laajasti mutta kuitenkin riittävästi sen osoittamiseksi, että se on kappaleen 9(b)(ii) mukainen. Tällaista dokumentointia ei vaadita jokaisesta yksittäisestä erästä, vaan se saadaan toteuttaa salkkuperusteisesti. Jos esimerkiksi jonkin osaston tuloksenseurantajärjestelmä — jonka yhteisön johtoon kuuluvat avainhenkilöt ovat hyväksyneet — osoittaa selvästi, että osaston tuloksellisuutta arvioidaan kokonaistuoton pohjalta, enempää dokumentointia ei tarvita osoittamaan, että toimitaan kappaleen 9(b)(ii) mukaisesti.

Efektiivinen korko

AG5 Joskus rahoitusvaroja hankitaan tuntuvaan alikurssiin, joka kuvastaa syntyneitä luottotappioita. Efektiivistä korkokantaa laskiessaan yhteisöt sisällyttävät tällaiset syntyneet luottotappiot arvioituihin rahavirtoihin.

AG6 Efektiivisen koron menetelmää soveltaessaan yhteisö yleensä jaksottaa kaikki efektiivistä korkoa koskevaan laskelmaan sisällytettävät palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot ja muut yli- tai alikurssit instrumentin odotetulle juoksuajalle. Lyhyempää ajanjaksoa käytetään kuitenkin, jos palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot tai muut yli- tai alikurssit liittyvät lyhyempään jaksoon. Näin on silloin, kun se muuttuja, johon palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot tai yli- tai alikurssit liittyvät, hinnoitellaan uudelleen markkinakorkojen pohjalta ennen instrumentin odotettavissa olevaa eräpäivää. Tällöin jaksotus on asianmukaista tehdä ajalle, joka päättyy seuraavaan tällaiseen uudelleenhinnoittelupäivään. Esimerkiksi jos vaihtuvakorkoisen instrumentin yli- tai alikurssi kuvastaa korkoa, joka instrumentille on kertynyt edellisen koronmaksun jälkeen, tai markkinakorkojen muutoksia sen jälkeen, kun vaihtuva korko on tarkistettu markkinakorkojen mukaiseksi, se jaksotetaan ajalle, joka päättyy seuraavana sellaisena päivänä, jona vaihtuva korko tarkistetaan markkinakorkojen mukaiseksi. Tämä johtuu siitä, että yli- tai alikurssi liittyy seuraavana korontarkistuspäivänä päättyvään ajanjaksoon, koska tuona päivänä se muuttuja, johon yli- tai alikurssi liittyy (siis korko), tarkistetaan markkinakoron mukaiseksi. Jos kuitenkin yli- tai alikurssi johtuu instrumentille määritetyn vaihtuvan koron luottomarginaalin muutoksesta tai joistakin muista sellaisista muuttujista, joita ei tarkisteta markkinakoron mukaisiksi, se jaksotetaan instrumentin odotettavissa olevalle juoksuajalle.

AG7 Kun kyseessä ovat vaihtuvakorkoiset rahoitusvarat ja -velat, rahavirtojen määräajoin toistuva uudelleenarviointi markkinakorkojen vaihteluiden huomioon ottamiseksi muuttaa efektiivistä korkoa. Jos vaihtuvakorkoinen rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka merkitään alun perin kirjanpitoon määrään, joka vastaa eräpäivänä saatavaa tai maksettavaa pääomaa, vastaisten koronmaksujen uudelleenarvioinnilla ei yleensä ole merkittävää vaikutusta omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon.

▼M8

AG8 Jos yhteisö tarkistaa arvioitaan suoritettavista tai saatavista maksuista, yhteisön on oikaistava rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) kirjanpitoarvoa kuvastamaan toteutuneita ja uudelleen arvioituja rahavirtoja. Yhteisö selvittää uuden kirjanpitoarvon laskemalla arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon rahoitusinstrumentin alkuperäisellä efektiivisellä korolla tai, milloin tämä on sovellettavissa, kappaleen 92 mukaisesti lasketulla tarkistetulla efektiivisellä korolla. Oikaisu kirjataan tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua

▼M8

on muutettu kappaleen 50B, 50D tai 50E mukaisesti ja yhteisö myöhemmin korottaa arvioitaan tulevaisuudessa saatavista maksuista kyseisiä maksuja vastaavien rahamäärien parantuneen kerrytettävyyden vuoksi, korotuksen vaikutus kirjataan efektiivisen koron oikaisuna arvion muuttumisajankohdasta sen sijaan, että se kirjattaisiin omaisuuserän kirjanpitoarvon oikaisuna arvion muuttumisajankohdasta.

▼B

Johdannaiset

AG9 Tyypillisiä esimerkkejä johdannaisista ovat futuurit sekä termiini-, swap- ja optiosopimukset. Johdannaisella on yleensä nimellismäärä, joka on sopimuksessa määritetty rahamäärä, osakemäärä, paino- tai tilavuusyksikkömäärä tai jokin muu yksikkömäärä. Johdannaissopimus ei kuitenkaan edellytä, että haltija tai asettaja sijoittaa tai vastaanottaa nimellismäärän sopimuksen syntymishetkellä. Johdannainen voisi vaihtoehtoisesti edellyttää kiinteää maksua tai maksuja, jotka voivat muuttua (mutta ei suhteessa kohde-etuuden muutokseen) jonkin nimellismäärään liittymättömän vastaisen tapahtuman seurauksena. Sopimus saattaa esimerkiksi edellyttää 1 000 CU:n ([1]) suuruista kiinteää maksua, jos kuuden kuukauden LIBOR nousee 100 korkopisteellä. Tällainen sopimus on johdannainen, huolimatta siitä, että nimellisarvoa ei ole määritetty.

AG10 Tämän standardin mukainen johdannaisen määritelmä kattaa sopimukset, jotka toteutetaan bruttomääräisesti luovuttamalla kohde-etuus (esimerkiksi termiinisopimus kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin hankkimisesta). Yhteisö on saattanut tehdä muuta kuin rahoituserää koskevan osto- tai myyntisopimuksen, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (esimerkiksi sopimus hyödykkeen ostamisesta tai myymisestä tulevana ajankohtana kiinteään hintaan). Tällainen sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, paitsi jos se on tehty ja pidetään edelleen voimassa muun kuin rahoituserän luovuttamiseksi yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti (ks kappaleet 5–7).

AG11 Yksi johdannaisen määrittelevistä piirteistä on, että sen edellyttämä alkuperäinen nettosijoitus on pienempi kuin mitä edellytettäisiin muun tyyppisissä sopimuksissa, joiden voitaisiin odottaa reagoivan vastaavalla tavalla markkinatekijöiden muutoksiin. Optiosopimus vastaa tätä määritelmää, koska preemio on pienempi kuin sijoitus, joka vaadittaisiin sen kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin hankkimiseksi, johon optio on sidottu. Valuutanvaihtosopimus, joka edellyttää käyvältä arvoltaan yhtä suurten, eri valuutoissa olevien määrien vaihtamista sopimuksen syntyessä, vastaa määritelmää, koska alkuperäinen nettosijoitus on siinä nollan suuruinen.

AG12 Selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti synnyttää kaupantekopäivän ja selvityspäivän väliseksi ajaksi kiinteähintaisen sitoumuksen, joka vastaa johdannaisen määritelmää. Sitoumuksen lyhyen keston vuoksi sitä ei kuitenkaan merkitä tilinpäätökseen johdannaissopimukseksi. Sen sijaan tässä standardissa määrätään tällaisille selvityspäiväkäytännön mukaisille sopimuksille erityinen kirjanpitokäsittely (ks. kappaleet 38 ja AG53–AG56).

([1]) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan rahayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

AG12A Johdannaisen määritelmässä viitataan muihin kuin taloudellisiin muuttujiin, jotka eivät liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin. Näihin kuuluvat tietyn alueen maanjäristysvahinkoindeksi ja tietyn kaupungin lämpötilaindeksi. Sopimusosapuoleen nimenomaisesti liittyviin muihin kuin taloudellisiin muuttujiin kuuluu esimerkiksi se, että sattuu tulipalo, joka vahingoittaa tai tuhoaa kyseisen osapuolen omaisuutta, tai että tulipaloa ei satu. Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käyvän arvon muutos liittyy nimenomaisesti sen omistajaan, jos käypä arvo kuvastaa tällaisten omaisuuserien markkinahintojen muutosten (taloudellinen muuttuja) lisäksi kyseisen rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän kuntoa (muu kuin taloudellinen muuttuja). Esimerkiksi jos tietyn auton jäännösarvon takaaja altistuu takauksen seurauksena auton kunnon muutoksiin liittyvälle riskille, tämän jäännösarvon muutos liittyy nimenomaisesti auton omistajaan.

Transaktiomenot

AG13 Transaktiomenoja ovat agenttien (mukaan lukien myyntiagentteina toimiva henkilöstö), neuvonantajien, arvopaperimeklareiden ja välittäjien palkkiot, viranomaistahojen ja pörssien perimät maksut sekä siirto- ja leimaverot. Transaktiomenoihin ei lueta velan yli- tai alikursseja, rahoitusmenoja, sisäisiä hallintomenoja eikä hallussapidosta johtuvia menoja.

Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat ja -velat

AG14 Kaupankäynti tarkoittaa yleensä aktiivista ja toistuvaa ostamista ja myymistä, ja kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusinstrumentteja käytetään yleensä tavoitteena kerryttää voittoa hinnan ja välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista.

AG15 Kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusvelkoja ovat:

a) johdannaisvelat, joita ei käsitellä kirjanpidossa suojausinstrumentteina;

b) lyhyeksimyyjän (toisin sanoen yhteisön, joka myy rahoitusvaroja, jotka se on ottanut lainaksi ja joita se ei vielä omista) velvoitteet, jotka koskevat lainaksi otettujen rahoitusvarojen luovuttamista;

c) rahoitusvelat, jotka otetaan tarkoituksena ostaa ne takaisin lähitulevaisuudessa (esimerkiksi noteerattu vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, jonka liikkeeseenlaskija voi ostaa takaisin lähitulevaisuudessa sen käyvän arvon muutoksista riippuen); ja

d) rahoitusvelat, jotka ovat osa sellaisten yksilöityjen rahoitusinstrumenttien muodostamaa salkkua, joita hallinnoidaan yhdessä ja joita on todistettavasti käytetty viime aikoina lyhyen aikavälin voiton tavoitteluun.

Se, että velkaa käytetään kaupankäynnin rahoittamiseen, ei itsessään tee kyseisestä velasta kaupankäyntitarkoituksessa pidettävää.

Eräpäivään asti pidettävät sijoitukset

AG16 Yhteisöllä ei ole vakaata aikomusta pitää eräpäivään asti rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tehtyä sijoitustaan, jolla on määrätty eräpäivä, jos:

a) yhteisö aikoo pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän määrittelemättömän ajan;

▼B

b) yhteisö on valmis myymään rahoitusvaroihin kuuluvan erän (muutoin kuin sellaisen tilaisuuden tullessa, joka on kertaluonteinen ja jota yhteisö ei olisi voinut kohtuudella ennakoida) reagoidessaan markkinakorkojen tai riskien muutoksiin, maksuvalmiustarpeisiin, vaihtoehtoisten sijoituskohteiden saatavuuden ja niiden tuoton muutoksiin, rahoituksen lähteiden ja ehtojen muutoksiin tai valuuttariskien muutoksiin; tai

c) liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa rahoitusvaroihin kuuluva erä määrään, joka alittaa merkittävästi sen jaksotetun hankintamenon.

AG17 Vaihtuvakorkoinen vieraan pääoman ehtoinen instrumentti voi täyttää eräpäivään asti pidettävän sijoituksen kriteerit. Oman pääoman ehtoiset instrumentit eivät voi olla eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia joko siksi, että niillä on rajoittamaton kestoaika (kuten kantaosakkeilla) tai siksi, että haltijan saamat rahamäärät voivat vaihdella ennalta määräämättömällä tavalla (kuten osakeoptiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavanlaiset oikeudet). Eräpäivään asti pidettävien sijoitusten määritelmässä kiinteät tai määritettävissä olevat maksut ja määrätty eräpäivä tarkoittavat, että sopimukseen perustuva järjestely määrää haltijalle tulevien maksujen, kuten korko- ja lyhennysmaksujen, määrät ja ajankohdat. Merkittävä riski maksun saamatta jäämisestä ei estä rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelemista eräpäivään asti pidettäväksi, kunhan sen sopimukseen perustuvat maksut ovat kiinteät tai määritettävissä ja muut kyseisen luokittelun edellytykset täyttyvät. Jos ikuinen vieraan pääoman ehtoinen instrumentti edellyttää korkomaksuja määräämättömältä ajanjaksolta, instrumenttia ei voida luokitella eräpäivään asti pidettäväksi, koska mitään eräpäivää ei ole.

AG18 Rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka sen liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa takaisin ennen eräpäivää, täyttää eräpäivään asti pidettäväksi sijoitukseksi luokittelun edellytykset, jos haltija aikoo pitää ja pystyy pitämään sen siihen asti kunnes se lunastetaan tai erääntyy ja haltijan saama määrä kattaisi sen kirjanpitoarvon olennaisilta osin. Jos liikkeeseenlaskija käyttää lunastusoikeutta, tämä vain nopeuttaa omaisuuserän erääntymistä. Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä on kuitenkin lunastettavissa takaisin ennen erääntymistä sellaisella perusteella, jolla haltijan saama määrä ei kattaisi olennaista osaa sen kirjanpitoarvosta, rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei voida luokitella eräpäivään asti pidettäväksi sijoitukseksi. Yhteisö ottaa huomioon mahdollisen maksetun ylikurssin ja aktivoidut transaktiomenot ratkaistessaan sitä, saadaanko kirjanpitoarvoa vastaava määrä olennaisilta osin katetuksi.

AG19 Sellaista rahoitusvaroihin kuuluvaa erää, joka voidaan vaatia maksettavaksi (toisin sanoen haltijalla on oikeus vaatia, että liikkeeseenlaskija maksaa tai lunastaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän ennen eräpäivää) ei voida luokitella eräpäivään asti pidettäväksi sijoitukseksi, koska tällaisesta ominaisuudesta maksaminen ei ole yhdenmukaista sen kanssa, että rahoitusvaroihin kuuluva erä aiottaisiin pitää eräpäivään asti.

AG20 Käypä arvo on useimmille rahoitusvaroille asianmukaisempi arvostusperuste kuin jaksotettu hankintameno. Eräpäivään asti pidettävien luokka on poikkeus, mutta vain jos yhteisöllä on vakaa aikomus ja kyky pitää sijoitus eräpäivään asti. Silloin kun yhteisön toimet antavat aihetta epäillä sen aikomusta ja kykyä pitää tällaisia sijoituksia eräpäivään asti, kappale 9 estää tämän poikkeussäännön soveltamisen kohtuullisena pidettävänä aikana.

▼B

AG21 Yhteisö ei ota huomioon erittäin epätodennäköistä ”kauhuskenaariota”, kuten talletuspakoa tai vastaavaa vakuutuksenantajaan vaikuttavaa tilannetta, ratkaistessaan, onko sillä vakaa aikomus ja kyky pitää sijoitus eräpäivään asti.

AG22 Ennen eräpäivää tapahtuvat myynnit saattaisivat täyttää kappaleessa 9 esitetyn ehdon — eivätkä näin ollen asettaisi kyseenalaiseksi yhteisön aikomusta ja kykyä pitää muita sijoituksia eräpäivään asti — mikäli myynti aiheutuu mistä tahansa seuraavasta seikasta:

a) liikkeeseenlaskijan luottokelpoisuuden merkittävä heikentyminen. Esimerkiksi myynti, joka tapahtuu sen jälkeen, kun ulkopuolinen luokituslaitos on antanut merkittävästi aikaisempaa huonomman luottoluokituksen, ei välttämättä aseta kyseenalaiseksi yhteisön aikomusta pitää muita sijoituksia eräpäivään asti, jos luokituksen huonontuminen osoittaa liikkeeseenlaskijan luottokelpoisuuden merkittävää heikentymistä verrattuna alkuperäisen kirjaamisajankohdan luottoluokitukseen. Vastaavasti jos yhteisö käyttää riskien arvioinnissa sisäisiä luokituksia, näiden sisäisten luokitusten muutokset saattavat olla avuksi yksilöitäessä liikkeeseenlaskijoita, joiden luottokelpoisuus on heikentynyt merkittävästi, edellyttäen että yhteisön tapa tehdä sisäisiä luokituksia ja näiden luokitusten muutokset mittaavat liikkeeseenlaskijoiden luoton laatua johdonmukaisesti, luotettavasti ja objektiivisesti. Jos on näyttöä rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvon alentumisesta (ks. kappaleet 58 ja 59), luottokelpoisuuden katsotaan usein huonontuneen merkittävästi.

b) sellainen verolainsäädännön muutos, joka poistaa eräpäivään asti pidettävän sijoituksen koron verovapauden tai alentaa sitä merkittävästi (mutta ei sellainen verolainsäädännön muutos, joka muuttaa korkotuloon sovellettavia lisäveroprosentteja).

c) merkittävä liiketoimintojen yhdistäminen tai merkittävä luovutus (kuten segmentin myyminen), jonka vuoksi eräpäivään asti pidettävien sijoitusten myynti tai siirto on välttämätöntä yhteisön korkoriskiposition tai luottoriskiä koskevien periaatteiden pysyttämiseksi ennallaan (vaikka liiketoimintojen yhdistäminen on yhteisön määräysvallassa oleva tapahtuma, sijoitussalkun muutokset korkoriskiposition tai luottoriskiä koskevien periaatteiden säilyttämiseksi saattavat olla pikemminkin seurausta tapahtuneesta kuin ennakoitavia).

d) lainsäädännön tai viranomaistahojen muuttuneet vaatimukset, jotka merkittävästi muuttavat joko sitä, mikä on sallittu sijoitus, tai tietyn tyyppisten sijoitusten enimmäismääriä, ja tämä aiheuttaa sen, että yhteisö luovuttaa eräpäivään asti pidettävän sijoituksen.

e) merkittävä lisäys viranomaistahojen asettamiin toimialan pääomavaatimuksiin, minkä vuoksi yhteisö supistaa tasetta myymällä eräpäivään asti pidettäviä sijoituksia.

f) eräpäivään asti pidettävien sijoitusten riskipainojen merkittävä kasvu määräysten mukaisesti laskettavassa riskiperusteisessa pääomassa.

AG23 Yhteisöllä ei ole toteen näytettyä kykyä pitää eräpäivään asti rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tehtyä sijoitusta, jolla on määrätty eräpäivä, jos:

a) sillä ei ole käytettävissään taloudellisia resursseja sijoituksen rahoittamisen jatkamiseen eräpäivään asti; tai

▼B

b) sitä koskee voimassa oleva oikeudellinen tai muu rajoitus, joka saattaisi mitätöidä sen aikeet pitää rahoitusvaroihin kuuluva erä eräpäivään asti. (Liikkeeseenlaskijalla oleva oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan lunastamiseen ei kuitenkaan välttämättä mitätöi yhteisön aikeita pitää rahoitusvaroihin kuuluva erä eräpäivään asti — ks. kappale AG18.)

AG24 Muut kuin kappaleissa AG16–AG23 kuvatut olosuhteet saattavat antaa viitteitä siitä, että yhteisöllä ei ole vakaata aikomusta tai kykyä pitää sijoitusta eräpäivään asti.

AG25 Yhteisö arvioi aikomuksensa ja kykynsä pitää eräpäivään asti pidettävät sijoituksensa eräpäivään saakka silloin, kun kyseiset rahoitusvarat alun perin merkitään kirjanpitoon, ja lisäksi ►**M5** jokaisen sen jälkeisen raportointikauden lopussa ◄.

Lainat ja muut saamiset

AG26 Mikä tahansa muihin rahoitusvaroihin kuin johdannaisvaroihin kuuluva erä, johon liittyvät maksut ovat kiinteitä tai määritettävissä olevia (kuten lainasaamiset, myyntisaamiset, sijoitukset vieraan pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja pankkitalletukset), voisi mahdollisesti vastata lainojen ja muiden saamisten määritelmää. Toimivilla markkinoilla noteerattu rahoitusvaroihin kuuluva erä (kuten noteerattu vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, ks. kappale AG71), ei kuitenkaan täytä lainaksi tai muuksi saamiseksi luokittelemisen edellytyksiä. Rahoitusvarat, jotka eivät vastaa lainojen ja muiden saamisten määritelmää, voidaan luokitella eräpäivään asti pidettäviksi sijoituksiksi, jos ne täyttävät tämän luokittelun ehdot (ks. kappaleet 9 ja AG16–AG25). Sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka muutoin luokiteltaisiin lainaksi tai muuksi saamiseksi, yhteisö voi alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai myytävissä olevaksi.

KYTKETYT JOHDANNAISET (kappaleet 10–13)

AG27 Jos pääsopimuksella ei ole sovittua tai ennalta määrättyä eräpäivää ja se edustaa oikeutta yhteisön nettovaroihin, niin sillä on oman pääoman ehtoisen instrumentin taloudelliset ominaisuudet ja riskit, ja kytketyllä johdannaisella pitäisi olla samaan yhteisöön liittyviä oman pääoman ehtoisia piirteitä, jotta sen katsottaisiin liittyvän läheisesti pääsopimukseen. Jos pääsopimus ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti ja se vastaa rahoitusinstrumentin määritelmää, niin sillä on vieraan pääoman ehtoisen instrumentin taloudelliset ominaisuudet ja riskit.

AG28 Muu kuin optiotyyppinen kytketty johdannainen (esimerkiksi kytketty termiini- tai swap-sopimus), erotetaan pääsopimuksesta sopimuksessa määrättyjen tai siinä tarkoitettujen pääasiallisten ehtojen perusteella siten, että sen käyväksi arvoksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä tulee nolla. Optioperusteinen kytketty johdannainen (kuten kytketty myynti- tai osto-optio, cap- tai floor-optio taikka swaptio) erotetaan pääsopimuksesta optio-ominaisuuden sopimuksen mukaisten ehtojen perusteella. Pääinstrumentin alkuperäinen kirjanpitoarvo on kytketyn johdannaisen erottamisen jälkeen saatu jäännösarvo.

AG29 Useita yhteen instrumenttiin kytkettyjä johdannaisia käsitellään yleensä yhtenä kytkettynä yhdistelmäjohdannaisena. Omaksi pääomaksi luokiteltavia kytkettyjä johdannaisia (ks. IAS 32) käsitellään kuitenkin kirjanpidossa erillään varoiksi tai veloiksi luokiteltavista kytketyistä johdannaisista. Lisäksi jos instrumentissa on useampi kuin yksi kytketty johdannainen ja nämä johdannaiset liittyvät eri riskeihin sekä ovat helposti erotettavissa ja toisistaan riippumattomia, niitä käsitellään kirjanpidossa erillään toisistaan.

▼B

AG30 Kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimukseen (kappale 11(a)) seuraavissa esimerkeissä. Näissä esimerkeissä yhteisö käsittelee kytkettyä johdannaista kirjanpidossa erillään pääsopimuksesta olettaen, että kappaleiden 11(b) ja (c) mukaiset ehdot täyttyvät.

a) Instrumenttiin kytketty myyntioptio, joka antaa haltijalle oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentti sellaista käteisvarojen tai muiden varojen määrää vastaan, joka vaihtelee perustuen oman pääoman tai hyödykkeen hinnan tai indeksin muutokseen, ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin.

b) Oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin kytketty osto-optio, joka antaa liikkeeseenlaskijalle oikeuden ostaa kyseinen oman pääoman ehtoinen instrumentti takaisin tiettyyn hintaan, ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin haltijan näkökulmasta katsottuna (liikkeeseenlaskijan näkökulmasta osto-optio on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jos se täyttää tällaisen luokittelun ehdot IAS 32:n mukaan, jolloin se jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle).

c) Oikeus vieraan pääoman ehtoisen instrumentin jäljellä olevan laina-ajan pidentämiseen tai tätä koskeva automaattinen ehto ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin, paitsi jos pidentämisajankohtana samanaikaisesti tarkistetaan korko suunnilleen tarkasteluhetken markkinakoron mukaiseksi. Jos yhteisö laskee liikkeeseen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin ja tämän vieraan pääoman ehtoisen instrumentin haltija asettaa kyseistä vieraan pääoman ehtoista instrumenttia koskevan osto-option kolmannelle osapuolelle, liikkeeseenlaskija katsoo osto-option pidentävän vieraan pääoman ehtoisen instrumentin laina-aikaa edellyttäen, että liikkeeseenlaskijaa voidaan vaatia osallistumaan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin uudelleenmarkkinointiin tai edistämään sitä osto-option toteuttamisen seurauksena.

d) Pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketyt osakeindeksiin sidotut korot tai lyhennykset — joissa koron tai lyhennyksen määrä on indeksillä sidottu oman pääoman ehtoisten instrumenttien arvoon — eivät liity läheisesti pääsopimukseen, koska pääsopimukselle ja kytketylle johdannaiselle ominaiset riskit ovat erilaisia.

e) Pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketyt hyödykeindeksiin sidotut korot tai lyhennykset — joissa koron tai lyhennyksen määrä on indeksillä sidottu hyödykkeen (esimerkiksi kullan) hintaan — eivät liity läheisesti pääsopimukseen, koska pääsopimukselle ja kytketylle johdannaiselle ominaiset riskit ovat erilaisia.

f) Vaihdettavissa olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin kytketty mahdollisuus vaihtaa velka omaksi pääomaksi ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin instrumentin haltijan näkökulmasta katsottuna (liikkeeseenlaskijan näkökulmasta vaihto-oikeus on oman pääoman ehtoinen instrumentti ja jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle, jos se täyttää tällaisen luokittelun ehdot IAS 32:n mukaan).

▼M22

g) Pääsopimuksena olevaan velkasopimukseen tai vakuutussopimukseen kytketty osto- tai myyntioptio tai oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan maksuun ei liity läheisesti pääsopimukseen, paitsi seuraavissa tapauksissa:

i) option toteuttamishinta on kaikkina toteuttamisajankohtina jokseenkin yhtä suuri kuin pääsopimuksena olevan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin jaksotettu hankintameno tai pääsopimuksena olevan vakuutussopimuksen kirjanpitoarvo; tai

▼M22

ii) ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan oikeuden toteuttamishinta on sellainen, että se suunnilleen korvaa lainanantajalle tämän menettämän koron nykyarvon pääsopimuksen jäljellä olevalta voimassaoloajalta. Menetetty korko lasketaan kertomalla ennen eräpäivää maksetun pääoman määrä korkoprosenttierolla. Korkoprosenttierolla tarkoitetaan määrää, jolla pääsopimuksen efektiivinen korko ylittää sen efektiivisen koron, jonka yhteisö saisi ennen eräpäivää tapahtuvan maksun ajankohtana, jos se sijoittaisi ennen eräpäivää maksetun pääoman vastaavanlaisella sopimuksella pääsopimuksen jäljellä olevaksi voimassaoloajaksi.

Se, liittyykö osto- tai myyntioptio läheisesti pääsopimuksena olevaan velkasopimukseen, arvioidaan ennen kuin vaihdettavissa olevan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin oman pääoman komponentti erotetaan IAS 32:n mukaisesti.

▼B

h) Luottojohdannaiset, jotka on kytketty pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja jotka sallivat yhden osapuolen (”edunsaaja”) siirtää toiselle osapuolelle (”takaajalle”) mahdollisesti mutta ei välttämättä omistuksessaan olevan referenssiomaisuuserän luottoriskin, eivät liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Tällaiset luottojohdannaiset mahdollistavat sen, että takaaja ottaa vastatakseen kyseisen referenssiomaisuuserän luottoriskin ilman omaisuuserän suoranaista omistamista.

AG31 Esimerkki hybridi-instrumentista on rahoitusinstrumentti, joka antaa haltijalle oikeuden luovuttaa rahoitusinstrumentti takaisin liikkeeseenlaskijalle sellaista käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, joka vaihtelee perustuen sellaisen osake- tai hyödykeindeksin muutokseen, joka voi nousta tai laskea (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”). Ellei liikkeeseenlaskija nimenomaisesti luokittele lunastusvelvoitteista instrumenttia alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvelaksi, vaaditaan kytketyn johdannaisen (toisin sanoen indeksiin sidotun pääomamaksun) erottamista kappaleen 11 mukaisesti, koska pääsopimus on kappaleen AG27 mukainen vieraan pääoman ehtoinen instrumentti eikä indeksiin sidottu pääoman maksu liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin kappaleen AG30(a) mukaisesti. Koska pääoman maksu voi lisääntyä tai vähentyä, kytketty johdannainen on sellainen muu kuin optiotyyppinen johdannainen, jonka arvo on indeksillä sidottu alla olevaan muuttujaan.

AG32 Jos kyseessä on sellainen lunastusvelvoitteinen instrumentti, joka on milloin tahansa luovutettavissa sellaista käteisvarojen määrää vastaan, joka vastaa suhteellista osuutta yhteisön nettovarallisuuden arvosta (kuten avoimen sijoitusrahaston osuudet tai eräät sijoitussidonnaiset tuotteet), kytketyn johdannaisen erottamisella ja jokaisen komponentin käsittelemisellä kirjanpidossa erikseen on sama vaikutus kuin jos yhdistetty instrumentti arvostettaisiin siihen lunastusmäärään, joka ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ olisi maksettava, jos haltija käyttäisi oikeuttaan lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla.

AG33 Kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit liittyvät läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin seuraavissa esimerkeissä. Näissä esimerkeissä yhteisö ei käsittele kytkettyä johdannaista kirjanpidossa erillään pääsopimuksesta.

▼B

a) Kytketty johdannainen, jonka kohde-etuutena on korko tai korkoindeksi, joka voi muuttaa sen koron määrää, joka muutoin maksettaisiin tai saataisiin pääsopimuksena olevasta korollisesta velkasopimuksesta tai vakuutussopimuksesta, liittyy läheisesti pääsopimukseen paitsi siinä tapauksessa, että yhdistetty instrumentti on toteutettavissa siten, että sen haltija ei saisi katetuksi olennaista osaa kirjanpitoon merkitystä sijoituksestaan, tai siten, että kytketty johdannainen voisi vähintään kaksinkertaistaa haltijan pääsopimuksesta alun perin saaman tuoton ja voisi johtaa vähintään kaksinkertaiseen tuottoon verrattuna sellaisen sopimuksen markkinatuottoon, jonka ehdot ovat samat kuin pääsopimuksen.

b) Velkasopimukseen tai vakuutussopimukseen kytketty vähimmäiskorko *floor* tai enimmäiskorko *cap* liittyy läheisesti pääsopimukseen, edellyttäen että enimmäiskorko sopimuksen liikkeeseenlaskuajankohtana on vähintään yhtä suuri kuin markkinakorko tai vähimmäiskorko on enintään yhtä suuri kuin markkinakorko eikä enimmäis- tai vähimmäiskorolla ole vipuvaikutusta suhteessa pääsopimukseen. Vastaavasti omaisuuserän (esimerkiksi hyödykkeen) osto- tai myyntisopimukseen sisältyvät ehdot, jotka määräävät omaisuuserästä maksettavan tai saatavan enimmäis- ja vähimmäishinnan, liittyvät läheisesti pääsopimukseen, jos sekä enimmäis- että vähimmäishinta olisivat sopimuksen syntymisajankohtana miinusoptioita *out of the money* eikä niillä ole vipuvaikutusta.

c) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka mukainen pääomien tai korkojen maksuvirta ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä ja joka on kytketty pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin (esimerkiksi kahteen valuuttaan sidottu joukkovelkakirjalaina *dual currency bond*), liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Tällaista johdannaista ei eroteta pääinstrumentista, koska IAS 21 edellyttää monetaarisista eristä johtuvien kurssivoittojen ja -tappioiden kirjaamista tulosvaikutteisesti.

d) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka pääsopimuksena on vakuutussopimus tai muu kuin rahoitusinstrumentti (kuten muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus, jossa hinta ilmaistaan ulkomaanrahan määräisenä) liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos sillä ei ole vipuvaikutusta, siihen ei sisälly optio-ominaisuutta ja sen edellyttämät maksut ilmaistaan jossakin seuraavista valuutoista:

i) minkä tahansa tärkeän sopimusosapuolen toimintavaluutta;

ii) valuutta, jossa kyseisen hankittavan tai toimitettavan tavaran tai palvelun hinta on tapana ilmaista kaupoissa maailmanlaajuisesti (esimerkiksi USA:n dollari raakaöljykaupassa); tai

iii) valuutta, jota käytetään yleisesti muiden kuin rahoituserien osto- ja myyntisopimuksissa siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa liiketoimi toteutuu (esimerkiksi jokin suhteellisen vakaa ja likvidi valuutta, jota käytetään yleisesti paikallisessa kaupankäynnissä tai ulkomaankaupassa).

▼B

e) Korko- tai pääomastrippiin kytketty oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan maksuun liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos pääsopimus (i) on alun perin syntynyt siitä, että on erotettu oikeus saada sopimukseen perustuvia rahavirtoja sellaisesta rahoitusinstrumentista, johon itseensä ei sisältynyt kytkettyä johdannaista, ja joka (ii) ei sisällä mitään sellaisia ehtoja, joita ei ollut pääsopimuksena olevassa alkuperäisessä velkasopimuksessa.

f) Pääsopimuksena olevaan vuokrasopimukseen kytketty johdannainen liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos kytketty johdannainen on (i) inflaatioon sidottu indeksi, kuten esimerkiksi vuokrien sitominen kuluttajahintaindeksiin (edellyttäen, että vuokrasopimuksessa ei ole vipuvaikutusta ja että indeksi liittyy yhteisön oman taloudellisen ympäristön inflaatioon), (ii) muuttuvia vuokria, jotka määräytyvät myynnin perusteella, tai (iii) muuttuvia vuokria, jotka määräytyvät vaihtuvien korkojen perusteella.

g) Pääinstrumenttina olevaan rahoitusinstrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketty sijoitussidonnaisuus liittyy läheisesti pääinstrumenttiin tai pääsopimukseen, jos yksikköpohjaiset maksut määritetään perustuen rahasto-osuuksien tarkasteluhetken arvoihin, jotka kuvastavat rahaston varojen käypiä arvoja. Sijoitussidonnaisuus on sopimusehto, jonka mukaiset maksut määritetään sisäisen tai ulkoisen sijoitusrahaston osuuksien pohjalta.

h) Vakuutussopimukseen kytketty johdannainen liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan vakuutussopimukseen, jos kytketty johdannainen ja pääsopimuksena oleva vakuutussopimus ovat niin riippuvaisia toisistaan, että yhteisö ei pysty arvostamaan kytkettyä johdannaista erikseen (siis ottamatta huomioon pääsopimusta).

Kytkettyjä johdannaisia sisältävät instrumentit

AG33A Kun yhteisöstä tulee yhden tai useamman kytketyn johdannaisen sisältävän hybridi-instrumentin (yhdistetyn instrumentin) osapuoli, yhteisön on kappaleen 11 mukaan identifioitava kaikki tällaiset kytketyt johdannaiset, arvioitava, onko ne erotettava pääsopimuksesta, sekä arvostettava erotettavaksi vaadittavat johdannaiset käypään arvoon niiden alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä sekä tämän jälkeen. Nämä vaatimukset saattavat olla monimutkaisempia tai ne voivat johtaa vähemmän luotettavaan arvostukseen kuin koko instrumentin arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Sen vuoksi tämä standardi sallii koko instrumentin nimenomaisen luokittelemisen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

AG33B Tällaista nimenomaista luokittelua saadaan käyttää riippumatta siitä, vaatiiko kappale 11 kytkettyjen johdannaisten erottamista pääsopimuksesta vai kieltääkö se tällaisen erottamisen. Kappaleen 11A mukaan hybridi-instrumentin (yhdistetyn instrumentin) nimenomainen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi ei kuitenkaan olisi perusteltua kappaleessa 11A(a) ja (b) mainituissa tapauksissa, koska tämä ei vähentäisi monimutkaisuutta eikä lisäisi luotettavuutta.

MERKITSEMINEN TASEESEEN JA KIRJAAMINEN POIS TASEESTA (kappaleet 14–42)

Alkuperäinen kirjaaminen (kappale 14)

AG34 Kappaleen 14 mukaisesta periaatteesta seuraa, että yhteisö merkitsee kaikki johdannaissopimuksiin perustuvat oikeutensa ja velvoitteensa taseeseen varoiksi ja veloiksi lukuun ottamatta johdannaisia, jotka estävät rahoitusvarojen siirron käsittelemisen kirjanpidossa myyntinä

▼B

(ks. kappale AG49). Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto toiselle osapuolelle ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirron saaja ei kirjaa siirrettyä omaisuuserää varoiksi taseeseensa (ks. kappale AG50).

AG35 Seuraavat ovat esimerkkejä kappaleessa 14 esitetyn periaatteen soveltamisesta:

a) saamiset ja velat, joihin ei liity ehtoja, merkitään taseeseen varoiksi tai veloiksi silloin, kun yhteisöstä tulee sopimusosapuoli ja kun yhteisöllä on tästä johtuen laillinen oikeus saada tai oikeudellinen velvoite maksaa käteisvaroja.

b) omaisuuseriä, jotka tullaan hankkimaan ja velkoja, jotka tulevat syntymään tavaroiden tai palvelujen ostoa tai myyntiä koskevan kiinteäehtoisen sitoumuksen seurauksena, ei yleensä kirjata, ellei ainakin yksi sopimuspuoli ole täyttänyt sopimuksen mukaista velvoitettaan. Esimerkiksi sitovan tilauksen saava yhteisö ei yleensä kirjaa saamista (eikä tilauksen tehnyt yhteisö kirjaa velkaa) sitoumuksen syntymisajankohtana vaan sen sijaan lykkää kirjaamista siihen asti, kunnes tilatut tuotteet on toimitettu tai luovutettu tai palvelut suoritettu. Jos muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva kiinteäehtoinen sitoumus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan kappaleiden 5–7 mukaan, sen nettomääräinen käypä arvo kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi sitoumuksen syntymisajankohtana (ks. kohta (c)). Lisäksi jos aikaisemmin taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus määritetään suojauskohteeksi käyvän arvon suojauksessa, suojattavasta riskistä johtuva nettomääräisen käyvän arvon muutos kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi suojauksen aloittamisen jälkeen (ks. kappaleet 93 ja 94).

c) tämän standardin soveltamisalaan kuuluva termiinisopimus (ks. kappaleet 2–7) kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi sitoumuksen syntymisajankohtana sen sijaan, että se kirjattaisiin sinä päivänä, jona se toteutetaan. Kun yhteisöstä tulee termiinisopimuksen osapuoli, oikeuden ja velvoitteen käyvät arvot ovat yleensä yhtä suuret, jolloin termiinin nettomääräinen käypä arvo on nolla. Jos oikeuden ja velvoitteen nettomääräinen käypä arvo ei ole nollan suuruinen, sopimus kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi.

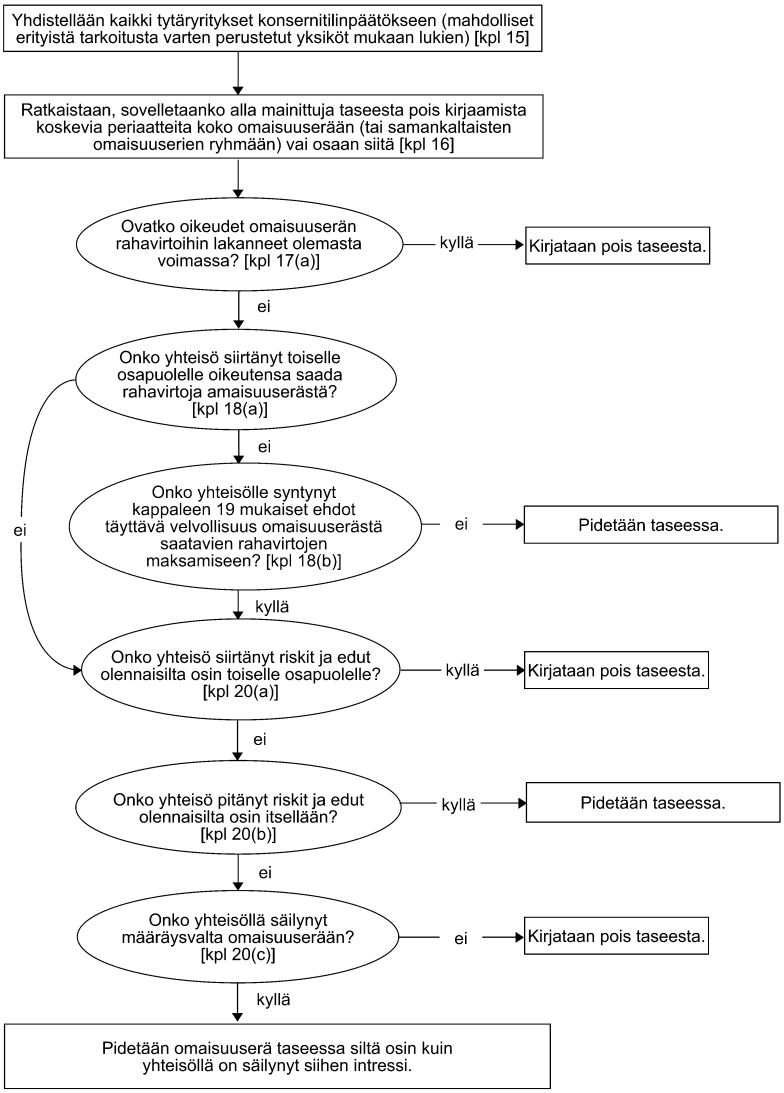
d) tämän standardin soveltamisalaan kuuluvat optiosopimukset (ks. kappaleet 2–7) kirjataan varoiksi ja veloiksi silloin, kun haltijasta tai asettajasta tulee sopimuksen osapuoli.

e) suunnitellut vastaiset liiketoimet eivät ole varoja ja velkoja riippumatta siitä, miten todennäköisiä ne ovat, koska yhteisöstä ei ole tullut sopimuksen osapuolta.

▼B

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaaminen pois taseesta (kappaleet 15–37)

AG36 Seuraava kaavio havainnollistaa sen seikan arvioimista, kirjataanko, ja miltä osin, rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta.



Järjestelyt, joiden perusteella yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle (kappale 18(b))

AG37 Kappaleessa 18(b) kuvattu tilanne (kun yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle) syntyy esimerkiksi, jos yhteisö on erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö tai trusti, joka laskee liikkeelle sijoittajille tarkoitettuja osuuksia, joiden tuotto perustuu yhteisön omistamiin rahoitusvaroihin, ja tuottaa näiden rahoitusvarojen hoitopalveluja. Tällöin rahoitusvarat täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset, jos kappaleiden 19 ja 20 mukaiset ehdot täyttyvät.

▼B

AG38 Kappaletta 19 sovellettaessa yhteisö voi olla esimerkiksi rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuunpanija *originator*, tai se voi olla konserni, johon kuuluu konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö, joka on hankkinut rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja siirtää siihen liittyvät rahavirrat edelleen sijoittajina oleville riippumattomille kolmansille osapuolille.

Omistamiseen liittyvien riskien ja etujen siirtymisen arvioiminen (kappale 20)

AG39 Esimerkkejä siitä, milloin yhteisö on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, ovat:

a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon ei liity rajoittavia ehtoja;

b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy oikeus ostaa rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin sen takaisinostoajankohdan käypään arvoon; ja

c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy sellainen myynti- tai osto-optio, joka on selvästi miinusoptio *out of the money* (toisin sanoen optio, joka on niin selvästi miinusoptio, että sen muuttuminen plusoptioksi *in the money* ennen erääntymistään on erittäin epätodennäköistä).

AG40 Esimerkkejä siitä, milloin yhteisö on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, ovat:

a) myynti ja takaisinostotapahtuma, jossa takaisinostohinta on kiinteä tai myyntihinta lisättynä lainanantajan tuotolla;

b) arvopapereiden lainaussopimus;

c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy tuottojenvaihtosopimus *total return swap*, joka siirtää markkinariskin takaisin yhteisölle;

d) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy sellainen myynti- tai osto-optio, joka on selvästi plusoptio (toisin sanoen optio, joka on niin selvästi plusoptio, että sen muuttuminen miinusoptioksi ennen erääntymistään on erittäin epätodennäköistä); ja

e) lyhytaikaisten saamisten myynti, jossa yhteisö antaa siirron saajalle takauksen todennäköisesti syntyvien luottotappioiden korvaamisesta.

AG41 Jos yhteisö päätyy siihen lopputulokseen, että se on siirron seurauksena siirtänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle, se ei merkitse siirrettyä omaisuuserää uudelleen taseeseen tulevalla kaudella, ellei se hanki siirrettyä omaisuuserää takaisin uudella liiketoimella.

Määräysvallan siirtymisen arvioiminen

AG42 Yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa siirrettyyn omaisuuserään, jos siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän. Yhteisöllä on säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään, jos siirron saaja ei pysty käytännössä myymään siirrettyä omaisuuserää. Siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän, jos sillä käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, koska siirron saaja pystyisi ostamaan siirrettyä omaisuuserää vastaavan omaisuuserän markkinoilta siinä tapauksessa, että se joutuisi palauttamaan omaisuuserän

▼B

yhteisölle. Siirron saaja saattaa pystyä käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän esimerkiksi tilanteessa, jossa siirrettyyn omaisuuserään liittyy optio, jonka perusteella yhteisöllä on oikeus ostaa se takaisin, mutta siirron saaja pystyy helposti hankkimaan siirretyn omaisuuserän markkinoilta siinä tapauksessa, että tätä oikeutta käytetään. Siirron saaja ei pysty käytännössä myymään siirrettyä omaisuuserää, jos yhteisö pitää itsellään tällaisen oikeuden eikä siirron saaja pysty helposti hankkimaan siirrettyä omaisuuserää markkinoilta siinä tapauksessa, että yhteisö käyttää oikeuttaan.

AG43 Siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän vain, jos se pystyy myymään siirretyn omaisuuserän kokonaisuudessaan riippumattomalle kolmannelle osapuolelle ja kykenee tähän yksipuolisesti ja ilman, että sen tarvitsee määrätä siirrolle lisärajoitteita. Ratkaiseva kysymys on, mitä siirron saaja pystyy tekemään käytännössä, ei se, mitä sopimukseen perustuvia oikeuksia siirron saajalla on sen suhteen, mitä se saa tehdä siirretylle omaisuuserälle tai mitä sopimukseen perustuvia rajoituksia on olemassa. Erityisesti:

a) sopimukseen perustuvalla oikeudella luovuttaa siirretty omaisuuserä on vain vähän käytännön merkitystä, jos siirretylle omaisuuserälle ei ole markkinoita; ja

b) mahdollisuudella luovuttaa siirretty omaisuuserä on vain vähän käytännön vaikutusta, jos mahdollisuutta ei pystytä käyttämään vapaasti. Tästä syystä:

i) siirron saajan mahdollisuus luovuttaa siirretty omaisuuserä ei saa riippua toisten osapuolten toimenpiteistä (toisin sanoen sen täytyy olla mahdollista yksipuolisesti); ja

ii) siirron saajan täytyy pystyä luovuttamaan siirretty omaisuuserä ilman, että sen tarvitsee liittää siirtoon rajoittavia ehtoja tai ”varauksia” (esimerkiksi ehtoja siitä, miten lainasaamista hoidetaan tai siirron saajan oikeutta ostaa omaisuuserä takaisin).

AG44 Se että siirron saaja todennäköisesti ei myy siirrettyä omaisuuserää, ei itsessään tarkoita, että siirtäjälle olisi jäänyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Jos kuitenkin myyntioptio tai takaus rajoittaa siirron saajaa myymästä siirrettyä omaisuuserää, niin siirtäjällä on säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Jos esimerkiksi myyntioptio tai takaus on arvoltaan riittävän suuri, se rajoittaa siirron saajaa myymästä siirrettyä omaisuuserää, koska siirron saaja ei käytännössä myisi siirrettyä omaisuuserää kolmannelle osapuolelle ilman, että se liittäisi siihen samankaltaisen option tai muita rajoittavia ehtoja. Sen sijaan siirron saaja pitäisi siirretyn omaisuuserän saadakseen takaukseen tai myyntioptioon perustuvat maksut. Tällaisissa olosuhteissa siirtäjälle on jäänyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään.

Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset

AG45 Yhteisö saattaa pitää itsellään oikeuden osaan siirrettyjen omaisuuserien korkomaksuista vastikkeena näiden omaisuuserien hoitopalvelusta. Se osa koroista, josta yhteisö joutuisi luopumaan hoitopalvelusopimuksen päättyessä tai siirtyessä, kohdistetaan hoitopalvelua koskevalle omaisuuserälle tai velalle. Se osa korosta, josta yhteisö ei joutuisi luopumaan, on korkostrippiä koskeva saaminen. Jos yhteisö

▼B

ei esimerkiksi joutuisi lainkaan luopumaan korosta hoitopalvelusopimuksen päättyessä tai siirtyessä, koko korkomarginaali on korkostrippisaamista. Kappaletta 27 sovellettaessa käytetään hoitopalvelua koskevan omaisuuserän ja korkostrippisaamisen käypiä arvoja saamisen kirjanpitoarvon jakamisessa omaisuuserän taseesta pois kirjattavan osan ja taseeseen jäävän osan kesken. Jos hoitopalvelupalkkiota ei ole määritetty tai jos saatavan palkkion ei odoteta tuottavan yhteisölle riittävää korvausta hoitopalvelun suorittamisesta, sen on kirjattava käypää arvoa vastaava hoitopalveluvelka.

AG46 Arvioitaessa taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan käypiä arvoja kappaletta 27 sovellettaessa yhteisö soveltaa kappaleen 28 lisäksi käyvän arvon määrittämistä koskevia vaatimuksia kappaleissa 48, 49 ja AG69–AG82.

Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä

AG47 Seuraavana on kappaleessa 29 pääpiirteittäin kuvatun periaatteen sovellus. Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönnistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta sen vuoksi, että yhteisö on pitänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, siirretty omaisuuserä pidetään kokonaisuudessaan taseessa ja saatu vastike kirjataan velaksi.

Siirrettyyn omaisuuserään säilyvä intressi

AG48 Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan kappaleen 30 mukaisesti.

Kaikki omaisuuserät

a) Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönneistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta siltä osin kuin yhteisöllä on säilynyt siihen intressi, siirretty omaisuuserä arvostetaan siirtopäivänä määrään, joka on seuraavista pienempi: (i) omaisuuserän kirjanpitoarvo ja (ii) siirrosta saadun vastikkeen enimmäismäärä, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan takaisin (”takausmäärä”). Omaisuuserään liittyvä velka kirjataan alun perin takausmäärää vastaavaan määrään lisättynä takauksen käyvällä arvolla (joka on tavallisesti takauksesta saatu vastike). Myöhemmin takauksen alkuperäinen käypä arvo kirjataan tulosvaikutteisesti ajan kulumisen perusteella (ks. IAS 18), ja omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienennetään mahdollisilla arvonalentumistappioilla.

Jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat omaisuuserät

b) Jos yhteisön asettamaa myyntioptiota koskeva velvoite tai yhteisöllä olevaa osto-optiota koskeva oikeus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän jaksotettuun hankintamenoon, siihen liittyvä velka arvostetaan hankintamenoon (toisin sanoen saatua vastiketta vastaavaan määrään) oikaistuna tämän hankintamenon ja siirretyn omaisuuserän option erääntymispäivän mukaisen jaksotetun hankintamenon välisen erotuksen jaksotuksella. Oletetaan esimerkiksi, että omaisuuserän jaksotettu hankintameno ja kirjanpitoarvo siirron tapahtuessa on 98 CU ja saatu vastike on 95 CU. Omaisuuserän jaksotettu hankintameno option toteutuspäivänä tulee olemaan 100

▼B

CU. Siihen liittyvän velan alkuperäinen kirjanpitoarvo on 95 CU, ja 95 CU:n ja 100 CU:n välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Jos optio toteutetaan, kyseisen velan kirjanpitoarvon ja toteutushinnan välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti.

Käypään arvoon arvostettavat omaisuuserät

c) Jos yhteisön itsellään pitämä osto-optio-oikeus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän käypään arvoon, omaisuuserä arvostetaan edelleen käypään arvoon. Siihen liittyvä velka arvostetaan (i) option toteutushintaan vähennettynä option aika-arvolla, jos optio on plusoptio *in the money* tai tasaoptio *at the money*, tai (ii) siirretyn omaisuuserän käypään arvoon vähennettynä option aika-arvolla, jos optio on miinusoptio *out of the money*. Velan arvoon tehtävä oikaisu varmistaa, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa osto-optio-oikeuden käypää arvoa. Esimerkiksi jos kohde-etuutena olevan omaisuuserän käypä arvo on 80 CU, option toteutushinta 95 CU ja option aika-arvo 5 CU, niin velan kirjanpitoarvo on 75 CU (80 CU – 5 CU) ja siirretyn omaisuuserän kirjanpitoarvo on 80 CU (siis sen käypä arvo).

d) Jos yhteisön asettama myyntioptio estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän käypään arvoon, siihen liittyvä velka arvotetaan option toteutushintaan lisättynä option aika-arvolla. Omaisuuserän käyvän arvon ylärajana on sen käypä arvo tai option toteutushinta sen mukaan, kumpi näistä on alempi, koska yhteisöllä ei ole oikeutta siirretyn omaisuuserän käyvän arvon lisäykseen yli option toteutushinnan. Näin varmistetaan, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa myyntioptioon liittyvän velvoitteen käypää arvoa. Esimerkiksi jos kohde-etuutena olevan omaisuuserän käypä arvo on 120 CU, option toteutushinta 100 CU ja option aika-arvo 5 CU, niin velan kirjanpitoarvo on 105 CU (100 CU + 5 CU) ja omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 CU (tässä tapauksessa option toteutushinta).

e) Jos korkokaulussopimus *collar*, joka muodostuu ostetusta osto-optiosta ja asetetusta myyntioptiosta, estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa omaisuuserän käypään arvoon, se arvostaa omaisuuserän edelleen käypään arvoon. Siihen liittyvä velka arvostetaan (i) osto-option toteutushinnan ja myyntioption käyvän arvon yhteismäärään vähennettynä osto-option aika-arvolla, jos osto-optio on plusoptio tai tasaoptio, tai (ii) omaisuuserän käyvän arvon ja myyntioption käyvän arvon yhteismäärään vähennettynä osto-option aika-arvolla, jos osto-optio on miinusoptio. Velan arvoon tehtävä oikaisu varmistaa, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo

▼B

vastaa yhteisön hallussaan pitämän ja asettaman option käypää arvoa. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö siirtää käypään arvoon arvostettavan rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle ja samanaikaisesti ostaa osto-option, jonka toteutushinta on 120 CU, ja asettaa myyntioption, jonka toteutushinta on 80 CU. Oletetaan myös, että omaisuuserän käypä arvo siirtopäivänä on 100 CU. Myyntioption aika-arvo on 1 CU ja osto-option aika-arvo 5 CU. Tällöin yhteisö kirjaa omaisuuserän 100 CU (omaisuuserän käypä arvo) ja velan 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Nettomääräiseksi omaisuuseräksi saadaan 4 CU, joka on yhteisön hallussaan pitämän ja asettaman option käypä arvo.

Kaikki siirrot

AG49 Siltä osin kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto toiselle osapuolelle ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirtoon liittyviä siirtäjän sopimukseen perustuvia oikeuksia tai velvoitteita ei käsitellä kirjanpidossa erikseen johdannaisina, jos sekä johdannaisen että joko siirretyn omaisuuserän tai siirrosta aiheutuvan velan kirjaaminen johtaisi siihen, että samat oikeudet tai velvoitteet tulisivat kirjatuiksi kahteen kertaan. Esimerkiksi siirtäjän itsellään pitämä osto-optio saattaa estää rahoitusvarojen siirron käsittelemisen myyntinä kirjanpidossa. Tällöin osto-optiota ei kirjata erikseen johdannaisvaroiksi.

AG50 Siltä osin kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto toiselle osapuolelle ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirron saaja ei kirjaa siirrettyä omaisuuserää varoiksi taseeseensa. Siirron saaja kirjaa maksetut käteisvarat tai muun vastikkeen pois taseesta ja kirjaa saamisen siirtäjältä. Jos siirtäjällä on sekä oikeus että velvollisuus hankkia koko siirrettyä omaisuuserää koskeva määräysvalta takaisin kiinteään rahamäärään (esimerkiksi takaisinostosopimuksen perusteella), siirron saaja saa käsitellä saamistaan lainana tai muuna saamisena.

Esimerkkejä

AG51 Seuraavat esimerkit havainnollistavat tämän standardin mukaisia taseesta pois kirjaamisen periaatteiden soveltamista.

a) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus.* Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään sopimuksella, jonka mukaan se ostetaan takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, tai jos erä annetaan lainaksi sopimuksella, jonka mukaan se palautetaan siirtäjälle, kyseistä erää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään. Jos siirron saaja saa oikeuden myydä tai pantata omaisuuserän, siirtäjä muuttaa omaisuuserän luokittelua taseessaan esimerkiksi siirtämällä sen lainatuksi omaisuuseräksi tai takaisinostosaamiseksi.

▼B

b) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus — omaisuuserät, jotka ovat olennaisilta osin samoja.* Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään sopimuksella, jonka mukaan ostetaan takaisin sama tai olennaisilta osin samanlainen omaisuuserä kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, tai jos rahoitusvaroihin kuuluva erä otetaan tai annetaan lainaksi sopimuksella, jonka mukaan siirtäjälle palautetaan sama tai olennaisilta osin samanlainen omaisuuserä, kyseistä erää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään.

c) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus — oikeus korvaavan erän käyttämiseen.* Jos takaisinostosopimus, jonka mukainen takaisinostohinta on kiinteä tai myyntihinnan ja lainanantajan tuoton yhteismäärä, tai vastaavanlainen arvopaperilainaussopimus antaa siirron saajalle oikeuden korvata omaisuuserän muilla omaisuuserillä, jotka ovat vastaavanlaisia kuin siirretty omaisuuserä ja joiden siirtopäivän käypä arvo on sama kuin siirretyn omaisuuserän, takaisinosto- tai arvopaperilainaussopimuksella myytyä tai lainaksi annettua omaisuuserää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään.

d) *Etuoikeus takaisinostoon käypään arvoon.* Jos yhteisö myy rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja pitää itsellään vain etuoikeuden siirretyn omaisuuserän takaisinostamiseen käypään arvoon siinä tapauksessa, että siirron saaja myöhemmin myy sen, yhteisö kirjaa omaisuuserän pois taseesta, koska se on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

e) *Näennäiskauppa wash sale.* Rahoitusvaroihin kuuluvan erän ostamista takaisin pian sen jälkeen, kun se on myyty, nimitetään joskus näennäiskaupaksi *wash sale*. Tällainen takaisinosto ei estä taseesta pois kirjaamista, jos alkuperäinen liiketoimi on täyttänyt taseesta pois kirjaamista koskevat vaatimukset. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän myyntisopimus kuitenkin tehdään samanaikaisesti kuin sopimus saman omaisuuserän ostamisesta takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, omaisuuserää ei kirjata pois taseesta.

f) *Myynti- ja osto-optiot, jotka ovat selvästi plusoptioita in the money*. Jos siirtäjällä on oikeus ostaa siirretty rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin ja osto-optio on selvästi plusoptio, siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, koska siirtäjä on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään. Vastaavasti jos siirron saajalla on oikeus myydä rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin ja myyntioptio on selvästi plusoptio, siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, koska siirtäjä on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään.

g) *Myynti- ja osto-optiot, jotka ovat selvästi miinusoptioita out of the money.* Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoon liittyy vain sellainen siirron saajan myyntioptio, joka on selvästi miinusoptio, tai sellainen siirtäjän osto-optio, joka on selvästi miinusoptio, erä kirjataan pois taseesta. Tämä johtuu siitä, että siirtäjä on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

▼B

h) *Helposti saatavissa olevat omaisuuserät, joita koskee osto-optio, joka ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio.* Jos yhteisöllä on osto-optio sellaiseen omaisuuserään, joka on helposti saatavissa markkinoilta, eikä optio ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio, omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Tämä johtuu siitä, että yhteisö ei (i) ole pitänyt itsellään mutta ei myöskään siirtänyt omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin toiselle eikä (ii) sillä ole säilynyt määräysvaltaa. Jos omaisuuserä ei kuitenkaan ole helposti saatavissa markkinoilta, taseesta pois kirjaaminen estyy siltä osin kuin omaisuuserää koskee osto-optio, koska yhteisöllä on säilynyt määräysvalta omaisuuserään.

i) *Muu kuin helposti saatavissa oleva omaisuuserä, jota koskee yhteisön asettama myyntioptio, joka ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio.* Jos yhteisö siirtää toiselle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka ei ole helposti saatavissa markkinoilta, ja asettaa myyntioption, joka ei ole selvästi miinusoptio, yhteisö ei asetetun myyntioption vuoksi pidä omistamiseen liittyviä riskejä eikä etuja olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä olennaisilta osin toiselle osapuolelle. Yhteisöllä säilyy määräysvalta omaisuuserään, jos myyntioption arvo on riittävän suuri, jotta se estää siirron saajaa myymästä omaisuuserää, jolloin omaisuuserä pidetään edelleen taseessa siltä osin kuin siirtäjällä on säilynyt siihen intressi (ks. kappale AG44). Yhteisö siirtää omaisuuserää koskevan määräysvallan toiselle osapuolelle, jos myyntioption arvo ei ole riittävän suuri, jotta se estäisi siirron saajaa myymästä omaisuuserää, ja tällöin omaisuuserä kirjataan pois taseesta.

j) *Omaisuuserät, joita koskee käypään arvoon toteutettava osto- tai myyntioptio tai takaisinostotermiinisopimus.* Sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto, johon liittyy vain sellainen myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus, jonka mukainen toteutus- tai takaisinostohinta on yhtä suuri kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypä arvo takaisinostopäivänä, johtaa erän kirjaamiseen pois taseesta, koska omistamiseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

k) *Käteisvaroina toteutettavat osto- tai myyntioptiot.* Yhteisö arvioi sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoa, johon liittyy nettomääräisesti käteisvaroina toteutettava myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus, määrittääkseen, onko se pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään vai onko se siirtänyt ne olennaisilta osin toiselle osapuolelle. Jos yhteisö ei ole pitänyt itsellään olennaista osaa siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvistä riskeistä ja eduista, se ratkaisee, onko sillä säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Se, että myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus toteutetaan nettomääräisesti käteisvaroina, ei automaattisesti tarkoita, että yhteisö olisi siirtänyt määräysvallan toiselle osapuolelle (ks. kappale AG44 ja edellä kohdat (g), (h) ja (i)).

▼B

l) *Removal of accounts provision. Removal of accounts provision* on ehdoton takaisinosto-optio (osto-optio), joka antaa yhteisölle oikeuden vaatia siirretyn omaisuuserän takaisin eräin rajoituksin. Jos yhteisö ei tällaisen option seurauksena pidä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä olennaisilta osin toiselle osapuolelle, tämä estää taseesta pois kirjaamisen vain takaisinoston kohteena olevan varojen määrän osalta (olettaen, että siirron saaja ei pysty myymään omaisuuseriä). Jos esimerkiksi lainasaamisten kirjanpitoarvo ja niiden siirtämisestä saatu tulo on 100 000 CU ja mikä tahansa yksittäinen laina on ostettavissa takaisin mutta takaisinostettavien lainojen yhteismäärä ei voisi olla suurempi kuin 10 000 CU, niin lainasaamisista 90 000 CU olisi kirjattavissa pois taseesta.

m) *Loppuunosto-optiot clean-up calls.* Yhteisöllä, joka saattaa olla siirtäjä ja joka hoitaa siirrettyjä varoja, saattaa olla loppuunosto-optio jäljellä olevien siirrettyjen varojen ostamiseen, kun jäljellä olevien varojen määrä laskee tietylle tasolle, jolla näiden varojen hoitamisesta aiheutuvista menoista tulee rasite suhteessa hoitopalvelusta saatavaan hyötyyn. Jos tällaisen loppuunosto-option seurauksena yhteisö ei pidä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä siirron saaja pysty myymään varoja, tämä estää taseesta pois kirjaamisen vain osto-option kohteena olevan varojen määrän osalta.

n) *Jäljellä olevat intressit ja luottotakaukset, joilla on huonompi etuoikeus.* Yhteisö saattaa pienentää siirron saajan luottoriskiä muuttamalla siirretyn omaisuuserän osalta itselleen jäävän intressin osaksi tai kokonaan etuoikeudeltaan huonommaksi. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi pienentää siirron saajan luottoriskiä antamalla sille luottotakauksen, joka voi olla joko rajoittamaton tai rajoittua tiettyyn määrään. Jos yhteisö pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut olennaisilta osin itsellään, omaisuuserä pidetään edelleen taseessa kokonaisuudessaan. Jos yhteisö pitää itsellään osan mutta ei olennaista osaa omistamiseen liittyvistä riskeistä ja eduista ja on säilyttänyt määräysvallan kyseiseen omaisuuserään, taseesta pois kirjaaminen estyy sen käteisvarojen tai muiden varojen määrän osalta, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan.

o) *Tuottojenvaihtosopimus total return swap.* Yhteisö saattaa myydä rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirron saajalle ja tehdä siirron saajan kanssa tuottojenvaihtosopimuksen, jonka mukaan kohde-etuutena olevan omaisuuserän kaikki korkorahavirrat maksetaan yhteisölle kiinteää maksua tai vaihtuvaa maksua vastaan ja yhteisö kantaa kohde-etuutena olevan omaisuuserän käyvän arvon nousut ja laskut. Tällöin koko omaisuuserän kirjaaminen pois taseesta on kielletty.

p) *Koronvaihtosopimukset.* Yhteisö saattaa siirtää kiinteäkorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirron saajalle ja tehdä siirron saajan kanssa koronvaihtosopimuksen, jonka mukaan se saa kiinteää korkoa ja maksaa vaihtuvaa korkoa sellaisen nimellispääoman perusteella, joka on sama kuin siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan

▼B

erän pääoman määrä. Koronvaihtosopimus ei estä siirretyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, jos siirrettyä omaisuuserää koskevat maksut eivät ole koronvaihtosopimuksen mukaisten maksujen ehtona.

q) *Pääomamäärältään alenevat koronvaihtosopimukset.* Yhteisö saattaa siirtää siirron saajalle kiinteäkorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka kuoletetaan pitemmän ajan kuluessa, ja tehdä siirron saajan kanssa pääomamäärältään alenevan koronvaihtosopimuksen, jonka mukaan se saa kiinteää korkoa ja maksaa vaihtuvaa korkoa nimellispääoman perusteella. Jos koronvaihtosopimuksen nimellispääoma alenee siten, että se vastaa siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän kunakin ajankohtana jäljellä olevaa pääomaa, yhteisö pitäisi yleensä koronvaihtosopimuksen seurauksena itsellään merkittävän riskin ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta, jolloin yhteisö pitää siirretyn omaisuuserän taseessaan joko kokonaan tai siltä osin kuin sillä on säilynyt siihen intressi. Toisaalta jos koronvaihtosopimuksen nimellispääoman aleneminen ei ole sidottu siirretyn omaisuuserän jäljellä olevaan määrään, yhteisölle ei jäisi tällaisen koronvaihtosopimuksen seurauksena ennen eräpäivää tapahtuvan maksun riskiä kyseisestä omaisuuserästä. Näin ollen tämä ei estäisi siirretyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, edellyttäen että siirretystä omaisuuserästä maksettavien korkojen suorittaminen ei ole koronvaihtosopimukseen perustuvien maksujen ehtona eikä koronvaihtosopimus johda siihen, että yhteisö pitää itsellään muita siirretyn erän omistamiseen liittyviä merkittäviä riskejä ja etuja.

AG52 Tässä kappaleessa havainnollistetaan yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvan lähestymistavan soveltamista, kun yhteisöllä säilyvä intressi kohdistuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan.

Oletetaan, että yhteisöllä on salkku ennen eräpäivää suoritettavissa olevia lainasaamisia, joiden kuponkikorko ja efektiivinen korko on 10 prosenttia ja joiden pääoma ja jaksotettu hankintameno on 10 000 CU. Yhteisö toteuttaa liiketoimen, jonka mukaan siirron saaja saa 9 115 CU:n suuruista maksua vastaan oikeuden saada 9 000 CU takaisin maksettavasta pääomasta sekä sille 9,5 prosentin koron. Yhteisö pitää itsellään oikeuden 1 000 CU:n määrään pääoman takaisinmaksuista ja sen 10 prosentin suuruiseen korkoon sekä lisäksi 0,5 prosentin lisämarginaaliin jäljelle jäävästä 9 000 CU:n pääomasta. Ennen eräpäivää tapahtuvat takaisinmaksut jaetaan yhteisön ja siirron saajan kesken suhteellisesti 1:9, mutta mahdolliset laiminlyönnit vähennetään yhteisölle kuuluvasta 1 000 CU:n osuudesta, kunnes tämä osuus on käytetty loppuun. Lainasaamisten käypä arvo liiketoimen toteutumispäivänä on 10 100 CU, ja 0,5 prosentin lisämarginaalin arvioitu käypä arvo on 40 CU.

Yhteisö toteaa siirtäneensä toiselle osapuolelle joitakin merkittäviä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja (esimerkiksi merkittävän riskin ennen eräpäivää tapahtuvista maksuista), mutta se on myös pitänyt itsellään joitakin merkittäviä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja (sille jääneen etuoikeudeltaan huonomman osuuden vuoksi), ja sillä on säilynyt määräysvalta. Tämän vuoksi se soveltaa yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvaa menettelyä.

▼B

Tämän standardin soveltamiseksi yhteisö jaottelee liiketoimen (a) itsellä pidettävän täysin suhteellisen osuuden 1 000 CU säilyttämiseen ja (b) tämän itsellä pidettävän osuuden etuoikeuden huonontamiseen siirron saajan luottoriskin pienentämiseksi.

Yhteisön laskelmat osoittavat, että saadusta 9 115 CU:n suuruisesta vastikkeesta 9 090 CU (90 prosenttia 10 100 CU:sta) on vastiketta täysin suhteellisesta 90 prosentin osuudesta. Jäljelle jäävä osuus saadusta vastikkeesta (25 CU) on vastiketta yhteisölle jäävän osuuden etuoikeuden huonontamisesta siirron saajan luottoriskin pienentämiseksi. Lisäksi 0,5 prosentin lisämarginaali on vastiketta luottoriskin pienentämisestä. Saatu kokonaisvastike luottoriskin pienentämisestä on näin ollen 65 CU (25 CU + 40 CU).

Yhteisö laskee voiton tai tappion, joka sille syntyy sen myydessä 90 prosenttia rahavirroista. Olettaen, että toiselle osapuolelle siirretyn 90 prosentin osuuden ja itsellä pidetyn 10 prosentin osuuden erillisiä käypiä arvoja ei ole saatavissa siirtopäivänä, yhteisö kohdistaa omaisuuserän kirjanpitoarvon kappaleen 28 mukaisesti seuraavasti:

	Arvioitu käypä arvo	*Prosenttiosuus*	*Kohdistettu kirjanpitoarvo:*
Siirretty osuus	9 090	90 %	9 000
Itsellä pidetty osuus	1 010	10 %	1 000
Yhteensä	**10 100**		**10 000**

Yhteisö laskee voiton tai tappion, joka sille syntyy sen myydessä 90 prosenttia rahavirroista, vähentämällä saadusta vastikkeesta toiselle osapuolelle siirretyn osuuden kirjanpitoarvon, ja se on 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). Yhteisön itsellään pitämän osuuden kirjanpitoarvo on 1 000 CU.

Lisäksi yhteisö kirjaa sillä säilyvän intressin, joka on seurausta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia sillä säilyneestä luottotappioriskistä. Näin ollen se kirjaa omaisuuserän 1 000 CU (niiden rahavirtojen enimmäismäärä, jotka siltä jäisi saamatta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia) ja siihen liittyvän velan 1 065 CU (joka on niiden rahavirtojen enimmäismäärä, joita siltä jäisi saamatta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia, siis 1 000 CU, lisättynä etuoikeusjärjestyksen huonontamisen käyvällä arvolla 65 CU).

Yhteisö käyttää kaikkea edellä esitettyä informaatiota liiketoimen kirjanpitokäsittelyssä seuraavasti:

	Debet	*Kredit*
Alkuperäinen omaisuuserä	—	9 000
Etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta tai jäljelle jäävästä osuudesta kirjattu omaisuuserä	1 000	—

▼B

	Debet	*Kredit*
Omaisuuserä, joka liittyy lisämarginaalina saatavaan vastikkeeseen	40	—
Voitto tai tappio (luovutusvoitto)	—	90
Velka	—	1 065
Saadut käteisvarat	9 115	—
Yhteensä	**10 155**	**10 155**

Välittömästi liiketoimen toteutumisen jälkeen omaisuuserän kirjanpitoarvo on 2 040 CU, joka koostuu itsellä pidetylle osuudelle kohdistetusta hankintamenosta 1 000 CU ja yhteisölle syntyvästä lisäintressistä1 040 CU, joka johtuu itsellä pidetyn osuuden etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta luottotappioiden osalta (joka sisältää marginaalin 40 CU).

Myöhemmillä kausilla yhteisö kirjaa luottoriskin pienentämisestä saamansa vastikkeen (65 CU) ajan kulumisen perusteella, jaksottaa koron taseeseen merkitystä omaisuuserästä efektiivisen koron menetelmää käyttäen ja kirjaa taseeseen merkittyihin varoihin mahdollisesti liittyvät arvon alentumiset. Esimerkkinä jälkimmäisestä oletetaan, että kyseisistä lainasaamisista syntyy seuraavana vuonna arvonalentumistappio 300 CU. Yhteisö pienentää taseeseen merkittyä omaisuuserää 600 CU:lla (josta 300 CU liittyy sen itsellään pitämään osuuteen ja 300 CU sillä säilyneeseen lisäintressiin, joka johtuu etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia säilytetystä luottoriskistä) ja pienentää taseeseen merkittyä velkaa 300 CU:lla. Nettotuloksena on luoton arvon alentumista koskeva tulosvaikutteinen kulukirjaus 300 CU.

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti (kappale 38)

AG53 Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti kirjataan joko kaupantekopäivän tai selvittämispäivän perusteella kappaleissa AG55 ja AG56 kuvatulla tavalla. Käytettävää menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin sellaisten rahoitusvarojen ostoihin ja myynteihin, jotka kuuluvat samaan kappaleessa 9 määriteltyyn rahoitusvarojen ryhmään. Tätä tarkoitusta varten kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät varat muodostavat oman ryhmänsä erillään varoista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

AG54 Sopimus, joka edellyttää sopimuksen arvon muutoksen nettomääräistä toteuttamista tai mahdollistaa sen, ei ole selvityspäiväkäytännön mukainen sopimus. Sen sijaan tällaista sopimusta käsitellään kirjanpidossa johdannaisena kaupankäyntipäivän ja selvityspäivän välisenä aikana.

▼B

AG55 Kaupantekopäivä on se päivä, jona yhteisö sitoutuu ostamaan tai myymään omaisuuserän. Kaupantekopäivään perustuva kirjaaminen tarkoittaa (a) saatavan omaisuuserän ja sen maksamisesta johtuvan velan kirjaamista kaupantekopäivänä ja (b) myydyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, mahdollisen luovutusvoiton tai -tappion kirjaamista ja ostajalta saatavaa maksua koskevan saamisen kirjaamista kaupantekopäivänä. Kyseiselle omaisuuserälle ja sitä vastaavalle velalle ei yleensä ala kertyä korkoa ennen kuin omistusoikeus siirtyy selvityspäivänä.

AG56 Selvityspäivä on päivä, jona omaisuuserä luovutetaan yhteisölle tai jona yhteisö luovuttaa omaisuuserän toiselle osapuolelle. Selvityspäivään perustuva kirjaaminen tarkoittaa (a) omaisuuserän kirjaamista sinä päivänä, jona yhteisö vastaanottaa sen ja (b) omaisuuserän kirjaamista pois taseesta ja mahdollisen luovutusvoiton tai -tappion kirjaamista sinä päivänä, jona yhteisö luovuttaa sen toiselle osapuolelle. Soveltaessaan selvityspäivään perustuvaa kirjaamista yhteisö käsittelee vastaanotettavan omaisuuserän käyvän arvon mahdollista muutosta kaupantekopäivän ja selvityspäivän välisenä aikana kirjanpidossaan samalla tavalla kuin se käsittelee hankittua omaisuuserää. Toisin sanoen hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävien omaisuuserien arvonmuutosta ei kirjata, käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi luokiteltujen omaisuuserien arvonmuutos kirjataan tulosvaikutteisesti, ja myytävissä oleviksi luokitelluista omaisuuseristä se kirjataan ►**M5** muihin laajan tuloksen eriin ◄.

Rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta (kappaleet 39–42)

AG57 Rahoitusvelka (tai sen osa) lakkaa olemasta olemassa silloin, kun velallinen joko:

a) vapautuu velasta (tai sen osasta) maksamalla velkojalle, tavallisesti käteisvaroina, muina rahoitusvaroina, tavaroina tai palveluina; tai

b) vapautuu laillisesti velkaan (tai sen osaan) liittyvästä ensisijaisesta vastuusta joko oikeusprosessin seurauksena tai velkojan vapauttamana. (Jos velallinen on antanut takauksen, tämä ehto saattaa silti täyttyä.)

AG58 Jos vieraan pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseenlaskija ostaa kyseisen instrumentin takaisin, velka lakkaa olemasta olemassa, vaikka liikkeeseenlaskija olisi kyseisen instrumentin markkinatakaaja tai aikoisi myydä sen edelleen lyhyen ajan kuluessa.

AG59 Maksusuoritus kolmannelle osapuolelle, joka voi olla myös omaisuudenhoitaja (tällaiseen viitataan joskus nimellä ”*in-substance defeasance*”) ei sinänsä vapauta velallista ensisijaisesta velvoitteesta velkojaa kohtaan laillisen vapautuksen puuttuessa.

AG60 Jos velallinen maksaa kolmannelle osapuolelle siitä, että tämä ottaa velvoitteen vastatakseen, ja ilmoittaa velkojalle, että kolmas osapuoli on ottanut velkaa koskevan velvoitteen vastatakseen, velallinen ei kirjaa velkaa pois taseesta, paitsi milloin kappaleen AG57(b) mukainen ehto täyttyy. Jos velallinen maksaa kolmannelle osapuolelle siitä, että tämä ottaa velvoitteen vastatakseen ja saa laillisen vapautuksen velkojalta, velallinen on kuolettanut velan. Jos velallinen kuitenkin sopii suorittavansa velkaa koskevia maksuja kolmannelle osapuolelle tai suoraan alkuperäiselle velkojalle, velallinen kirjaa uuden velan kolmannelle osapuolelle.

▼B

AG61 Vaikka laillinen vapautus velasta johtaa velan kirjaamiseen pois taseesta riippumatta siitä, toteutuuko se oikeudellisesti vai antaako velkoja vapautuksen velalliselle, yhteisö voi merkitä taseeseensa uuden velan, jos kappaleiden 15–37 mukaiset taseesta pois kirjaamisen edellytykset eivät täyty siirrettyjen rahoitusvarojen osalta. Jos nämä edellytykset eivät täyty, siirrettyjä varoja ei kirjata pois taseesta ja yhteisö kirjaa siirrettyihin varoihin liittyvän uuden velan.

AG62 Kappaletta 40 sovellettaessa ehtojen katsotaan olevan olennaisesti erilaiset, jos uusien ehtojen mukainen rahavirtojen diskontattu nykyarvo, joka sisältää maksetut palkkiot vähennettyinä saaduilla palkkioilla ja joka on diskontattu alkuperäistä efektiivistä korkoa käyttäen, poikkeaa vähintään 10 prosenttia alkuperäisen rahoitusvelan jäljellä olevista diskontatuista rahavirroista. Jos vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien vaihtamista tai ehtojen muuttamista käsitellään kirjanpidossa kuoletuksena, syntyneet menot tai palkkiot kirjataan osana kuolettamisesta johtuvaa voittoa tai tappiota. Jos vaihtoa tai muutosta ei käsitellä kirjanpidossa kuoletuksena, syntyneillä menoilla tai palkkioilla oikaistaan velan kirjanpitoarvoa, ja ne kirjataan kuluiksi ehdoiltaan muuttuneen velan jäljellä olevana juoksuaikana.

AG63 Joskus velkoja vapauttaa velallisen maksusuorituksia koskevasta olemassa olevasta velvoitteesta mutta velallinen ottaa vastatakseen takausvelvoitteen, jonka mukaan se suorittaa maksun, jos ensisijaisen vastuun ottava osapuoli laiminlyö suoritukset. Tällaisessa tilanteessa velallinen:

a) merkitsee taseeseensa uuden takausvelvoitteensa käypään arvoon perustuvan rahoitusvelan; ja

b) kirjaa voiton tai tappion, joka perustuu seuraavien erien väliseen erotukseen: (i) maksettu rahamäärä ja ii) alkuperäisen rahoitusvelan kirjanpitoarvo vähennettynä uuden rahoitusvelan käyvällä arvolla.

ARVOSTAMINEN (kappaleet 43–70)

Rahoitusvarojen ja -velkojen alkuperäinen arvostaminen (kappale 43)

AG64 Rahoitusinstrumentin käypä arvo alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä on yleensä liiketoimessa toteutunut hinta (toisin sanoen annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo, ks. myös kappale AG76). Jos osa annetusta tai saadusta vastikkeesta kuitenkin koskee jotain muuta kuin kyseistä rahoitusinstrumenttia, rahoitusinstrumentin käypä arvo arvioidaan arvostusmenetelmää käyttäen (ks. kappaleet AG74–AG79). Esimerkiksi pitkäaikaisen korottoman lainan tai muun pitkäaikaisen korottoman saamisen käypä arvo voidaan arvioida kaikkien tulevaisuudessa saatavien maksujen nykyarvona, jonka laskemiseen käytetään vastaavanlaisen instrumentin (valuutan, ehtojen, korkotyypin ja muiden tekijöiden suhteen), jolla on vastaavanlainen luottoluokitus, senhetkistä markkinakorkoa (tai -korkoja). Mahdollinen tämän ylittävä lainaksi annettu määrä on kulua tai tuoton vähennystä, paitsi milloin se täyttää jonkin muun tyyppisen omaisuuserän kirjaamisen edellytykset.

AG65 Jos yhteisö antaa lainan, jonka korko poikkeaa markkinakorosta (esimerkiksi 5 prosenttia, kun vastaavanlaisten lainojen markkinakorko on 8 prosenttia), ja saa korvaukseksi ennakkopalkkion, yhteisö kirjaa lainan sen käypään arvoon, toisin sanoen saadulla palkkiolla vähennettynä. Yhteisö jaksottaa alikurssin tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen.

▼B

Rahoitusvarojen myöhempi arvostaminen (kappaleet 45 ja 46)

AG66 Jos aiemmin rahoitusvaroiksi kirjattu rahoitusinstrumentti arvostetaan käypään arvoon ja sen käypä arvo alenee nollaa pienemmäksi, se on kappaleen 47 mukaisesti arvostettava rahoitusvelka.

AG67 Seuraava esimerkki havainnollistaa transaktiomenojen käsittelyä myytävissä olevan rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen ja myöhemmän arvostamisen yhteydessä. Omaisuuserä hankitaan hintaan 100 CU lisättynä ostoon liittyvällä välityspalkkiolla 2 CU. Omaisuuserä kirjataan alun perin määrään 102 CU. ►M5 Raportointikausi päättyy ◄ päivää myöhemmin, jolloin omaisuuserän noteerattu markkinahinta on 100 CU. Jos omaisuuserä myytäisiin, olisi maksettava palkkiota 3 CU. Omaisuuserä arvostetaan kyseisenä päivänä määrään 100 CU (ottamatta huomioon mahdollista myyntiin liittyvää palkkiota), ja 2 CU:n suuruinen tappio kirjataan ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄. Jos myytävissä olevaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvät maksut ovat kiinteitä tai määritettävissä olevia, transaktiomenot jaksotetaan tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Jos myytävissä olevaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvät maksut eivät ole kiinteitä tai määritettävissä olevia, transaktiomenot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun omaisuuserä kirjataan pois taseesta tai sen arvo alentuu.

AG68 Lainoiksi tai muiksi saamisiksi luokiteltavat instrumentit arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon riippumatta siitä, onko yhteisön tarkoituksena pitää ne eräpäivään asti.

Käypään arvoon arvostamiseen liittyviä näkökohtia (kappaleet 48–49)

AG69 Käyvän arvon määritelmän taustalla on oletus, että yhteisö jatkaa toimintaansa eikä sillä ole aikomusta eikä tarvetta lopettaa toimintaansa, supistaa toimintojensa laajuutta olennaisesti, tai toteuttaa liiketoimia epäedullisin ehdoin. Käypä arvo ei näin ollen ole se määrä, jonka yhteisö saisi tai maksaisi pakkotilanteessa toteutetussa kaupassa, pakkoselvitystilassa tai panttihuutokaupassa. Käypä arvo kuvastaa kuitenkin instrumentin luoton laatua.

AG70 Standardissa käytetään noteerattujen markkinahintojen yhteydessä termejä ”ostokurssi” ja ”myyntikurssi”, (joita joskus nimitetään ”tarkasteluhetken hintatarjoukseksi”), ja termiä ”osto- ja myyntikurssin erotus” niin, että se sisältää vain transaktiomenot. Termi ”osto- ja myyntikurssin erotus” ei sisällä muita käypään arvoon pääsemiseksi tehtäviä oikaisuja (esimerkiksi vastapuolen luottoriskiä koskevaa oikaisua).

Toimivat markkinat: hintanoteeraus

AG71 Rahoitusinstrumentti katsotaan noteeratuksi toimivilla markkinoilla, jos hintanoteerauksia on helposti ja säännönmukaisesti saatavissa pörssistä, välittäjältä, meklarilta, toimialaryhmästä, hintainformaatiota antavalta toimijalta tai viranomaistaholta ja tällaiset hinnat kuvastavat todellisia ja säännönmukaisesti toistuvia, toisistaan riippumattomien osapuolten välisiä markkinatransaktioita. Käypä arvo määritellään hintana, josta liiketoimeen halukas ostaja ja liiketoimeen halukas myyjä sopivat toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Toimivilla markkinoilla noteeratun rahoitusinstrumentin käyvän arvon määrittämisen tavoitteena on päästä sellaiseen hintaan, johon tällaista instrumenttia koskeva liiketoimi ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ toteutuisi (siis ilman että instrumenttia muokataan tai että se sisällytetään erilaiseen instrumenttikombinaatioon) edullisimmilla

▼B

toimivilla markkinoilla, joille yhteisöllä on välitön pääsy. Yhteisö oikaisee kuitenkin edullisemmilla markkinoilla toteutuvaa hintaa siten, että se kuvastaa vastapuolten luottoriskien eroja kyseisillä markkinoilla kaupankäynnin kohteena olevien instrumenttien ja arvostettavina olevien instrumenttien välillä. Parhaiten käypää arvoa osoittaa toimivien markkinoiden julkisten hintanoteerausten olemassaolo, ja kun tällaisia noteerauksia on, niitä käytetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan arvostamiseen.

AG72 Hallussa olevan omaisuuserän tai liikkeeseen laskettavan velan asianmukainen markkinahinta on yleensä tarkasteluhetken ostokurssi, ja hankittavan omaisuuserän tai otetun velan asianmukainen markkinahinta on myyntikurssi. Kun yhteisöllä on varoja ja velkoja, joihin liittyvät markkinariskit kumoavat toisensa, se voi käyttää markkinoiden perusteella määräytyvää keskikurssia määrittäessään toisensa kumoavien riskipositioiden käypiä arvoja ja käyttää avoimeen nettopositioon osto- tai myyntikurssia sen mukaan, kummasta positiosta on kysymys. Kun tarkasteluhetken osto- ja myyntikursseja ei ole saatavissa, viimeisimmässä kaupassa toteutunut hinta antaa näyttöä tarkasteluhetken käyvästä arvosta, kunhan taloudellisissa olosuhteissa ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia liiketoimen toteutumisajankohdan jälkeen. Jos olosuhteet ovat muuttuneet liiketoimen toteutumisajankohdan jälkeen (esimerkiksi riskitön korko on muuttunut yrityksen liikkeeseen laskeman joukkovelkakirjalainan viimeisimmän hintanoteerauksen jälkeen), olosuhteiden muutos otetaan huomioon käyvässä arvossa vastaavanlaisten rahoitusinstrumenttien tarkasteluhetken hintojen tai korkojen mukaisesti sen mukaan, millaisesta instrumentista on kysymys. Vastaavasti jos yhteisö pystyy osoittamaan, että viimeisimmässä liiketoimessa toteutunut hinta ei ole käypä arvo (esimerkiksi siksi, että se kuvastaa määrää, jonka yhteisö saisi tai maksaisi pakkotilanteessa toteutuvassa kaupassa, pakkoselvitystilassa tai panttihuutokaupassa) kyseistä hintaa oikaistaan. Rahoitusinstrumenttien muodostaman salkun käypä arvo on instrumentin yksikköjen lukumäärän ja sen noteeratun markkinahinnan tulo. Jos rahoitusinstrumentille kokonaisuutena ei ole olemassa julkista hintanoteerausta toimivilla markkinoilla mutta sen osatekijöille on olemassa toimivat markkinat, käypä arvo määritetään näiden osatekijöiden relevanttien markkinahintojen perusteella.

AG73 Jos toimivilla markkinoilla noteerataan korko (hinnan sijaan), yhteisö käyttää tätä markkinoilla noteerattua korkoa arvostusmenetelmän syöttötietona käypää arvoa määrittäessään. Jos markkinoilla noteerattu korko ei sisällä luottoriskiä tai muita sellaisia tekijöitä, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon instrumentin arvoa määrittäessään, yhteisö tekee näitä tekijöitä koskevat oikaisut.

Ei toimivia markkinoita: arvostusmenetelmä

AG74 Jos rahoitusinstrumentin markkinat eivät ole toimivat, yhteisö määrittää käyvän arvon arvostusmenetelmän avulla. Arvostusmenetelmiä ovat esimerkiksi asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden osapuolten välisten viimeaikaisten markkinatransaktioiden — mikäli tällaisia on käytettävissä — käyttäminen, nojautuminen toisen olennaisilta osin samanlaisen instrumentin tarkasteluhetken käypään arvoon, rahavirtojen diskonttaaminen sekä optionhinnoittelumallit. Jos on olemassa arvostusmenetelmä, jota markkinaosapuolet yleisesti käyttävät instrumentin hinnoittelussa ja kyseisen menetelmän on osoitettu tuottavan luotettavia arvioita todellisissa markkinatransaktioissa toteutuvista hinnoista, yhteisö käyttää tätä menetelmää.

▼B

AG75 Arvostusmenetelmän käyttämisen tavoitteena on määrittää, mihin hintaan liiketoimi olisi arvonmäärittämispäivänä toteutunut toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vaihdossa, jonka motiivina ovat normaalit liiketaloudelliset näkökohdat. Käyvän arvon arviointi pohjautuu sellaisen arvostusmenetelmän tuottamiin tuloksiin, jossa käytetään mahdollisimman paljon markkinoilta saatavia syöttötietoja ja luotetaan mahdollisimman vähän yhteisökohtaisiin syöttötietoihin. Arvostusmenetelmän voidaan odottaa tuottavan realistisen arvion käyvästä arvosta, jos (a) se kuvastaa kohtuullisen hyvin sitä, miten instrumentti voitaisiin odottaa hinnoiteltavan markkinoilla, ja (b) arvostusmenetelmän syöttötiedot kuvastavat kohtuullisen hyvin markkinoiden odotuksia ja rahoitusinstrumentille luontaisten riski-tuotto-tekijöiden arvoja.

AG76 Näin ollen arvostusmenetelmä (a) kattaa kaikki tekijät, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan, ja (b) on yhdenmukainen rahoitusinstrumenttien hinnoittelussa käytettävien hyväksyttyjen taloudellisten metodiikkojen kanssa. Yhteisö tarkistaa arvostusmenetelmän toimivuuden määräajoin ja testaa sen pätevyyden joko käyttämällä hintoja, jotka ovat toteutuneet missä tahansa saman instrumentin (siis muokkaamatta tai sisällyttämättä sitä uudenlaiseen instrumenttikombinaatioon) viimeaikaisissa todettavissa olevissa markkinatapahtumissa, tai minkä tahansa käytettävissä ja todettavissa olevan markkinatiedon pohjalta. Yhteisö saa jatkuvasti markkinatietoa niiltä markkinoilta, joilla instrumentti on laskettu liikkeeseen tai joilla se on hankittu. Parhaiten instrumentin käypää arvoa sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä osoittaa liiketoimessa toteutunut hinta (toisin sanoen annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo), paitsi milloin kyseisen instrumentin käyvästä arvosta saadaan näyttöä vertaamalla sitä muihin saman instrumentin (siis ilman muokkaamista tai sisällyttämistä uudenlaiseen instrumenttikombinaatioon) todettavissa oleviin sen hetkisiin markkinatapahtumiin taikka sellaisen arvostusmenetelmän perusteella, jonka muuttujat sisältävät vain seurattavissa olevilta markkinoilta saatuja tietoja.

AG76A Rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka on myöhemmin arvostettava ja myöhemmät voitot ja tappiot on kirjattava tämän standardin vaatimusten mukaisesti. Kappaleen AG76 soveltaminen saattaa johtaa siihen, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ei kirjata lainkaan voittoa tai tappiota. Tällöin IAS 39 vaatii, että voittoa tai tappiota kirjataan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen vain siltä osin, kun se syntyy sellaisen tekijän (aika mukaan lukien) muutoksesta, jonka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan.

AG77 Rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäinen hankinta tai myöntäminen tai rahoitusvelan syntyminen on markkinatapahtuma, joka antaa perusteen rahoitusinstrumentin käyvän arvon arvioimiselle. Erityisesti jos rahoitusinstrumentti on vieraan pääoman ehtoinen instrumentti (esimerkiksi laina), sen käypä arvo voidaan määrittää hankinta- tai liikkeeseenlaskuajankohdan ja tarkasteluajankohdan markkinatilanteen perusteella tai niiden korkojen perusteella, joita yhteisö tai muut osapuolet tarkasteluhetkellä perivät vastaavanlaisesta vieraan pääoman ehtoisesta instrumentista (siis eräpäivään jäljellä olevan ajan, rahavirtojen jakaantumisen, valuutan, luottoriskin, vakuuden ja koron suhteen). Vaihtoehtoisesti — edellyttäen, että velallisen luottoriski ja käytettävät luottomarginaalit eivät ole muuttuneet vieraan pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseenlaskun jälkeen — arvio tarkasteluhetken markkinakorosta voidaan johtaa nyt tarkasteltavana olevaa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia luottoluokitukseltaan parempien lainojen vertailukorkojen perusteella pitämällä luottomarginaali vakiona ja oikaisemalla korkoa liikkeeseenlaskuajankohdan jälkeisellä vertailukoron muutoksella. Jos olosuhteet ovat muuttuneet viimeisimmän markkinatapahtuman jälkeen, arvostettavana olevan instrumentin käyvän arvon vastaava muutos määritetään perustuen vastaavanlaisten rahoitusinstrumenttien tarkasteluhetken hintoihin tai korkoihin, ja tarvittaessa niitä oikaistaan näiden ja arvostettavana olevien instrumenttien välisten erojen huomioon ottamiseksi.

▼B

AG78 Samaa informaatiota ei välttämättä ole käytettävissä jokaisena arvostuspäivänä. Esimerkiksi sinä päivänä, jona yhteisö myöntää lainan tai hankkii vieraan pääoman ehtoisen instrumentin, joka ei ole aktiivisen kaupankäynnin kohteena, yhteisöllä on liiketoimessa toteutunut hinta, joka on samalla markkinahinta. Uusia liiketoimia koskevia hintoja ei ehkä kuitenkaan ole saatavissa seuraavana arvostuspäivänä, ja vaikka yhteisö pystyy määrittämään markkinakorkojen yleisen tason, se ei ehkä tiedä, minkä tasoisen luottoriskin tai muun riskin markkinaosapuolet ottaisivat tuona päivänä huomioon instrumenttia hinnoitellessaan. Yhteisöllä ei ehkä ole tietoja viimeaikaisista liiketoimista, jotta se pystyisi määrittämään pohjakorkoon lisättävää asianmukaista luottomarginaalia määrittäessään nykyarvon laskennassa käytettävää diskonttauskorkoa. Voitaisiin kohtuudella olettaa, että jos päinvastaisesta ei ole näyttöä, lainan myöntämisajankohtana vallinnut korkomarginaali on pysynyt muuttumattomana. Yhteisöltä voidaan kuitenkin odottaa kohtuullisia ponnistuksia sen toteamiseksi, onko tällaisten tekijöiden muutoksesta näyttöä. Silloin kun muutoksesta on näyttöä, yhteisö ottaisi muutoksen vaikutukset huomioon rahoitusinstrumentin käypää arvoa määrittäessään.

AG79 Soveltaessaan rahavirtojen diskonttausmenetelmää yhteisö käyttää yhtä tai useampaa diskonttauskorkoa, jotka ovat yhtä suuria kuin sellaisten rahoitusinstrumenttien tarkasteluhetken korot, joilla on olennaisilta osin samanlaiset ehdot ja ominaisuudet, mukaan luettuna instrumentin luoton laatu, jäljellä oleva aika jona sopimukseen perustuva korko on kiinteä, pääoman takaisinmaksuun jäljellä oleva aika sekä valuutta, jonka määräisinä maksut suoritetaan. Lyhytaikaiset saamiset ja velat, joille ei sopimuksen mukaan kerry korkoa, voidaan arvostaa alkuperäisen laskun mukaiseen määrään, jos diskonttauksen vaikutus ei ole olennainen.

Ei toimivia markkinoita: oman pääoman ehtoiset instrumentit

AG80 Sellaisten oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjen sijoitusten käypä arvo, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa, ja sellaisten johdannaisten käypä arvo, jotka on sidottu tällaiseen noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja jotka on toteutettava luovuttamalla tällainen oman pääoman ehtoinen instrumentti (ks. kappaleet 46(c) ja 47), on määritettävissä luotettavasti, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät kyseisen instrumentin osalta vaihtele merkittävästi tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti määritettävissä ja käytettävissä käyvän arvon arvioimiseen.

AG81 On paljon tilanteita, joissa sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjen sijoitusten käypää arvoa koskevat järkevät arviot, joilla ei ole noteerattua markkinahintaa, ja sellaisten johdannaisten käypää arvoa koskevat järkevät arviot, jotka on sidottu tällaiseen noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja jotka on toteutettava luovuttamalla tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti (ks. kappaleet 46(c) ja 47), eivät todennäköisesti vaihtele merkittävästi. Yhteisön ulkopuoliselta osapuolelta hankkiman rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypä arvo on tavallisesti mahdollista arvioida. Jos käypää arvoa koskevien järkevien arvioiden vaihteluväli kuitenkin on merkittävä ja erilaisten arvioiden todennäköisyyksiä ei pystytä kohtuullisesti arvioimaan, yhteisö on estynyt arvostamasta instrumenttia käypään arvoon.

Arvostusmenetelmien syöttötiedot

AG82 Tietyn rahoitusinstrumentin käyvän arvon arvioimiseen käytettävä asianmukainen menetelmä ottaisi huomioon todettavissa olevat markkinatiedot sellaisista markkinaolosuhteista ja muista tekijöistä, jotka todennäköisesti vaikuttavat instrumentin käypään arvoon. Rahoitusinstrumentin käypä arvo perustuu yhteen tai useampaan seuraavista tekijöistä (ja mahdollisesti muihin tekijöihin).

▼B

a) *Rahan aika-arvo (toisin sanoen pohjakorko tai riskitön korko).* Pohjakorot voidaan yleensä johtaa valtion joukkolainojen havaituista hinnoista, ja usein ne noteerataan talousalan julkaisuissa. Tyypillisesti nämä korot vaihtelevat ennakoitujen rahavirtojen odotettavissa olevien toteutumispäivien mukaisesti eri aikahorisonttien korkojen tuottokäyrää mukaillen. Käytännön syistä yhteisö saattaa käyttää vertailukorkona jotakin yleisesti hyväksyttyä ja helposti havaittavissa olevaa korkoa, esimerkiksi LIBORia tai swap-korkoa. (Koska LIBORin kaltainen korko ei ole riskitön korko, tiettyä instrumenttia koskeva asianmukainen luottoriskioikaisu määritetään vertaamalla sen luottoriskiä tähän vertailukorkoon sisältyvään luottoriskiin.) Joissakin maissa valtion joukkolainoihin voi liittyä merkittävää luottoriskiä eikä niiden pohjalta mahdollisesti saada vakaata vertailupohjakorkoa kyseisessä valuutassa ilmaistuille instrumenteille. Näissä maissa joillakin yhteisöillä saattaa olla parempi luottokelpoisuus ja alempi luottokorko kuin valtiolla. Tällöin on ehkä asianmukaisempaa määrittää pohjakorot kyseisessä maassa ylimpään luokkaan luokiteltujen, kyseisen maan valuutassa liikkeeseen laskettujen yrityslainojen korkojen perusteella.

b) *Luottoriski.* Luottoriskin vaikutus käypään arvoon (toisin sanoen pohjakoron lisäksi tuleva luottoriskipreemio) voidaan johtaa luottolaadultaan erilaisten, kaupankäynnin kohteena olevien instrumenttien havaittavissa olevista markkinahinnoista tai havaittavissa olevista koroista, joita luotonantajat perivät luottoluokitukseltaan erilaisista lainoista.

c) *Valuuttakurssit.* Useimmille tärkeimmille valuutoille on olemassa toimivat valuuttamarkkinat, ja kurssit noteerataan päivittäin talousalan julkaisuissa.

d) *Hyödykkeiden hinnat.* Monille hyödykkeille on havaittavissa olevat markkinahinnat.

e) *Osakkeiden hinnat.* Kaupankäynnin kohteena olevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien hinnat (ja hintaindeksit) ovat helposti havaittavissa joillakin markkinoilla. Nykyarvoon perustuvia menetelmiä voidaan käyttää sellaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien tarkasteluhetken markkinahintojen arvioimiseen, joille ei ole olemassa havaittavissa olevia hintoja.

f) *Volatiliteetti (toisin sanoen rahoitusinstrumentin hinnan tai muun tekijän tulevien muutosten suuruus).* Aktiivisen kaupankäynnin kohteena olevien erien volatiliteetti pystytään tavallisesti arvioimaan toteutuneiden markkinatietojen perusteella tai käyttämällä volatiliteetteja, jotka ilmentyvät tarkasteluhetken markkinahinnoissa.

g) *Riski ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta tai takaisinostosta.* Se, miten rahoitusvaroja tullaan todennäköisesti maksamaan takaisin ennen eräpäivää, tai miten rahoitusvelkoja tullaan todennäköisesti ostamaan takaisin, voidaan arvioida toteutumatietojen perusteella. (Sellaisen rahoitusvelan, jonka vastapuoli voi lunastuttaa, käypä arvo ei voi olla pienempi kuin takaisinostoarvon nykyarvo — ks. kappale 49.)

h) *Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hoitopalvelumenot.* Hoitopalvelumenot voidaan arvioida tekemällä vertailuja toisten markkinaosapuolten tarkasteluhetkellä perimiin palkkioihin. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hoitopalvelumenot ovat merkittävät ja muut markkinaosapuolet joutuisivat hyväksymään samaa suuruusluokkaa olevia menoja, liikkeeseenlaskija ottaisi ne huomioon määrittäessään kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypää arvoa. Palkkioita koskevien sopimukseen perustuvien oikeuksien syntymisajankohdan käypä arvo on todennäköisesti yhtä suuri kuin niiden liikkeeseen laskusta aiheutuvat menot, elleivät vastaiset palkkiot ja niihin liittyvät menot poikkea markkinoilla tavanomaisesti toteutuvista.

▼B

Voitot ja tappiot (kappaleet 55–57)

AG83 Yhteisö soveltaa IAS 21:tä sellaisiin rahoitusvaroihin ja -velkoihin, jotka IAS 21:n mukaan ovat monetaarisia eriä ja jotka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisinä. Kaikki monetaarisista eristä johtuvat kurssivoitot ja -tappiot kirjataan IAS 21:n mukaan tulosvaikutteisesti. Poikkeuksena on monetaarinen erä, joka on määritetty suojausinstrumentiksi joko rahavirran suojauksessa (ks. kappaleet 95–101) tai nettosijoituksen suojauksessa (ks. kappale 102). Kun valuuttakurssivoittoja ja -tappioita kirjataan IAS 21:n mukaisesti, monetaarista myytävissä oleviin rahoitusvaroihin kuuluvaa erää käsitellään ikään kuin sen kirjanpitoarvo perustuisi ulkomaan rahan määräiseen jaksotettuun hankintamenoon. Näin ollen tällaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotetun hankintamenon muutoksista johtuvat kurssierot kirjataan tulosvaikutteisesti ja muut kirjanpitoarvon muutokset kirjataan kappaleen 55(b) mukaisesti. Jos myytävissä olevat rahoitusvarat eivät ole IAS 21:n mukaan monetaarisia (esimerkiksi oman pääoman ehtoiset instrumentit), suoraan omaan pääomaan kappaleen 55(b) mukaisesti kirjattava voitto tai tappio sisältää siihen mahdollisesti liittyvän kurssieron osuuden. Jos johdannaisvaroihin kuulumattoman monetaarisen omaisuuserän ja johdannaisvelkoihin kuulumattoman monetaarisen velan välillä on suojaussuhde, näiden rahoitusinstrumenttien valuuttakomponenttien muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.

Rahoitusvarojen arvon alentuminen ja maksun saamatta jääminen (kappaleet 58–70)

Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkittävät rahoitusvarat (kappaleet 63–65)

AG84 Jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvon alentuminen määritetään käyttäen rahoitusinstrumentin alkuperäistä efektiivistä korkokantaa, koska diskonttaaminen tarkasteluhetken markkinakorolla merkitsisi tosiasiallisesti käyvän arvon soveltamista sellaisiin rahoitusvaroihin, jotka muuten arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon. Jos lainan, muun saamisen tai eräpäivään asti pidettävän sijoituksen ehdot neuvotellaan uudelleen tai niitä muutoin muutetaan lainansaajan tai liikkeeseenlaskijan taloudellisten vaikeuksien vuoksi, arvon alentuminen määritetään käyttäen ennen ehtojen muuttamista vallinnutta alkuperäistä efektiivistä korkokantaa. Lyhytaikaisista saamisista johtuvia rahavirtoja ei diskontata, jos diskonttaamisen vaikutus ei ole olennainen. Mikäli lainan, muun saamisen tai eräpäivään asti pidettävän sijoituksen korko on vaihtuva, kappaleen 63 mukaista arvonalentumistappiota määritettäessä käytetään diskonttauskorkona sopimuksen perusteella määräytyvää tarkasteluhetken efektiivistä korkoa (tai efektiivisiä korkoja). Käytännössä velkoja voi määrittää jaksotettuun hankintamenoon taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvon alentumisen instrumentin käyvän arvon perusteella käyttäen havaittavissa olevaa markkinahintaa. Vakuudellisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon laskennassa otetaan huomioon rahavirrat, jotka mahdollisesti saadaan vakuuden ulosmittauksen seurauksena, vähennettyinä vakuuden haltuunotosta ja myynnistä aiheutuvilla menoilla, riippumatta siitä, onko vakuuden ulosmittaus todennäköistä vai ei.

AG85 Arvonalentumisen arviointiprosessi koskee kaikkia luottoriskiä sisältäviä eriä, ei vain niitä, joihin liittyy huono luoton laatu. Esimerkiksi jos yhteisö käyttää sisäistä luottoluokitusjärjestelmää, se ottaa kantaa kaikkiin luottoriskiluokkiin, ei ainoastaan niihin, joihin liittyy vakava luoton laadun heikennys.

▼B

AG86 Arvonalentumistappion määrän arviointiprosessi saattaa päätyä joko yksittäiseen määrään tai jollakin vaihteluvälillä oleviin määriin. Viimeksi mainitussa tapauksessa yhteisö kirjaa arvonalentumistappiona määrän, joka vastaa vaihteluvälillä olevaa parasta arviota ([1]) ottaen huomioon kaiken ennen tilinpäätöksen julkistamista saatavissa olevan merkityksellisen informaation tilinpäätöshetkellä vallinneesta tilanteesta.

AG87 Ryhmäkohtaista arvonalentumisen arviointia varten rahoitusvarat ryhmitellään samankaltaisten luottoriskiominaisuuksien perusteella, jotka antavat viitteitä velallisten kyvystä suorittaa kaikki sopimusehtojen perusteella maksettaviksi tulevat määrät (esimerkiksi sellaisen luottoriskin arvioinnin tai luokitteluprosessin perusteella, jossa otetaan huomioon varojen luonne, toimiala, maantieteellinen sijainti, vakuustyyppi, erääntymisvaihe ja muut merkitykselliset tekijät). Valittavat ominaisuudet ovat merkityksellisiä tällaisten varojen ryhmien vastaisten rahavirtojen arvioinnin kannalta antaessaan viitteitä velallisten kyvystä suorittaa kaikki arvioitavia varoja koskevien sopimusehtojen mukaiset maksut. Tappioiden todennäköisyydet ja muut tappiotilastot poikkeavat kuitenkin toisistaan ryhmätasolla (a) sellaisten omaisuuserien, joiden arvon alentumista on arvioitu yksittäin eikä arvon ole todettu alentuneen ja (b) sellaisten omaisuuserien, joiden arvon alentumista ei ole arvioitu yksittäin, välillä, mistä seuraa, että tarvittava arvonalentuminen saattaa olla erisuuruinen. Jos yhteisöllä ei ole samankaltaisten riskiominaisuuksien perusteella muodostettua omaisuuserien ryhmää, se ei tee lisäarviointia.

AG88 Ryhmäkohtaisesti kirjatut arvonalentumistappiot ovat välivaihe odotettaessa, että pystytään tunnistamaan ryhmäkohtaisesti arvioituun rahoitusvarojen ryhmään kuuluvien yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappiot. Niin pian kuin on saatavilla informaatiota, joka nimenomaisesti yksilöi tappiot yksittäisistä ryhmään kuuluvista arvoltaan alentuneista omaisuuseristä johtuviksi, kyseiset omaisuuserät poistetaan ryhmästä.

AG89 Vastaiset rahavirrat sellaisesta rahoitusvarojen ryhmästä, jonka arvon alentumista arvioidaan ryhmäkohtaisesti, arvioidaan luottoriskiominaisuuksiltaan tätä ryhmää vastaavien omaisuuserien ryhmän aikaisemman tappiokehityksen perusteella. Ne yhteisöt, joilla ei ole omaa yhteisökohtaista aikaisempaa tappiokehitystä tai joiden kokemus on riittämätöntä, käyttävät vertailukelpoisten rahoitusvarojen ryhmien tappiokehityksestä saatavaa vertaisryhmätietoa. Aikaisempaa tappiokehitystä mukautetaan tarkasteluhetkellä todettavissa olevien tietojen perusteella kuvastamaan niitä tarkasteluhetken olosuhteita, joilla ei ole ollut vaikutusta sillä kaudella, johon aikaisempi tappiokehitys perustuu, ja poistetaan ne aikaisempien kausien olosuhteiden vaikutukset, joita ei ole tarkasteluhetkellä. Arviot vastaisten rahavirtojen muutoksista kuvastavat niitä muutoksia ja ovat yhdensuuntaisia niiden muutosten kanssa, jotka johtuvat ajanjaksosta toiseen tapahtuvista todettavissa olevien tietojen muutoksista (esimerkiksi työttömyysasteen muutoksista, kiinteistöjen hintojen muutoksista, hyödykkeiden hintojen muutoksista, maksukäyttäytymisen tai muiden tekijöiden muutoksia, jotka antavat viitteitä ryhmässä syntyneistä tappioista ja niiden suuruusluokasta). Vastaisten rahavirtojen arviointiin käytettävää metodiikkaa ja oletuksia tarkistetaan määräajoin tappioarvioiden ja tosiasiallisten tappioiden välisten erojen pienentämiseksi.

([1]) IAS 37:n kappale 39 sisältää ohjeistusta siitä, miten määritetään vaihteluvälille sijoittuvia mahdollisia tulemia koskeva paras arvio.

▼B

AG90 Esimerkkinä kappaleen AG89 soveltamisesta yhteisö saattaa toteutumatietojen perusteella päätellä, että luottokorttilainojen maksujen laiminlyönnin yksi keskeinen syy on velallisen kuolema. Yhteisö saattaa huomata kuolleisuuden olevan muuttumaton vuodesta toiseen. Siitä huolimatta jotkut yhteisön luottokorttilainojen ryhmään kuuluvat velalliset ovat saattaneet kuolla tuona vuonna, mikä antaa viitteitä siitä, että kyseisistä lainoista on syntynyt arvonalentumistappiota, vaikka yhteisö ei vielä vuoden lopussa tietäisikään, ketkä tietyt velalliset ovat kuolleet. Näistä ”syntyneistä mutta ei vielä raportoiduista” tappioista olisi asianmukaista kirjata arvonalentumistappiota. Ei kuitenkaan olisi asianmukaista kirjata arvonalentumistappiota niiden kuolemantapausten perusteella, joiden odotetaan tapahtuvan jollakin vastaisella kaudella, koska edellytyksenä oleva tappion aikaansaava tapahtuma (velallisen kuolema) ei ole vielä sattunut.

AG91 Kun vastaisten rahavirtojen arvioimiseen käytetään aikaisempaan tappiokehitykseen perustuvia tappiosuhteita, on tärkeää, että aikaisempaan tappiokehitykseen perustuvia suhdelukuja sovelletaan ryhmiin, jotka on määritetty samanlaisella perusteella kuin ryhmät, joista aikaisempia tappiosuhteita on seurattu. Käytettävän menetelmän tulisi tämän vuoksi mahdollistaa kunkin ryhmän yhdistäminen riskiominaisuuksiltaan samankaltaisten omaisuuseräryhmien aikaisempaan tappiokehitykseen sekä tarkasteluhetken olosuhteita kuvaavaan merkitykselliseen todettavissa olevaan tietoon.

AG92 Kaavamaisia lähestymistapoja tai tilastollisia menetelmiä voidaan käyttää määritettäessä rahoitusvarojen ryhmäkohtaisia arvonalentumistappioita (esimerkiksi pienehköille lainoille), kunhan ne vastaavat kappaleisiin 63–65 ja AG87–AG91 sisältyviä vaatimuksia. Käytettävän mallin tulee sisältää rahan aika-arvotekijä, ottaa huomioon omaisuuserän koko jäljellä olevan juoksuajan (ei vain seuraavan vuoden) rahavirrat ja ottaa huomioon salkkuun kuuluvien lainojen ikä, eikä se saa aikaansaada arvonalentumistappiota rahoitusvaroihin kuuluvaa erää alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

Korkotuotot arvonalentumisen kirjaamisen jälkeen

AG93 Siitä alkaen, kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai samankaltaisten rahoitusvarojen muodostaman ryhmän kirjanpitoarvoa on alennettu arvonalentumistappion johdosta, korkotuottoa kirjataan käyttämällä sitä korkokantaa, jota on käytetty vastaisten rahavirtojen diskonttaamiseen arvonalentumistappiota määritettäessä.

SUOJAUS (kappaleet 71–102)

Suojausinstrumentit (kappaleet 72–77)

Ehdot täyttävät instrumentit (kappaleet 72 ja 73)

AG94 Yhteisön asettamasta optiosta mahdollisesti syntyvä tappio voi olla merkittävästi suurempi kuin siihen liittyvän suojauskohteen arvon muutoksesta mahdollisesti syntyvä voitto. Toisin sanoen asetettu optio ei vähennä tehokkaasti suojauskohteen voitto- tai tappioriskiä. Asetettu optio ei tämän vuoksi kelpaa suojausinstrumentiksi, paitsi jos se on nimenomaisesti määritetty kumoamaan ostettu optio, joka voi olla myös toiseen rahoitusinstrumenttiin kytketty optio (esimerkiksi asetettu osto-optio, jota käytetään suojaamaan ennen eräpäivää eräännytettävissä olevaa velkaa). Sen sijaan ostetusta optiosta mahdollisesti syntyvät voitot ovat yhtä suuria tai suurempia kuin tappiot, ja sen vuoksi se saattaa pienentää käypien arvojen tai rahavirtojen muutoksista johtavaa voitto- tai tappioriskiä. Se voi näin ollen olla pätevä suojausinstrumentti.

▼B

AG95 Eräpäivään asti pidettävä sijoitus, joka merkitään taseeseen jaksotettuun hankintamenoon, voidaan määrittää suojausinstrumentiksi suojauduttaessa valuuttakurssiriskeiltä.

AG96 Noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehtyä sijoitusta, jota ei arvosteta käypään arvoon sen vuoksi, että sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, tai johdannaista, joka on sidottu tällaiseen noteeraamattomaan oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja joka on toteutettava luovuttamalla tällainen noteeraamaton oman pääoman ehtoinen instrumentti (ks. kappaleet 46(c) ja 47), ei voida määrittää suojausinstrumentiksi.

AG97 Yhteisön omat oman pääoman ehtoiset instrumentit eivät ole yhteisön rahoitusvaroja tai -velkoja, ja näin ollen niitä ei voida määrittää suojausinstrumenteiksi.

Suojauskohteet (kappaleet 78–84)

Ehdot täyttävät erät (kappaleet 78–80)

AG98 Kiinteäehtoinen sitoumus liiketoiminnan hankkimisesta liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä ei voi olla suojauskohteena muutoin kuin valuuttakurssiriskiltä suojauduttaessa, koska muut suojattavat riskit eivät ole erikseen yksilöitävissä ja määritettävissä. Nämä muut riskit ovat yleisiä liiketoiminnan riskejä.

AG99 Sijoitus, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, koska pääomaosuusmenetelmä ottaa tulosvaikutteisesti huomioon sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan. Samasta syystä sijoitus konsernitilinpäätökseen sisältyvään tytäryritykseen ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, koska konsernitilinpäätöstä laadittaessa otetaan tulosvaikutteisesti huomioon tytäryrityksen voitto tai tappio sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan. Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus on toinen asia, koska suojaus koskee valuuttariskiä eikä kyseessä ole suojautuminen sijoituksen käyvän arvon muutokselta.

AG99A Kappaleessa 80 todetaan, että konsernitilinpäätöksessä erittäin todennäköisen ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski voi käydä suojauskohteeksi rahavirran suojauksessa edellyttäen, että liiketoimi ilmaistaan muuna valuuttana kuin kyseisen liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana ja että valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Tässä yhteisö voi olla emo-, tytär-, osakkuus- tai yhteisyritys tai sivuliike. Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski ei vaikuta konsernivoittoon tai -tappioon, konsernin sisäinen liiketoimi ei kelpaa suojauskohteeksi. Tämä koskee tavallisesti saman konsernin jäsenten välisiä rojaltimaksuja, koronmaksuja tai hallintoveloituksia, ellei niihin liity ulkopuolista liiketointa. Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski kuitenkin vaikuttaa konsernin voittoon tai -tappioon, konsernin sisäinen liiketoimi voi kelvata suojauskohteeksi. Esimerkkinä on ennakoitu

▼B

vaihto-omaisuuden myynti tai osto saman konsernin jäsenten välillä, jos vaihto-omaisuus myydään edelleen konsernin ulkopuoliselle vastapuolelle. Vastaavasti ennakoitu konsernin sisäinen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden myynti ne valmistaneelta konserniin kuuluvalta yhteisöltä niitä toiminnoissaan käyttävälle konserniin kuuluvalle yhteisölle voi vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Näin voisi käydä esimerkiksi siksi, että ostava yhteisö tekee aineettomista käyttöomaisuushyödykkeistä poistot ja niille alun perin kirjattu arvo voi muuttua, jos ennakoitu konsernin sisäinen liiketoimi ilmaistaan muuna valuuttana kuin ostavan yhteisön toimintavaluuttana.

▼M5

AG99B Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen suojaus täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset, kaikki kappaleen 95(a) mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana suojattuun liiketoimeen liittyvä valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon.

▼M15

AG99BA Yhteisö voi määrittää suojaussuhteen kaikille suojauskohteen rahavirtojen tai käyvän arvon muutoksille. Yhteisö voi myös määrittää suojattaviksi vain ne suojauskohteen rahavirtojen tai käyvän arvon muutokset, jotka syntyvät tietyn hinnan tai muun muuttujan arvon ylä- tai alapuolella (yksisuuntainen riski). Suojausinstrumenttina toimivan ostetun option perusarvo (olettaen, että sen keskeiset ehdot ovat samat kuin suojattavaksi määritetyn riskin) – mutta ei sen aika-arvo – kuvastaa suojauskohteen yksisuuntaista riskiä. Yhteisö voi esimerkiksi määrittää suojattaviksi ennakoidun hyödykeoston hinnannoususta johtuvat toteutuvien vastaisten rahavirtojen vaihtelut. Tällaisessa tilanteessa suojattaviksi määritetään vain ne rahavirtatappiot, jotka johtuvat hinnan nousemisesta yli määrätyn tason. Suojattu riski ei sisällä ostetun option aika-arvoa, koska aika-arvo ei ole ennakoidun liiketoimen voittoon tai tappioon vaikuttava komponentti (kappale 86(b)).

▼B

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi (kappaleet 81 ja 81A)

AG99C [...] Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai koko rahoitusvelan kaikki rahavirrat ja suojata ne joltakin tietyltä riskiltä (esimerkiksi vain LIBORin muutoksista johtuvilta muutoksilta). Jos kyseessä on esimerkiksi rahoitusvelka, jonka efektiivinen korko on 100 korkopistettä alle LIBORin, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko velan (siis pääoman lisättynä korolla LIBOR miinus sata korkopistettä) ja suojata sen osan koko velan käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksesta, joka johtuu LIBORin muutoksista. Yhteisö voi valita suojausasteeksi myös muun kuin yhden suhde yhteen suojauksen tehokkuuden parantamiseksi kappaleessa AG100 kuvatulla tavalla.

AG99D Lisäksi jos kiinteäkorkoinen rahoitusinstrumentti suojataan jonkin aikaa sen syntymisen jälkeen ja korot ovat sillä välin muuttuneet, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi sen osuuden, joka vastaa vertailukorkoa. [...] Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö sijoittaa kiinteäkorkoiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään 100 CU, jonka efektiivinen korko on 6 prosenttia silloin, kun LIBOR on 4 prosenttia. Se ryhtyy suojaamaan tätä omaisuuserää jonkin verran myöhemmin, kun LIBOR on noussut 8 prosenttiin ja omaisuuserän käypä arvo on laskenut

▼B

90 CU:hun. Yhteisö laskee, että jos se olisi ostanut omaisuuserän sinä päivänä, jona se määrittää sen suojauskohteeksi, sen tuonhetkiseen käypään arvoon 90 CU, efektiivinen tuotto olisi ollut 9,5 prosenttia. [...] Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi LIBORin osuuden 8 prosenttia, joka koostuu osaksi sopimukseen perustuvista korkorahavirroista ja osaksi tarkasteluhetken käyvän arvon (90 CU) ja eräpäivänä takaisin maksettavan määrän (100 CU) erotuksesta.

▼M15

AG99E Kappaleen 81 mukaan yhteisön on sallittua määrittää suojattavaksi jokin muu kuin rahoitusinstrumentin käyvän arvon kokonaismuutos tai rahavirtojen kokonaisvaihtelu. Esimerkiksi:

a) suojattaviksi saadaan määrittää rahoitusinstrumentin kaikki rahavirrat suojauduttaessa joistakin (ei kaikista) riskeistä johtuvilta rahavirran tai käyvän arvon muutoksilta; tai

b) suojattaviksi saadaan määrittää rahoitusinstrumentin jotkin (ei kaikki) rahavirrat suojauduttaessa kaikista tai vain joistakin riskeistä johtuvilta rahavirran tai käyvän arvon muutoksilta (ts. suojattavaksi saadaan määrittää ”osa” rahoitusinstrumentin rahavirroista suojauduttaessa kaikista tai vain joistakin riskeistä johtuvilta muutoksilta).

AG99F Jotta voitaisiin soveltaa suojauslaskentaa, suojattaviksi määritettyjen riskien ja osien täytyy olla rahoitusinstrumentin erikseen yksilöitävissä olevia komponentteja, ja koko rahoitusinstrumentin rahavirtojen tai käyvän arvon muutosten, jotka johtuvat suojattaviksi määritettyjen riskien ja osien muutoksista, täytyy olla luotettavasti määritettävissä. Esimerkiksi:

a) kun kyseessä on kiinteäkorkoisen rahoitusinstrumentin suojaaminen riskittömän koron tai vertailukoron muutoksista johtuvilta käyvän arvon muutoksilta, tämän riskittömän koron tai vertailukoron katsotaan yleensä olevan sekä rahoitusinstrumentin erikseen yksilöitävissä oleva komponentti että luotettavasti määritettävissä.

b) inflaatio ei ole erikseen yksilöitävissä eikä luotettavasti määritettävissä, eikä sitä voida määrittää suojattavaksi riskiksi tai rahoitusinstrumentin osaksi, paitsi milloin kohdassa (c) tarkoitetut vaatimukset täyttyvät.

c) sopimuksessa määrätty inflaatio-osuus taseeseen merkityn inflaatiosidonnaisen joukkovelkakirjalainan rahavirroista (olettaen, ettei kytkettyä johdannaista vaadita käsiteltäväksi kirjanpidossa erikseen) on erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, kunhan inflaatio-osuus ei vaikuta instrumentin muihin rahavirtoihin.

▼B

Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi (kappale 82)

AG100 Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän tai rahoitusvelkoihin kuulumattoman velan yksittäisen osatekijän tai komponentin hinnan muutoksilla ei yleensä ole sellaista ennakoitavissa ja erikseen määritettävissä olevaa vaikutusta erän hintaan, joka olisi verrattavissa esimerkiksi vaikutukseen, joka markkinakorkojen muutoksella on joukkovelkakirjalainan hintaan. Näin ollen rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä tai rahoitusvelkoihin kuulumaton velka on suojauskohteena vain kokonaisuudessaan tai valuuttariskiltä suojauduttaessa. Jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen ehdot poikkeavat toisistaan

▼B

(esimerkiksi suojattaessa ennakoitua brasilialaisen kahvin ostoa termiinisopimuksella, joka koskee kolumbialaisen kahvin ostoa muutoin vastaavanlaisin ehdoin), suojaussuhde voi tästä huolimatta täyttää suojaussuhteen edellytykset, jos kaikki kappaleen 88 mukaiset ehdot täyttyvät, mukaan lukien se, että suojauksen odotetaan olevan erittäin tehokas. Tässä suojausinstrumentin määrä voi olla suurempi tai pienempi kuin suojauskohteen määrä, jos tämä parantaa suojaussuhteen tehokkuutta. Voidaan esimerkiksi tehdä regressioanalyysi, jonka avulla selvitetään tilastollinen suhde suojauskohteen (esimerkiksi brasilialaista kahvia koskeva liiketoimi) ja suojausinstrumentin (esimerkiksi kolumbialaista kahvia koskeva liiketoimi) välillä. Jos näiden kahden muuttujan (siis brasilialaisen kahvin yksikköhinnan ja kolumbialaisen kahvin yksikköhinnan) välillä on pätevä tilastollinen suhde, regressiosuoran kulmakertoimen perusteella voidaan määrittää se suojausaste, jota käyttäen odotettavissa oleva tehokkuus on mahdollisimman suuri. Jos regressiosuoran kulmakerroin on esimerkiksi 1,02, sellainen suojausaste, jossa suojauskohteen määrää 0,98 vastaava suojausinstrumentin määrä on 1,00, tuottaa suurimman mahdollisen odotettavissa olevan tehokkuuden. Tämä suojaussuhde voi kuitenkin aiheuttaa suojaussuhteen kestoaikana tulosvaikutteisesti kirjattavaa tehottomuutta.

Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi (kappaleet 83 ja 84)

AG101 Suojaus, joka koskee kokonaisnettopositiota (esimerkiksi kaikkien samaan maturiteettiryhmään kuuluvien kiinteäkorkoisten varojen ja velkojen nettomäärää) eikä tiettyä suojauskohdetta, ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä. Tämän tyyppisestä suojaussuhteesta on kuitenkin mahdollista aikaansaada lähes sama suojauslaskennasta johtuva vaikutus voittoon tai tappioon määrittämällä suojauskohteeksi osa kohde-etuutena olevista eristä. Jos esimerkiksi pankilla on riskeiltään ja ehdoiltaan samanluonteisia varoja 100 CU ja velkoja 90 CU ja se suojaa nettopositiota 10 CU, se voi määrittää suojauskohteeksi 10 CU kyseisistä varoista. Tätä määritystä voidaan käyttää, jos tällaiset varat ja velat ovat kiinteäkorkoisia instrumentteja, jolloin kyseessä on käyvän arvon suojaus, tai jos ne ovat vaihtuvakorkoisia instrumentteja, jolloin kyseessä on rahavirran suojaus. Vastaavasti jos yhteisöllä on kiinteäehtoinen sitoumus ulkomaan rahan määräiseen ostoon 100 CU ja kiinteäehtoinen sitoumus ulkomaan rahan määräiseen myyntiin 90 CU, se voi suojata nettomäärän 10 CU hankkimalla johdannaisen ja kohdistamalla sen suojaamaan 10 CU:n suuruista osuutta kyseisestä kiinteäehtoisesta ostositoumuksesta 100 CU.

Suojauslaskenta (kappaleet 85–102)

AG102 Esimerkki käyvän arvon suojauksesta on suojautuminen kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin korkotason muutoksista johtuvien käyvän arvon muutosten riskiltä. Tällaiseen suojaukseen voi ryhtyä liikkeeseenlaskija tai haltija.

AG103 Esimerkki rahavirran suojauksesta on swap-sopimuksen käyttäminen muuttamaan vaihtuvakorkoinen velka kiinteäkorkoiseksi (vastaisen liiketoimen suojaus, jossa suojattavat vastaiset rahavirrat ovat tulevaisuudessa tapahtuvia koronmaksuja).

▼B

AG104 Kiinteäehtoisen sitoumuksen suojaus (esimerkiksi suojautuminen sellaiselta polttoaineen hinnan muutokselta, joka liittyy sähkölaitoksen taseeseen merkitsemättömään, sopimukseen perustuvaan sitoumukseen polttoaineen ostamisesta kiinteään hintaan) on suojautumista käyvän arvon muutosriskiltä. Näin ollen tällainen suojaus on käyvän arvon suojaus. Kiinteäehtoiseen sitoumukseen liittyvän valuuttariskin suojausta voitaisiin kuitenkin kappaleen 87 mukaan käsitellä vaihtoehtoisesti rahavirran suojauksena.

Suojauksen tehokkuuden arvioiminen

AG105 Suojauksen katsotaan olevan erittäin tehokas vain, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

a) Suojausta aloitettaessa ja myöhemmillä kausilla suojauksen odotetaan erittäin tehokkaasti kumoavan suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset ajanjaksolla, jolle suojaus on määritetty. Nämä odotukset voidaan näyttää toteen usealla eri tavalla, esimerkiksi vertaamalla suojattavasta riskistä johtuvia suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen aikaisempia muutoksia suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen aikaisempiin muutoksiin tai osoittamalla korkea tilastollinen korrelaatio suojauskohteen ja suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen välillä. Yhteisö voi valita suojausasteeksi muun kuin yhden suhde yhteen suojauksen tehokkuuden parantamiseksi kappaleessa AG100 kuvatulla tavalla.

b) Suojauksen toteutuneet tulokset ovat 80 ja 125 prosentin välillä. Jos toteutuneet tulokset ovat esimerkiksi sellaiset, että suojausinstrumentista johtuva tappio on 120 CU ja käteisinstrumentista johtuva voitto 100 CU, kumoamista voidaan mitata suhdeluvulla 120/100, joka on 120 prosenttia, tai suhdeluvulla 100/120, joka on 83 prosenttia. Tässä esimerkissä yhteisö päättelee suojauksen olevan erittäin tehokas, jos suojaus täyttää kohdan (a) mukaisen ehdon.

AG106 Tehokkuus arvioidaan vähintäänkin yhteisön laatiessa vuosi- tai osavuositilinpäätöksen.

AG107 Tässä standardissa ei määrätä tiettyä menetelmää suojauksen tehokkuuden arviointiin. Menetelmä, jota yhteisö käyttää suojauksen tehokkuuden arviointiin, riippuu sen riskienhallintastrategiasta. Jos yhteisön riskienhallintastrategiana on esimerkiksi suojausinstrumentin määrän tarkistaminen säännöllisesti suojattavan position muutoksia vastaavasti, yhteisön tarvitsee osoittaa vain suojausinstrumentin määrän seuraavaan tarkistamispäivään ulottuvalta ajanjaksolta, että suojauksen odotetaan olevan erittäin tehokas. Joskus yhteisö soveltaa eri menetelmiä erityyppisiin suojauksiin. Yhteisön suojausstrategiaa koskeva dokumentaatio kattaa tehokkuuden arvioimiseen käytettävät menettelytavat. Näissä menettelytavoissa todetaan, kattaako arviointi koko suojausinstrumentista johtuvan voiton tai tappion vai jätetäänkö instrumentin aika-arvo ulkopuolelle.

AG107A […].

▼B

AG108 Jos suojausinstrumentin ja suojattavan omaisuuserän, velan, kiinteäehtoisen sitoumuksen tai erittäin todennäköisen ennakoidun liiketoimen keskeiset ehdot ovat samat, suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon ja rahavirtojen muutokset saattavat todennäköisesti kumota toisensa kokonaan sekä suojauksen alkaessa että sen jälkeen. Esimerkiksi koronvaihtosopimus on todennäköisesti tehokkaasti suojaava, jos nimellismäärä ja pääoma, ehdot, uudelleenhinnoittelupäivät, korko- ja pääomamaksujen saamis- ja suorittamispäivät sekä korkojen määrittämisperusteet ovat samat suojausinstrumentilla ja suojauskohteella. Lisäksi erittäin todennäköisen ennakoidun hyödykeoston suojaaminen termiinisopimuksella on todennäköisesti erittäin tehokasta, jos:

a) termiinisopimus koskee saman hyödykkeen saman määrän ostamista samaan aikaan ja samassa paikassa kuin suojattava ennakoitu ostotapahtuma;

b) termiinisopimuksen käypä arvo suojausta aloitettaessa on nolla; ja

c) joko termiinisopimuksen diskonton tai preemion muutos jätetään ulkopuolelle tehokkuutta arvioitaessa ja kirjataan tulosvaikutteisesti tai erittäin todennäköisestä ennakoidusta liiketoimesta johtuvien odotettavissa olevien rahavirtojen muutos perustuu hyödykkeen termiinihintaan.

AG109 Joskus suojausinstrumentti kumoaa vain osan suojattavasta riskistä. Suojaus ei olisi täysin tehokas esimerkiksi, jos suojausinstrumentti ja suojauskohde ilmaistaan eri valuutoissa, joiden kurssit eivät liiku samansuuntaisesti. Suojautuminen korkoriskiltä johdannaista käyttäen ei myöskään olisi täysin tehokasta, jos osa johdannaisen käyvän arvon muutoksesta johtuu vastapuolen luottoriskistä.

AG110 Täyttääkseen suojauslaskennan soveltamisedellytykset suojauksen täytyy liittyä tiettyyn yksilöityyn ja määritettyyn riskiin eikä pelkästään yhteisön yleisiin liiketoiminnan riskeihin, ja sen pitää viime kädessä vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon. Suojautuminen aineellisen omaisuuserän vanhentumisriskiltä tai riskiltä, että valtio pakkolunastaa omaisuuden, ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä; tehokkuutta ei pystytä mittaamaan, koska nämä riskit eivät ole määritettävissä luotettavasti.

▼M15

AG110A Kappaleen 74(a) mukaan yhteisö saa erottaa optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon ja määrittää suojausinstrumentiksi vain optiosopimuksen perusarvon muutoksen. Tällainen määrittäminen saattaa johtaa suojaussuhteeseen, joka on täydellisen tehokas, koska se saa aikaan toisensa kumoavat muutokset ennakoidun liiketoimen suojatusta yksisuuntaisesta riskistä johtuvissa rahavirroissa, jos ennakoidun liiketoimen ja suojausinstrumentin keskeiset ehdot ovat samat.

▼M15

AG110B Jos yhteisö määrittää ennakoidusta liiketoimesta aiheutuvalta yksisuuntaiselta riskiltä suojauduttaessa suojausinstrumentiksi ostetun option kokonaisuudessaan, suojaussuhde ei ole täydellisen tehokas. Tämä johtuu siitä, että optiosta maksettu preemio sisältää aika-arvoa ja, kuten kappaleessa AG99BA todetaan, suojattavaksi määritetty yksisuuntainen riski ei sisällä option aika-arvoa. Tästä syystä optiosta maksetun preemion aika-arvoon liittyvät rahavirrat eivät tässä tilanteessa kumoa suojattavaksi määritettyyn riskiin liittyviä rahavirtoja.

▼B

AG111 Kun kyseessä on korkoriski, suojauksen tehokkuus voidaan arvioida laatimalla rahoitusvarojen ja -velkojen maturiteettitaulukko, joka osoittaa korkoriskille alttiina olevan nettomäärän kullakin ajanjaksolla, edellyttäen, että tämä korkoriskille alttiina oleva nettomäärä on yhdistettävissä nettoposition muodostavaan määrättyyn omaisuuserään tai velkaan (tai määrättyyn varojen tai velkojen ryhmään tai niiden määrättyyn osaan), ja suojauksen tehokkuutta arvioidaan tämän omaisuuserän tai velan perusteella.

AG112 Suojauksen tehokkuutta arvioidessaan yhteisö ottaa yleensä huomioon rahan aika-arvon. Suojauskohteen kiinteän koron ei tarvitse tarkalleen vastata käyvän arvon suojaukseksi määritetyn koronvaihtosopimuksen kiinteää korkoa. Myöskään korollisen omaisuuserän tai velan vaihtuvan koron ei tarvitse olla sama kuin rahavirran suojaukseksi määritetyn koronvaihtosopimuksen vaihtuva korko. Swap-sopimuksen käypä arvo muodostuu sen nettosuorituksista. Swap-sopimuksen kiinteää ja vaihtuvaa korkoa voidaan muuttaa ilman, että sillä on vaikutusta nettosuoritukseen, jos molempia korkoja muutetaan saman verran.

AG113 Jos yhteisö ei täytä suojauksen tehokkuutta koskevia vaatimuksia, yhteisö lopettaa suojauslaskennan soveltamisen viimeisenä sellaisena päivänä, jona suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten noudattaminen on näytetty toteen. Jos yhteisö kuitenkin yksilöi sen tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen, joka on aiheuttanut sen, että suojaussuhde ei enää täytä tehokkuusvaatimuksia, ja osoittaa suojauksen olleen tehokas ennen kuin kyseinen tapahtuma tai olosuhteiden muutos on toteutunut, yhteisö lopettaa suojauslaskennan soveltamisen tämän tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen toteutumisajankohtana.

Käyvän arvon suojauslaskenta korkoriskin portfoliosuojauksessa

AG114 Kun kyseessä on rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun käyvän arvon suojaaminen korkoriskiltä, yhteisö täyttää tämä standardin mukaiset vaatimukset, jos se noudattaa kohdissa (a)–(i) ja kappaleissa AG115–AG132 kuvattuja menettelyjä.

a) Osana riskienhallintaprosessiaan yhteisö yksilöi niistä eristä muodostuvan salkun, joiden aiheuttamalta korkoriskiltä se haluaa suojautua. Salkku voi koostua pelkästään varoista, pelkästään veloista tai sekä varoista että veloista. Yhteisö voi yksilöidä kaksi tai useampia salkkuja (yhteisö voi esimerkiksi ryhmitellä myytävissä olevat omaisuuserät erilliseksi salkuksi), jolloin se soveltaa alla olevaa ohjeistusta kuhunkin salkkuun erikseen.

▼B

b) Yhteisö ryhmittelee salkun uudelleenhinnoittelujaksoihin odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien eikä sopimukseen perustuvien päivien perusteella. Ryhmittely uudelleenhinnoittelujaksoihin voidaan toteuttaa usealla eri tavalla, esimerkiksi kohdistamalla rahavirrat niille ajanjaksoille, joilla niiden odotetaan toteutuvan, tai kohdistamalla nimellispääomamäärät kaikille ajanjaksoille sen mukaan, milloin uudelleenhinnoittelun odotetaan tapahtuvan.

c) Tämän ryhmittelyn perusteella yhteisö tekee päätöksen siitä määrästä, jonka se haluaa suojata. Yhteisö määrittää yksilöidystä salkusta suojauskohteeksi varojen tai velkojen määrän (mutta ei nettomäärää), joka vastaa sitä määrää, jonka se haluaa määrittää suojauskohteeksi. [...]

d) Yhteisö määrittää korkoriskin, jolta se suojautuu. Tämä riski voi olla jokin osuus kunkin suojattavaan positioon sisältyvän erän korkoriskistä, esimerkiksi vertailukorko (kuten LIBOR).

e) Yhteisö määrittää kullekin uudelleenhinnoittelujaksolle yhden tai useamman suojausinstrumentin.

f) Yhteisö arvioi suojausta aloitettaessa ja myöhemmillä kausilla kohdissa (c)–(e) tehtyjä määrityksiä käyttäen, odotetaanko suojauksen olevan erittäin tehokas ajanjaksolla, jolle suojaus on määritetty.

g) Yhteisö määrittää määräajoin suojauskohteen (määritetty kohdassa (c)) käyvän arvon muutoksen, joka johtuu suojattavasta riskistä (määritetty kohdassa (d)). [...] Edellyttäen, että suojauksen on todettu tosiaan olleen erittäin tehokas, kun sitä arvioidaan käyttäen yhteisön dokumentoitua tehokkuudenarviointimenetelmää, yhteisö kirjaa suojauskohteen käyvän arvon muutoksen tulosvaikutteisesti voitoksi tai tappioksi sekä yhdeksi tai kahdeksi eräksi taseeseen kappaleessa 89A kuvatulla tavalla. Käyvän arvon muutosta ei tarvitse kohdistaa yksittäisille varoille tai veloille.

h) Yhteisö määrittää suojausinstrumentin tai suojausinstrumenttien (määritetty kohdassa (e)) käyvän arvon muutoksen ja kirjaa sen tulosvaikutteisesti voitoksi tai tappioksi. Suojausinstrumentin tai -instrumenttien käypä arvo merkitään taseeseen omaisuuseräksi tai velaksi.

i) Mahdollinen tehottomuus ([1]) kirjataan tulosvaikutteisesti, ja se on kohdassa (g) tarkoitetun käyvän arvon muutoksen ja kohdassa (h) tarkoitetun käyvän arvon muutoksen välinen erotus.

AG115 Tätä lähestymistapaa kuvataan tarkemmin jäljempänä. Tätä lähestymistapaa sovelletaan vain suojauduttaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamaan salkkuun liittyvältä korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa.

AG116 Kappaleessa AG114(a) yksilöity salkku voi muodostua varoista sekä veloista. Vaihtoehtoisesti se voi olla vain varoja tai vain velkoja käsittävä salkku. Salkun avulla määritetään se varojen tai velkojen määrä, jonka yhteisö haluaa suojata. Salkkua itseään ei kuitenkaan määritetä suojauskohteeksi.

([1]) Tässä yhteydessä sovelletaan samoja olennaisuutta koskevia näkökohtia kuin kaikkialla IFRS-standardeissa.

▼B

AG117 Kappaletta AG114(b) soveltaessaan yhteisö määrittää erän odotettavissa olevaksi uudelleenhinnoittelupäiväksi sen ajankohdan, jolloin sen odotetaan erääntyvän, tai sitä aikaisemman ajankohdan, jolloin se uudelleenhinnoitellaan markkinahintoja vastaavaksi. Odotettavissa olevat uudelleenhinnoittelupäivät arvioidaan suojausta aloitettaessa ja koko suojauksen kestoaikana perustuen toteutumatietoihin ja muuhun käytettävissä olevaan informaatioon, joka käsittää tiedot ja odotukset ennen eräpäivää maksettavista osuuksista, koroista ja näiden keskinäisestä vaikutuksesta. Sellaiset yhteisöt, joilla ei ole yhteisökohtaisia toteutumatietoja tai joiden kokemus on riittämätöntä, käyttävät vertailukelpoisten rahoitusinstrumenttien kehityksestä saatavaa vertaisryhmätietoa. Näitä arvioita tarkistetaan määräajoin ja niitä päivitetään toteutumatietojen valossa. Jos kyseessä on ennen eräpäivää maksettavissa oleva kiinteäkorkoinen erä, odotettavissa oleva uudelleenhinnoittelupäivä on se päivä, jona erän odotetaan tulevan maksetuksi ennen eräpäivää, ellei sitä uudelleenhinnoitella markkinahintoja vastaavaksi tätä aikaisemmin. Jos kyseessä on samankaltaisten erien muodostama ryhmä, kohdistaminen odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien mukaisiin ajanjaksoihin voidaan toteuttaa kohdistamalla kuhunkin ajanjaksoon yksittäisten erien sijaan prosenttiosuus ryhmästä. Yhteisö voi käyttää tällaiseen kohdistamiseen muitakin metodiikkoja. Se voi käyttää esimerkiksi ennen eräpäivää tapahtuvien maksujen osuutta kuvaavaa kerrointa kohdistaessaan pääomamäärältään alenevia lainoja eri ajanjaksoihin odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien perusteella. Tällaiseen kohdistamiseen käytettävän metodiikan on kuitenkin oltava yhdenmukainen yhteisön riskienhallinnassa käyttämien menetelmien ja riskienhallinnan tavoitteiden kanssa.

AG118 Esimerkki kappaleessa AG114(a) kuvatusta määrittämisestä: jos yhteisö arvioi sillä olevan tiettynä uudelleenhinnoittelujaksona kiinteäkorkoisia varoja 100 CU ja kiinteäkorkoisia velkoja 80 CU ja se päättää suojata koko nettoposition 20 CU, se määrittää suojauskohteeksi varoja 20 CU (osa varoista). ([1]) Määritetty kohde ilmaistaan ”rahamääränä” (esimerkiksi dollari-, euro-, punta- tai randimääränä) eikä yksittäisinä omaisuuserinä. Tästä seuraa, että kaikkien varojen (tai velkojen), joista suojattava määrä koostuu — toisin sanoen edellä olevassa esimerkissä kaikkien varojen 100 CU — on oltava: eriä, joiden käypä arvo muuttuu suojattavana olevan koron muutosten mukaisesti. [...]

AG119 Yhteisö täyttää myös muut kappaleen 88(a) mukaiset suojauksen määrittämistä ja dokumentointia koskevat vaatimukset. Kun kyseessä on korkoriskin portfoliosuojaus, tässä määrityksessä ja dokumentaatiossa täsmennetään yhteisön noudattamat menettelytavat koskien kaikkia niitä muuttujia, joita käytetään suojattavan määrän yksilöimiseen, sekä se, miten tehokkuus mitataan, kuten esimerkiksi:

a) mitkä varat ja velat sisällytetään portfoliosuojaukseen ja mitä perustetta käyttäen ne poistetaan salkusta.

b) miten yhteisö arvioi uudelleenhinnoittelupäivät, mukaan lukien millä korko-oletuksilla ennen eräpäivää maksettavat osuudet on arvioitu ja perusteet, joilla näitä arvioita muutetaan. Samaa menetelmää käytetään sekä alkuperäisissä arvioissa, jotka tehdään kun omaisuuserä tai velka sisällytetään suojattavaan salkkuun, että myöhemmin tarkistettaessa näitä arvioita.

([1]) Tämän standardin mukaan yhteisö saa määrittää suojauskohteeksi minkä tahansa määrän käytettävissä olevia, ehdot täyttäviä varoja tai velkoja, tässä esimerkissä siis 0 CU:n ja 100 CU:n välillä olevan määrän varoja.

▼B

c) uudelleenhinnoittelujaksojen lukumäärä ja kestoaika.

d) miten usein yhteisö mittaa tehokkuutta. [...]

e) yhteisön käyttämä metodiikka niiden varojen tai velkojen määrän selvittämiseksi, joka määritetään suojauskohteeksi. [...]

f) [...] testaako yhteisö tehokkuutta kultakin uudelleenhinnoittelujaksolta erikseen, kaikilta jaksoilta yhteensä vai käyttääkö se jotain näiden kahden yhdistelmää.

Suojaussuhteen määrittämisessä ja dokumentoinnissa täsmennettyjen menettelytapojen on oltava yhdenmukaisia yhteisön riskienhallinnassa käyttämien menetelmien ja riskien hallinnan tavoitteiden kanssa. Menettelytapoja ei saa mielivaltaisesti muuttaa. Muutosten täytyy olla perusteltavissa markkinaolosuhteiden tai muiden muuttujien muutoksilla, ja niiden on perustuttava yhteisön riskienhallinnassa käyttämiin menetelmiin ja riskien hallinnan tavoitteisiin sekä oltava näiden kanssa yhdenmukaisia.

AG120 Kappaleessa AG114(e) tarkoitettu suojausinstrumentti voi olla yksittäinen johdannainen tai sellaisten johdannaisten muodostama salkku, joita kaikkia koskee kappaleessa AG114(d) määritettävä suojattava korkoriski (esimerkiksi sellaisten koronvaihtosopimusten muodostama salkku, joista kaikki ovat alttiina LIBORiin liittyvälle riskille). Tällainen johdannaissalkku saattaa sisältää toisiaan kumoavia riskipositioita. Se ei kuitenkaan saa sisältää asetettuja optioita eikä nettomääräisiä asetettuja optioita, koska tämä standardi ([1]) ei salli tällaisten optioiden määrittämistä suojausinstrumenteiksi (paitsi milloin asetettu optio määritetään kumoamaan ostettua optiota). Jos suojausinstrumentti suojaa kappaleessa AG114(c) suojauskohteeksi määritettyä määrää useamman kuin yhden uudelleenhinnoittelujakson aikana, se kohdistetaan kaikille niille ajanjaksoille, joita se suojaa. Koko suojausinstrumentti on kuitenkin kohdistettava näille uudelleenhinnoittelujaksoille, koska tämä standardi ([2]) ei salli suojaussuhteen määrittämistä vain osalle sitä ajanjaksoa, jolla suojausinstrumentti on voimassa.

AG121 Kun yhteisö määrittää ennen eräpäivää maksettavissa olevan erän käyvän arvon muutoksen kappaleen AG114(g) mukaisesti, korkokannan muutos vaikuttaa ennen eräpäivää maksettavissa olevan erän käypään arvoon kahdella eri tavalla: se vaikuttaa sopimuksen mukaisten rahavirtojen käypään arvoon sekä ennen eräpäivää maksettavissa olevaan erään sisältyvän, ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan option käypään arvoon. Standardin kappaleen 81 mukaan yhteisö saa määrittää suojauskohteeksi osan rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tai rahoitusvelasta, jota koskee yhteinen riski, edellyttäen että tehokkuus on mitattavissa. [...]

AG122 Tässä standardissa ei määrätä menetelmää, jota käyttäen määritetään kappaleessa AG114(g) tarkoitettu määrä, siis suojattavasta riskistä johtuva muutos suojauskohteen käyvässä arvossa. [...] Ei ole asianmukaista olettaa, että suojauskohteen käyvän arvon muutokset vastaavat suojausinstrumentin arvon muutoksia.

([1]) ks. kappaleet 77 ja AG94
([2]) ks. kappale 75

▼B

AG123 Kappale 89A edellyttää, että jos tietyn uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on omaisuuserä, sen arvon muutos esitetään erillisenä varoihin kuuluvana eränä. Toisaalta jos tietyn uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on velka, sen arvon muutos esitetään erillisenä velkoihin kuuluvana eränä. Nämä ovat kappaleessa AG114(g) tarkoitettuja erillisiä eriä. Erillistä kohdistamista yksittäisille varoille (tai veloille) ei vaadita.

AG124 Kappaleessa AG114(i) todetaan syntyvän tehottomuutta siltä osin kuin suojattavasta riskistä johtuva suojauskohteen käyvän arvon muutos poikkeaa suojaavan johdannaisen käyvän arvon muutoksesta. Tällainen ero voi johtua useista eri syistä, esimerkiksi:

a) […];

b) suojattavaan salkkuun kuuluvien erien arvo on alentunut tai ne on kirjattu pois taseesta;

c) siitä, että suojausinstrumentin ja suojauskohteen maksupäivät eroavat; ja

d) muista syistä. [...]

Tällainen tehottomuus ([1]) on yksilöitävä ja kirjattava tulosvaikutteisesti.

AG125 Yleensä suojauksen tehokkuus paranee:

a) jos yhteisö kohdistaa ennen eräpäivää tapahtuvaan maksamiseen liittyviltä ominaisuuksiltaan eroavia eriä siten, että erilaiset käytännöt ennen eräpäivää tapahtuvan maksamisen suhteen otetaan huomioon.

b) kun salkkuun kuuluvien erien lukumäärä on suurempi. Kun salkkuun sisältyy vain muutamia eriä, suhteellisen suuri tehottomuus on todennäköistä, jos yksikin eristä maksetaan takaisin odotettua aikaisemmin tai myöhemmin. Toisaalta kun salkku sisältää useita eriä, ennen eräpäivää tapahtuvaa maksamista koskeva käyttäytyminen kyetään ennustamaan tarkemmin.

c) kun käytettävät uudelleenhinnoittelujaksot ovat lyhyempiä (esimerkiksi kuukauden uudelleenhinnoittelujakso verrattuna kolmen kuukauden uudelleenhinnoittelujaksoon). Lyhyemmät uudelleenhinnoittelujaksot vähentävät suojauskohteen ja suojausinstrumentin uudelleenhinnoittelupäivien ja maksupäivien eriaikaisuuden (uudelleenhinnoittelujakson sisällä) vaikutusta.

d) mitä useammin suojausinstrumentin määrää oikaistaan vastaamaan suojauskohteen muutoksia (esimerkiksi ennen eräpäivää tapahtuvia maksuja koskevien odotusten muutosten vuoksi).

AG126 Yhteisö testaa tehokkuutta määräajoin. [...]

([1]) Tässä pätevät samat olennaisuutta koskevat näkökohdat kuin muualla IFRS-standardeissa.

▼B

AG127 Tehokkuutta mitatessaan yhteisö erottaa olemassa olevien omaisuuserien (tai velkojen) arvioitujen uudelleenhinnoittelupäivien muutokset ja uusien omaisuuserien (tai velkojen) syntymisen toisistaan, ja vain ensiksi mainittu aiheuttaa tehottomuutta. [...] Kun tehottomuus on kirjattu edellä kuvatulla tavalla, yhteisö tekee uuden arvion kunkin uudelleenhinnoittelujakson kokonaisvaroista (tai -veloista) mukaan lukien uudet varat (tai velat), jotka ovat syntyneet viimeisimmän tehokkuustestauksen jälkeen, ja määrittää suojauskohteeksi uuden määrän ja suojattavaksi osuudeksi uuden prosenttimäärän. [...]

AG128 Johonkin uudelleenhinnoittelujaksoon alun perin sijoitetut erät saatetaan kirjata pois taseesta odotettua aikaisemmasta ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta johtuen tai arvonalentumisen tai myynnin aiheuttamasta poistamisesta johtuen. Kun näin tapahtuu, kappaleessa AG114(g) tarkoitettuun erilliseen erään sisällytetty käyvän arvon muutoksen määrä, joka liittyy taseesta pois kirjattuun erään, on poistettava taseesta ja sisällytettävä voittoon tai tappioon, joka syntyy kyseisen erän kirjaamisesta pois taseesta. Tällöin on välttämätöntä tietää, mihin uudelleenhinnoittelujaksoon taseesta pois kirjattu erä oli sijoitettu, koska tämä määrää, mistä uudelleenhinnoittelujaksosta (tai jaksoista) se poistetaan, ja näin ollen se määrää sen määrän, joka poistetaan kappaleessa AG114(g) tarkoitetusta erillisestä erästä. Kun erä kirjataan pois taseesta, se poistetaan siitä ajanjaksosta, johon se kuuluu, jos tämä pystytään määrittämään. Jos tätä ei pystytä määrittämään, erä poistetaan aikaisimmasta ajanjaksosta siinä tapauksessa, että taseesta pois kirjaaminen johtuu siitä, että ennen eräpäivää tapahtuneet maksut ovat olleet odotettua suuremmat, tai se kohdistetaan kaikille taseesta pois kirjatun erän sisältäville ajanjaksoille systemaattisella ja järkevällä perusteella siinä tapauksessa, että erä on myyty tai sen arvo on alentunut.

AG129 Lisäksi tiettyyn ajanjaksoon liittyvä määrä, jota ei ole kirjattu pois taseesta, kun ajanjakso päättyy, kirjataan tulosvaikutteisesti tuona ajankohtana (ks. kappale 89A). [...]

AG130 […]

AG131 Jos uudelleenhinnoittelujakson suojattava määrä vähenee ilman että siihen liittyviä varoja (tai velkoja) kirjataan pois taseesta, kappaleessa AG114(g) tarkoitettuun erilliseen erään sisältyvä määrä, joka liittyy vähennykseen, on jaksotettava kappaleen 92 mukaisesti.

AG132 Yhteisö saattaa haluta soveltaa kappaleiden AG114–AG131 mukaisia menettelytapoja portfoliosuojaukseen, jota on aiemmin käsitelty kirjanpidossa rahavirran suojauksena IAS 39:n mukaisesti. Tällainen yhteisö peruuttaisi aikaisemman rahavirran suojauksen määrityksen kappaleen 101(d) mukaisesti ja soveltaisi kyseisen kappaleen mukaisia vaatimuksia. Se myös määrittäisi suojauksen uudelleen käyvän arvon suojaukseksi ja käyttäisi kappaleissa AG114–AG131 kuvattua lähestymistapaa ei-takautuvasti myöhemmillä tilikausilla.

▼B

SIIRTYMINEN (kappaleet 103–108b)

AG133 Yhteisö on saattanut määrittää ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen suojauskohteeksi 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alussa (tai vertailutietojen oikaisemiseksi aikaisemman vertailukauden alussa) suojauksessa, joka täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset tämän standardin (sellaisena kuin se on muutettuna kappaleen 80 viimeisellä virkkeellä) mukaisesti. Tällöin yhteisö voi käyttää kyseistä määritystä soveltaessaan suojauslaskentaa konsernitilinpäätöksessä 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta (tai aikaisemman vertailukauden alusta). Tässä tapauksessa yhteisön on myös sovellettava kappaleita AG99A ja AG99B 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta. Kappaleen 108B mukaisesti sen ei kuitenkaan tarvitse soveltaa kappaletta AG99B aikaisempien kausien vertailutietoihin.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 40

Sijoituskiinteistöt

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sijoituskiinteistöjen kirjanpitokäsittelystä ja siihen liittyvistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava sijoituskiinteistöjen kirjaamiseen ja arvostamiseen sekä sijoituskiinteistöistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

3. Tämä standardi koskee muun muassa kirjanpidossa rahoitusleasingsopimuksena käsiteltävällä sopimuksella vuokratun sijoituskiinteistön arvostamista vuokralle ottajan tilinpäätöksessä sekä muunlaisella sopimuksella vuokralle annetun sijoituskiinteistön arvostamista vuokralle antajan tilinpäätöksessä. Tässä standardissa ei käsitellä IAS 17:n *Vuokrasopimukset* kattamia aiheita, joita ovat esimerkiksi:

   a) vuokrasopimusten luokittelu rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin;

   b) sijoituskiinteistöistä saatavan vuokratuoton kirjaaminen (ks. myös IAS 18 *Tuotot*);

   c) muulla vuokrasopimuksella vuokratun kiinteistön arvostaminen vuokralle ottajan tilinpäätöksessä;

   d) rahoitusleasingsopimukseen tehdyn nettosijoituksen arvostaminen vuokralle antajan tilinpäätöksessä;

   e) myynti- ja takaisinvuokraussopimusten kirjanpitokäsittely; ja

   f) rahoitusleasingsopimuksia ja muita vuokrasopimuksia koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä.

4. Tämä standardi ei koske:

   a) maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä (ks. IAS 41 *Maatalous*); eikä

   b) mineraaleihin liittyviä oikeuksia ja mineraalivarantoja, kuten öljy, maakaasu ja muut vastaavanlaiset uusiutumattomat varannot.

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

   Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.

   Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.

   Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼B

Sijoituskiinteistö on kiinteistö (maa-alue tai rakennus — tai rakennuksen osa — tai molemmat), jota yhteisö (omistaja tai vuokralle ottaja rahoitusleasingsopimuksessa) pitää hallussaan pikemminkin hankkiakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua tai niitä molempia kuin:

a) käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen tai hallinnollisiin tarkoituksiin; taikka

b) myydäkseen sen tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Omassa käytössä oleva kiinteistö on kiinteistö, jota yhteisö (omistaja tai rahoitusleasingsopimuksessa vuokralle ottaja) käyttää tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.

6. Muulla vuokrasopimuksella vuokralle otettu kiinteistö saadaan luokitella sijoituskiinteistöksi ja käsitellä sellaisena kirjanpidossa siinä ja vain siinä tapauksessa, että kiinteistö muutoin vastaa sijoituskiinteistön määritelmää ja vuokralle ottaja soveltaa kirjattavaan omaisuuserään kappaleiden 33–55 mukaista käyvän arvon mallia. Tätä luokittelumahdollisuutta voidaan käyttää kiinteistökohtaisesti. Kaikkia sijoituskiinteistöiksi luokiteltuja kiinteistöjä on kuitenkin käsiteltävä kirjanpidossa käyvän arvon mallin mukaisesti, jos tämä luokitteluvaihtoehto on valittu yhdellekin tällaiselle muulla vuokrasopimuksella vuokralle otetulle kiinteistölle. Kun tämä luokitteluvaihtoehto on valittu, kaikki näin luokitellut vuokraoikeudet sisältyvät tietoihin, joiden esittämistä vaaditaan kappaleissa 74–78.

7. Sijoituskiinteistöä pidetään vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun tai näiden molempien hankkimiseksi. Näin ollen sijoituskiinteistö kerryttää rahavirtoja pitkälti yhteisön muista omaisuuseristä riippumatta. Tämä erottaa sijoituskiinteistön omassa käytössä olevasta kiinteistöstä. Tavaroiden valmistus tai palvelujen tuottaminen (tai kiinteistön käyttö hallinnollisiin tarkoituksiin) kerryttää rahavirtoja, jotka aiheutuvat kiinteistön lisäksi myös muista tuotantoprosessissa käytetyistä omaisuuseristä. Omassa käytössä oleviin kiinteistöihin sovelletaan IAS 16:ta *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*.

8. Esimerkkejä sijoituskiinteistöistä ovat:

a) maa-alue, jota pidetään pikemminkin pitkäaikaisen arvonnousun vuoksi kuin tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä myytäväksi tarkoitettuna.

b) maa-alue, jota pidetään toistaiseksi määrittelemätöntä vastaista käyttöä varten. (Jollei yhteisö ole päättänyt ottaa maa-aluetta omaan käyttöön tai myydä sitä tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä, yhteisön katsotaan pitävän kyseistä maa-aluetta omaisuuden arvonnousun takia.)

c) yhteisön omistama (tai rahoitusleasingsopimuksella vuokralle ottama) rakennus, joka on annettu vuokralle yhdellä tai useammalla muulla vuokrasopimuksella.

d) rakennus, joka on tyhjillään mutta joka on tarkoitus antaa vuokralle yhdellä tai useammalla muulla vuokrasopimuksella.

▼M8

e) kiinteistö, jota parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan käytettäväksi sijoituskiinteistönä tulevaisuudessa.

▼B

9. Esimerkkejä kiinteistöistä, jotka eivät ole sijoituskiinteistöjä ja näin ollen jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle:

a) kiinteistö, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa tai jota parhaillaan rakennetaan tai kunnostetaan tällaista myyntiä varten (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*), esimerkiksi kiinteistö, joka on hankittu yksinomaan lähitulevaisuudessa tapahtuvaa luovutusta taikka kunnostusta ja edelleenmyyntiä varten.

b) kiinteistö, jota rakennetaan tai kunnostetaan ulkopuolisten lukuun (ks. IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*).

c) omassa käytössä oleva kiinteistö (ks. IAS 16), joita ovat (muiden muassa) kiinteistö, joka on tarkoitus ottaa omaan käyttöön tulevaisuudessa, kiinteistö, joka on tarkoitus myöhemmin kunnostaa omaa käyttöä varten, henkilöstön käytössä olevat kiinteistö (riippumatta siitä, maksaako henkilöstö käypiä vuokria) ja omassa käytössä oleva, myyntiä odottava kiinteistö.

▼M8

_____

▼B

e) kiinteistöt, jotka on vuokrattu toiselle yhteisölle rahoitusleasingsopimuksella.

10. Joitakin kiinteistöjä käytetään osaksi vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun hankkimiseen ja osaksi tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin. Mikäli nämä osat pystyttäisiin myymään erikseen (tai antamaan erikseen vuokralle rahoitusleasingsopimuksella), yhteisö käsittelee kutakin osaa kirjanpidossa erikseen. Jos osat eivät olisi erikseen myytävissä, kiinteistö on sijoituskiinteistö vain, jos ainoastaan vähäistä osaa käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.

11. Joskus yhteisö tarjoaa hallitsemansa kiinteistön käyttäjille lisäpalveluja. Yhteisö käsittelee tällaista kiinteistöä sijoituskiinteistönä, jos kyseiset palvelut ovat merkityksetön osa kokonaisjärjestelyä. Esimerkkinä ovat toimistorakennuksen omistajan tarjoamat turvallisuus- ja huoltopalvelut rakennuksen vuokralaisille.

12. Toisinaan nämä tarjottavat palvelut ovat merkittäviä. Jos esimerkiksi yhteisö omistaa hotellin ja hoitaa sitä, asiakkaille tarjottavat palvelut ovat merkittävä osa kokonaisjärjestelyä. Omistajan hoitama hotelli on näin ollen pikemminkin omassa käytössä oleva kiinteistö kuin sijoituskiinteistö.

13. Saattaa olla vaikeaa ratkaista, ovatko lisäpalvelut niin merkittäviä, että kiinteistön ei voida katsoa olevan sijoituskiinteistö. Esimerkiksi hotellin omistaja siirtää joskus joitakin tehtäviä kolmansille osapuolille hallintopalvelusopimuksella. Tällaisten sopimusten ehdot vaihtelevat paljonkin. Toisessa ääripäässä omistajan asema saattaa tosiasiassa olla sama kuin passiivisen sijoittajan. Toisessa ääripäässä taas omistaja on ehkä yksinkertaisesti ulkoistanut päivittäistoimintoja ja on edelleen merkittävästi alttiina hotellin toimintojen kerryttämien rahavirtojen vaihtelulle.

14. Sen ratkaiseminen, voidaanko kiinteistön katsoa olevan sijoituskiinteistö, vaatii harkintaa. Yhteisö kehittää käyttämänsä arviointikriteerit siten, että se voi toteuttaa tätä harkintaa johdonmukaisesti sijoituskiinteistön määritelmän ja siihen liittyvän, kappaleissa 7–13 esitetyn ohjeistuksen mukaan. Kappaleen 75(c) mukaan yhteisön on esitettävä nämä kriteerit tilinpäätöksessä silloin, kun luokittelu on vaikeaa.

▼B

15. Joskus yhteisö omistaa kiinteistön, joka on vuokrattu sen emo- tai sisaryrityksen käyttöön. Kiinteistöä ei voida pitää sijoituskiinteistönä konsernitilinpäätöksessä, koska koko konsernin kannalta katsottuna kiinteistö on omassa käytössä. Kiinteistö on kuitenkin sen omistavan yhteisön kannalta sijoituskiinteistö, jos se vastaa kappaleessa 5 esitettyä määritelmää. Siksi vuokralle antaja käsittelee kiinteistöä omassa tilinpäätöksessään sijoituskiinteistönä.

KIRJAAMINEN

16. Sijoituskiinteistö on merkittävä omaisuuseräksi taseeseen silloin ja vain silloin, kun:

a) on todennäköistä, että sijoituskiinteistöön liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

b) sijoituskiinteistön hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

17. Yhteisö arvioi kaikkia sijoituskiinteistöistä johtuvia menoja näiden kirjaamiskriteerien mukaisesti niiden toteutuessa. Näitä menoja ovat sijoituskiinteistön alkuperäisestä hankinnasta johtuvat menot sekä menot, jotka ovat syntyneet sen jälkeen kiinteistöön tehdyistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai kiinteistön ylläpidosta.

18. Kappaleessa 16 esitetyn kirjausperiaatteen mukaan yhteisö ei sisällytä sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon tällaisen kiinteistön huoltomenoja. Sen sijaan tällaiset menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne toteutuvat. Huoltomenot ovat lähinnä henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla kiinteistön ”korjaukset ja kunnossapito”.

19. Osia sijoituskiinteistöstä on saatettu hankkia siten, että olemassa olevia osia on korvattu uusilla. Esimerkiksi sisäseinät on saatettu rakentaa alkuperäisten seinien tilalle. Kirjausperiaatteen mukaan yhteisö sisällyttää olemassa olevan sijoituskiinteistön osan uudistamisesta johtuvat menot sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon silloin, kun ne toteutuvat, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Uudella korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta tämän standardin taseesta pois kirjaamista koskevien määräysten mukaisesti.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA

20. Sijoituskiinteistö on alun perin arvostettava hankintamenoon. Transaktiomenot on sisällytettävä alkuperäiseen arvoon.

21. Ostetun sijoituskiinteistön hankintameno sisältää ostohinnan sekä hankinnasta välittömästi johtuvat menot. Välittömästi hankinnasta johtuvia menoja ovat esimerkiksi asiantuntijapalkkiot lainopillisista palveluista, varainsiirtoverot ja muut transaktiomenot.

▼M8

_____

▼B

23. Sijoituskiinteistön hankintamenoa eivät kasvata:

a) toiminnan käynnistämisestä johtuvat menot (elleivät ne ole tarpeen kiinteistön saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla),

▼B

b) toiminnan tappiot, jotka syntyvät ennen kuin kiinteistön käyttöaste saadaan suunnitellulle tasolle, tai

c) epätavallisen suuret ainehävikit, työsuorituksesta johtuvat menot tai muut kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta johtuvat menot.

24. Jos sijoituskiinteistöstä suoritettavaa maksua lykätään, sen hankintamenona käytetään vastaavaa käteishintaa. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle.

25. Vuokralle otetun ja sijoituskiinteistöksi luokitellun kiinteistön alkuperäinen hankintameno on määritettävä tavalla, joka IAS 17:n kappaleessa 20 määrätään rahoitusleasingkohteelle, toisin sanoen omaisuuserä on kirjattava määrään, joka vastaa kiinteistön käypää arvoa tai vähimmäisvuokrien nykyarvoa sen mukaan, kumpi niistä on pienempi. Vastaava määrä on kirjattava saman kappaleen mukaisesti velaksi.

26. Mahdollisia vuokrasopimukseen liittyviä palkkioita käsitellään tässä osana vähimmäisvuokria ja ne siis sisällytetään omaisuuserän hankintamenoon mutta ei velkaan. Jos vuokralle otettu kiinteistö luokitellaan sijoituskiinteistöksi, kirjanpidossa käsitellään käypään arvoon kyseistä vuokraoikeutta, ei sen kohteena olevaa kiinteistöä. Kiinteistöä koskevan vuokraoikeuden käyvän arvon määrittämistä ohjeistetaan käyvän arvon mallin yhteydessä kappaleissa 33–52. Tämä ohjeistus koskee käyvän arvon määrittämistä myös silloin, kun kyseistä arvoa käytetään hankintamenona alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa.

27. Yksi tai useampia sijoituskiinteistöjä saatetaan hankkia siten, että vaihdossa annetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä tai monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen sijoituskiinteistön hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu omaisuuserä arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua omaisuuserää ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

28. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihdolla on kaupallista merkitystä, jos:

a) vastaanotettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumus (riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta; tai

b) yhteisön toiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena; ja

c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

Ratkaistaessa, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan toiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä, ilman että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

▼B

29. Jos omaisuuserälle ei ole olemassa vertailukelpoisia markkinatapahtumia, sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) käypää arvoa koskevat järkevät arviot eivät vaihtele merkittävästi vaihteluvälin sisällä tai (b) vaihteluvälille sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti määritettävissä ja käytettävissä käyvän arvon arvioimiseen. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun omaisuuserän hankintamenon määrittämiseen, paitsi milloin vastaanotetun omaisuuserän käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

Tilinpäätöksen laatimisperiaate

30. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen kappaleissa 32A ja 34 mainituin poikkeuksin joko kappaleissa 33–55 esitetty käyvän arvon malli tai kappaleessa 56 esitetty hankintamenomalli ja sovellettava valitsemaansa periaatetta kaikkiin sijoituskiinteistöihinsä.

▼M8

31. IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* määrätään, että tilinpäätöksen laatimisperiaatetta saadaan muuttaa vapaaehtoisesti vain, jos muutos johtaa siihen, että tilinpäätös antaa luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien tai olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin. On erittäin epätodennäköistä, että siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamenomalliin johtaisi merkityksellisempään esittämiseen.

▼B

32. Tämän standardin mukaan kaikkien yhteisöjen on määritettävä sijoituskiinteistöjen käypä arvo joko taseeseen merkittävän arvon määrittämistä varten (jos yhteisö käyttää käyvän arvon mallia) tai liitetietoja varten (jos se käyttää hankintamenomallia). On suositeltavaa, ei kuitenkaan vaadittua, että yhteisö määrittää sijoituskiinteistöjensä käyvän arvon sellaisen arvion perusteella, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyypiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvioitavana oleva sijoituskiinteistö.

32A Yhteisö saa:

(a) soveltaa joko käyvän arvon mallia tai hankintamenomallia kaikkiin sijoituskiinteistöihin, jotka liittyvät velkoihin, joiden tuotto on suoraan sidottu sellaisten nimettyjen omaisuuserien käypään arvoon tai tuottoihin, joihin kyseiset sijoituskiinteistöt sisältyvät; ja

(b) soveltaa kaikkiin muihin sijoituskiinteistöihin joko käyvän arvon mallia tai hankintamenomallia kohdan (a) mukaisesta valinnasta riippumatta.

32B Joillakin vakuutuksenantajilla ja muilla yhteisöillä on sisäinen kiinteistörahasto, jonka liikkeeseen laskemista laskennallisista osuuksista osa on sijoittajien hallussa sijoitussidonnaisten sopimusten perusteella ja loput yhteisön hallussa. Kappaleen 32A mukaan yhteisö ei saa arvostaa rahaston hallussa olevia kiinteistöjä osaksi hankintamenoon ja osaksi käypään arvoon.

▼B

32C Jos yhteisö päättää soveltaa eri malleja kappaleessa 32A kuvattuihin ryhmiin, sijoituskiinteistöjen myynnit eri mallien mukaan arvostettujen omaisuusryhmien välillä on kirjattava käypään arvoon ja kertynyt käyvän arvon muutos on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos sijoituskiinteistö näin ollen myydään ryhmästä, johon sovelletaan käyvän arvon mallia, ryhmään, johon sovelletaan hankintamenomallia, kiinteistön myyntipäivän käyvästä arvosta tulee sen oletushankintameno.

Käyvän arvon malli

33. Jos yhteisö valitsee käyvän arvon mallin, sen on arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käypään arvoon kappaleessa 53 kuvattuja tapauksia lukuun ottamatta.

34. Silloin, kun muulla vuokrasopimuksella vuokralle otettu kiinteistö luokitellaan sijoituskiinteistöksi kappaleen 6 mukaisesti, kappaleen 30 mukaista valinnaisuutta ei ole; on sovellettava käyvän arvon mallia.

35. Sijoituskiinteistön käyvän arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.

36. Sijoituskiinteistön käypä arvo on se hinta, johon kiinteistö voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä (ks. kappale 5). Käypää arvoa määritettäessä jätetään nimenomaisesti ottamatta huomioon sellainen hinta-arvio, jota parantavat tai huonontavat erityiset ehdot tai olosuhteet, kuten jonkun myynnin kanssa tekemisissä olevan osapuolen aikaansaamat epätavalliset rahoitus-, myynti- ja takaisinvuokrausjärjestelyt, vastikkeet tai hyvitykset.

37. Yhteisö määrittää käyvän arvon vähentämättä mahdollisia transaktiomenoja, joita sille syntyisi myynnin tai muun luovutuksen yhteydessä.

38. Sijoituskiinteistön käyvän arvon on kuvastettava ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ markkinaolosuhteita.

39. Käypä arvo on sidottu tiettyyn ajankohtaan. Koska markkinaolosuhteet saattavat muuttua, käypänä arvona esitetty arvo saattaa olla toiselta ajankohdalta arvioituna väärä tai epätarkoituksenmukainen. Käyvän arvon määritelmässä oletetaan myös, että vaihto tapahtuu samanaikaisesti ja myyntisopimus toimeenpannaan ilman hinnanmuutoksia, joita voisi tapahtua asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa, jos itse vaihtotapahtuma ja sen toteuttaminen eivät tapahdu samanaikaisesti.

40. Sijoituskiinteistön käypä arvo kuvastaa muun muassa voimassaoleviin vuokrasopimuksiin perustuvia vuokratuottoja sekä järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka kuvaavat sitä, millaiseksi asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat osapuolet otaksuisivat tulevaisuudessa tehtävien vuokrasopimusten mukaisen vuokratuoton tarkasteluhetken olosuhteiden valossa. Se kuvastaa vastaavasti myös lähteviä rahavirtoja (esimerkiksi maksettavia vuokria ja muita maksuja), jotka voisivat olla odotettavissa kiinteistöön liittyen. Jotkin näistä lähtevistä rahavirroista näkyvät taseessa velkana, kun taas toiset liittyvät lähteviin rahavirtoihin, jotka merkitään tilinpäätökseen vasta myöhemmin (esimerkiksi toistuvat maksut, kuten muuttuvat vuokrat).

▼B

41. Kappaleessa 25 määrätään perusteet vuokralle otetun kiinteistön hankintamenon alkuperäiselle kirjaamiselle. Kappaleen 33 mukaan vuokralle otettu kiinteistö on tarvittaessa arvostettava uudelleen käypään arvoon. Jos vuokrasopimus on neuvoteltu markkinavuokrien mukaiseksi, vuokralle otetun kiinteistön hankinta-ajankohdan käyvän arvon kaikilla odotetuilla vuokrilla vähennettynä (kirjattuihin velkoihin liittyvät mukaan luettuina) pitäisi olla nollan suuruinen. Tämä käypä arvo on sama riippumatta siitä, merkitäänkö vuokralle otettu omaisuuserä ja velka IAS 17:n kappaleen 20 mukaisesti kirjanpitoon käypään arvoon vai vähimmäisvuokrien nykyarvoon. Näin ollen vuokralle otetun omaisuuserän arvostuksen muuttamisen kappaleen 25 mukaisesta hankintamenosta kappaleen 33 mukaiseen käypään arvoon ei pitäisi johtaa voiton tai tappion syntymiseen, ellei käypiä arvoja ole määritetty eri aikoina. Näin voi tapahtua silloin, kun käyvän arvon mallin soveltamista koskeva valinta tehdään alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

42. Käyvän arvon määritelmässä viitataan ”asiaa tunteviin, liiketoimeen halukkaisiin osapuoliin”. ”Asiaa tuntevalla” tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että sekä liiketoimeen halukas ostaja että liiketoimeen halukas myyjä ovat kohtuullisesti perillä sijoituskiinteistön luonteesta ja piirteistä, sen toteutuneista ja mahdollisista käyttötarkoituksista sekä ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ markkinaolosuhteista. Liiketoimeen halukas ostaja on motivoitunut, mutta sillä ei ole ostopakkoa. Tämä ostaja ei ole yli-innokas eikä ole päättänyt ostaa mihin hintaan tahansa. Oletettu ostaja ei maksaisi enempää kuin asiaa tuntevista, liiketoimeen halukkaista ostajista ja myyjistä koostuvat markkinat vaatisivat.

43. Halukas myyjä ei ole yli-innokas eikä myy pakon edessä, ei ole valmis myymään mihin hintaan tahansa eikä tyytymään hintaan, jota ei pidetä kohtuullisena kyseisissä markkinaolosuhteissa. Halukas myyjä on motivoitunut myymään sijoituskiinteistön markkinoilla vallitsevin ehdoin parhaaseen saatavissa olevaan hintaan. Sijoituskiinteistön varsinaisen omistajan tosiasiallinen tilanne ei kuulu tähän tarkasteluun, koska halukas myyjä on mahdollinen omistaja (halukas myyjä ei esimerkiksi ottaisi huomioon sijoituskiinteistön tosiasiallista omistajaa koskevia nimenomaisia veroseuraamuksia).

44. Käyvän arvon määritelmässä viitataan toisistaan riippumattomien osapuolten väliseen liiketoimeen. Tällainen liiketoimi toteutuu sellaisten osapuolten välillä, joilla ei ole sellaista nimenomaista eikä erityistä suhdetta, jonka perusteella kauppahinnoista tulisi epätyypillisiä kyseisissä markkinaolosuhteissa. Liiketoimen oletetaan toteutuvan toisistaan riippumattomien osapuolten välillä, joista kukin toimii itsenäisesti.

45. Käypää arvoa osoittavat parhaiten hinnat, joita tarkasteluhetkellä maksetaan toimivilla markkinoilla kiinteistöistä, jotka ovat samankaltaisia ja vastaavat sijaintipaikaltaan ja kunnoltaan tarkasteltavana olevaa kiinteistöä ja joita koskevat vastaavanlaiset vuokra- ja muut sopimukset. Yhteisö selvittää huolellisesti, poikkeaako kyseessä oleva kiinteistö niistä luonteeltaan, sijainniltaan, kunnoltaan tai sitä koskevien vuokra- ja muiden sopimusten suhteen.

46. Jos tarkasteluhetkellä ei ole olemassa kappaleessa 45 kuvattuja toimivilla markkinoilla määräytyviä hintoja, yhteisö ottaa huomioon eri lähteistä saatavaa informaatiota, esimerkiksi:

a) luonteeltaan, kunnoltaan tai sijainniltaan poikkeavien (tai erilaisten vuokra- tai muiden sopimusten kohteena olevien) kiinteistöjen tarkasteluhetken hinnat toimivilla markkinoilla kyseisten erojen vaikutuksilla oikaistuna;

▼B

b) vastaavanlaisten kiinteistöjen viime aikoina toteutuneet hinnat vähemmän toimivilla markkinoilla oikaistuina sellaisten taloudellisen tilanteen muutosten vaikutuksilla, jotka ovat tapahtuneet kyseisillä hinnoilla tehtyjen kauppojen toteutumispäivän jälkeen; ja

c) vastaisia rahavirtoja koskeviin luotettaviin arvioihin perustuvat ennakoidut diskontatut rahavirrat, joiden tukena ovat voimassa olevien vuokra- ja muiden sopimusten ehdot ja (milloin mahdollista) ulkoinen näyttö, kuten esimerkiksi tarkasteluhetkellä vallitsevat markkinavuokrat samankaltaisista, sijainniltaan ja kunnoltaan vastaavista kiinteistöistä, ja jotka on laskettu käyttäen diskonttauskorkoja, jotka kuvastavat markkinoilla tarkasteluhetkellä vallitsevia arvioita rahavirtojen määrään ja ajankohtaan liittyvästä epävarmuudesta.

47. Joskus edellisessä kappaleessa luetellut tietolähteet saattavat tuottaa erilaisia tuloksia sijoituskiinteistön käyvästä arvosta. Yhteisö harkitsee näiden erojen syitä päästäkseen luotettavimpaan käypää arvoa koskevaan arvioon käypää arvoa koskevien järkevien arvioiden vaihteluvälillä.

▼M8

48. Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yhteisön hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, että käypiä arvoja koskevat järkevät arviot vaihtelevat niin paljon ja eri tulemien todennäköisyydet ovat niin vaikeasti arvioitavissa, ettei käypää arvoa koskeva yksittäinen arvio ole käyttökelpoinen. Tämä saattaa viitata siihen, ettei kiinteistön käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti (ks. kappale 53).

▼B

49. Käypä arvo poikkeaa IAS 36:ssa *Omaisuuserien arvon alentuminen* määritellystä käyttöarvosta. Käypä arvo kuvastaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien tietämystä ja arvioita. Käyttöarvo sitä vastoin kuvastaa yhteisön omia arvioita ja sellaisten tekijöiden vaikutuksia, jotka saattavat koskea nimenomaan kyseistä yhteisöä eivätkä ole sovellettavissa yhteisöihin yleensä. Käypä arvo ei kuvasta esimerkiksi mitään seuraavista tekijöistä enempää kuin sen verran, mitä asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden ostajien ja myyjien tiedossa yleisesti on:

a) lisäarvo, joka saadaan eri paikoissa sijaitsevista kiinteistöistä koostuvasta sijoitussalkusta;

b) kyseisen sijoituskiinteistön ja muiden omaisuuserien väliset synergiat;

c) lailliset oikeudet tai oikeudelliset rajoitteet, jotka koskevat nimenomaisesti vain senhetkistä omistajaa; eikä

d) verohyötyjä tai veroseuraamuksia, jotka koskevat nimenomaisesti senhetkistä omistajaa.

▼M8

50. Sijoituskiinteistön käyvän arvon mallin mukaista kirjanpitoarvoa määrittäessään yhteisö ei ota kahteen kertaan huomioon sellaisia varoja tai velkoja, jotka kirjataan erillisiksi omaisuuseriksi tai veloiksi. Esimerkiksi:

▼B

a) laitteistot, kuten esimerkiksi hissit tai ilmastointilaitteet, ovat usein kiinteä osa rakennusta ja sisällytetään yleensä sijoituskiinteistön käypään arvoon eikä niitä kirjata erikseen aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi.

▼B

b) jos toimisto on annettu vuokralle kalustettuna, kaluston käypä arvo sisältyy yleensä toimiston käypään arvoon, koska vuokratuotot liittyvät kalustettuun toimistoon. Kun kalusto sisältyy sijoituskiinteistön käypään arvoon, yhteisö ei kirjaa kyseistä kalustoa erilliseksi omaisuuseräksi.

c) sijoituskiinteistön käypä arvo ei sisällä etukäteen maksettua tai vielä saamatta olevaa vuokratuloa, joka perustuu muuhun vuokrasopimukseen, koska yhteisö kirjaa sitä koskevan saamisen tai velan erikseen.

▼M8

d) vuokralle otetun sijoituskiinteistön käypä arvo kuvastaa odotettuja rahavirtoja (mukaan lukien muuttuvat vuokrat, jotka odotetaan maksettavan). Jos siis kiinteistöstä saadusta arviosta on vähennetty kaikki odotettavissa olevat maksusuoritukset, on mahdollinen kirjattu leasingvelka lisättävä, jotta päästäisiin sijoituskiinteistön käyvän arvon mallin mukaiseen kirjanpitoarvoon.

▼B

51. Sijoituskiinteistön käyvässä arvossa ei oteta huomioon vastaisia investointeja, jotka parantavat kiinteistöä tai lisäävät sen arvoa, eikä siinä oteta huomioon tähän vastaiseen investointiin liittyvää vastaista hyötyä.

52. Joskus yhteisö ennakoi, että sen sijoituskiinteistöön liittyen suorittamien maksujen nykyarvo (muiden kuin kirjattuihin velkoihin liittyvien maksujen) tulee ylittämään vastaavien, sijoituskiinteistöön liittyen saatavien maksujen nykyarvon. Yhteisö soveltaa IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* ratkaistessaan, kirjaako se velan ja jos kirjaa, miten se määritetään.

Kun käyvän arvon luotettava määrittäminen ei ole mahdollista

▼M8

53. Lähtökohtaisesti oletetaan, että yhteisö pystyy jatkuvasti määrittämään sijoituskiinteistön käyvän arvon luotettavasti, mutta tämä olettamus on kumottavissa. Poikkeuksellisissa tapauksissa on kuitenkin jo yhteisön hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, ettei sijoituskiinteistön käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti. Näin on silloin ja vain silloin, kun vertailukelpoisia kauppoja toteutuu markkinoilla harvoin ja muita käypää arvoa koskevia arvioita (esimerkiksi diskontattuihin rahavirtaennusteisiin perustuvia) ei ole saatavissa. Jos yhteisö toteaa, ettei rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käypä arvo ole luotettavasti määritettävissä, mutta odottaa kiinteistön käyvän arvon olevan luotettavasti määritettävissä rakennustyön valmistuessa, sen on arvostettava kyseinen rakenteilla oleva sijoituskiinteistö hankintamenoon, kunnes joko sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä tai rakennustyö valmistuu (sen mukaan kumpi toteutuu aikaisemmin). Jos yhteisö toteaa, ettei sijoituskiinteistön (muun kuin rakenteilla olevan sijoituskiinteistön) käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti, yhteisön on arvostettava kyseinen sijoituskiinteistö IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen. Sijoituskiinteistön jäännösarvo on oletettava nollan suuruiseksi. Yhteisön on sovellettava IAS 16:ta sijoituskiinteistön luovutukseen asti.

▼M8

53A. Kun yhteisö pystyy määrittämään aiemmin hankintamenoon arvostetun rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käyvän arvon luotettavasti, sen on arvostettava kyseinen kiinteistö käypään arvoon. Kun kyseisen kiinteistön rakennustyö valmistuu, käyvän arvon oletetaan olevan luotettavasti määritettävissä. Jos näin ei ole, kiinteistöä on kappaleen 53 mukaisesti käsiteltävä IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen.

53B. Oletus, että rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käypä aro on luotettavasti määritettävissä, voidaan kumota vain alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa. Jos yhteisö on arvostanut rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käypään arvoon, se ei saa todeta, ettei valmistuneen sijoituskiinteistön käypä arvo ole luotettavasti määritettävissä.

54. Niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yhteisön on kappaleessa 53 esitetyistä syistä johtuen pakko arvostaa jokin sijoituskiinteistö IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, se arvostaa kaikki muut sijoituskiinteistönsä, rakenteilla olevat mukaan lukien, käypään arvoon. Vaikka yhteisö saattaa tällaisissa tapauksissa soveltaa hankintamenomallia yhteen sijoituskiinteistöön, sen on edelleen käsiteltävä kaikkia muita kiinteistöjä käyvän arvon mallin mukaisesti.

▼B

55. Jos yhteisö on aiemmin arvostanut sijoituskiinteistön käypään arvoon, sen on jatkettava käypään arvoon arvostamista kiinteistön luovutukseen saakka (tai siihen asti, kun kiinteistö otetaan omaan käyttöön tai yhteisö alkaa kunnostaa kiinteistöä tavanomaisessa liiketoiminnassa myytäväksi), vaikka markkinoilla toteutuisi vertailukelpoisia kauppoja entistä harvemmin tai markkinahintojen saaminen vaikeutuisi.

Hankintamenomalli

56. Jos yhteisö valitsee hankintamenomallin, sen on arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tätä mallia koskevien IAS 16:n sisältämien vaatimusten mukaisesti lukuun ottamatta kiinteistöjä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti. Sijoituskiinteistöt, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) on arvostettava IFRS 5:n mukaisesti.

SIIRROT

▼M8

57. Siirtoja toisista varojen ryhmistä sijoituskiinteistöihin tai sijoituskiinteistöistä toisiin ryhmiin on tehtävä silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa:

▼B

a) oman käytön alkaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi;

b) myyntiä varten tehtävän kunnostuksen aloittaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö vaihto-omaisuudeksi;

▼M8

c) oman käytön loppuminen siirrettäessä omassa käytössä ollut kiinteistö sijoituskiinteistöksi; tai

▼M8

d) toisen osapuolen kanssa tehdyn muun vuokrasopimuksen voimaantulo siirrettäessä vuokrattu kiinteistö vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi.

———————

▼B

58. Kappaleen 57(b) mukaan yhteisön on siirrettävä kiinteistö sijoituskiinteistöistä vaihto-omaisuudeksi silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa myyntiä varten tehtävän kunnostustyön aloittaminen. Kun yhteisö päättää luovuttaa sijoituskiinteistön ilman kunnostamista, se jatkaa kiinteistön käsittelemistä sijoituskiinteistönä siihen asti kunnes se kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen) eikä sitä käsitellä vaihto-omaisuutena. Samoin, jos yhteisö alkaa kunnostaa olemassa olevaa sijoituskiinteistöä jatkaakseen sen käyttöä sijoituskiinteistönä myös tulevaisuudessa, kiinteistö pysyy sijoituskiinteistönä eikä sitä siirretä omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi kunnostustyön ajaksi.

59. Kappaleet 60–65 koskevat kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyviä kysymyksiä, joita tulee esiin, kun yhteisö soveltaa sijoituskiinteistöihin käyvän arvon mallia. Yhteisön käyttäessä hankintamenomallia sijoituskiinteistöjen, omassa käytössä olevien kiinteistöjen ja vaihto-omaisuuden väliset siirrot eivät muuta siirretyn kiinteistön kirjanpitoarvoa, eivätkä ne myöskään muuta kyseisen kiinteistön arvostamiseen tarvittavaa tai liitetietona ilmoitettavaa hankintamenoa.

60. Jos käypään arvoon taseeseen merkitty sijoituskiinteistö siirretään omaan käyttöön tai vaihto-omaisuudeksi, IAS 16:n tai IAS 2:n mukaisessa kirjanpitokäsittelyssä on käytettävä kiinteistön oletushankintamenona sen käypää arvoa päivänä, jona käyttötarkoitus muuttuu.

61. Jos omassa käytössä olevasta kiinteistöstä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö, yhteisön on sovellettava IAS 16:ta siihen päivään asti, jona käyttötarkoitus muuttuu. Yhteisön on käsiteltävä kiinteistön IAS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana oleva ero samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan.

62. Yhteisö tekee kiinteistöstä poistoja ja kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot siihen päivään asti, jona omassa käytössä olevasta kiinteistöstä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö. Yhteisö käsittelee kiinteistön IAS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana olevan eron samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan. Toisin sanoen:

▼M5

a) tästä johtuva kiinteistön kirjanpitoarvon vähennys kirjataan tulosvaikutteisesti. Vähennys kirjataan kuitenkin muihin laajan tuloksen eriin ja pienentämään omaan pääomaan sisältyvää uudelleenarvostusrahastoa siihen määrään asti, joka sisältyy uudelleenarvostusrahastoon kyseistä kiinteistöä koskien;

▼B

b) tästä johtuva kirjanpitoarvon lisäys käsitellään seuraavasti:

i) siltä osin kuin lisäys kumoaa kyseisestä kiinteistöstä aikaisemmin kirjatun arvonalentumistappion, lisäys kirjataan tulosvaikutteisesti. Tulosvaikutteisesti ei kirjata enempää kuin määrä, joka tarvitaan kirjanpitoarvon palauttamiseksi siihen arvoon, joka kiinteistöllä olisi (poistoilla vähennettynä), ellei arvonalentumistappiota olisi kirjattu.

▼B

►M5 ii) mahdollinen jäljelle jäävä osuus lisäyksestä kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, ja se kasvattaa omaan pääomaan sisältyvää uudelleenarvostusrahastoa. ◄ Kun sijoituskiinteistö myöhemmin luovutetaan, omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää kertyneisiin voittovaroihin. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloksen kautta.

63. Jos kiinteistö siirretään vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi, joka merkitään taseeseen käypään arvoon, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero on kirjattava tulosvaikutteisesti.

64. Siirtoja vaihto-omaisuudesta käypään arvoon taseeseen merkittäväksi sijoituskiinteistöksi käsitellään tavalla, joka on yhdenmukainen vaihto-omaisuuden myynnin käsittelyn kanssa.

65. Kun yhteisö saa valmiiksi itse rakentamansa, käypään arvoon taseeseen merkittävän sijoituskiinteistön rakentamis- tai kunnostustyön, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero on kirjattava tulosvaikutteisesti.

LUOVUTUKSET

66. Sijoituskiinteistö on kirjattava pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen), kun se luovutetaan tai kun sijoituskiinteistö poistetaan käytöstä pysyvästi eikä sen luovuttamisesta ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

67. Sijoituskiinteistö voidaan luovuttaa myymällä se tai antamalla se vuokralle rahoitusleasingsopimuksella. Yhteisö soveltaa sijoituskiinteistön luovutuspäivän määrittämiseen IAS 18:n mukaisia tavaroiden myyntituottojen kirjaamiskriteerejä ja ottaa huomioon IAS 18:n liitteessä esitetyn tähän liittyvän ohjeistuksen. Rahoitusleasingsopimuksen tekemiseen sekä myyntiin ja takaisinvuokraukseen sovelletaan IAS 17:ää.

68. Jos yhteisö sisällyttää kappaleessa 16 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan omaisuuserän kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat sijoituskiinteistön osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta. Jos sijoituskiinteistöön sovelletaan hankintamenomallia, uudella korvatusta osasta ei välttämättä ole tehty poistoja erikseen. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai valmistettu. Käyvän arvon mallia sovellettaessa sijoituskiinteistön käypään arvoon arvo saattaa jo vaikuttaa se, että uudella korvattava osa on menettänyt arvonsa. Muulloin saattaa olla hankalaa selvittää, miten paljon käypää arvoa pitäisi pienentää uudella korvattavan osan takia. Silloin kun käyvän arvon pienentäminen uudella korvattua osaa vastaavasti ei ole käytännössä mahdollista, voidaan vaihtoehtoisesti sisällyttää osan korvaamisesta johtuvat menot omaisuuserän kirjanpitoarvoon ja arvioida sitten käypä arvo uudelleen, kuten olisi tehtävä silloin, kun lisäyksiin ei liity osan korvaamista uudella.

69. Voitto tai tappio sijoituskiinteistön käytöstä poistamisesta tai luovutuksesta on määritettävä nettomääräisen luovutustulon ja omaisuuserän kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja kirjattava tulosvaikutteisesti (paitsi milloin IAS 17 edellyttää erilaista menettelyä myynti- ja takaisinvuokraustapauksessa) sillä kaudella, jonka aikana kiinteistö poistetaan käytöstä tai luovutetaan.

▼B

70. Sijoituskiinteistön luovutuksesta saatava vastike kirjataan alun perin käypään arvoon. Erityisesti jos sijoituskiinteistöstä saatavaa maksua lykätään, saatava vastike kirjataan alun perin käteishintaa vastaavaan määrään. Vastikkeen nimellisarvon ja vastaavan käteishinnan välinen erotus kirjataan korkotuotoksi IAS 18:n mukaisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen.

71. Yhteisö soveltaa velkoihin, joita sille jää sijoituskiinteistön luovutuksen jälkeen, IAS 37:ää tai muita soveltuvia standardeja.

72. Kolmansilta osapuolilta saatava korvaus sijoituskiinteistöstä, joka on arvoltaan alentunut, joka on menetetty tai josta on luovuttu, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen syntyy.

73. Sijoituskiinteistöjen arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien omaisuuserien osto tai rakentaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen seuraavasti:

a) sijoituskiinteistöjen arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti;

b) sijoituskiinteistöjen käytöstä poistamiset tai luovutukset kirjataan tämän standardin kappaleiden 66–71 mukaisesti;

c) kolmansilta osapuolilta saatava korvaus sijoituskiinteistöstä, joka on arvoltaan alentunut, joka on menetetty tai josta on luovuttu, kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen syntyy; ja

d) aiempaa omaisuuserää korvaavien kunnostettujen, ostettujen tai valmistettujen omaisuuserien hankintameno määritetään tämän standardin kappaleiden 20–29 mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Käyvän arvon malli ja hankintamenomalli

74. Tässä mainittavat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot esitetään IAS 17:n mukaisten tietojen lisäksi. IAS 17:n mukaan sijoituskiinteistön omistaja esittää vuokralle antajalta vaadittavat tiedot tekemistään vuokrasopimuksista. Jos yhteisö on ottanut sijoituskiinteistön vuokralle rahoitusleasingsopimuksella tai muulla vuokrasopimuksella, se esittää vuokralle ottajalta vaadittavat tiedot tekemistään rahoitusleasingsopimuksista ja vuokralle antajalta vaadittavat tiedot tekemistään muista vuokrasopimuksista.

75. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) soveltaako se käyvän arvon mallia vai hankintamenomallia.

b) jos se soveltaa käyvän arvon mallia, onko muulla vuokrasopimuksella vuokralle otettuja kiinteistöjä luokiteltu sijoituskiinteistöiksi ja käsitelty sellaisina kirjanpidossa, ja jos niin millaisissa tapauksissa.

c) luokittelun ollessa vaikeaa (ks. kappale 14) kriteerit, joita se käyttää sijoituskiinteistöjen erottamiseen omassa käytössä olevista kiinteistöistä ja kiinteistöistä, jotka pidetään tarkoituksena myydä ne tavanomaisessa liiketoiminnassa.

d) sijoituskiinteistöjen käypää arvoa määritettäessä käytetyt menetelmät ja tehdyt merkittävät oletukset, mukaan lukien tieto siitä, perustuuko käyvän arvon määrittäminen markkinoilta saatuun näyttöön vaiko kiinteistön luonteesta johtuen tai vertailukelpoisen markkina-informaation puuttumisen vuoksi pikemminkin muihin tekijöihin (jotka yhteisön on ilmoitettava).

▼B

e) missä määrin sijoituskiinteistöjen käypä arvo (taseeseen merkitty tai liitetietona esitetty) perustuu arvioon, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyypiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvioitavana oleva sijoituskiinteistö. Jos tällaista arviota ei ole tehty, tästä on annettava tieto.

f) tulosvaikutteisesti kirjatut:

i) vuokratuotot sijoituskiinteistöistä;

ii) välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka ovat kerryttäneet vuokratuottoa kaudella; ja

iii) välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka eivät ole kerryttäneet vuokratuottoa kaudella.

iv) tulosvaikutteisesti kirjattu kertynyt käyvän arvon muutos myytäessä sijoituskiinteistö omaisuusryhmästä, johon sovelletaan hankintamenomallia, ryhmään, johon sovelletaan käyvän arvon mallia (ks. kappale 32C).

g) sijoituskiinteistöjen realisoitavuutta tai tuoton ja myyntitulon siirtämistä koskevien rajoitusten olemassaolo ja määrät.

h) sopimukseen perustuvat velvoitteet, jotka koskevat sijoituskiinteistöjen ostamista, rakentamista tai kunnostamista taikka niiden korjaamista, huoltoa tai parannuksia.

Käyvän arvon malli

76. Jos yhteisö soveltaa kappaleissa 33–55 esitettyä käyvän arvon mallia, sen on esitettävä kappaleen 75 edellyttämien tietojen lisäksi sijoituskiinteistöjen kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

a) lisäykset, erikseen hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista omaisuuserän kirjanpitoarvoon sisällytetyistä menoista johtuvat;

b) lisäykset, jotka johtuvat liiketoimintojen yhdistämisen kautta toteutuneista hankinnoista;

c) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

d) käypää arvoa koskevista oikaisuista johtuvat nettomääräiset voitot tai tappiot;

e) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

f) siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä; ja

g) muut muutokset.

▼B

77. Jos sijoituskiinteistöstä saatua arviota muutetaan merkittävästi tilinpäätöstä laadittaessa esimerkiksi erikseen taseeseen merkittyjen varojen tai velkojen kahdenkertaisen huomioon ottamisen välttämiseksi kappaleessa 50 kuvatulla tavalla, yhteisön on esitettävä saadun arvion ja tilinpäätökseen merkityn oikaistun arvon välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen mahdollisesti lisätyt kirjatut leasingvelvoitteet ja kaikki muut merkittävät oikaisut.

78. Kun yhteisö kappaleessa 53 tarkoitetuissa poikkeuksellisissa tapauksissa arvostaa jonkin sijoituskiinteistön IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, kappaleen 76 mukainen täsmäytyslaskelma on esitettävä erikseen kyseisistä sijoituskiinteistöistä ja muista sijoituskiinteistöistä. Lisäksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) kuvaus kyseisestä sijoituskiinteistöstä;

b) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;

c) mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu; ja

d) luovutettaessa sijoituskiinteistö, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon, esitetään:

i) että yhteisö on luovuttanut sijoituskiinteistön, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon;

ii) kyseisen sijoituskiinteistön myyntiajankohdan kirjanpitoarvo; ja

iii) kirjattu voitto tai tappio.

Hankintamenomalli

79. Jos yhteisö soveltaa kappaleessa 56 esitettyä hankintamenomallia, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 75 vaadittavien tietojen lisäksi:

a) käytetyt poistomenetelmät;

b) taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

d) sijoituskiinteistöjen kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

i) lisäykset, hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista aktivoiduista menoista johtuvat erikseen;

ii) lisäykset, jotka johtuvat liiketoiminnan yhdistämisten kautta toteutuneista hankinnoista;

iii) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

iv) poistot;

v) IAS 36:n mukaisesti kaudella kirjatut arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset;

▼B

vi) nettomääräisen kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

vii) siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä; ja

viii) muut muutokset; ja

e) sijoituskiinteistöjen käypä arvo. Niissä kappaleessa 53 kuvatuissa poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yhteisö ei pysty määrittämään joidenkin sijoituskiinteistöjen arvoa luotettavasti, sen on esitettävä:

i) kuvaus kyseisestä sijoituskiinteistöstä;

ii) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti; ja

iii) mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Käyvän arvon malli

80. Jos yhteisö on aikaisemmin soveltanut IAS 40:tä (2000) ja päättää nyt luokitella jotkin tai kaikki siihen vaadittavat edellytykset täyttävät, muulla vuokrasopimuksella vuokralle otetut kiinteistöt ensimmäistä kertaa sijoituskiinteistöiksi ja käsitellä niitä sellaisina kirjanpidossa, sen on kirjattava tämän päätöksen vaikutus kertyneisiin voittovaroihin sen kauden alussa, jolla näin aletaan toimia. Lisäksi:

a) mikäli yhteisö on julkistanut (joko tilinpäätöksessä tai muutoin) näiden vuokraoikeuksien käyvän arvon jo aikaisemmilla kausilla (määritettynä sellaisella perusteella, joka vastaa sekä kappaleen 5 mukaista käyvän arvon määritelmää että kappaleisiin 36–52 sisältyvää ohjeistusta) yhteisölle suositellaan, mutta siltä ei kuitenkaan edellytetä, että:

i) se oikaisee kertyneiden voittovarojen alkusaldoa aikaisimmalla tilinpäätöksessä esitettävällä kaudella, jolta tällainen käypä arvo on julkistettu; ja

ii) se oikaisee kyseisiä kausia koskevat vertailutiedot; ja

b) mikäli yhteisö ei ole aikaisemmin esittänyt kohdassa (a) tarkoitettua informaatiota, se ei saa oikaista vertailutietoja ja tästä on annettava tieto tilinpäätöksessä.

81. Tämän standardin vaatima menettelytapa poikkeaa IAS 8:n vaatimasta menettelystä. IAS 8:n mukaan vertailutiedot on oikaistava, paitsi milloin oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista.

82. Kun yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, kauden alun kertyneisiin voittovaroihin tehtävä oikaisu sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

▼B

Hankintamenomalli

83. Kun hankintamenomallin valitseva yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin sovelletaan IAS 8:aa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vaikutus sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

84. Kappaleisiin 27–29 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatujen sijoituskiinteistöjen alkuperäistä arvostamista, on sovellettava ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.

VOIMAANTULO

85. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M5

85A IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 62. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

85B Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 8, 9, 48, 53, 54 ja 57, ja sen seurauksena poistettiin kappale 22 ja lisättiin kappaleet 53A ja 53B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisö saa soveltaa muutoksia rakenteilla oleviin sijoituskiinteistöihin alkaen mistä tahansa päivästä ennen 1.1.2009 edellyttäen, että rakenteilla olevien sijoituskiinteistöjen käyvät arvot on määritetty kyseisinä päivinä. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava IAS 16:n Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet kappaleisiin 5 ja 81E tehtyjä muutoksia.

▼B

IAS 40:N (2000) KUMOAMINEN

86. Tämä standardi korvaa IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* (julkaistu vuonna 2000).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 41

Maatalous

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä maataloustoimintaa koskevasta kirjanpitokäsittelystä sekä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava seuraavien erien kirjanpitokäsittelyyn niiden liittyessä maataloustoimintaan:

   a) biologiset hyödykkeet;

   b) maataloustuotteet korjuuajankohtana; sekä

   c) kappaleissa 34–35 tarkoitetut julkiset avustukset.

2. Tätä standardia ei sovelleta:

   a) maataloustoimintaan liittyviin maa-alueisiin (ks. IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*); eikä

   b) maataloustoimintaan liittyviin aineettomiin hyödykkeisiin (ks. IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*).

3. Tätä standardia sovelletaan maataloustuotteisiin, joilla tarkoitetaan yhteisön biologisten hyödykkeiden korjattuja tuotteita ainoastaan korjuun tapahtuessa. Sen jälkeen sovelletaan IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* tai jotain muuta soveltuvaa standardia. Tässä standardissa ei näin ollen käsitellä maataloustuotteiden edelleen jalostamista korjuun jälkeen; esimerkiksi sitä, kun viininviljelijä valmistaa viiniä kasvattamistaan rypäleistä. Vaikka tällainen jalostustoiminta voi olla maataloustoiminnan johdonmukainen ja luonnollinen jatke ja vaikka tapahtumat voivat olla jossain määrin samankaltaisia kuin biologinen muuttuminen, tämän standardin mukainen maataloustoiminnan määritelmä ei kata tällaista jalostusta.

4. Seuraavassa taulukossa esitetään esimerkkejä biologisista hyödykkeistä, maataloustuotteista sekä tuotteista, jotka syntyvät jalostuksen tuloksena korjuun jälkeen:

Biologiset hyödykkeet	Maataloustuotteet	Tuotteet, jotka syntyvät jatkojalostuksen tuloksena korjuun jälkeen
Lampaat	Villa	Lanka, matto
▼M8		
Puut istutetussa metsässä	Kaadetut puut	tukkipuu, puutavara
▼B		
Kasvit	Puuvilla	Lanka, vaatteet
	Korjattu sokeriruoko	Sokeri
Lypsykarja	Maito	Juusto
Porsaat	Teurastettu ruho	Makkarat, käsitellyt kinkut

▼B

Biologiset hyödykkeet	Maataloustuotteet	Tuotteet, jotka syntyvät jatkojalostuksen tuloksena korjuun jälkeen
Pensaat	Lehdet	Tee, kuivattu tupakka
Viiniköynnökset	Rypäleet	Viini
Hedelmäpuut	Poimitut hedelmät	Jalostetut hedelmät

MÄÄRITELMÄT

Maatalouteen liittyvät määritelmät

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

▼M8

Maataloustoiminta on toimintaa, jossa yhteisö hallitsee biologisten hyödykkeiden biologista muuttumista ja korjuuta myyntiä varten taikka maataloustuotteiksi tai muiksi biologisiksi hyödykkeiksi muuttamista varten.

▼B

Maataloustuotteet ovat yhteisön biologisista hyödykkeistä korjuun kautta saatuja tuotteita.

Biologinen hyödyke on elävä eläin tai kasvi.

Biologiseen muuttumiseen kuuluvat sellaiset kasvu-, degeneroitumis-, tuotanto- ja lisääntymisprosessit, jotka aiheuttavat biologiseen hyödykkeeseen laadullisia tai määrällisiä muutoksia.

Biologisten hyödykkeiden ryhmä on joukko samanlaisia eläviä eläimiä tai kasveja.

Korjuu tarkoittaa tuotteen irrottamista biologisesta hyödykkeestä tai biologisen hyödykkeen elintoimintojen lopettamista.

▼M8

Myynnistä aiheutuvat menot ovat lisämenoja, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän luovutuksesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

▼B

6. Maataloustoiminta kattaa monenlaista toimintaa, esimerkiksi karjankasvatus, metsätalous, vuotuinen ja monivuotinen viljely, hedelmätarhojen ja viljelmien hoitaminen, kukkien kasvattaminen sekä vesiviljely (kalankasvatus mukaan lukien). Tässä monimuotoisuudessa esiintyy kuitenkin tiettyjä yhteisiä piirteitä:

a) *Muuttumiskyky.* Elävät eläimet ja kasvit pystyvät muuttumaan biologisesti;

b) *Muutoksen hallinta.* Hallinta edistää biologista muuttumista parantamalla tai vähintäänkin vakiinnuttamalla olosuhteita, jotka ovat välttämättömiä prosessin toteutumiseksi (esimerkiksi ravinnetasot, kosteus, lämpötila, hedelmällisyys ja valo). Tällainen hallinta erottaa maataloustoiminnan muusta toiminnasta. Esimerkiksi sadon korjaaminen lähteistä, jotka eivät ole hallinnan alaisia (kuten valtamerikalastus ja metsän hävittäminen) ei ole maataloustoimintaa; ja

▼M8

c) *Muutoksen mittaaminen*. Laadullista muutosta (esimerkiksi geneettinen ominaisuus, tiheys, kypsyys, rasvaisuus, valkuaisainepitoisuus ja kuidun kestävyys) tai määrällistä muutosta (esimerkiksi jälkeläisten määrä, paino, kuutiotilavuus, kuidun pituus tai halkaisija ja nuppujen lukumäärä), jonka biologinen muuttuminen tai korjuu on saanut aikaan, mitataan ja seurataan hallintaan liittyvänä rutiinitoimintona.

▼B

7. Biologinen muuttuminen johtaa seuraavantyyppisiin tuloksiin:

a) hyödykkeen muuttuminen (i) kasvamalla (eläimen tai kasvin määrällinen lisäys tai laadun parantuminen); (ii) degeneroitumalla (eläimen tai kasvin määrällinen vähentyminen tai laadun huonontuminen); tai (iii) lisääntymällä (syntyy uusia eläviä eläimiä tai kasveja); taikka

b) maataloustuotteen kuten esimerkiksi kumin raaka-aineen, teelehtien, villan ja maidon tuotanto.

Yleiset määritelmät

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Toimivat markkinat ovat markkinat, joilla kaikki seuraavat olosuhteet vallitsevat:

a) markkinoilla vaihdettavat omaisuuserät ovat homogeenisia;

b) kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja

c) hinnat ovat yleisesti saatavissa.

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.

Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

Julkiset avustukset on määritelty IAS 20:ssä *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.*

9. Omaisuuserän käypä arvo perustuu sen tarkasteluhetken sijaintipaikkaan ja kuntoon. Tästä johtuen esimerkiksi maatilalla olevan karjan käypä arvo on karjan hinta asianmukaisilla markkinoilla, vähennettynä kuljetus- ja muilla menoilla, jotka syntyvät karjan kuljettamisesta kyseisille markkinoille.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

10. Yhteisön on merkittävä biologinen hyödyke tai maataloustuote taseeseen silloin ja vain silloin, kun:

a) yhteisöllä on aikaisempien tapahtumien seurauksena määräysvalta omaisuuserään;

b) on todennäköistä, että omaisuuserään liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

c) omaisuuserän käypä arvo tai hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

▼B

11. Maataloustoiminnassa määräysvallan voi osoittaa esimerkiksi karjan laillisella omistusoikeudella ja polttomerkitsemällä karjan tai merkitsemällä sen muulla tavalla joko hankinnan tapahtuessa, syntymähetkellä tai emosta vieroitettaessa. Vastainen hyöty arvioidaan tavallisesti mittaamalla merkittävät fyysiset ominaisuudet.

12. Biologinen hyödyke on arvostettava alun perin kirjanpitoon merkittäessä sekä jokaisena ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, paitsi kappaleessa 30 kuvatussa tilanteessa, jossa käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti.

13. Yhteisön biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet on arvostettava korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Tämä arvo on kyseisen päivän hankintameno sovellettaessa IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* tai muuta soveltuvaa standardia.

▼M8

_____

▼B

15. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyvän arvon määrittämistä voidaan helpottaa ryhmittelemällä biologiset hyödykkeet tai maataloustuotteet merkittävien ominaisuuksien, esimerkiksi iän tai laadun, mukaisesti. Yhteisö valitsee nämä ominaisuudet niitä ominaisuuksia vastaavasti, joita markkinoilla käytetään hinnoittelun perustana.

16. Yhteisöt tekevät usein sopimuksia biologisten hyödykkeiden tai maataloustuotteiden myymisestä tulevana ajankohtana. Sopimushinnoilla ei välttämättä ole merkitystä käypää arvoa määritettäessä, koska käypä arvo kuvastaa tarkasteluhetken tilannetta markkinoilla, joilla liiketoimeen halukkaat ostaja ja myyjä tekisivät kaupan. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käypää arvoa ei tämän vuoksi oikaista sopimuksen olemassaolosta johtuen. Joskus sopimus biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen myynnistä voi olla IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* määritelty tappiollinen sopimus. Tappiollisiin sopimuksiin sovelletaan IAS 37:ää.

▼M8

17. Jos biologiselle hyödykkeelle tai maataloustuotteelle on olemassa toimivat markkinat sen ollessa siinä sijaintipaikassa ja tilassa, joka sillä on tarkasteluhetkellä, näillä markkinoilla noteerattu hinta on asianmukainen perusta kyseisen omaisuuserän käyvän arvon määrittämiselle. Jos yhteisöllä on mahdollisuus päästä useille toimiville markkinoille, yhteisö käyttää niitä markkinoita, jotka ovat sille merkityksellisimpiä. Jos yhteisöllä on pääsy esimerkiksi kaksille toimiville markkinoille, se käyttäisi niillä markkinoilla vallitsevaa hintaa, joita odotetaan käytettävän.

▼B

18. Mikäli toimivia markkinoita ei ole olemassa, yhteisö käyttää käypää arvoa määrittäessään yhtä tai useampaa seuraavista arvon määrityksperusteista silloin, kun ne ovat saatavissa:

a) viimeisimmässä liiketoimessa toteutunut hinta markkinoilla edellyttäen, että taloudelliset olosuhteet eivät ole muuttuneet merkittävästi kyseisen liiketoimen toteutumispäivän ja ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ välillä;

b) vastaavanlaisten omaisuuserien markkinahinnat oikaistuina erojen vaikutuksella; ja

c) toimialalla vallitsevat normit kuten hedelmätarhan arvo ilmaistuna vientilavaa, vakkaa tai hehtaaria kohden ja karjan arvo ilmaistuna lihakiloa kohden.

▼B

19. Joskus kappaleessa 18 luetellut tietolähteet saattavat tuottaa erilaisia tuloksia biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyväksi arvoksi. Yhteisö punnitsee näihin eroihin johtavia syitä löytääkseen luotettavimman arvion käyvästä arvosta järkevien arvioiden suhteellisen kapealla vaihteluvälillä.

▼M8

20. Joissakin tilanteissa biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja hyödykkeen senhetkisessä tilassa. Tällaisessa tilanteessa yhteisö käyttää käyvän arvon määrittämiseen omaisuuserästä johtuvien, odotettavissa olevien nettorahavirtojen nykyarvoa, joka lasketaan käyttämällä tarkasteluhetkellä vallitsevaa, markkinoilla määräytyvää korkokantaa.

21. Odotettavissa olevien nettorahavirtojen nykyarvo lasketaan, jotta voitaisiin määrittää biologisen hyödykkeen käypä arvo hyödykkeen tarkasteluhetken sijaintipaikassa ja tilassa. Yhteisö ottaa tämän huomioon asianmukaista diskonttauskorkoa määrittäessään ja ennakoituja nettorahavirtoja arvioidessaan. Odotettavissa olevien nettorahavirtojen nykyarvoa määrittäessään yhteisö ottaa huomioon ne nettorahavirrat, jotka markkinaosapuolet odottaisivat omaisuuserän kerryttävän markkinoilla, jotka ovat sille merkityksellisimmät.

▼B

22. Yhteisö ei ota huomioon rahavirtoja, jotka johtuvat hyödykkeiden rahoittamisesta, verotuksesta tai biologisten hyödykkeiden uusintamisesta korjuun jälkeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat istutusmetsän uudelleenistuttamisesta korjuun jälkeen).

23. Kun asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat, toisistaan riippumattomat ostajat ja myyjät sopivat kauppahinnasta, he ottavat huomioon rahavirtojen muutosten mahdollisuuden. Tästä seuraa, että tällaisten muutosten mahdollisuus vaikuttaa käypään arvoon. Yhteisö ottaa siis rahavirtojen mahdollisia muutoksia koskevat odotukset huomioon joko ennakoiduissa rahavirroissa, diskonttauskorossa tai jonkinlaisena näiden kahden tekijän yhdistelmänä. Diskonttauskorkoa määrittäessään yhteisö käyttää oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia niiden oletusten kanssa, joita on käytetty ennakoituja rahavirtoja arvioitaessa, jottei joidenkin oletusten vaikutus tulisi otetuksi huomioon kahteen kertaan tai jäisi kokonaan huomioon ottamatta.

24. Hankintameno saattaa joskus olla lähellä käypää arvoa, erityisesti kun:

a) alkuperäisten menojen syntymisen jälkeen on tapahtunut vain vähän biologista muuttumista (esimerkiksi juuri ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ istutetut hedelmäpuun taimet); tai

b) biologisella muuttumisella ei odoteta olevan olennaista vaikutusta hintaan (esimerkiksi alkukasvu mäntyviljelmän 30-vuotisessa tuotantosyklissä).

▼B

25. Biologiset hyödykkeet ovat usein fyysisesti kiinni maassa (esimerkiksi puut istutusmetsikössä). Maassa kiinni oleville biologisille hyödykkeille ei mahdollisesti ole erillisiä markkinoita, mutta yhdistetyille omaisuuserille, toisin sanoen biologisille hyödykkeille, luonnontilaiselle maalle ja maanparannustoimenpiteille yhdessä, saattaa olla olemassa toimivat markkinat. Yhteisö voi käyttää yhdistettyjä omaisuuseriä koskevaa informaatiota biologisten hyödykkeiden käypää arvoa määrittäessään. Esimerkiksi luonnontilaisen maan ja maanparannusten käypä arvo voidaan vähentää yhdistettyjen omaisuuserien käyvästä arvosta, ja näin päästään biologisten hyödykkeiden käypään arvoon.

Voitot ja tappiot

26. Voitto tai tappio, joka syntyy, kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ ja kun biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ muuttuu, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.

27. Kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon, voi syntyä tappiota, koska ►**M8** myynnistä aiheutuvat menot ◄ vähennetään määritettäessä biologisen hyödykkeen käypää arvoa vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Biologisen hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saattaa syntyä voittoa esimerkiksi silloin, kun vasikka syntyy.

28. Voitto tai tappio, joka syntyy, kun maataloustuote merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.

29. Voittoa tai tappiota voi syntyä merkittäessä maataloustuote alun perin kirjanpitoon korjuun seurauksena.

Kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

30. Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä oletus on kuitenkin kumottavissa, mutta vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, jos biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa markkinoilla määräytyviä hintoja tai arvoja ja jos käypää arvoa koskevien vaihtoehtoisten arvioiden katsotaan olevan kyseisen hyödykkeen osalta selvästi epäluotettavia. Tällöin biologinen hyödyke on arvostettava kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Heti kun tällaisen biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, yhteisön on arvostettava se käypään arvoon vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Kun pitkäaikainen biologinen hyödyke täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, käyvän arvon oletetaan olevan määritettävissä luotettavasti.

31. Kappaleessa 30 esitetty oletus on kumottavissa vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Jos yhteisö on aikaisemmin arvostanut biologisen hyödykkeen käypään arvoon vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, se arvostaa biologisen hyödykkeen edelleen aina luovutukseen saakka käypään arvoon vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄.

▼B

32. Kaikissa tapauksissa yhteisö arvostaa korjuun tapahtuessa maataloustuotteet käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Tämä standardi kuvastaa näkemystä, jonka mukaan maataloustuotteiden korjuuhetken käypä arvo on aina määritettävissä luotettavasti.

33. Yhteisö ottaa huomioon IAS 2:n *Vaihto-omaisuus*, IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrittäessään hankintamenoa, kertyneitä poistoja ja kertyneitä arvonalentumistappioita.

JULKISET AVUSTUKSET

34. Julkinen avustus, johon ei liity ehtoa ja joka koskee sellaista biologista hyödykettä, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, on tuloutettava silloin ja vain silloin, kun oikeus avustuksen saamiseen syntyy.

35. Mikäli ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennettyyn käypään arvoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen liittyy ehtoja, esimerkiksi julkisen avustuksen edellyttäessä, ettei yhteisö ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa, yhteisön on tuloutettava julkinen avustus silloin ja vain silloin, kun avustukseen liittyvät ehdot ovat täyttyneet.

36. Julkisiin avustuksiin liittyvät ehdot vaihtelevat. Avustus saattaa esimerkiksi edellyttää, että yhteisö harjoittaa maataloutta tietyssä paikassa viiden vuoden ajan, ja se joutuu palauttamaan avustuksen kokonaan, jos se harjoittaa maataloutta viittä vuotta lyhyemmän ajan. Tällöin julkista avustusta ei tulouteta ennen kuin viisi vuotta on kulunut. Jos kuitenkin osa julkisesta avustuksesta saadaan pitää ajan kulumisen perusteella, yhteisö tulouttaa avustuksen ajan kulumisen mukaan.

37. Jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sovelletaan IAS 20:tä *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

38. Tämä standardi edellyttää IAS 20:sta poikkeavaa menettelytapaa, jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, tai jos julkinen avustus edellyttää, ettei yhteisö ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa. Niihin julkisiin avustuksiin, jotka liittyvät kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen, sovelletaan IAS 20:ta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. [poistettu]

Yleistä

40. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä niiden voittojen tai tappioiden yhteismäärä, jotka ovat syntyneet tarkasteltavana olevalla kaudella biologisten hyödykkeiden ja maataloustuotteiden alkuperäisestä kirjaamisesta ja biologisten hyödykkeiden ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennetyn käyvän arvon muutoksesta.

▼B

41. Yhteisön on esitettävä kuvaus jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä.

42. Kappaleen 41 edellyttämä informaatio voidaan esittää kertovan tai numeerisen kuvauksen muodossa.

43. Yhteisölle suositellaan numeerisen kuvauksen esittämistä jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä siten, että erotetaan asianmukaisella tavalla toisistaan kulutettavat ja tuottavat biologiset hyödykkeet tai tuotantokykyiset ja ei vielä tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet. Yhteisö voi esimerkiksi esittää kulutettavien ja tuottavien biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot ryhmittäin. Yhteisö voi jaotella kyseiset kirjanpitoarvot edelleen tuotantokykyisiin ja ei vielä tuotantokykyisiin hyödykkeisiin. Nämä erottelut antavat informaatiota, joka saattaa olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisten rahavirtojen ajankohtaa. Yhteisö esittää myös perusteet, joilla nämä erottelut on tehty.

44. Kulutettavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka korjataan maataloustuotteina tai myydään biologisina hyödykkeinä. Esimerkkejä kulutettavista biologisista hyödykkeistä ovat lihakarja, myytäväksi tarkoitettu karja, viljeltävät kalat, kasvava vilja kuten maissi ja vehnä sekä puut, joita kasvatetaan puutavaran saantia varten. Tuottavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka eivät ole kulutettavia, esimerkiksi lypsykarja, viiniköynnökset, hedelmäpuut ja puut, joista otetaan polttopuuta kaatamatta itse puuta. Tuottavat biologiset hyödykkeet eivät ole maataloustuotteita vaan pikemminkin itsestään uusiutuvia hyödykkeitä.

45. Biologiset hyödykkeet voidaan luokitella joko tuotantokykyisiksi tai ei vielä tuotantokykyisiksi biologisiksi hyödykkeiksi. Tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, joissa on satona korjattavissa olevia osia (kun kyseessä ovat kulutettavat biologiset hyödykkeet) tai jotka pystyvät tuottamaan säännöllisesti satoa (kun kyseessä ovat tuottavat biologiset hyödykkeet).

46. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kuvaus seuraavista, jollei sitä esitetä muualla tilinpäätöksessä:

a) niiden toimintojen luonne, joihin kukin biologisten hyödykkeiden ryhmä liittyy; ja

b) muuna kuin rahana esitettävät fyysiset määrät tai arviot niistä seuraavien osalta:

i) kaikki yhteisön biologisten hyödykkeiden ryhmät kauden lopussa; ja

ii) maataloustuotteiden tuotanto kauden aikana.

47. Yhteisön on ilmoitettava menetelmät, joita se on käyttänyt, ja merkittävät oletukset, jotka se on tehnyt määrittäessään kunkin maataloustuotteiden ryhmän korjuuajankohdan käypää arvoa ja kunkin biologisten hyödykkeiden ryhmän käypää arvoa.

48. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaudella korjattujen maataloustuotteiden korjuuhetkellä määritetty käypä arvo vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄.

49. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) sellaisten biologisten hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joihin sillä on rajoitettu omistusoikeus sekä velkojen vakuudeksi pantattujen biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot;

▼B

b) sitoumukset, jotka koskevat biologisten hyödykkeiden kehittämistä tai hankintaa; ja

c) maataloustoimintaan liittyvän taloudellisen riskin hallintastrategiat.

50. Yhteisön on esitettävä täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista kauden alun ja lopun välillä. Täsmäytyslaskelman on sisällettävä:

a) voitto tai tappio, joka johtuu ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennetyn käyvän arvon muutoksista;

b) ostoista johtuvat lisäykset;

c) vähennykset, jotka johtuvat myynneistä sekä biologisista hyödykkeistä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti;

d) korjuusta johtuvat vähennykset;

e) liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvat lisäykset;

f) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toiseen esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön lukujen muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan; ja

g) muut muutokset.

51. Biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ saattaa muuttua sekä fyysisistä muutoksista että markkinoilla tapahtuneista hinnanmuutoksista johtuen. Fyysisten muutosten ja hinnanmuutosten erillinen esittäminen on hyödyllistä arvioitaessa yhteisön tuloksellisuutta tarkasteltavana olevalla kaudella ja tulevaisuuden näkymiä, erityisesti silloin, kun tuotantosykli on yhtä vuotta pitempi. Tällöin suositellaan, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään — joko ryhmittäin tai muutoin — kaudella tulosvaikutteisesti kirjatun, ►**M8** myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennetyn käyvän arvon muutoksen, joka johtuu toisaalta fyysisistä muutoksista ja toisaalta hinnanmuutoksista. Tämä informaatio on yleensä vähemmän hyödyllistä silloin, kun tuotantosykli on yhtä vuotta lyhyempi (esimerkiksi kasvatettaessa kananpoikia tai leipäviljaa).

52. Biologinen muuttuminen aiheuttaa monenlaisia fyysisiä muutoksia — kasvu, degeneroituminen, tuotanto ja lisääntyminen — jotka kaikki ovat havaittavissa ja mitattavissa. Jokaisella fyysisellä muutoksella on välitön yhteys vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Myös korjuusta johtuva biologisen hyödykkeen käyvän arvon muutos on fyysinen muutos.

53. Maataloustoiminta on usein alttiina ilmastollisille riskeille, sairauksille ja muille luonnonriskeille. Jos toteutuu tapahtuma, jonka johdosta syntyy olennainen tuotto- tai kuluerä, tämän erän luonne ja määrä esitetään tilinpäätöksessä IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Esimerkkejä tällaisista tapahtumista ovat tarttuvan sairauden puhkeaminen, tulva, ankarat kuivat kaudet tai pakkaset ja hyönteisten aiheuttama tuho.

Lisätiedot biologisista hyödykkeistä, kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

54. Jos yhteisö arvostaa biologiset hyödykkeet kauden lopussa kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), tilinpäätöksessä on esitettävä tällaisista biologisista hyödykkeistä:

a) kuvaus biologisista hyödykkeistä;

▼B

b) selvitys siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;

c) mikäli mahdollista, sellainen arvioiden vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu;

d) käytetty poistomenetelmä;

e) käytetyt taloudelliset vaikutusajat tai poistoprosentit; ja

f) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) kauden alussa ja lopussa.

55. Jos yhteisö arvostaa tarkasteltavana olevalla kaudella biologiset hyödykkeet kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sen on esitettävä tilinpäätöksessään tällaisten hyödykkeiden luovutuksesta kirjatut voitot tai tappiot, ja tällaisiin biologisiin hyödykkeisiin liittyvät summat on esitettävä kappaleen 50 edellyttämässä täsmäytyslaskelmassa erikseen. Täsmäytyslaskelman on lisäksi sisällettävä kyseisiä biologisia hyödykkeitä koskevat, kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut:

a) arvonalentumistappiot;

b) arvonalentumistappioiden peruutukset; ja

c) poistot.

56. Jos kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon aiemmin arvostettujen biologisten hyödykkeiden käypä arvo onkin määritettävissä luotettavasti tarkasteltavana olevalla kaudella, yhteisön on esitettävä kyseisistä biologisista hyödykkeistä:

a) kuvaus biologisista hyödykkeistä;

b) selvitys siitä, miksi käypä arvo on nyt määritettävissä luotettavasti; ja

c) muutoksen vaikutus.

Julkiset avustukset

57. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tämän standardin mukaisesta maataloustoiminnasta seuraavat tiedot:

a) tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus;

b) julkisiin avustuksiin liittyvät vielä täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset erät; sekä

c) odotettavissa olevat merkittävät vähennykset julkisten avustusten tasoon.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNTÖ

58. Tätä standardia sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2003 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto.

59. Tämä standardi ei sisällä erityisiä siirtymäsääntöjä. Standardin käyttöönottoa käsitellään IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

▼**M8**

60. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 5, 6, 17, 20 ja 21, ja sen seurauksena poistettiin kappale 14. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M16

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 1

Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön *ensimmäinen IFRS-tilinpäätös* ja tämän tilinpäätöksen kattaman kauden osia koskevat osavuosikatsaukset sisältävät korkeatasoista informaatiota, joka:

(a) on käyttäjille läpinäkyvää ja kaikilta esitettäviltä kausilta vertailukelpoista;

(b) antaa sopivan lähtökohdan *kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS-standardien)* mukaiselle kirjanpidolle; ja

(c) pystytään tuottamaan niin, että kustannukset eivät ylitä hyötyjä.

SOVELTAMISALA

2 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:

(a) ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään; ja

(b) jokaisessa osavuosikatsauksessa, mikäli tällaisia laaditaan, jonka se esittää IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* mukaisesti ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta.

3 Yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös on ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön antaen tässä tilinpäätöksessä nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta. IFRS-standardien mukainen tilinpäätös on yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös esimerkiksi, jos yhteisö:

(a) on esittänyt viimeisimmän sitä edeltävän tilinpäätöksensä:

(i) sellaisten kansallisten vaatimusten mukaisesti, jotka eivät kaikilta osin vastaa IFRS-standardeja;

(ii) IFRS-standardien mukaisesti kaikilta osin, paitsi että tilinpäätös ei ole sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-standardien noudattamisesta;

(iii) niin että se sisältää nimenomaisen lausuman joidenkin, mutta ei kaikkien, IFRS-standardien noudattamisesta;

(iv) IFRS-standardeista poikkeavien kansallisten vaatimusten mukaisesti soveltamalla joitakin yksittäisiä IFRS-standardeja sellaisiin eriin, joista ei ole ollut kansallisia vaatimuksia; tai

(v) kansallisten vaatimusten mukaisesti ja täsmäyttänyt jotkin luvut IFRS-standardien mukaisesti määritettyihin lukuihin;

(b) on laatinut IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen vain sisäiseen käyttöön, niin ettei se ole ollut yhteisön omistajien tai keidenkään muiden ulkoisten käyttäjien saatavilla;

▼M16

(c) on laatinut IFRS-standardien mukaisen raportointipaketin yhdisteltäväksi konsernitilinpäätökseen laatimatta kuitenkaan IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) määriteltyä tilinpäätöskokonaisuutta; tai

(d) ei ole esittänyt tilinpäätöstä aiemmilta kausilta.

4 Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun yhteisö ottaa ensimmäisen kerran IFRS-standardit käyttöön. Sitä ei sovelleta esimerkiksi silloin, kun yhteisö:

(a) lakkaa esittämästä kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen esitettyään aiemmin sen sekä lisäksi toisen tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta;

(b) on esittänyt edellisenä vuonna kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen, ja tämä tilinpäätös on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta; tai

(c) on esittänyt edellisenä vuonna tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta, vaikka tilintarkastajat olisivat antaneet kyseisestä tilinpäätöksestä mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

5 Tämä IFRS-standardi ei koske tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tekee IFRS-standardeja jo soveltava yhteisö. Tällaisiin muutoksiin sovelletaan:

(a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevia vaatimuksia IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*; ja

(b) muihin IFRS-standardeihin sisältyviä erityisiä siirtymäsääntöjä.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Avaava IFRS-tase

6 Yhteisön on laadittava ja esitettävä *avaava IFRS-tase IFRS-standardeihin siirtymispäivältä.* Tämä on lähtökohtana yhteisön IFRS-standardien mukaiselle kirjanpidolle.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

7 Yhteisön on noudatettava samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita avaavassa IFRS-taseessa ja kaikilla ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla. Näiden laatimisperiaatteiden on oltava kaikkien niiden IFRS-standardien mukaisia, jotka ovat voimassa sen ensimmäisen IFRS-raportointikauden päättymispäivänä, kappaleissa 13–19 ja liitteissä B–E esitetyin poikkeuksin.

8 Yhteisö ei saa soveltaa IFRS-standardien erilaisia, aiemmin voimassa olleita versioita. Yhteisö saa soveltaa uutta IFRS-standardia, joka ei vielä ole pakollinen, jos aiempi soveltaminen on kyseisen IFRS-standardin mukaan sallittua.

▼M16

Esimerkki: IFRS-standardien viimeisimmän version johdonmukainen soveltaminen

Taustaa

Yhteisön A ensimmäinen IFRS-raportointikausi päättyy 31.12.20X5. Yhteisö A päättää esittää tässä tilinpäätöksessä vertailutiedot vain yhdeltä vuodelta (ks. kappale 21). Sen IFRS-standardeihin siirtymispäivä on näin ollen liiketoiminnan alkamisaika 1.1.20X4 (tai vastaavasti liiketoiminnan päättymisaika 31.12.20X3). Yhteisö A on esittänyt aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen joulukuun 31. päivältä vuosittain 31.12.20X4 saakka.

Vaatimusten soveltaminen

Yhteisön A täytyy soveltaa 31.12.20X5 päättyvällä kaudella voimassa olevia IFRS-standardeja:

(a) avaavan IFRS-taseen 1.1.20X4 laatimiseen ja esittämiseen; ja

(b) taseen 31.12.2005 (vertailutiedot vuodelta 20X4 mukaan lukien), laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman 31.12.20X5 päättyneeltä kaudelta (vertailutiedot vuodelta 2004 mukaan lukien) sekä liitetietojen (vertailutiedot vuodelta 20X4 mukaan lukien) laatimiseen ja esittämiseen.

Jos uusi IFRS-standardi ei vielä ole pakollinen mutta sen aikaisempi soveltaminen on sallittua, yhteisö A saa mutta sen ei tarvitse noudattaa kyseistä IFRS-standardia ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään.

9 Muihin IFRS-standardeihin sisältyviä siirtymäsääntöjä sovelletaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jotka tekee IFRS-standardeja jo käyttävä yhteisö; niitä ei liitteissä B–E esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta sovelleta *ensilaatijan* siirtyessä IFRS-standardeihin.

10 Kappaleissa 13–19 ja liitteissä B–E esitetyin poikkeuksin yhteisön on avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan:

(a) merkittävä taseeseen kaikki varat ja velat, joiden kirjaamista IFRS-standardit edellyttävät;

(b) jätettävä merkitsemättä erät varoiksi tai veloiksi taseeseen, jos IFRS-standardit eivät salli niiden merkitsemistä taseeseen;

(c) luokiteltava uudelleen sellaiset erät, jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan merkitty taseeseen tietyn tyyppiseksi omaisuuseräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi mutta jotka IFRS-standardien mukaan ovat toisentyyppisiä omaisuuseriä, velkoja tai oman pääoman eriä; ja

(d) sovellettava IFRS-standardeja kaikkien taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen arvostamiseen.

11 Yhteisön avaavassa IFRS-taseessa soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet saattavat poiketa laatimisperiaatteista, joita se on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan soveltanut samana ajankohtana. Tästä johtuvat oikaisut aiheutuvat IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltäneistä tapahtumista ja liiketoimista. Sen vuoksi yhteisön on kirjattava nämä oikaisut IFRS-standardeihin siirtymispäivänä suoraan kertyneisiin voittovaroihin (tai johonkin muuhun oman pääoman erään, jos niin on asianmukaista).

▼M16

12 Tässä IFRS-standardissa määrätään kahdenlaisia poikkeuksia siitä periaatteesta, että yhteisön avaavan IFRS-taseen on oltava kaikkien IFRS-standardien mukainen:

(a) Liitteessä B kielletään joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuva soveltaminen.

(b) Liitteissä C–E myönnetään helpotuksia joistakin muiden IFRS-standardien vaatimuksista.

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

13 Tämä IFRS-standardi kieltää joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuvan soveltamisen. Nämä poikkeukset esitetään kappaleissa 14–17 ja liitteessä B.

Arviot

14 Yhteisön IFRS-standardien mukaisten arvioiden IFRS-standardeihin siirtymispäivänä on vastattava aiemman tilinpäätösnormiston mukaisia saman ajankohdan arvioita (kun on tehty mahdollisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden erovaisuuksia koskevat oikaisut), paitsi jos kyseisten arvioiden virheellisyydestä on objektiivista näyttöä.

15 Yhteisö saattaa saada IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen informaatiota aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan tekemistään arvioista. Kappaleen 14 mukaan yhteisön on käsiteltävä tällaista informaatiota samalla tavalla kuin IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* mukaan käsitellään raportointikauden päättymisen jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivä on 1.1.20X4, ja 15.7.20X4 saatava uusi informaatio edellyttäisi muutosta arvioon, joka on tehty aiemman tilinpäätösnormiston mukaan 31.12.20X3. Yhteisö ei saa ottaa tätä uutta informaatiota huomioon avaavassa IFRS-taseessaan (paitsi jos arvioita joudutaan muuttamaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden eroavaisuuden vuoksi tai jos arvioiden virheellisyydestä on objektiivista näyttöä). Sen sijaan yhteisön on otettava tämä uusi informaatio huomioon 31.12.20X4 päättyvän tilikauden voitossa tai tappiossa (tai, mikäli tämä on asianmukaista, muissa laajan tuloksen erissä).

16 Yhteisö saattaa joutua tekemään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IFRS-standardien mukaisia arvioita, joita aiempi tilinpäätösnormisto ei ole tuona ajankohtana edellyttänyt. Jotta toimittaisiin yhdenmukaisesti IAS 10:n mukaisesti, noiden arvioiden on kuvastettava IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallinneita olosuhteita. Erityisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivän arvioiden, jotka koskevat markkinahintoja, korkoja tai valuuttakursseja, on kuvastettava kyseisen päivän markkinaolosuhteita.

17 Kappaleita 14–16 sovelletaan avaavaan IFRS-taseeseen. Niitä sovelletaan myös yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävään vertailukauteen, jolloin IFRS-standardeihin siirtymispäivän sijasta viitataan kyseisen vertailukauden päättymispäivään.

▼M16

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

18 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa liitteissä C–E mainituista helpotuksista. Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.

19 Joissakin liitteissä C–E esitettävissä helpotuksissa viitataan *käypään arvoon*. Kun yhteisö määrittää käypiä arvoja tämän IFRS-standardin mukaisesti, sen on sovellettava liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja muihin IFRS-standardeihin mahdollisesti sisältyvää tarkempaa ohjeistusta kyseisen omaisuuserän tai velan käyvän arvon määrittämisestä. Näiden käypien arvojen on kuvastettava niiden määrittämispäivänä vallinneita olosuhteita.

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

20 Tämä IFRS-standardi ei sisällä helpotuksia muiden IFRS-standardien sisältämistä vaatimuksista, jotka koskevat esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

Vertailutiedot

21 IAS 1:n noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös sisältää vähintään kolme tasetta, kaksi laajaa tuloslaskelmaa, kaksi erillistä tuloslaskelmaa (jos ne esitetään), kaksi rahavirtalaskelmaa, kaksi laskelmaa oman pääoman muutoksista sekä niihin liittyvät liitetiedot vertailutietoineen.

Muut kuin IFRS:n mukaiset vertailutiedot ja usean vuoden yhteenvedot

22 Jotkin yhteisöt esittävät usean vuoden yhteenvetoja valikoiduista tiedoista aikaisemmilta kausilta kuin miltä ne esittävät täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot. Tämä IFRS-standardi ei edellytä tällaisten yhteenvetojen täyttävän IFRS-standardien kirjaamis- ja arvostamisvaatimuksia. Lisäksi jotkin yhteisöt esittävät aiemman tilinpäätösnormiston mukaiset vertailutiedot IAS 1:n edellyttämien vertailutietojen ohella. Jos tilinpäätös sisältää usean vuoden yhteenvetoja tai vertailutietoja, jotka on laadittu aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti, yhteisön on:

(a) merkittävä aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen informaatioon selkeästi, että sitä ei ole laadittu IFRS-standardien mukaisesti; ja

(b) esitettävä, minkä luonteisia olisivat ne merkittävimmät oikaisut, jotka tekisivät informaatiosta IFRS-standardien mukaista. Yhteisön ei tarvitse kvantifioida näitä oikaisuja.

Selostus IFRS-standardeihin siirtymisestä

23 Yhteisön on selostettava, miten siirtyminen aiemmasta tilinpäätösnormistosta IFRS-standardeihin on vaikuttanut sen esittämään taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.

Täsmäytyslaskelmat

24 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen on sisällettävä:

▼**M16**

(a) täsmäytyslaskelmat aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen oman pääoman ja IFRS-standardien mukaisen oman pääoman välillä molemmilta seuraavilta ajankohdilta:

(i) IFRS-standardeihin siirtymispäivältä; ja

(ii) yhteisön viimeisimmässä, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen kauden päättymispäivältä;

(b) täsmäytyslaskelma yhteisön viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen kauden IFRS-standardien mukaiseen laajaan tulokseen nähden. Täsmäytyslaskelman on lähdettävä saman kauden aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta laajasta tuloksesta tai, jos yhteisö ei ole esittänyt tällaista lukua, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta voitosta tai tappiosta.

(c) jos yhteisö on ensimmäistä kertaa kirjannut tai peruuttanut arvonalentumistappioita avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan, ne tiedot, joita IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen* olisi edellyttänyt, jos yhteisö olisi kirjannut kyseiset arvonalentumistappiot tai peruutukset IFRS-standardeihin siirtymispäivänä alkavalla kaudella.

25 Kappaleiden 24(a) ja (b) edellyttämien täsmäytyslaskelmien on oltava riittävän yksityiskohtaisia, jotta käyttäjät ymmärtäisivät taseeseen ja laajaan tuloslaskelmaan tehdyt olennaiset oikaisut. Jos yhteisö on esittänyt rahavirtalaskelman aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan, sen on selostettava myös rahavirtalaskelmaan tehdyt olennaiset oikaisut.

26 Jos yhteisön tietoon tulee aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa tehtyjä virheitä, kappaleiden 24(a) ja (b) edellyttämissä täsmäytyslaskelmissa on erotettava näiden virheiden korjaukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista.

27 IAS 8:ssa ei käsitellä tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tapahtuvat yhteisön ottaessa IFRS-standardit ensi kertaa käyttöön. IAS 8:ssa olevat vaatimukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevien tietojen esittämisestä eivät näin ollen koske yhteisön ensimmäistä IFRS-tilinpäätöstä.

28 Jos yhteisö ei ole esittänyt tilinpäätöstä aikaisemmilta kausilta, tästä on annettava tieto sen ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä.

Rahoitusvarojen tai –velkojen nimenomainen luokitteleminen

29 Yhteisö saa kappaleen D19 mukaisesti nimenomaisesti luokitella aikaisemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi tai vastaavasti rahoitusvaroihin kuuluvan erän myytävissä olevaksi. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä kuhunkin ryhmään nimenomaisesti luokiteltujen rahoitusvarojen tai -velkojen luokittelupäivän käyvät arvot sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

▼**M16**

Käyvän arvon käyttäminen oletushankintamenona

30 Jos yhteisö käyttää avaavassa IFRS-taseessaan käypää arvoa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, sijoituskiinteistön tai aineettoman hyödykkeen *oletushankintamenona* (ks. kappaleet D5 ja D7), yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta avaavan IFRS-taseen erästä:

(a) näiden käypien arvojen yhteismäärä; ja

(b) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

Oletushankintamenon soveltaminen tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin

31 Vastaavasti jos yhteisö soveltaa erillistilinpäätöksessään avaavassa IFRS-taseessa oletushankintamenoa tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tekemäänsä sijoitukseen (ks. kappale D15), yhteisön ensimmäisessä IFRS-erillistilinpäätöksessä on esitettävä:

(a) yhteenlaskettu oletushankintameno sijoituksille, joiden oletushankintamenona on niiden aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo;

(b) yhteenlaskettu oletushankintameno sijoituksille, joiden oletushankintamenona on käypä arvo; ja

(c) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

▼**M24**

Oletushankintamenon käyttäminen öljyyn ja kaasun liittyville omaisuuserille

31A Jos yhteisö käyttää kappaleessa D8A(b) tarkoitettua helpotusta öljyyn ja kaasuun liittyvien omaisuuserien osalta, sen on esitettävä tilinpäätöksessä tieto tästä sekä perusteesta, jolla aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määritetyt kirjanpitoarvot on kohdistettu.

▼**M16**

Osavuosikatsaukset

32 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että jos yhteisö esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, yhteisön on täytettävä IAS 34:n vaatimusten lisäksi seuraavat vaatimukset:

(a) Jos yhteisö on esittänyt osavuosikatsauksen välittömästi edeltävän tilikauden vastaavalta osavuosijaksolta, kunkin osavuosikatsauksen on sisällettävä:

(i) täsmäytyslaskelma seuraavien erien välillä: sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen oma pääoma vastaavan vertailuosavuosijakson lopussa ja IFRS-standardien mukainen oma pääoma kyseisenä ajankohtana; ja

▼**M16**

(ii) täsmäytyslaskelma sen vastaavan vertailuosavuosijakson IFRS-standardien mukaiseen laajaan tulokseen nähden (sekä osavuosijaksolta että tilikauden alusta osavuosijakson loppuun). Täsmäytyslaskelman on lähdettävä saman kauden aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta laajasta tuloksesta tai, jos yhteisö ei ole esittänyt tällaista lukua, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta voitosta tai tappiosta.

(b) Kohdan (a) edellyttämien täsmäytyslaskelmien lisäksi yhteisön ensimmäisen IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, joka laaditaan sen ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta, on sisällettävä kappaleissa 24(a) ja (b) (kappaleiden 25 ja 26 mukaisilla täsmennyksillä täydennettyinä) kuvatut täsmäytyslaskelmat tai viittaus toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää kyseiset täsmäytyslaskelmat.

33 IAS 34 edellyttää vähimmäistietoja, jotka perustuvat oletukseen, että osavuosikatsauksen käyttäjillä on käytettävissään myös viimeisin vuositilinpäätös. IAS 34:n mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä myös ”kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi”. Jos ensilaatija ei näin ollen ole esittänyt viimeisimmässä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessään informaatiota, joka on olennaista tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi, sen osavuosikatsauksessa on esitettävä tämä informaatio tai viitattava toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää tämän informaation.

VOIMAANTULO

34 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia, jos sen ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavalta kaudelta. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

35 Yhteisön on sovellettava kappaleiden D1(n) ja D23 muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 23:tä *Vieraan pääoman menot* (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

36 IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 19, C1 sekä C4(f) ja (g). Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

37 IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 13 ja B7. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

38 Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutos IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappaleet 31(a), D1(g), D14 ja D15. Yhteisön on sovellettava näitä kappaleita 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä kappaleita aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M16**

39 Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen B7. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M24**

39A Heinäkuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Lisähelpotuksia ensilaatijoille* (muutokset IFRS 1:een) seurauksena lisättiin kappaleet 31A, D8A, D9A ja D21A sekä muutettiin kappaleita D1(c), (d) ja (l). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M25**

39C Tammikuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS 7:n mukaisia vertailutietoja koskeva rajoitettu helpotus ensilaatijoille* aiheutti kappaleen E3 lisäämisen. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M16**

IFRS 1:N (JULKAISTU 2003) KUMOAMINEN

40 Tämä IFRS-standardi korvaa IFRS 1:n (julkistettu 2003 ja muutettu toukokuussa 2008).

Lisäys A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

IFRS-standardeihin siirtymispäivä	Aikaisimman sellaisen kauden alkamispäivä, jolta yhteisö esittää täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot **ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään**.
oletushankintameno	Rahamäärä, jota käytetään korvaamaan hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno tiettynä päivänä. Myöhemmät poistot tai muut jaksotukset tehdään olettaen, että yhteisö on alun perin kirjannut omaisuuserän tai velan kyseisenä päivänä ja että sen hankintameno on ollut yhtä suuri kuin oletushankintameno.
käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
ensimmäinen IFRS-tilinpäätös	Ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa **kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)** käyttöön antaen nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta.

▼**M16**

ensimmäinen IFRS-raportointikausi	Viimeinen yhteisön **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen** kattama raportointikausi.
ensilaatija	Yhteisö, joka esittää **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä**.
kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)	Kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen *International Accounting Standards Board* (IASB) hyväksymät standardit ja tulkinnat. Niihin kuuluvat: a) IFRS-standardit; b) IAS-standardit; ja c) kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean *Standing Interpretations Committee* (SIC) laatimat tulkinnat.
avaava IFRS-tase	Yhteisön **IFRS-standardeihin siirtymispäivän** tase.
aiempi tilinpäätösnormisto	Kirjanpidon perusta, jota **ensilaatija** on käyttänyt välittömästi ennen IFRS-standardien käyttöönottoa.

Liite B

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

B1 Yhteisön on sovellettava seuraavia poikkeussääntöjä:

(a) rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta (kappaleet B2 ja B3);

(b) suojauslaskenta (kappaleet B4–B6); ja

(c) määräysvallattomien omistajien osuudet (kappale B7).

Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta

B2 Ensilaatijan on kappaleessa B3 sallittuja poikkeuksia lukuun ottamatta sovellettava IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti 1.1.2004 ja sen jälkeen toteutuviin liiketoimiin. Toisin sanoen jos ensilaatija on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti kirjannut johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja tai johdannaisvelkoihin kuulumattomia rahoitusvelkoja pois taseesta sellaisen liiketoimen seurauksena, joka on toteutunut aikaisemmin kuin 1.1.2004, ensilaatija ei saa merkitä kyseisiä varoja ja velkoja IFRS-standardien mukaiseen taseeseen (paitsi jos ne täyttävät kirjaamisedellytykset myöhemmin toteutuneen liiketoimen tai tapahtuman seurauksena).

B3 Yhteisö saa kappaleesta B2 huolimatta soveltaa IAS 39:n mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia takautuvasti itse valitsemastaan päivästä alkaen, kunhan informaatio, jota tarvitaan IAS 39:n soveltamiseksi aikaisempien liiketoimien tuloksena taseesta pois kirjattuihin varoihin ja velkoihin, on saatu kyseisiä liiketoimia alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

▼M16

Suojauslaskenta

B4 Kuten IAS 39 edellyttää, yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

(a) arvostettava kaikki johdannaiset käypään arvoon; ja

(b) eliminoitava kaikki johdannaisista johtuvat lykätyt voitot ja tappiot, jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti esitetty ikään kuin ne olisivat varoja tai velkoja.

B5 Yhteisö ei saa esittää avaavassa IFRS-taseessaan sen tyyppistä suojaussuhdetta, joka ei IAS 39:n mukaan täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä (esimerkiksi monet suojaussuhteet, joissa suojausinstrumenttina on käteisinstrumentti tai asetettu optio; joissa suojauskohteena on nettopositio tai joissa suojataan eräpäivään asti pidettävän sijoituksen korkoriskiä). Jos yhteisö kuitenkin on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määrittänyt suojauskohteeksi nettoposition, se saa määrittää tähän nettopositioon sisältyvän yksittäisen erän IFRS-standardien mukaiseksi suojauskohteeksi edellyttäen, että tämä tehdään viimeistään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

B6 Jos yhteisö on ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää määrittänyt jonkin liiketoimen suojaukseksi mutta suojaus ei täytä IAS 39:n mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä, yhteisön on sovellettava IAS 39:n kappaleita 91 ja 101 suojauslaskennan lopettamiseen. Ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneita liiketoimia ei saa takautuvasti määrittää suojauksiksi.

Määräysvallattomien omistajien osuus

B7 Ensilaatijan on sovellettava seuraavia IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008) mukaisia vaatimuksia ei-takautuvasti IFRS-standardeihin siirtymispäivästä alkaen.

(a) kappaleen 28 vaatimus, jonka mukaan laaja tulos kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulee negatiivinen;

(b) kappaleiden 30 ja 31 vaatimukset emoyrityksellä tytäryrityksessä olevien omistusosuuksien muutosten kirjanpitokäsittelystä, kun muutokset eivät johda määräysvallan menettämiseen; ja

(c) kappaleiden 34–37 vaatimukset siitä, miten kirjanpidossa käsitellään määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, ja tähän liittyvät vaatimukset IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* kappaleessa 8A.

Jos ensilaatija kuitenkin päättää soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) takautuvasti aiempiin liiketoimintojen yhdistämisiin, sen on sovellettava myös IAS 27:ää (muutettu 2008) tämän IFRS-standardin kappaleen C1 mukaisesti.

▼**M16**

Lisäys C

Liiketoimintojen yhdistämisiä koskevat helpotukset

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Yhteisön on sovellettava seuraavia vaatimuksia ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää kirjaamiinsa liiketoimintojen yhdistämisiin.

C1 Ensilaatija saa olla soveltamatta IFRS 3:a (uudistettu 2008) takautuvasti aikaisempiin liiketoimintojen yhdistämisiin (liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää). Jos ensilaatija kuitenkin oikaisee jonkin liiketoimintojen yhdistämisen IFRS 3:n (uudistettu 2008) mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki myöhemmät liiketoimintojen yhdistämiset, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 27:ää (muutettu 2008) samasta ajankohdasta lähtien. Esimerkiksi jos ensilaatija päättää oikaista 30.6.20X6 toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen, sen on oikaistava kaikki liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet kyseisen päivän eli 30.6.20X6 ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä, ja sen on lisäksi sovellettava IAS 27:ää (muutettu 2008) 30.6.20X6 lähtien.

C2 Yhteisön ei tarvitse soveltaa IAS 21:tä *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* takautuvasti sellaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka liittyvät ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneisiin liiketoimintojen yhdistämisiin. Jos yhteisö ei sovella IAS 21:tä takautuvasti tällaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, sen on käsiteltävä niitä yhteisön varoina ja velkoina sen sijaan että niitä käsiteltäisiin hankinnan kohteen varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa, tai ne ovat ei-monetaarisia ulkomaanrahan määräisiä eriä, jotka esitetään tilinpäätöksessä käyttäen samaa kurssia kuin aiemman tilinpäätösnormiston mukaan on käytetty.

C3 Yhteisö saa soveltaa IAS 21:tä takautuvasti niihin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka johtuvat joko:

(a) kaikista ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä; tai

(b) kaikista niistä liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yhteisö oman valintansa mukaan oikaisee IFRS 3:n mukaisiksi kappaleen C1 sallimalla tavalla.

C4 Jos ensilaatija ei sovella IFRS 3:a takautuvasti aikaisempaan liiketoimintojen yhdistämiseen, tällä on seuraavat vaikutukset kyseiseen liiketoimintojen yhdistämiseen:

(a) Ensilaatijan on pidettävä luokittelu (juridisen hankkijaosapuolen suorittama hankinta, juridisen hankintakohteen suorittama käänteinen hankinta tai omistusten yhdistäminen) samana kuin edellisessä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa tilinpäätöksessä.

(b) Ensilaatijan on merkittävä taseeseen kaikki IFRS-standardeihin siirtymispäivän varat ja velat, jotka on hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä, lukuun ottamatta:

(i) joitakin rahoitusvaroja ja -velkoja, jotka on kirjattu pois taseesta aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale B2); ja

▼M16

(ii) omaisuuseriä, liikearvo mukaan lukien, ja velkoja, joita ei ole merkitty hankkijaosapuolen aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen konsernitaseeseen ja jotka eivät myöskään täyttäisi IFRS-standardien mukaisia kirjaamisedellytyksiä hankinnan kohteen erillistaseessa (ks. kohdat (f)–(i)).

Ensilaatijan on kirjattava tästä mahdollisesti johtuva muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, mikäli niin on asianmukaista) oikaisuksi, paitsi jos muutos aiheutuu sellaisen aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta, joka on aikaisemmin sisällytetty liikearvoon (ks. kohta (g)(i)).

(c) Ensilaatija ei saa sisällyttää avaavaan IFRS-taseeseensa sellaista aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti kirjattua erää, joka ei täytä IFRS-standardien mukaisia omaisuuserän tai velan kirjaamisedellytyksiä. Ensilaatijan on käsiteltävä tästä johtuva muutos kirjanpidossa seuraavasti:

(i) ensilaatija on saattanut luokitella aikaisemman liiketoimintojen yhdistämisen hankinnaksi ja kirjata aineettomaksi hyödykkeeksi erän, joka ei täytä IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisia kirjaamisedellytyksiä. Sen on siirrettävä kyseinen erä (ja siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verot ja määräysvallattomien omistajien osuudet) osaksi liikearvoa (paitsi jos se on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta, ks. kohdat (g)(i) ja (i)).

(ii) ensilaatijan on kirjattava kaikki muut tästä johtuvat muutokset kertyneisiin voittovaroihin ([1]).

(d) IFRS-standardit edellyttävät joidenkin varojen ja velkojen myöhempää arvostamista alkuperäisestä hankintamenosta poikkeavalla perusteella, kuten käypä arvo. Ensilaatijan on arvostettava nämä varat ja velat avaavassa IFRS-taseessaan tällä perusteella, vaikka ne olisi hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä. Sen on kirjattava tästä johtuva kirjanpitoarvon muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, jos niin on asianmukaista), ei siis liikearvon, oikaisuksi.

(e) Välittömästi yhdistämisen jälkeen liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen kirjanpitoarvon on oltava IFRS-standardien mukainen kyseisen päivän oletushankintameno. Jos nämä varat ja velat on IFRS-standardien mukaan myöhemmin arvostettava hankintamenoon perustuen, tämän oletushankintamenon on oltava hankintamenoon perustuvien poistojen tai muiden jaksotusten pohjana liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivästä alkaen.

([1]) Tällaisiin muutoksiin kuuluvat siirrot aineettomiin hyödykkeisiin tai pois niistä, jos liikearvoa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole merkitty varoiksi taseeseen. Tämä tapahtuu, jos yhteisö on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan (a) vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta tai (b) ei ole käsitellyt liiketoimintojen yhdistämistä hankintana.

▼M16

(f) Jos aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittua omaisuuserää tai vastattavaksi otettua velkaa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole merkitty taseeseen, sen oletushankintameno avaavassa IFRS-taseessa ei ole nolla. Sen sijaan hankkijaosapuolen on merkittävä se konsernitaseeseensa ja arvostettava se samalla perusteella kuin se IFRS-standardien mukaan olisi arvostettava hankinnan kohteen taseessa. Asian havainnollistamiseksi: jos hankkijaosapuoli ei ole aiemman tilinpäätösnormiston mukaan aktivoinut aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja rahoitusleasingkohteita, sen on aktivoitava kyseiset vuokrauskohteet konsernitilinpäätöksessään siten kuin IAS 17 *Vuokrasopimukset* edellyttäisi hankinnan kohteen tekevän IFRS-taseessaan. Vastaavasti, jos hankkijaosapuoli ei ole aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut ehdollista velkaa, joka on edelleen olemassa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, hankkijaosapuolen on kirjattava kyseinen ehdollinen velka tuona ajankohtana, paitsi jos sen merkitseminen hankinnan kohteen tilinpäätökseen olisi IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaan kiellettyä. Käänteisesti: jos omaisuuserä tai velka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan sisällytetty liikearvoon mutta olisi IFRS 3:n mukaan kirjattu erikseen, kyseinen omaisuuserä tai velka säilyy osana liikearvoa, paitsi milloin IFRS-standardit edellyttäisivät sen kirjaamista hankinnan kohteen tilinpäätöksessä.

(g) Liikearvon kirjanpitoarvon avaavassa IFRS-taseessa on oltava sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, kun on tehty seuraavat kaksi oikaisua:

(i) Jos kohta (c)(i) sitä edellyttää, ensilaatijan on lisättävä liikearvon kirjanpitoarvoa luokitellessaan uudelleen erän, jonka se on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut aineettomaksi hyödykkeeksi. Vastaavasti jos ensilaatijan täytyy kohdan (f) mukaan merkitä taseeseen aineeton hyödyke, joka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan sisällytetty taseeseen merkittyyn liikearvoon, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on vähennettävä liikearvon kirjanpitoarvoa vastaavasti (ja oikaistava tarvittaessa laskennallisia veroja ja määräysvallattomien omistajien osuuksia).

(ii) Riippumatta siitä, onko mitään viitteitä liikearvon mahdollisesta arvonalentumisesta, ensilaatijan on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehtävä IAS 36:ta soveltaen liikearvolle arvonalentumistesti ja kirjattava tästä mahdollisesti syntyvä arvonalentumistappio kertyneisiin voittovaroihin (tai uudelleenarvostusrahastoon IAS 36:n niin vaatiessa). Arvonalentumistestin on perustuttava IFRS-standardeihin siirtymispäivän olosuhteisiin.

(h) Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehdä muita oikaisuja. Ensilaatija ei saa oikaista liikearvon kirjanpitoarvoa esimerkiksi:

(i) jättämällä pois kyseisessä liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun keskeneräisen tutkimus- ja kehittämisprojektin (paitsi jos siihen liittyvä aineeton hyödyke täyttäisi IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset hankinnan kohteen taseessa);

▼**M16**

(ii) oikaisemalla liikearvosta aikaisemmin tehtyjä poistoja;

(iii) peruuttamalla sellaiset liikearvon oikaisut, joita IFRS 3 ei sallisi mutta jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan tehty liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivän ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä varoihin ja velkoihin tehtyjen oikaisujen vuoksi.

(i) Jos ensilaatija on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut liikearvon oman pääoman vähennykseksi:

(i) se ei saa merkitä tätä liikearvoa avaavaan IFRS-taseeseen. Se ei myöskään saa siirtää kyseistä liikearvoa tulosvaikutteiseksi, jos se luopuu tytäryrityksestä tai jos tytäryritykseen tehdyn sijoituksen arvo alentuu.

(ii) vastikkeeseen vaikuttavan ehdon myöhemmin ratketessa siitä aiheutuvat oikaisut on kirjattava kertyneisiin voittovaroihin.

(j) Ensilaatija on saattanut aiemman tilinpäätösnormiston mukaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun tytäryrityksen (esimerkiksi koska emoyritys ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole pitänyt sitä tytäryrityksenä tai ei ole laatinut konsernitilinpäätöstä). Ensilaatijan on oikaistava tytäryrityksen varojen ja velkojen kirjanpitoarvot vastaamaan määriä, joita IFRS-standardit edellyttäisivät tytäryrityksen taseessa. Liikearvon oletushankintamenoksi tulee seuraavien erien välinen erotus IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

(i) emoyrityksen osuus näistä oikaistuista kirjanpitoarvoista; ja

(ii) tytäryritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno emoyrityksen erillistilinpäätöksessä.

(k) Määräysvallattomien omistajien osuuden ja laskennallisten verojen määrittäminen seuraa muiden varojen ja velkojen määrittämistä. Edellä mainitut oikaisut taseeseen merkittyihin varoihin ja velkoihin vaikuttavat näin ollen määräysvallattomien omistajien osuuteen ja laskennallisiin veroihin.

C5 Aikaisempia liiketoimintojen yhdistämisiä koskeva helpotus koskee myös aikaisempia sijoituksia osakkuusyrityksiin ja yhteisyritysosuuksia. Lisäksi kappaleen C1 mukaan valittava päivä koskee myös kaikkia tällaisia hankintoja.

▼M16

Liite D

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

▼M24

D1 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

▼M18

(a) osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet (kappaleet D2 ja D3);

▼M16

(b) vakuutussopimukset (kappale D4);

▼M24

(c) oletushankintameno (kappaleet D5–D8A);

(d) vuokrasopimukset (kappaleet D9 ja D9A);

▼M16

(e) työsuhde-etuudet (kappaleet D10 ja D11);

(f) kertyneet muuntoerot (kappaleet D12 ja D13);

(g) sijoitukset tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin (kappaleet D14 ja D15);

(h) tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (kappaleet D16 ja D17);

(i) yhdistelmäinstrumentit (kappale D18);

(j) aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokitteleminen (kappale D19);

(k) rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (kappale D20);

▼M24

(l) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat (kappaleet D21 ja D21A);

▼M18

(m) IFRIC 12:n *Palvelutoimilupajärjestelyt* mukaisesti kirjattavat rahoitusvaroihin kuuluvat erät tai aineettomat hyödykkeet (kappale D22);

(n) vieraan pääoman menot (kappale D23); ja

(o) omaisuuserien siirrot asiakkailta (kappale D24).

▼M16

Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet

D2 Ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* soveltamista 7.11.2002 tai sitä aikaisemmin myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Lisäksi ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista sellaisiin 7.11.2002 jälkeen myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joihin on syntynyt oikeus ennen ajankohtaa, joka seuraavista on myöhäisempi: (a) IFRS-standardeihin siirtymispäivä ja (b) 1.1.2005. Jos ensilaatija päättää soveltaa IFRS 2:ta tällaisiin oman

▼M16

pääoman ehtoisiin instrumentteihin, se saa kuitenkin toimia niin vain, jos yhteisö on julkistanut kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon, joka on määritetty IFRS 2:ssa määriteltynä arvostuspäivänä. Ensilaatijan on kuitenkin esitettävä IFRS 2:n kappaleissa 44 ja 45 vaadittavat tiedot kaikista myönnetyistä oman pääoman ehtoisista instrumenteista, joihin ei ole sovellettu IFRS 2:ta (esim. 7.11.2002 mennessä myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit). Jos ensilaatija tekee muutoksia sellaisten myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien ehtoihin, joihin ei ole sovellettu IFRS 2:ta, yhteisön ei tarvitse soveltaa IFRS 2:n kappaleita 26–29, jos muutos on tapahtunut ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää.

D3 Ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista sellaisiin osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista syntyneisiin velkoihin, jotka on suoritettu ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Lisäksi ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista velkoihin, jotka on suoritettu aikaisemmin kuin 1.1.2005. Niiden velkojen osalta, joihin sovelletaan IFRS 2:ta, ensilaatijan ei tarvitse oikaista vertailutietoja siltä osin kuin tiedot liittyvät kauteen tai ajankohtaan, joka on aikaisempi kuin 7.11.2002.

Vakuutussopimukset

D4 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 4:ään *Vakuutussopimukset* sisältyviä siirtymäsääntöjä. IFRS 4 rajoittaa vakuutussopimuksiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttamista, ja tämä koskee myös ensilaatijan tekemiä muutoksia.

Käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona

D5 Yhteisö saa arvostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen sen käypään arvoon IFRS-standardeihin siirtymispäivänä ja käyttää tätä käypää arvoa hyödykkeen tuon ajankohdan oletushankintamenona.

D6 Ensilaatija saa käyttää uudelleenarvostusajankohdan oletushankintamenona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tai sitä ennen tehtyyn aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa, jos uudelleenarvostus on uudelleenarvostusajankohtana jokseenkin vastannut:

(a) käypää arvoa; tai

(b) IFRS-standardien mukaista hankintamenoa tai poistoilla vähennettyä hankintamenoa, jota on oikaistu esimerkiksi yleisen tai erityisen hintaindeksin muutoksilla.

D7 Kappaleissa D5 ja D6 esitettyjä vaihtoehtoja saadaan soveltaa myös:

(a) sijoituskiinteistöihin, jos yhteisö valitsee IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaisen hankintamenomallin;

(b) aineettomiin hyödykkeisiin, jotka täyttävät:

(i) IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset (mukaan lukien alkuperäisen hankintamenon luotettava määrittäminen); ja

(ii) IAS 38:n mukaiset edellytykset uudelleenarvostukselle (mukaan lukien toimivien markkinoiden olemassaolo).

▼M16

Yhteisö ei saa soveltaa näitä vaihtoehtoja muihin varoihin tai velkoihin.

D8 Ensilaatija on saattanut aiemman tilinpäätösnormiston mukaan määrittää joillekin tai kaikille varoille ja veloille oletushankintamenon arvostamalla ne tietyn päivän käypään arvoon esimerkiksi sellaisen tapahtuman kuin yksityistämisen tai listautumisannin vuoksi. Se saa käyttää tällaisia tietystä tapahtumasta johtuvia käypiä arvoja IFRS-standardien mukaisina kyseisen arvostusajankohdan oletushankintamenoina.

▼M24

Oletushankintameno

D8A Joidenkin kansallisten kirjanpitoa koskevien vaatimusten mukaan öljyyn ja kaasuun liittyvistä varallisuuseristä johtuvia etsintä- ja kehittämismenoja käsitellään kehittämis- tai tuotantovaiheessa kirjanpidossa käyttäen kustannuspaikkoja, jotka sisältävät kaikki laajalla maantieteellisellä alueella sijaitsevat varallisuuserät. Ensilaatija, joka aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan soveltaa tällaista kirjanpitomenettelyä, voi halutessaan arvostaa öljyyn ja kaasuun liittyvät omaisuuserät IFRS-standardeihin siirtymispäivänä seuraavalla perusteella:

(a) aktivoidut etsintä- ja arviointimenot rahamäärään, joka on määritetty yhteisön aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

(b) kehittämis- tai tuotantovaiheen omaisuuserät rahamäärään, joka kustannuspaikalle on määritetty yhteisön aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yhteisön on kohdistettava tämä rahamäärä kustannuspaikan omaisuuserille tasasuhteisesti esiintymien kyseisen ajankohdan määrien tai arvojen perusteella.

Yhteisön on testattava aktivoidut etsintä- ja arviointimenot sekä kehittämis- ja tuotantovaiheen omaisuuserät arvonalentumisen varalta IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IFRS 6:n *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi* tai IAS 36:n mukaisesti ja tarvittaessa pienennettävä kohdan (a) tai (b) mukaisesti määritettyä rahamäärää. Tässä kappaleessa öljyyn ja kaasuun liittyviin omaisuuseriin luetaan vain ne omaisuuserät, joita käytetään öljyn ja kaasun etsinnässä, arvioinnissa, kehittämisessä tai tuotannossa.

▼M16

Vuokrasopimukset

D9 Ensilaatija saa soveltaa tulkintaan IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen* sisältyviä siirtymäsääntöjä. Näin ollen ensilaatija saa määrittää kyseisenä päivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, sisältääkö IFRS-standardeihin siirtymispäivänä olemassa oleva järjestely vuokrasopimuksen.

▼M24

D9A Jos ensilaatija on tehnyt aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti saman ratkaisun siitä, onko järjestely sisältänyt vuokrasopimuksen, kuin mitä IFRIC 4 edellyttää, mutta ratkaisu on tehty IFRIC 4:n edellyttämästä ajankohdasta poikkeavana ajankohtana, ensilaatijan ei tarvitse arvioida ratkaisuaan uudelleen ottaessaan IFRS-standardit käyttöön. Sen, että yhteisö olisi tehnyt aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti saman ratkaisun siitä, onko järjestely sisältänyt vuokrasopimuksen, olisi täytynyt johtaa samaan lopputulokseen kuin IAS 17:n *Vuokrasopimukset* ja IFRIC 4:n soveltaminen.

▼M16

Työsuhde-etuudet

D10 IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaan yhteisö saa käyttää ”putkilähestymistapaa”, jonka mukaan eräät vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot jätetään kirjaamatta. Tällaisen lähestymistavan takautuva soveltaminen edellyttää, että yhteisö erottelee järjestelyn alkamisajankohdan ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot kirjattuun ja kirjaamattomaan osuuteen. Ensilaatija saa kuitenkin kirjata kaikki kertyneet vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, vaikka se käyttäisi myöhemmin syntyvien vakuutusmatemaattisten voittojen ja tappioiden käsittelyyn putkilähestymistapaa. Jos ensilaatija käyttää tätä vaihtoehtoa, sitä on sovellettava kaikkiin järjestelyihin.

D11 Yhteisö saa esittää IAS 19:n kappaleen 120A(p) mukaan vaadittavat tiedot sellaisina kuin ne on määritetty kullekin tilikaudelle IFRS-standardeihin siirtymispäivästä lähtien ei-takautuvasti.

Kertyneet muuntoerot

D12 IAS 21:n mukaan yhteisön on:

(a) kirjattava jotkin muuntoerot muihin laajan tuloksen eriin ja esitettävä niiden kertynyt määrä omana eränään omassa pääomassa; ja

(b) siirrettävä ulkomaisesta yksiköstä luopuessaan kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvä kertynyt muuntoero (mukaan lukien mahdolliset siihen liittyvistä suojauksista johtuvat voitot ja tappiot) omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi osaksi luovutusvoittoa tai -tappiota.

D13 Ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse täyttää näitä vaatimuksia IFRS-standardeihin siirtymispäivän kertyneiden muuntoerojen osalta. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta:

(a) kaikkien ulkomaisten yksiköiden kertyneet muuntoerot oletetaan IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nollan suuruisiksi; ja

(b) voitto tai tappio, joka syntyy myöhemmin jostakin ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa, ei saa sisältää ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää syntyneitä muuntoeroja, ja sen on sisällettävä myöhemmin syntyneet muuntoerot.

Sijoitukset tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyrityksiin

D14 Kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen, sen on IAS 27:n (muutettu 2008) mukaan käsiteltävä tytäryrityksiin, yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin ja osakkuusyritykseen tekemänsä sijoitukset joko:

(a) hankintamenoon perustuen tai

(b) IAS 39:n mukaisesti.

D15 Jos ensilaatija arvostaa tällaisen sijoituksen kappaleen D14 mukaisesti hankintamenoon perustuen, sen on arvostettava kyseinen sijoitus avaavassa IFRS-erillistaseessaan jompaankumpaan seuraavista määristä:

(a) IAS 27:n mukaisesti määritetty hankintameno tai

▼M16

(b) oletushankintameno. Tällaisen sijoituksen oletushankintamenon on oltava sen:

(i) yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivän käypä arvo (määritettynä IAS 39:n mukaisesti) sen erillistilinpäätöksessä; tai

(ii) aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo kyseisenä ajankohtana.

Ensilaatija voi valintansa mukaan arvostaa kunkin tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tekemänsä sijoituksen, jonka arvostuksessa se päättää käyttää oletushankintamenoa, joko kohdan (i) tai (ii) mukaisesti.

Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat

D16 Jos tytäryrityksestä tulee ensilaatija myöhemmin kuin sen emoyrityksestä, tytäryrityksen on arvostettava varat ja velat omassa tilinpäätöksessään joko:

(a) niihin kirjanpitoarvoihin, jotka sisältyisivät emoyrityksen konsernitilinpäätökseen emoyrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella, jos ei tehtäisi konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvia oikaisuja eikä oikaisuja, jotka johtuvat sen liiketoimintojen yhdistämisen vaikutuksista, jossa emoyritys on hankkinut tytäryrityksen; tai

(b) tämän standardin muiden osien edellyttämiin kirjanpitoarvoihin tytäryrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella. Nämä kirjanpitoarvot saattavat poiketa kohdassa (a) tarkoitetuista:

(i) kun tämän IFRS-standardin sisältämien helpotusten mukainen arvostus riippuu IFRS-standardeihin siirtymispäivästä.

(ii) kun tytäryrityksen tilinpäätöksessä käytetyt laatimisperiaatteet poikkeavat konsernitilinpäätöksessä käytetyistä. Tytäryritys saattaa esimerkiksi käyttää laatimisperiaatteenaan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaista hankintamenomallia, kun taas konserni saattaa käyttää uudelleenarvostusmallia.

Vastaavanlainen vaihtoehto on osakkuus- tai yhteisyrityksen käytettävissä, jos siitä tulee ensilaatija myöhemmin kuin yhteisöstä, jolla on siinä huomattava vaikutusvalta tai toisen osapuolen kanssa yhteinen määräysvalta.

D17 Jos taas yhteisöstä tulee ensilaatija myöhemmin kuin sen tytäryrityksestä (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksestä), yhteisön on arvostettava konsernitilinpäätöksessään tytäryrityksen (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksen) varat ja velat samoihin kirjanpitoarvoihin kuin ne ovat tytäryrityksen (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksen) tilinpäätöksessä, sen jälkeen kun on tehty konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteisiin tai pääomaosuusmenetelmän soveltamiseen liittyvät oikaisut sekä oikaisut, jotka johtuvat sen liiketoimintojen yhdistämisen vaikutuksista, jossa yhteisö on hankkinut tytäryrityksen. Vastaavasti jos emoyrityksestä tulee erillistilinpäätöksensä osalta ensilaatija aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernitilinpäätöksen osalta, sen on arvostettava varansa ja velkansa samoihin määriin molemmissa tilinpäätöksissä, poikkeuksena konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvat oikaisut.

▼M16

Yhdistelmäinstrumentit

D18 IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* mukaan yhteisön on jaettava yhdistelmäinstrumentti sitä alun perin kirjattaessa erillisiin vieraan ja oman pääoman komponentteihin. Jos vieraan pääoman komponenttia ei enää ole ulkona, IAS 32:n takautuva soveltaminen tarkoittaa kahden oman pääoman komponentin erottamista toisistaan. Ensimmäinen osuus sisältyy kertyneisiin voittovaroihin ja on vieraan pääoman komponentille kertynyttä korkoa. Toinen osuus on alkuperäinen oman pääoman komponentti. Tämän standardin mukaan ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse erottaa näitä kahta komponenttia toisistaan, jos vieraan pääoman komponenttia ei enää ole ulkona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

Aikaisemmin kirjattujen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokitteleminen

D19 IAS 39:n mukaan rahoitusvaroihin kuuluva erä saadaan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitella myytävissä olevaksi tai vastaavasti rahoitusinstrumentti (kunhan se täyttää tietyt edellytykset) saadaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi. Tästä vaatimuksesta huolimatta seuraavissa tapauksissa sovelletaan poikkeussääntöjä:

(a) nimenomainen luokitteleminen myytävissä olevaksi on sallittua yhteisölle IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

(b) yhteisö saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nimenomaisesti luokitella minkä tahansa rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi edellyttäen, että kyseinen omaisuuserä tai velka täyttää tuona ajankohtana IAS 39:n kappaleessa 9(b)(i), 9(b)(ii) tai 11A tarkoitetut kriteerit.

Rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä

D20 Kappaleiden 7 ja 9 sisältämistä vaatimuksista huolimatta yhteisö saa soveltaa IAS 39:n kappaleen AG76 viimeisen virkkeen ja kappaleen AG76A mukaisia vaatimuksia kummalla tahansa seuraavista tavoista:

(a) 25.10.2002 jälkeen toteutuneisiin liiketoimiin ei-takautuvasti; tai

(b) myöhemmin kuin 1.1.2004 toteutuneisiin liiketoimiin ei-takautuvasti.

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat

D21 IFRIC 1 *Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset* edellyttää, että käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen tietyt muutokset lisätään sen omaisuuserän hankintamenoon, johon nämä velat liittyvät, tai vähennetään siitä; omaisuuserän oikaistu poistopohja kirjataan sitten ei-takautuvasti kuluksi sen jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ensilaatijan ei tarvitse soveltaa tätä vaatimusta näiden velkojen muutoksiin, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta, sen on:

(a) arvostettava velka IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IAS 37:n mukaisesti;

▼M16

(b) siltä osin kuin velka kuuluu IFRIC 1:n soveltamisalaan, arvioitava määrä, joka olisi sisältynyt velkaan liittyvän omaisuuserän hankintamenoon, kun velka alun perin syntyi, diskonttaamalla velka kyseiseen ajankohtaan käyttämällä parhaan arvion mukaista toteutumaan perustuvaa riskioikaistua diskonttauskorkoa (tai -korkoja), jota velkaan olisi sovellettu tällä välin; ja

(c) laskettava määrästä IFRS-standardeihin siirtymispäivään mennessä kertyneet poistot perustuen tarkasteluhetken arvioon omaisuuserän taloudellisesta vaikutusajasta ja käyttämällä yhteisön soveltamia IFRS-standardien mukaisia poistoperiaatteita.

▼M24

D21A Yhteisön, joka käyttää kappaleessa D8A(b) tarkoitettua helpotusta (koskien öljyyn ja kaasuun liittyviä kehittämis- tai tuotantovaiheen omaisuuseriä, jotka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa käsitelty kirjanpidossa käyttäen kaikki laajalla maantieteellisellä alueella sijaitsevat varallisuuserät sisältäviä kustannuspaikkoja), on sen sijaan, että se noudattaisi kappaletta D21 tai IFRIC 1:tä:

(a) arvostettava käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevat sekä muut vastaavanlaiset velat IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IAS 37:n mukaisesti; ja

(b) kirjattava suoraan kertyneisiin voittovaroihin tämän rahamäärän ja kyseisten velkojen IFRS-standardeihin siirtymispäivän aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määritetyn kirjanpitoarvon välinen ero.

▼M16

IFRIC 12:n mukaisesti käsitellyt rahoitusvaroihin kuuluvat erät tai aineettomat hyödykkeet

D22 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 12:een sisältyviä siirtymäsääntöjä.

Vieraan pääoman menot

D23 Ensilaatija saa soveltaa vuonna 2007 uudistetun IAS 23:n kappaleiden 27 ja 28 mukaisia siirtymäsääntöjä. Näihin kappaleisiin sisältyviä viittauksia voimaantuloajankohtaan on tulkittava siten, että niillä tarkoitetaan 1.7.2009 tai IFRS-standardeihin siirtymäpäivää sen mukaan, kumpi niistä on myöhäisempi.

▼M18

Omaisuuserien siirrot asiakkailta

D24 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 18:n *Omaisuuserien siirrot asiakkailta* kappaleessa 22 esitettyjä siirtymäsääntöjä. Kyseiseen kappaleeseen sisältyvä viittaus voimaantuloajankohtaan on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan 1.7.2009 tai IFRS-standardeihin siirtymäpäivää sen mukaan, kumpi niistä on myöhäisempi. Lisäksi ensilaatija saa valita minkä tahansa IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltävän päivän ja soveltaa IFRIC 18:aa kaikkiin kyseisenä päivänä tai sen jälkeen tapahtuviin omaisuuserien siirtoihin asiakkailta.

▼M28

Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla

D25 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 19:n *Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla* mukaisia siirtymäsääntöjä.

▼**M16**

Lisays E

Lyhytaikaiset helpotukset IFRS-standardien vaatimuksista

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

[Liite varataan mahdollisia tulevia lyhytaikaisia helpotuksia varten].

▼**M25**

Rahoitusinstrumentteja koskevat tiedot

E3 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 7:en kappaleeseen 44G sisältyviä siirtymäsääntöjä. (*)

(*) Kappale E3 lisättiin tammikuussa 2010 julkaistun asiakirjan *IFRS 7:n mukaisia vertailutietoja koskeva rajoitettu helpotus ensilaatijoille* (muutos IFRS 1:een) seurauksena. Jotta vältettäisiin mahdollinen jälkiviisaus ja varmistettaisiin, etteivät ensilaatijat ole huonommassa asemassa kuin IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen jo laativat yhteisöt, IASB päätti, että ensilaatijoiden tulee saada käyttää samoja asiakirjaan *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutos IFRS 7:ään) sisältyviä siirtymäsääntöjä kuin mitkä ovat sallittuja IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen jo laativille yhteisöille.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 2

Osakeperusteiset maksut

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä yhteisön taloudellisesta raportoinnista sen toteuttaessa *osakeperusteisesti maksettavan liiketoimen*. Erityisesti standardi vaatii, että yhteisön voitto tai tappio ja taloudellinen asema kuvastavat osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien vaikutuksia, kuten sellaisiin liiketoimiin liittyviä kuluja, joissa henkilöstölle myönnetään *osakeoptioita*.

SOVELTAMISALA

▼M23

2. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia kaikkiin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin riippumatta siitä, pystyykö yhteisö erikseen yksilöimään jotkin tai kaikki vastaanotetut tavarat tai palvelut, ja tällaisiin liiketoimiin kuuluvat:

   a) *omana pääomana maksettavat osakeperusteiset liiketoimet*,

   b) *käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet*, ja

   c) liiketoimet, joissa yhteisö vastaanottaa tai hankkii tavaroita tai palveluja ja järjestelyn ehtojen mukaan joko yhteisö tai kyseisten tavaroiden toimittaja tai palvelujen tarjoaja saa valita, suorittaako yhteisö liiketoimesta maksun käteisvaroina (tai muina varoina) vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja,

   kappaleissa 3A–6 mainittuja tapauksia lukuun ottamatta. Jos erikseen yksilöitävissä olevia tavaroita tai palveluja ei ole, muut olosuhteet voivat viitata siihen, että tavaroita tai palveluja on vastaanotettu (tai että niitä tullaan vastaanottamaan), jolloin tämä IFRS-standardi tulee sovellettavaksi.

———————

3A. Osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta voi maksun suorittaa tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön puolesta toinen konserniyhteisö (tai minkä tahansa konserniyhteisön osakkeenomistaja). Kappaletta 2 sovelletaan myös yhteisöön, joka:

   a) vastaanottaa tavaroita tai palveluja, kun toinen samaan konserniin kuuluva yhteisö (tai minkä tahansa konserniyhteisön osakkeenomistaja) on velvollinen suorittamaan maksun osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta, tai

   b) on velvollinen suorittamaan maksun osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta, kun toinen samaan konserniin kuuluva yhteisö vastaanottaa tavarat tai palvelut,

   paitsi jos liiketoimen tarkoitus on selvästi jokin muu kuin maksu tavaroista tai palveluista, jotka on toimitettu ne vastaanottaneelle yhteisölle.

▼B

4. Tässä IFRS-standardissa sellaista liiketointa työntekijän (tai muun osapuolen) kanssa, jossa tämä toimii yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan ominaisuudessa, ei katsota osakeperusteisesti maksettavaksi liiketoimeksi. Jos yhteisö esimerkiksi myöntää kaikille tietyn lajisten oman pääoman ehtoisten instrumenttiensa haltijoille oikeuden saada uusia yhteisön oman pääoman ehtoisia instrumentteja hintaan, joka on alempi kuin kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo, ja työntekijä saa tällaisen oikeuden, koska hänen hallussaan on kyseiseen lajiin kuuluvia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, tämän IFRS-standardin vaatimukset eivät koske kyseisen oikeuden myöntämistä tai käyttämistä.

5. Kuten kappaleessa 2 todetaan, tämä IFRS-standardi koskee sellaisia osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia, joissa yhteisö hankkii tai vastaanottaa tavaroita tai palveluja. Tavaroihin luetaan vaihto-omaisuus, tarvikkeet, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, aineettomat hyödykkeet ja muut rahoitusvaroihin kuulumattomat omaisuuserät. ►**M22** Yhteisö ei kuitenkaan saa soveltaa tätä IFRS-standardia sellaisiin liiketoimiin, joissa yhteisö hankkii tavaroita osana IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008) määritellyssä liiketoimintojen yhdistämisessä hankittua nettovarallisuutta, IFRS 3:n kappaleissa B1–B4 kuvatussa yhteisen määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämisessä tai liiketoiminnan ollessa panoksena IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä* määriteltyä yhteisyritystä muodostettaessa. Oman pääoman ehtoiset instrumentit ◄, jotka myönnetään hankinnan kohteen henkilöstöön kuuluville henkilöstön ominaisuudessa (esimerkiksi vastikkeena työsuhteen jatkumisesta) kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan. ►**M12** Vastaavasti liiketoimintojen yhdistämisestä tai muusta oman pääoman uudelleenjärjestelystä johtuvat *osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen* peruutukset, niiden korvaaminen toisilla tai muut muutokset on käsiteltävä tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaisesti. IFRS 3 sisältää ohjeistusta sen ratkaisemiseksi, ovatko liiketoimintojen yhdistämisessä liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit osa hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan saamiseksi luovutettua vastiketta (ja siten kuuluvat IFRS 3:n soveltamisalaan) vai ovatko ne yhdistämisen jälkeiselle ajalle kirjattavaa palkkaa jatkuvasta työsuorituksesta (ja siten kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan). ◄

6. Tämä IFRS-standardi ei koske sellaista osakeperusteisesti maksettavaa liiketointa, jossa yhteisö vastaanottaa tai hankkii tavaroita tai palveluja sellaisen sopimuksen perusteella, joka kuuluu IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* (uudistettu 2003) ([1]) kappaleiden 8–10 tai IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2003) kappaleiden 5–7 soveltamisalaan.

KIRJAAMINEN

7. Yhteisön on merkittävä osakeperusteisesti maksettavassa liiketoimessa vastaanottamansa tai hankkimansa tavarat tai palvelut kirjanpitoon silloin, kun se saa tavarat tai vastaanottaa palvelut. Yhteisön on kirjattava vastaava oman pääoman lisäys, jos tavaroiden tai palvelujen vastaanottamiseen johtanut liiketoimi on omana pääomana suoritettava osakeperusteinen liiketoimi, tai vastaava velka, jos tavaroiden tai palvelujen vastaanottamiseen johtanut liiketoimi on käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi.

([1]) IAS 32:n otsikko muuttui vuonna 2005.

▼B

8. Silloin kun osakeperusteisesti maksettavassa liiketoimessa vastaanotetut tavarat tai palvelut eivät täytä varoiksi kirjaamisen edellytyksiä, ne on kirjattava kuluiksi.

9. Kulua syntyy tyypillisesti tavaroiden tai palvelujen käyttämisestä. Esimerkiksi palvelut käytetään tyypillisesti heti, jolloin kulu kirjataan, kun vastapuoli suorittaa palvelun. Tavaroita saatetaan käyttää tietyn ajanjakson kuluessa tai, jos kyseessä on vaihto-omaisuus, ne saatetaan myydä myöhempänä ajankohtana, jolloin kulu kirjataan, kun tavaroita käytetään tai ne myydään. Joskus kulu on kuitenkin tarpeellista kirjata jo ennen kuin tavarat tai palvelut käytetään tai myydään, koska ne eivät täytä varoiksi kirjaamisen edellytyksiä. Yhteisö saattaa esimerkiksi hankkia tavaroita osana uuden tuotteen kehittämisprojektin tutkimusvaihetta. Vaikka kyseisiä tavaroita ei ole vielä käytetty, ne eivät ehkä täytä asianomaisten IFRS-standardien mukaisia ehtoja varoiksi kirjaamiselle.

OMANA PÄÄOMANA MAKSETTAVAT OSAKEPERUSTEISET LIIKETOIMET

Yleiskatsaus

10. Jos kyseessä ovat omana pääomana maksettavat osakeperusteiset liiketoimet, yhteisön on kirjattava vastaanotetut tavarat tai palvelut ja vastaava oman pääoman lisäys suoraan vastaanotettujen tavaroiden ja palvelujen käypää arvoa vastaavaan määrään, paitsi milloin tämä käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Mikäli yhteisö ei pysty arvioimaan vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypää arvoa luotettavasti, yhteisön on määritettävä niiden arvo ja vastaava oman pääoman muutos epäsuorasti, myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen ([1]).

11. Kun kappaleen 10 mukaisia vaatimuksia sovelletaan *henkilöstön ja muiden vastaavanlaisia palveluja suorittavien* ([2]) kanssa toteutuneisiin liiketoimiin, yhteisön on määritettävä vastaanotettujen palvelujen käypä arvo myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, koska vastaanotettujen palvelujen käypää arvoa ei tyypillisesti ole mahdollista arvioida luotettavasti, kuten kappaleessa 12 selostetaan. Kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo on määritettävä *myöntämispäivänä*.

12. Osakkeita, osakeoptioita tai muita oman pääoman ehtoisia instrumentteja myönnetään tyypillisesti henkilöstölle osana kokonaispalkkausta rahapalkan ja muiden työsuhde-etuuksien lisäksi. Yleensä ei ole mahdollista määrittää suoraan arvoa työsuoritukselle, joka saadaan kokonaispalkkauksen tiettyä osaa vastaan. Ei ehkä myöskään ole mahdollista määrittää kokonaispalkkauksen käypää arvoa erikseen ilman että myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä

([1]) Tässä IFRS-standardissa käytetään ilmausta ”käypään arvoon perustuen” eikä ilmausta ”käypään arvoon”, koska liiketoimen arvo lopulta määritetään kertomalla myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien kappaleessa 11 tai 13 (sen mukaan kumpi on sovellettavissa) määriteltynä päivänä määritetty käypä arvo niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärällä, joihin syntyy oikeus, kuten kappaleessa 19 selostetaan.

([2]) Vastedes tässä IFRS-standardissa kaikki viittaukset henkilöstöön tarkoittavat myös muita vastaavanlaisia palveluja suorittavia osapuolia.

▼B

arvo määritetään suoraan. Lisäksi osakkeita tai osakeoptioita annetaan joskus osana bonusjärjestelyä sen sijaan että ne olisivat osa peruspalkkausta, esimerkiksi henkilöstön kannustamiseksi pysymään yhteisön palveluksessa tai henkilöstön palkitsemiseksi yhteisön tuloksen parantamiseen tähtäävistä ponnistuksista. Myöntämällä muun palkan lisäksi osakkeita tai osakeoptioita yhteisö maksaa lisäpalkkaa saadakseen lisää hyötyä. Tällaisen lisähyödyn käyvän arvon arvioiminen on todennäköisesti vaikeaa. Koska vastaanotettujen palvelujen käypä arvo on vaikeaa määrittää suoraan, yhteisön on määritettävä työsuorituksen arvo myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen.

13. Kun kappaleen 10 mukaisia vaatimuksia sovelletaan liiketoimiin muiden kuin henkilöstön kanssa, on lähtökohtaisesti oletettava, että vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo on arvioitavissa luotettavasti, mutta tämä oletus on kumottavissa. Tämä käypä arvo on määritettävä sinä päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun. Jos yhteisö harvoissa tapauksissa kumoaa oletuksen sen vuoksi, ettei se pysty arvioimaan vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypää arvoa luotettavasti, yhteisön on määritettävä vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen arvo ja vastaava oman pääoman muutos epäsuorasti, perustuen myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon, joka määritetään päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

▼M23

13A Erityisesti jos yhteisön (mahdollisesti) vastaanottama yksilöitävissä oleva vastike vaikuttaa pienemmältä kuin myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien tai syntyneen velan käypä arvo, tämä tilanne viittaa tyypillisesti siihen, että yhteisö on vastaanottanut (tai tulee vastaanottamaan) muuta vastiketta (ts. tavaroita tai palveluja, jotka eivät ole yksilöitävissä). Yhteisön on arvostettava vastaanotetut yksilöitävissä olevat tavarat tai palvelut tämän IFRS-standardin mukaisesti. Yhteisön on määritettävä sellaisten vastaanotettujen (tai tulevaisuudessa vastaanotettavien) tavaroiden tai palvelujen arvo, jotka eivät ole yksilöitävissä, osakeperusteisen maksun käyvän arvon ja kaikkien mahdollisesti vastaanotettujen (tai tulevaisuudessa vastaanotettavien) yksilöitävissä olevien tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon erotuksena. Yhteisön on arvostettava sellaiset tavarat tai palvelut, jotka eivät ole yksilöitävissä, myöntämispäivän arvoon. Käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia maksuja koskeva velka on kuitenkin arvostettava uudelleen jokaisen raportointikauden lopussa sen suorittamiseen saakka kappaleiden 30–33 mukaisesti.

▼B

Liiketoimet, joissa vastaanotetaan palveluja

14. Jos myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin *syntyy oikeus* välittömästi, vastapuolelta ei edellytetä tietyn pituista palvelusaikaa ennen kuin se on ehdottomasti oikeutettu kyseisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Jos ei ole näyttöä päinvastaisesta, yhteisön on oletettava, että palvelut, jotka vastapuoli suorittaa oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan, on jo vastaanotettu. Tällöin yhteisön on kirjattava vastaanotetut palvelut ja vastaava oman pääoman lisäys kokonaisuudessaan myöntämispäivänä.

15. Jos myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta ennen kuin vastapuoli on ollut palveluksessa tietyn ajan, yhteisön on oletettava, että palvelut, jotka vastapuoli suorittaa kyseisiä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan, saadaan tulevaisuudessa, *oikeuden syntymisajanjakson* kuluessa. Yhteisön on merkittävä nämä palvelut kirjanpitoon sitä mukaa kuin niitä suoritetaan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, ja omaan pääomaan kirjataan vastaava lisäys. Esimerkiksi:

▼B

a) jos työntekijälle myönnetään osakeoptioita, joiden ehtona on kolmen vuoden työssäoloaika, yhteisön on oletettava, että työ, jonka työntekijä suorittaa osakeoptioita vastaan, vastaanotetaan tulevaisuudessa kolmen vuoden pituisen oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

b) jos työntekijälle myönnetään osakeoptioita, joiden ehtona on tulokseen perustuvan ehdon täyttyminen ja yhteisön palveluksessa pysyminen kyseisen tulokseen perustuvan ehdon täyttymiseen asti, ja oikeuden syntymisajanjakson pituus vaihtelee sen mukaan, milloin kyseinen tulokseen perustuva ehto täyttyy, yhteisön on oletettava, että työ jonka henkilö suorittaa osakeoptioita vastaan, vastaanotetaan tulevaisuudessa oikeuden odotettavissa olevan syntymisajanjakson kuluessa. Yhteisön on arvioitava oikeuden syntymisajanjakson odotettavissa oleva pituus myöntämispäivänä tulokseen perustuvan ehdon todennäköisimmän toteuman perusteella. Jos tulokseen perustuva ehto on *markkinaperusteinen ehto*, niin oikeuden syntymisajanjakson odotettavissa olevaa pituutta koskevan arvion on oltava yhdenmukainen myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvioitaessa käytettyjen oletusten kanssa, eikä sitä saa myöhemmin oikaista. Jos tulokseen perustuva ehto ei ole markkinaperusteinen, yhteisön on tarvittaessa oikaistava oikeuden syntymisajanjakson pituutta koskevaa arviotaan, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa oikeuden syntymisajanjakson pituuden poikkeavan aiemmista arvioista.

Liiketoimet, jotka arvostetaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen

Myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon määrittäminen

16. Jos kyseessä ovat liiketoimet, jotka arvostetaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, yhteisön on määritettävä myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo *arvostuspäivänä* markkinahintojen perusteella, mikäli ne ovat käytettävissä, ja sen on otettava huomioon ehdot, joilla kyseiset oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty (kappaleiden 19–22 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen).

17. Jos markkinahintoja ei ole käytettävissä, yhteisön on arvioitava myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo arvostusmenetelmän avulla, jolloin arvioidaan, mikä kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien hinta olisi arvostuspäivänä ollut asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Arvostusmenetelmän on oltava yhdenmukainen rahoitusinstrumenttien hinnoittelussa yleisesti hyväksyttyjen arvostusmetodiikkojen kanssa, ja sen on katettava kaikki ne tekijät ja oletukset, joita asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan (kappaleiden 19–22 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen).

18. Liite B sisältää lisää ohjeistusta osakkeiden ja osakeoptioiden käyvän arvon määrittämisestä, ja siinä keskitytään tiettyihin ehtoihin, jotka ovat tavanomaisia myönnettäessä osakkeita tai osakeoptioita henkilöstölle.

▼B

Oikeuden syntymisehtojen käsittely

19. Oman pääoman ehtoiset instrumentit saatetaan myöntää siten, että ne riippuvat tiettyjen *oikeuden syntymisehtojen* täyttymisestä. Esimerkiksi työntekijälle myönnettyjen osakkeiden tai osakeoptioiden ehtona on tyypillisesti henkilön pysyminen yhteisön palveluksessa tietyn ajan. Niihin saattaa liittyä tulokseen perustuvia ehtoja, joiden on täytyttävä, esimerkiksi yhteisön voiton tietyn suuruinen kasvu tai yhteisön osakkeen hinnan tietyn suuruinen nousu. Oikeuden syntymisehtoja, markkinaperusteisia ehtoja lukuun ottamatta, ei tule ottaa huomioon arvioitaessa osakkeiden tai osakeoptioiden käypää arvoa arvostuspäivänä. Sen sijaan oikeuden syntymisehdot on otettava huomioon oikaisemalla liiketoimen arvonmääritykseen sisällytettävien oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää siten, että myönnettyjä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saaduista tavaroista tai palveluista kirjattava määrä perustuu viime kädessä niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärään, joihin lopulta syntyy oikeus. Näin ollen vastaanotetuista tavaroista tai palveluista ei kumulatiivisesti tarkasteltuna tule kirjatuksi mitään, jos myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta sen vuoksi, että oikeuden syntymisehto jää täyttymättä, esimerkiksi vastapuoli ei ole palveluksessa tiettyä aikaa tai tulokseen perustuva ehto ei täyty, kappaleen 21 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen.

20. Kappaleen 19 mukaisten vaatimusten soveltamiseksi yhteisön on kirjattava oikeuden syntymisajanjakson kuluessa vastaanotetut tavarat tai palvelut määrään, joka perustuu parhaaseen käytettävissä olevaan arvioon niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärästä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, ja oikaistava tätä arviota tarvittaessa, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa, että niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, poikkeaa aikaisemmista arvioista. Yhteisön on tarkistettava arviota oikeuden syntymispäivänä siten, että se vastaa niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, joihin lopulta syntyy oikeus, kappaleen 21 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen.

21. Markkinaperusteiset ehdot, esimerkiksi osakkeen hintatavoite, jotka ovat oikeuden syntymisen (tai oikeuden käyttämisen) edellytyksenä, on otettava huomioon arvioitaessa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa. Näin ollen jos kyseessä ovat markkinaperusteisin ehdoin myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit, yhteisön on kirjattava muut oikeuden syntymisehdot täyttävältä vastapuolelta vastaanotetut tavarat tai palvelut (esimerkiksi työsuoritus henkilöltä, joka pysyy palveluksessa määrätyn ajan) riippumatta siitä, täyttyykö kyseinen markkinaperusteinen ehto.

▼M2

Lopullista oikeutta synnyttämättömien ehtojen käsittely

21A Vastaavasti yhteisön on otettava huomioon kaikki lopullista oikeutta synnyttämättömät ehdot myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa arvioitaessa. Näin ollen, jos kyseessä ovat lopullista oikeutta synnyttämättömin ehdoin myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit, yhteisön on kirjattava kaikki tavarat ja palvelut, jotka on vastaanotettu kaikki muut kuin markkinaperusteiset oikeuden syntymisehdot täyttävältä vastapuolelta (esimerkiksi työsuoritus henkilöltä, joka pysyy palveluksessa määrätyn ajan), riippumatta siitä, täyttyvätkö kyseiset lopullista oikeutta synnyttämättömät ehdot.

▼B

Reload-ominaisuuden käsittely

22. Jos optioon liittyy *reload-ominaisuus*, tätä reload-ominaisuutta ei saa ottaa huomioon arvioitaessa myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvostuspäivänä. Sen sijaan *reload-optio* on käsiteltävä kirjanpidossa uutena myönnettynä optiona jos ja kun reload-optio myöhemmin myönnetään.

Oikeuden syntymispäivän jälkeen

23. Kun yhteisö on kirjannut vastaanottamansa tavarat tai palvelut ja vastaavan oman pääoman lisäyksen kappaleiden 10–22 mukaisesti, yhteisö ei saa oikaista oman pääoman kokonaismäärää oikeuden syntymispäivän jälkeen. Yhteisö ei esimerkiksi saa myöhemmin peruuttaa työntekijän työsuorituksesta kirjattuja määriä, jos oman pääoman ehtoiset instrumentit, joihin on syntynyt oikeus, myöhemmin menetetään tai jos osakeoptioita ei toteuteta. Tämä vaatimus ei kuitenkaan estä yhteisöä kirjaamasta oman pääoman sisäisiä siirtoja, toisin sanoen siirtoja oman pääoman erien välillä.

Jos oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo ei ole arvioitavissa luotettavasti

24. Kappaleiden 16–23 mukaisia vaatimuksia sovelletaan, kun yhteisön täytyy arvostaa osakeperusteisesti maksettava liiketoimi myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen. Harvoissa tapauksissa yhteisö ei ehkä pysty arvioimaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa arvostuspäivänä luotettavasti kappaleiden 16–22 sisältämien vaatimusten mukaisesti. Ainoastaan näissä harvoissa tapauksissa yhteisön on sen sijaan:

a) arvostettava oman pääoman ehtoiset instrumentit niiden *perusarvoon* ensiksi sinä päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun, ja myöhemmin kunkin raportointikauden päättymispäivänä sekä lopullisena toteuttamispäivänä, ja perusarvon mahdolliset muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti. Jos kyseessä on osakeoptioiden myöntäminen, osakeperusteista maksua koskeva järjestely toteutuu lopullisesti silloin, kun optiot toteutetaan, kun ne menetetään (esimerkiksi työsuhteen päättyessä) tai kun ne raukeavat (esimerkiksi option voimassaoloajan lopussa).

b) kirjattava vastaanotetut tavarat tai palvelut niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärän perusteella, joihin lopulta syntyy oikeus tai (milloin tämä on sovellettavissa) jotka lopulta käytetään. Kun yhteisö soveltaa tätä vaatimusta esimerkiksi osakeoptioihin, sen on kirjattava oikeuden syntymisajanjakson kuluessa mahdollisesti vastaanotetut tavarat ja palvelut kappaleiden 14 ja 15 mukaisesti, paitsi että kappaleen 15(b) mukaisia vaatimuksia, jotka koskevat markkinaperusteisia ehtoja, ei sovelleta. Oikeuden syntymisajanjakson kuluessa vastaanotetuista tavaroista tai palveluista kirjattavan määrän on perustuttava niiden osakeoptioiden

▼B

lukumäärään, joihin odotetaan syntyvän oikeus. Yhteisön on tarvittaessa oikaistava tätä arviota, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa, että niiden osakeoptioiden lukumäärä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, poikkeaa aikaisemmista arvioista. Yhteisön on tarkistettava arviota oikeuden syntymispäivänä siten, että se vastaa niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, joihin lopulta on syntynyt oikeus. Yhteisön on oikaistava vastaanotetuista tavaroista tai palveluista kirjattua määrää oikeuden syntymispäivän jälkeen, jos osakeoptiot myöhemmin menetetään tai ne raukeavat osakeoption voimassaoloajan päättyessä.

25. Jos yhteisö soveltaa kappaletta 24, sen ei tarvitse soveltaa kappaleita 26–29, koska muutokset ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, otetaan huomioon sovellettaessa kappaleen 24 mukaista perusarvomenetelmää. Jos yhteisö kuitenkin toteuttaa myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit, joihin on sovellettu kappaletta 24:

a) jos toteuttaminen tapahtuu oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, yhteisön on käsiteltävä toteuttamista nopeutettuna oikeuden syntymisenä ja sen vuoksi sen on kirjattava välittömästi määrä, joka vastaanotettavista palveluista muutoin olisi kirjattu jäljellä olevan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

b) toteuttamisen yhteydessä suoritettavat maksut on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostoina, toisin sanoen oman pääoman vähennyksinä, paitsi siltä osin kuin maksu ylittää oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostopäivänä määritetyn perusarvon. Tällainen ylimenevä osa on kirjattava kuluksi.

Muutokset ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, mukaan lukien peruutukset ja toteutukset

26. Yhteisö saattaa muuttaa ehtoja, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty. Se saattaa esimerkiksi alentaa henkilöstölle myönnettyjen optioiden toteutushintaa (ts. hinnoitella optiot uudelleen), jolloin kyseisten optioiden käypä arvo kasvaa. Kappaleiden 27–29 sisältämät vaatimukset, jotka koskevat muutosten vaikutusten käsittelyä, esitetään henkilöstön kanssa toteutuneiden osakeperusteisesti maksettavien liiketointen yhteydessä. Vaatimuksia on kuitenkin sovellettava myös muiden kuin henkilöstön kanssa toteutuviin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin, joiden arvo määritetään myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen. Kun kappaleissa 27–29 viitataan myöntämispäivään, tulee jälkimmäisessä tapauksessa sen asemasta viitata siihen päivään, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

27. Yhteisön on kirjattava vastaanottamansa palvelut vähintään määrään, joka vastaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypää arvoa, paitsi milloin näihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta siitä syystä, että myöntämispäivänä määrätty oikeuden syntymisehto (muu kuin markkinaperusteinen ehto) jää täyttymättä. Tämä pätee riippumatta mahdollisista muutoksista ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, tai riippumatta kyseisten myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamisesta tai toteuttamisesta. Lisäksi yhteisön on kirjattava sellaisten muutosten vaikutukset, jotka kasvattavat koko osakeperusteista maksua koskevan järjestelyn käypää arvoa tai ovat muutoin edullisia työntekijälle. Tämän vaatimuksen soveltamista koskevaa ohjeistusta annetaan liitteessä B.

▼M2

28. Jos myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit peruutetaan tai toteutetaan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa (muulla tavalla kuin että myönnetyt instrumentit peruutetaan menetettyinä, kun oikeuden syntymisehdot eivät täyty):

▼B

a) yhteisön on käsiteltävä peruuttamista tai toteuttamista nopeutettuna oikeuden syntymisenä ja sen vuoksi kirjattava välittömästi se määrä, joka saatavista palveluista muutoin olisi kirjattu jäljellä olevan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

▼M2

b) … Tällainen ylimenevä osa on kirjattava kuluksi. Kuitenkin jos osakeperusteista maksua koskevaan järjestelyyn on sisältynyt vieraan pääoman komponentteja, yhteisön on määritettävä kyseisen velan käypä arvo uudelleen peruutus- tai toteuttamispäivänä. Vieraan pääoman komponentin suorittamiseksi mahdollisesti suoritetut maksut on käsiteltävä velan kuoletuksena;

▼B

c) jos työntekijälle annetaan uusia oman pääoman ehtoisia instrumentteja ja sinä päivänä, jona nämä uudet oman pääoman ehtoiset instrumentit myönnetään, yhteisö osoittaa nämä uudet myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit peruutettuja oman pääoman instrumentteja korvaaviksi instrumenteiksi, yhteisön on käsiteltävä korvaavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämistä kirjanpidossa samalla tavalla kuin muutosta alun perin myönnettyihin instrumentteihin kappaleen 27 ja liitteen B sisältämän ohjeistuksen mukaisesti. Myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys on korvaavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon ja peruutettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien nettomääräisen käyvän arvon välinen erotus sinä päivänä, jona korvaavat oman pääoman ehtoiset instrumentit myönnetään. Peruutettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien nettomääräinen käypä arvo on niiden käypä arvo välittömästi ennen peruuttamista vähennettynä työntekijälle oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamisen yhteydessä mahdollisesti suoritetuilla maksuilla, jotka käsitellään kirjanpidossa oman pääoman vähennyksenä kohdan (b) mukaisesti. Jos yhteisö ei osoita uusia myönnettyjä oman pääoman ehtoisia instrumentteja peruutettuja oman pääoman ehtoisia instrumentteja korvaaviksi oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi, yhteisön on käsiteltävä näitä uusia oman pääoman ehtoisia instrumentteja kirjanpidossa uutena oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämisenä.

▼M2

28A Jos yhteisö tai vastapuoli saa valita, täyttääkö se lopullista oikeutta synnyttämättömän ehdon, yhteisön on käsiteltävä peruutuksena sellaista tilannetta, että yhteisö tai vastapuoli ei pysty täyttämään kyseistä lopullista oikeutta synnyttämätöntä ehtoa oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

▼B

29. Jos yhteisö ostaa takaisin oman pääoman ehtoisia instrumentteja, joihin on syntynyt oikeus, työntekijälle suoritettavat maksut on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman vähennyksinä, lukuun ottamatta määrää, jolla maksu ylittää takaisin ostettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostopäivänä määritetyn käyvän arvon. Tällainen ylimenevä osa on kirjattava kuluksi.

KÄTEISVAROINA MAKSETTAVAT OSAKEPERUSTEISET LIIKETOIMET

30. Jos kyseessä ovat käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet, yhteisön on kirjattava hankitut tavarat tai palvelut ja syntynyt velka kyseisen velan käypää arvoa vastaavaan määrään. Yhteisön on velan suorittamispäivään asti arvostettava velka sen käypään arvoon kunkin raportointikauden päättyessä sekä velan suorittamispäivänä, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti kyseiselle kaudelle.

▼B

31. Yhteisö saattaa esimerkiksi antaa henkilöstölleen synteettisiä optioita *share appreciation rights* osana kokonaispalkkausta, jolloin henkilöstö saa oikeuden vastaiseen käteismaksuun (oman pääoman ehtoisen instrumentin sijaan), joka perustuu yhteisön osakkeen hinnan nousuun tietyltä tasolta tietyn ajanjakson kuluessa. Tai yhteisö saattaa antaa henkilöstölleen oikeuden vastaiseen käteismaksuun myöntämällä henkilöille oikeuden sellaisiin osakkeisiin (mukaan luettuina osakkeet, jotka tullaan laskemaan liikkeeseen osakeoptioita toteutettaessa), jotka ovat lunastettavissa takaisin, joko pakollisesti (esimerkiksi työsuhteen päättyessä) tai työntekijän valinnan mukaan.

32. Yhteisön on kirjattava vastaanotetut palvelut ja näiden palvelujen maksamista koskeva velka sitä mukaa kuin henkilöstö suorittaa työtä. Esimerkiksi joihinkin synteettisiin optioihin syntyy oikeus välittömästi, eikä henkilöstöltä näin ollen edellytetä tiettyä palvelusaikaa, jotta se olisi oikeutettu kyseiseen käteismaksuun. Jos ei ole näyttöä päinvastaisesta, yhteisön on oletettava, että työ, jonka henkilöstö suorittaa synteettisiä optioita vastaan, on jo vastaanotettu. Näin ollen yhteisön on kirjattava vastaanotettu työsuoritus ja sen maksamista koskeva velka välittömästi. Jos oikeus synteettisiin optioihin syntyy vasta sen jälkeen, kun henkilöstö on suorittanut työtä tietyn ajan, yhteisön on kirjattava vastaanotettu työsuoritus ja sen maksamista koskeva velka sitä mukaa kuin henkilöstö suorittaa työtä kyseisen ajanjakson kuluessa.

33. Velka on arvostettava alun perin ja kunakin raportointikauden päättymispäivänä sen suorittamiseen saakka synteettisten optioiden käypää arvoa vastaavaan määrään optionhinnoittelumallia käyttäen, ja on otettava huomioon ehdot, joilla synteettiset optiot on myönnetty sekä se, miltä osin henkilöstö on siihen mennessä suorittanut työtä.

OSAKEPERUSTEISESTI MAKSETTAVAT LIIKETOIMET, JOISSA ON VAIHTOEHTONA SUORITUS KÄTEISVAROINA

34. Jos kyseessä ovat sellaiset osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa järjestelyn ehtojen mukaan joko yhteisö tai vastapuoli saa valita, suorittaako yhteisö liiketoimesta maksun käteisvaroina (tai muina varoina) vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhteisön on käsiteltävä tätä liiketointa tai tämän liiketoimen komponentteja käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, jos ja vain siltä osin kuin yhteisölle on syntynyt velvoite käteisvaroina (tai muina varoina) suoritettavaan maksuun, ja omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, jos ja vain siltä osin kuin tällaista velvoitetta ei ole syntynyt.

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa järjestelyn ehtojen mukaan vastapuoli saa valita suorittamistavan

35. Jos yhteisö on antanut vastapuolelle oikeuden valita, suoritetaanko osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta maksu käteisvaroina ([1]) vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhteisö on myöntänyt yhdistelmäinstrumentin, johon sisältyy vieraan pääoman komponentti (toisin sanoen vastapuolen oikeus vaatia käteismaksua) ja oman pääoman komponentti (toisin sanoen vastapuolen

([1]) Kappaleissa 35–43 kaikki viittaukset rahavaroihin kattavat myös yhteisön kaikki muut varat.

▼B

oikeus vaatia maksua oman pääoman ehtoisina instrumentteina käteisvarojen sijaan). Jos kyseessä ovat sellaiset muiden kuin henkilöstön kanssa toteutuvat liiketoimet, joissa vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo määritetään suoraan, yhteisön on määritettävä yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentin arvo vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon ja vieraan pääoman komponentin käyvän arvon välisenä erotuksena sinä päivänä, jona tavarat tai palvelut vastaanotetaan.

36. Jos kyseessä ovat muut liiketoimet, henkilöstön kanssa toteutuvat liiketoimet mukaan lukien, yhteisön on määritettävä yhdistelmäinstrumentin käypä arvo arvostuspäivänä ja otettava huomioon ehdot, joilla oikeudet käteisvaroihin tai oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin on myönnetty.

37. Kappaletta 36 soveltaessaan yhteisön on ensin määritettävä vieraan pääoman komponentin käypä arvo ja sen jälkeen määritettävä oman pääoman komponentin käypä arvo — ja sen on otettava huomioon, että vastapuolen on luovuttava oikeudestaan käteismaksuun saadakseen oman pääoman ehtoisen instrumentin. Yhdistelmäinstrumentin käypä arvo on näiden kahden komponentin käypien arvojen yhteismäärä. Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa vastapuolella on oikeus valita maksun suorittamistapa, on kuitenkin usein suunniteltu niin, että molempien maksuvaihtoehtojen käypä arvo on sama. Vastapuolella saattaa esimerkiksi olla mahdollisuus valita, vastaanottaako se osakeoptioita vai synteettisiä optioita. Tällöin oman pääoman komponentin käypä arvo on nolla, ja näin ollen yhdistelmäinstrumentin käypä arvo on sama kuin vieraan pääoman komponentin käypä arvo. Toisaalta jos maksun suorittamisvaihtoehtojen käyvät arvot poikkeavat toisistaan, oman pääoman komponentin käypä arvo on yleensä nollaa suurempi, jolloin yhdistelmäinstrumentin käypä arvo on suurempi kuin vieraan pääoman komponentin käypä arvo.

38. Yhteisön on käsiteltävä yhdistelmäinstrumentin kuhunkin osaan liittyen vastaanotettuja tai hankittuja tavaroita tai palveluja erikseen kirjanpidossa. Vieraan pääoman komponentin osalta yhteisön on kirjattava hankitut tavarat tai palvelut ja kyseisten tavaroiden tai palvelujen maksamista koskeva velka silloin, kun vastapuoli toimittaa tavarat tai suorittaa palvelun, ja kirjaaminen tapahtuu käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti (kappaleet 30–33). Oman pääoman komponentin (jos sellainen on) osalta yhteisön on kirjattava hankitut tavarat tai palvelut ja oman pääoman lisäys silloin, kun vastapuoli toimittaa tavarat tai suorittaa palvelun, ja kirjaaminen tapahtuu omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti (kappaleet 10–29).

39. Suorittamispäivänä yhteisön on arvostettava velka sen käypään arvoon. Jos yhteisö laskee maksuna liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja käteismaksun suorittamisen sijaan, velka on siirrettävä suoraan omaan pääomaan liikkeeseen laskettujen oman pääoman instrumenttien vastikkeena.

▼B

40. Jos yhteisö suorittaa maksun käteisvaroina sen sijaan, että se laskisi liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, kyseinen maksu on käytettävä kokonaisuudessaan velan suorittamiseen. Mahdollinen aikaisemmin kirjattu oman pääoman komponentti jää omaan pääomaan. Jos vastapuoli valitsee käteismaksun, se on luopunut oikeudestaan saada oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tämä vaatimus ei kuitenkaan estä yhteisöä kirjaamasta oman pääoman sisäistä siirtoa, toisin sanoen siirtoa oman pääoman erien välillä.

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa järjestelyn ehtojen mukaan yhteisö saa valita suorittamistavan

41. Jos kyseessä on osakeperusteisesti maksettava liiketoimi, jossa järjestelyn ehtojen mukaan yhteisö saa valita, suorittaako se maksun käteisvaroina vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhteisön on ratkaistava, onko sillä olemassa oleva velvoite käteismaksun suorittamiseen, ja käsiteltävä osakeperusteisesti maksettavaa liiketointa sen mukaan. Yhteisöllä on olemassa oleva velvoite käteismaksun suorittamiseen, jos vaihtoehdolla, jonka mukaan suoritus tapahtuu oman pääoman ehtoisina instrumentteina, ei ole kaupallista merkitystä (esimerkiksi koska yhteisö on lakisääteisesti estynyt laskemasta liikkeeseen osakkeita) tai jos käteismaksun suorittaminen on ollut yhteisön käytäntönä tai ilmoitettuna menettelytapana tai jos yhteisö yleensä suorittaa käteismaksun aina, kun vastapuoli pyytää käteismaksua.

42. Jos yhteisöllä on olemassaoleva velvoite käteismaksun suorittamiseen, sen on käsiteltävä liiketointa käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien, kappaleissa 30–33 esitettävien vaatimusten mukaisesti.

43. Jos tällaista velvoitetta ei ole, yhteisön on käsiteltävä liiketointa omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien, kappaleissa 10–29 esitettävien vaatimusten mukaisesti. Maksusuorituksen tapahtuessa:

a) jos yhteisö päättää suorittaa maksun käteisvaroina, käteissuoritusta on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman osuuden takaisinostona, toisin sanoen oman pääoman vähennyksenä, paitsi mitä kohdassa (c) todetaan.

b) jos yhteisö päättää suorittaa maksun laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, mitään muita kirjauksia ei tarvita (muita kuin tarvittaessa siirto oman pääoman erien välillä), paitsi mitä kohdassa (c) todetaan.

c) jos yhteisö valitsee maksun suorittamisvaihtoehdon, joka on maksun suorittamispäivänä käyvältä arvoltaan korkeampi, yhteisön on kirjattava lisäkulu, jonka vastaa annettua arvonlisäystä, toisin sanoen erotusta maksettujen käteisvarojen ja niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon välillä, jotka muutoin olisi laskettu liikkeeseen, tai eroa liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon ja sen käteisvarojen määrän välillä, joka olisi muutoin maksettu, sen mukaan kumpi on sovellettavissa.

▼**M23**

KONSERNIYHTEISÖJEN KESKEN TOTEUTUVAT OSAKEPERUSTEISET MAKSUT (VUONNA 2009 TEHDYT MUUTOKSET)

43A Kun kyseessä ovat konserniyhteisöjen kesken toteutuvat osakeperusteiset liiketoimet, tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään arvostettava vastaanotetut tavarat tai palvelut joko omana pääomana maksettavana tai käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena arvioimalla:

a) myönnettyjen palkitsemisjärjestelyjen luonne, ja

b) omat oikeutensa ja velvoitteensa.

Tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön kirjaama määrä voi poiketa määrästä, jonka koko konserni tai osakeperusteisesti maksetusta liiketoimesta maksun suorittava toinen konserniyhteisö kirjaa.

43B Tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on arvostettava vastaanottamansa tavarat tai palvelut omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, kun:

a) myönnetyt palkitsemisjärjestelyt ovat sen omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, tai

b) yhteisö ei ole velvollinen suorittamaan maksua osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta.

Yhteisön on myöhemmin arvostettava tällainen omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi uudelleen kappaleiden 19–21 mukaisesti vain siltä osin kuin muut kuin markkinaperusteiset oikeuden syntymisehdot muuttuvat. Kaikissa muissa olosuhteissa tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on arvostettava vastaanottamansa tavarat tai palvelut käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena.

43C Yhteisön, joka suorittaa maksun osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta toisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön vastaanottaessa tavarat tai palvelut, on kirjattava liiketoimi omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena vain, jos se maksetaan yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina. Muussa tapauksessa liiketoimi on kirjattava käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena.

43D Joihinkin konserniliiketoimiin kuuluu takaisinmaksujärjestelyjä, joiden mukaan yhtä konserniyhteisöä vaaditaan maksamaan toiselle konserniyhteisölle siitä, että tämä järjestää osakeperusteisia maksuja tavarantoimittajille tai palveluntarjoajille. Tällöin tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on käsiteltävä osakeperusteisesti maksettavaa liiketointa kirjanpidossaan kappaleen 43B mukaisesti riippumatta konsernin sisäisistä takaisinmaksujärjestelyistä.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

44. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada käsitys kauden aikana voimassa olleiden osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen luonteesta ja laajuudesta.

45. Jotta kappaleen 44 mukainen periaate toteutuisi, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään vähintään seuraavat tiedot:

a) kaikista kauden aikana voimassa olleista erityyppisistä osakeperusteisia maksuja koskevista järjestelyistä kuvaus, joka sisältää kunkin järjestelyn yleiset ehdot, kuten oikeuden syntymisehdot, myönnettyjen optioiden sopimuksessa määrätyn enimmäisvoimassaoloajan sekä maksun suorittamistavan (esimerkiksi suoritetaanko se käteisvaroina vai omana pääomana). Jos yhteisön osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt ovat olennaisilta osin samantyyppisiä, se saa esittää niistä yhdistetyt tiedot, ellei jokaisen järjestelyn erillinen esittäminen ole tarpeen kappaleen 44 mukaisen periaatteen toteutumiseksi.

b) osakeoptioiden lukumäärä ja toteutushinnan painotettu keskiarvo seuraavista optioiden ryhmistä:

i) kauden alussa ulkona olleet;

ii) kaudella myönnetyt;

iii) kaudella menetetyt;

iv) kaudella toteutetut;

v) kaudella rauenneet;

vi) kauden lopussa ulkona olevat; ja

vii) kauden lopussa toteutettavissa olevat.

c) toteuttamispäivän osakehinnan painotettu keskiarvo kaudella toteutetuista osakeoptioista. Jos optiot on toteutettu tasaisesti kauden aikana, yhteisö saa esittää sen sijaan osakehinnan painotetun keskiarvon kauden aikana.

d) toteuttamishinnan vaihteluväli ja sopimuksen mukaisen jäljellä olevan voimassaoloajan painotettu keskiarvo kauden lopussa ulkona olevista osakeoptioista. Jos toteuttamishinnan vaihteluväli on laaja, ulkona olevat optiot on jaettava ryhmiin, jotka ovat tarkoituksenmukaisia arvioitaessa liikkeeseen laskettavien uusien osakkeiden lukumäärää ja niiden liikkeeseenlaskun ajoittumista sekä kyseisten optioiden toteuttamisen yhteydessä saatavien käteisvarojen määrää.

46. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada käsitys siitä, miten kaudella vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo tai kaudella myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo on määritetty.

47. Jos yhteisö on määrittänyt oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon epäsuorasti myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään vähintään seuraavat tiedot, jotta kappaleen 46 mukainen periaate toteutuisi:

▼B

a) kauden aikana myönnetyistä osakeoptioista näiden optioiden arvostuspäivän käyvän arvon painotettu keskiarvo sekä tiedot siitä, miten tämä käypä arvo on määritetty, sisältäen esimerkiksi seuraavaa:

i) käytetty optionhinnoittelumalli ja tätä mallia sovellettaessa käytetyt tiedot, kuten osakehinnan painotettu keskiarvo, toteutushinta, odotettu volatiliteetti, option voimassaoloaika, odotettavissa olevat osingot, riskitön korkokanta ja muut mahdolliset mallia sovellettaessa käytetyt tiedot, mukaan lukien käytetty menetelmä ja tehdyt oletukset ennen eräpäivää tapahtuvan toteuttamisen huomioon ottamiseksi;

ii) miten odotettavissa oleva volatiliteetti on määritetty, sisältäen selostuksen siitä, missä määrin odotettu volatiliteetti perustuu aiemmin toteutuneeseen volatiliteettiin; ja

iii) onko käypää arvoa määritettäessä otettu huomioon muita optioiden myöntämiseen liittyviä piirteitä, esimerkiksi markkinaperusteinen ehto, ja miten nämä on otettu huomioon.

b) kauden aikana myönnetyistä muista oman pääoman ehtoisista instrumenteista (muista kuin osakeoptioista) näiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärä ja arvostuspäivän käyvän arvon painotettu keskiarvo sekä miten tämä käypä arvo on määritetty, sisältäen esimerkiksi seuraavaa:

i) jos käypää arvoa ei ole määritetty todettavissa olevan markkinahinnan pohjalta, miten se on määritetty;

ii) onko odotettavissa olevat osingot otettu huomioon käypää arvoa määritettäessä ja miten ne on otettu huomioon; ja

iii) onko käypää arvoa määritettäessä otettu huomioon muita oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämiseen liittyviä piirteitä, ja miten ne on otettu huomioon.

c) osakeperusteisia maksuja koskevista järjestelyistä, joihin on tehty muutoksia kauden aikana:

i) selostus kyseisistä muutoksista;

ii) myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys (näiden muutosten seurauksena); ja

iii) yhdenmukaisesti kohtien (a) ja (b) kanssa tiedot siitä, miten myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys on määritetty, milloin tämä on sovellettavissa.

48. Jos yhteisö on määrittänyt kaudella vastaanotettujen tavaroiden ja palvelujen käyvän arvon suoraan, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä, miten tämä käypä arvo on määritetty, esimerkiksi onko käypä arvo määritetty kyseisten tavaroiden tai palvelujen markkinahintojen perusteella.

49. Jos yhteisö on kumonnut kappaleen 13 mukaisen oletuksen, sen on annettava tieto tästä sekä selostettava, miksi oletus on kumottu.

50. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada käsitys osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien vaikutuksesta yhteisön voittoon tai tappioon kaudella ja sen taloudelliseen asemaan.

▼B

51. Jotta kappaleen 50 mukainen periaate toteutuisi, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään vähintään seuraavat tiedot:

a) kaudella kirjattujen kulujen yhteismäärä sellaisista osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista, joissa vastaanotetut tavarat tai palvelut eivät ole täyttäneet varoiksi kirjaamisen edellytyksiä ja on sen vuoksi kirjattu välittömästi kuluiksi, ja erikseen ilmoitetaan se osa kokonaiskuluista, joka on syntynyt omana pääomana maksettavina osakeperusteisina liiketoimina käsitellyistä liiketoimista;

b) osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista aiheutuneista veloista:

i) yhteenlaskettu kirjanpitoarvo kauden lopussa; ja

ii) sellaisten velkojen yhteenlaskettu perusarvo kauden lopussa, joiden osalta vastapuolen oikeus rahavaroihin tai muihin varoihin on syntynyt kauden loppuun mennessä (esimerkiksi synteettiset optiot, joihin on syntynyt oikeus).

52. Jos tässä IFRS-standardissa vaadittavat tiedot eivät johda kappaleiden 44, 46 ja 50 mukaisten periaatteiden toteutumiseen, yhteisön on esitettävä periaatteiden toteutumiseksi tarvittavat lisätiedot.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

53. Omana pääomana maksettavien osakeperusteisten liiketoimien osalta yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia sellaisiin myönnettyihin osakkeisiin, osakeoptioihin tai muihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jotka on myönnetty myöhemmin kuin 7.11.2002 ja joihin ei ole syntynyt oikeutta tämän IFRS-standardin voimaantulopäivään mennessä.

54. Yhteisölle suositellaan mutta siltä ei vaadita tämän IFRS-standardin soveltamista muihin myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jos yhteisö on julkistanut kyseisten instrumenttien arvostamispäivänä määritetyn käyvän arvon.

55. Yhteisön on oikaistava vertailutiedot kaikkien niiden myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien osalta, joihin tätä IFRS-standardia sovelletaan, sekä milloin tämä vaatimus on sovellettavissa, oikaistava aikaisimman esitettävän kauden kertyneiden voittovarojen alkusaldoa.

56. Yhteisön on kuitenkin esitettävä kappaleissa 44 ja 45 vaadittavat tiedot kaikista myönnetyistä oman pääoman ehtoisista instrumenteista, joihin tätä IFRS-standardia ei ole sovellettu (esimerkiksi 7.11.2002 mennessä myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit).

57. Jos yhteisö tekee tämän IFRS-standardin voimaantulopäivän jälkeen muutoksia sellaisten myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien ehtoihin, joihin tätä IFRS-standardia ei ole sovellettu, yhteisön on kuitenkin sovellettava kappaleita 26–29 tällaisten muutosten kirjanpitokäsittelyyn.

▼B

58. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia takautuvasti tämän standardin voimaantulopäivänä olemassa oleviin velkoihin, jotka ovat syntyneet osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista. Yhteisön on oikaistava vertailutietoja näiden velkojen osalta ja oikaistava kertyneiden voittovarojen alkusaldoa aikaisimmalta esitettävältä kaudelta, jolta vertailutiedot on oikaistu, paitsi että yhteisön ei tarvitse oikaista vertailutietoja siltä osin kuin tiedot liittyvät kauteen tai päivämäärään ennen 7.11.2002.

59. Yhteisölle suositellaan mutta siltä ei vaadita tämän IFRS-standardin takautuvaa soveltamista muihin osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista syntyneisiin velkoihin, esimerkiksi velkoihin, jotka on maksettu kaudella jolta esitetään vertailutiedot.

VOIMAANTULO

60. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M22

61. IFRS 3 (uudistettu 2008) sekä huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheuttivat muutoksia kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M2

62. Yhteisön on sovellettava seuraavia muutoksia takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla:

(a) kappaleeseen 21A sisältyvät vaatimukset lopullista oikeutta synnyttämättömien ehtojen käsittelystä;

(b) liitteeseen A sisältyvät termien ”syntyä oikeus” ja ”oikeuden syntymisehdot” muuttuneet määritelmät;

(c) kappaleisiin 28 ja 28A sisältyvät peruutuksia koskevat muutokset.

Earlier application is permitted. If an entity applies these amendments for a period beginning before 1 January 2009, it shall disclose that fact.

▼M23

63. Yhteisön on sovellettava seuraavia kesäkuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet konsernissa* aiheuttamia muutoksia takautuvasti kappaleisiin 53–59 sisältyvät siirtymäsäännöt huomioon ottaen IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla:

a) kappaleen 2 muutosta, kappaleen 3 poistamista sekä kappaleiden 3A ja 43A–43D sekä liitteen B kappaleiden B45, B47, B50, B54, B56–B58 ja B60 lisäämistä konserniyhteisöjen kesken toteutuvien liiketoimien kirjanpitokäsittelyyn.

▼M23

b) seuraavien termien uudistettuja määritelmiä liitteessä A:

— käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi,

— omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi,

— osakeperusteisia maksuja koskeva järjestely, ja

— osakeperusteisesti maksettava liiketoimi.

Jos takautuvaa soveltamista varten tarvittavia tietoja ei ole saatavissa, yhteisön on esitettävä erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään aiemmin konsernitilinpäätökseen merkityt määrät. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2010 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

TULKINTOJEN KUMOAMINEN

64. Kesäkuussa 2009 julkaistu asiakirja *Käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet konsernissa* korvaa IFRIC 8:n *IFRS 2:n soveltamisala* ja IFRIC 11:n *IFRS 2 – Konserniyhtiöiden osakkeita ja omia osakkeita koskevat liiketoimet*. Kyseisen asiakirjan aiheuttamat muutokset saivat aikaan sen, että aiemmin IFRIC 8:aan ja IFRIC 11:een sisältyvät vaatimukset saatettiin voimaan seuraavalla tavalla:

a) muutettiin kappaletta 2 ja lisättiin kappale 13A sellaisten liiketoimien kirjanpitokäsittelystä, joissa yhteisö ei pysty erikseen yksilöimään joitakin tai kaikkia vastaanotettuja tavaroita tai palveluja. Näitä vaatimuksia on sovellettu 1.5.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

b) lisättiin liitteeseen B kappaleet B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ja B61 konserniyhteisöjen kesken toteutuvien liiketoimien kirjanpitokäsittelystä. Näitä vaatimuksia on sovellettu 1.3.2007 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Näitä vaatimuksia sovellettiin takautuvasti IAS 8:n vaatimusten mukaisesti, jollei IFRS 2:een sisältyvistä siirtymäsäännöistä muuta johtunut.

▼B

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Arvostuspäivä	Päivä, jona **myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo** määritetään tätä IFRS-standardia sovellettaessa. Jos kyseessä ovat liiketoimet **henkilöstön ja muiden vastaavanlaisia palveluja suorittavien** kanssa, arvostuspäivä on sama kuin **myöntämispäivä**. Jos kyseessä ovat liiketoimet muiden kuin henkilöstön (ja vastaavanlaisia palveluja suorittavien) kanssa, arvostuspäivä on päivä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

▼B

Henkilöstö ja muut vastaavanlaisia palveluja suorittavat	Henkilöt, jotka suorittavat yhteisölle henkilökohtaisia palveluja ja joko (a) henkilöiden katsotaan oikeudellisesti tai verotuksen kannalta kuuluvan henkilöstöön, (b) henkilöt tekevät työtä yhteisön ohjauksen alaisena samalla tavalla kuin henkilöt, joiden katsotaan oikeudellisesti tai verotuksen kannalta kuuluvan henkilöstöön, tai (c) suoritetut palvelut ovat samankaltaisia kuin henkilöstöön kuuluvien suorittamat palvelut. Termi kattaa esimerkiksi johtoon kuuluvan henkilöstön, toisin sanoen henkilöt, joilla on valtuudet ja vastuu yhteisön toiminnan suunnittelusta, ohjauksesta ja valvonnasta, mukaan lukien toimivaan johtoon kuulumattomat hallituksen jäsenet.

▼M23

Käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi	**Osakeperusteisesti maksettava liiketoimi**, jossa yhteisö hankkii tavaroita tai palveluja siten, että sille syntyy velvollisuus siirtää kyseisten tavaroiden toimittajille tai palvelujen tarjoajille käteisvaroja tai muita varoja määrä, joka perustuu yhteisön tai toisen konserniyhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**) hintaan (tai arvoon).

▼B

Käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa, velka suorittaa tai **myönnetty oman pääoman ehtoinen instrumentti** vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
Markkinaperusteinen ehto	Ehto, josta **oman pääoman ehtoisen instrumentin** toteutushinta, instrumenttia koskevan oikeuden syntyminen tai instrumentin toteutettavuus riippuu ja joka liittyy yhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** markkinahintaan, esimerkiksi osakkeen tietyn hinnan tai **osakeoption** tietyn **perusarvon** saavuttaminen tai jonkin tietyn tavoitteen saavuttaminen, joka perustuu yhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** markkinahintaan suhteutettuna toisten yhteisöjen **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** markkinahintaindeksiin.
Myönnetty oman pääoman ehtoinen instrumentti	Yhteisön **oman pääoman ehtoista instrumenttia** koskeva oikeus (ehdollinen tai ehdoton), jonka yhteisö on antanut toiselle osapuolelle **osakeperusteista maksua koskevan järjestelyn** perusteella.

▼B

Myöntämispäivä	Päivä, jona yhteisö ja toinen osapuoli (henkilöstö mukaan lukien) sopivat **osakeperusteista maksua koskevasta järjestelystä**, eli päivä, jona yhteisöllä ja vastapuolella on yhtenevä käsitys järjestelyn ehdoista. Myöntämispäivänä yhteisö antaa vastapuolelle oikeuden rahavaroihin, muihin varoihin tai yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin sillä ehdolla, että mahdollisesti määrätyt oikeuden syntymisehdot täyttyvät. Jos tämä sopimus edellyttää jonkinlaista hyväksymisprosessia (esimerkiksi osakkeenomistajien hyväksyntää), myöntämispäivä on päivä, jona tällainen hyväksyntä saadaan.
Oikeuden syntymisajanjakso	Ajanjakso, jonka kuluessa kaikkien **osakeperusteisia maksua koskevassa järjestelyssä** määrättyjen **oikeuden syntymisehtojen** on täytyttävä.

▼M2

Oikeuden syntymisehdot	Ehdot, jotka määräävät, saako yhteisö palvelut, jotka oikeuttavat vastapuolen saamaan käteisvaroja, muita varoja tai yhteisön **oman pääoman ehtoisia instrumentteja osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn** mukaisesti. Oikeuden syntymisehdot ovat joko palvelun suorittamista koskevia ehtoja tai tulokseen perustuvia ehtoja. Palvelun suorittamista koskevat ehdot edellyttävät, että vastapuolen on oltava palveluksessa tietty aika. Tulokseen perustuvat ehdot edellyttävät, että vastapuolen on oltava palveluksessa tietty aika ja saavutettava tietyt tulostavoitteet (kuten yhteisön voiton tietyn suuruinen kasvu tietyn ajanjakson kuluessa). Tulokseen perustuvaan ehtoon voi sisältyä **markkinaperusteinen ehto**.
Oman pääoman ehtoinen instrumentti	Sopimus, joka osoittaa oikeutta yhteisön varoihin sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen. ([1])

▼M23

Omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi	**Osakeperusteisesti maksettava liiketoimi**, jossa yhteisö a) vastaanottaa tavaroita tai palveluja omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**) vastaan, tai b) vastaanottaa tavaroita tai palveluja mutta ei ole velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksua tavarantoimittajalle tai palveluntarjoajalle.

([1]) Velka määritellään *yleisissä perusteissa* aikaisempien tapahtumien seurauksena syntyneeksi yhteisön olemassa olevaksi velvoitteeksi, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä (toisin sanoen rahavarojen tai yhteisön muiden varojen poistumiseen).

▼B

Osakeoptio	Sopimus, joka tuottaa sen haltijalle oikeuden mutta ei velvollisuutta merkitä yhteisön osakkeita kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan tietyn ajanjakson kuluessa.

▼M23

Osakeperusteisesti maksettava liiketoimi	Liiketoimi, jossa yhteisö: a) vastaanottaa tavaroita tai palveluja kyseisten tavaroiden toimittajalta tai palvelujen suorittajalta (henkilöstö mukaan lukien) **osakeperusteisia maksuja koskevassa järjestelyssä**, tai b) tulee velvolliseksi suorittamaan liiketoimesta maksun tavarantoimittajalle tai palvelunsuorittajalle **osakeperusteisia maksuja koskevassa järjestelyssä** toisen konserniyhteisön vastaanottaessa kyseiset tavarat tai palvelut.
Osakeperusteisia maksuja koskeva järjestely	Yhteisön (tai toisen konserniyhteisön([a]) tai minkä tahansa konserniyhteisön minkä tahansa osakkeenomistajan) ja toisen osapuolen (henkilöstö mukaan lukien) välinen sopimus, joka oikeuttaa toisen osapuolen saamaan a) yhteisön käteisvaroja tai muita varoja määrän, joka perustuu yhteisön tai toisen konserniyhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**) hintaan (tai arvoon), tai b) yhteisön tai toisen konserniyhteisön **oman pääoman ehtoisia instrumentteja** (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**), edellyttäen, että tietyt mahdollisesti määrätyt **oikeuden syntymisehdot** täyttyvät. ([a]) Konserni määritellään IAS 27:ssä *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* siten, että se on ”emoyritys ja sen tytäryritykset” raportoivan yhteisön koko konsernin emoyrityksen näkökulmasta.

▼B

Perusarvo	Erotus niiden osakkeiden **käyvän arvon**, joihin vastapuolella on (ehdollinen tai ehdoton) merkitsemisoikeus tai joiden saamiseen sillä on oikeus, ja sen (mahdollisen) hinnan välillä, joka vastapuolta vaaditaan (tai tulevaisuudessa vaaditaan) maksamaan kyseisistä osakkeista. Esimerkiksi **osakeoption**, jonka toteutushinta on 15 CU ([1]) ja jonka kohde-etuutena on osake, jonka **käypä arvo** on 20 CU, perusarvo on 5 CU.

([1]) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

Reload-ominaisuus	Ominaisuus, jonka mukaan uusia **osakeoptioita** myönnetään automaattisesti aina, kun option haltija toteuttaa aikaisemmin myönnettyjä optioita ja käyttää toteutushinnan suorittamiseen käteisvarojen asemasta yhteisön osakkeita.
Reload-optio	Uusi **osakeoptio**, joka myönnetään, kun osake käytetään aikaisemman osakeoption toteutushinnan maksamiseen.

▼M2

Syntyä oikeus	Tulla oikeutetuksi. **Osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn** mukaisesti vastapuolelle syntyvä oikeus saada käteisvaroja, muita varoja tai yhteisön **oman pääoman ehtoisia instrumentteja**, syntyy lopullisesti, kun vastapuolen oikeus ei enää riipu minkään **oikeuden syntymisehdon** täyttymisestä.

▼B

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon arvioiminen

B1 Tämän liitteen kappaleissa B2–B41 käsitellään myönnettyjen osakkeiden ja osakeoptioiden käyvän arvon määrittämistä, ja siinä keskitytään tiettyihin ehtoihin, jotka ovat tavanomaisia myönnettäessä osakkeita tai osakeoptioita henkilöstölle. Se ei siis ole kaiken kattava. Koska jäljempänä käsiteltävissä arvonmääritykseen liittyvissä kysymyksissä keskitytään henkilöstölle myönnettäviin osakkeisiin ja osakeoptioihin, oletetaan, että osakkeiden tai osakeoptioiden käypä arvo määritetään myöntämispäivänä. Monet jäljempänä käsiteltävistä arvonmääritykseen liittyvistä kohdista soveltuvat kuitenkin myös muille osapuolille kuin henkilöstölle myönnettävien osakkeiden tai osakeoptioiden käyvän arvon määrittämiseen sinä päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

▼B

Osakkeet

B2 Jos kyseessä ovat henkilöstölle myönnetyt osakkeet, osakkeiden käyväksi arvoksi on määritettävä yhteisön osakkeiden markkinahinta (tai arvioitu markkinahinta, jos osakkeet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena), jota oikaistaan niiden ehtojen huomioon ottamiseksi, joilla osakkeet on myönnetty (lukuun ottamatta oikeuden syntymisehtoja, joita kappaleiden 19–21 mukaisesti ei oteta huomioon käypää arvoa määritettäessä).

B3 Esimerkiksi jos työntekijä ei ole oikeutettu saamaan osinkoja oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, tämä on otettava huomioon arvioitaessa myönnettyjen osakkeiden käypää arvoa. Vastaavasti jos on asetettu rajoituksia osakkeiden siirroille oikeuden syntymispäivän jälkeen, tämä on otettava huomioon, mutta vain siltä osin kuin oikeuden syntymispäivän jälkeistä aikaa koskevat ehdot vaikuttavat hintaan, jonka asiaa tunteva, liiketoimeen halukas markkinaosapuoli maksaisi kyseisestä osakkeesta. Jos osakkeilla esimerkiksi käydään aktiivisesti kauppaa syvillä ja likvideillä markkinoilla, oikeuden syntymisen jälkeisillä siirtorajoituksilla saattaa olla vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta hintaan, jonka asiaa tunteva, liiketoimeen halukas markkinaosapuoli maksaisi kyseisistä osakkeista. Siirtorajoituksia tai muita rajoituksia, jotka ovat voimassa oikeuden syntymisajanjakson aikana, ei saa ottaa huomioon määritettäessä myönnettyjen osakkeiden myöntämispäivän käypää arvoa, koska nämä rajoitukset ovat peräisin oikeuden syntymisehdoista, joita käsitellään kappaleiden 19–21 mukaisesti.

Osakeoptiot

B4 Usein henkilöstölle myönnetyille osakeoptioille ei ole saatavissa markkinahintoja, koska myönnettyihin optioihin liittyy ehtoja, jotka eivät koske kaupankäynnin kohteena olevia optioita. Jos ei ole olemassa ehdoiltaan samankaltaisia kaupankäynnin kohteena olevia optioita, myönnettyjen optioiden käypä arvo on määritettävä optionhinnoittelumallia käyttäen.

B5 Yhteisön on otettava huomioon tekijät, jotka asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet ottaisivat huomioon optionhinnoittelumallia valitessaan. Esimerkiksi monilla henkilöstöoptioilla on pitkä voimassaoloaika, ne ovat tavallisesti toteutettavissa oikeuden syntymispäivän ja option voimassaolon päättymispäivän välisenä aikana, ja usein ne toteutetaan ennen eräpäivää. Nämä tekijät tulee ottaa huomioon arvioitaessa optioiden myöntämispäivän käypää arvoa. Tämä saattaa estää useita yhteisöjä käyttämästä Black-Scholes-Merton-mallia, jonka mukaan toteuttaminen ennen option voimassaolon päättymistä ei ole mahdollista ja joka ei ehkä ota riittävästi huomioon ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutuksia. Se ei myöskään ota huomioon odotettavissa olevan volatiliteetin ja muiden mallissa käytettävien tietojen mahdollista muuttumista option voimassaoloaikana. Jos osakeoptioiden sopimuksen mukainen voimassaoloaika on lyhyt tai jos ne on toteutettava lyhyen ajan kuluessa oikeuden syntymispäivästä, edellä mainituilla tekijöillä ei ehkä ole merkitystä. Tällöin Black-Scholes-Merton-malli saattaa tuottaa suunnilleen saman arvon kuin jokin joustavampi optionhinnoittelumalli.

▼B

B6 Kaikki optionhinnoittelumallit ottavat huomioon vähintään seuraavat tekijät:

a) option toteuttamishinta;

b) option voimassaoloaika;

c) kohde-etuutena olevien osakkeiden tarkasteluhetken hinta;

d) osakkeen hinnan odotettavissa oleva volatiliteetti;

e) odotettavissa olevat osingot osakkeille (jos sovellettavissa); ja

f) riskitön korkokanta option voimassaoloajalle.

B7 Huomioon on otettava myös muut tekijät, jotka asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan (lukuun ottamatta oikeuden syntymisehtoja ja reload-ominaisuuksia, joita ei kappaleiden 19–22 mukaisesti oteta huomioon käypää arvoa määritettäessä).

B8 Esimerkiksi työntekijälle myönnettyä osakeoptioita ei tyypillisesti voi toteuttaa tiettyinä ajanjaksoina (esimerkiksi oikeuden syntymisajanjakson kuluessa tai arvopaperimarkkinavalvojien määrääminä aikoina). Tämä tekijä on otettava huomioon, jos sovellettavassa optionhinnoittelumallissa on muutoin oletuksena, että optio on toteutettavissa milloin tahansa sen voimassaoloaikana. Jos yhteisö kuitenkin käyttää optionhinnoittelumallia, joka määrittää arvon optioille, jotka ovat toteutettavissa vain option voimassaoloajan lopussa, ei tarvita oikaisua sen huomioon ottamiseksi, että optiota ei voida toteuttaa oikeuden syntymisajanjakson kuluessa (tai joinakin muina ajanjaksoina option voimassaoloaikana), koska mallissa on oletuksena, että optioita ei voida toteuttaa näiden ajanjaksojen kuluessa.

B9 Henkilöstön osakeoptioiden toinen tavanomainen piirre on mahdollisuus toteuttaa optio ennen eräpäivää, esimerkiksi sen vuoksi, että optio ei ole vapaasti siirrettävissä tai että henkilön on työsuhteen päättyessä toteutettava kaikki optiot, joihin hänelle on syntynyt oikeus. Ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset on otettava huomioon kappaleissa B16–B21 tarkoitetulla tavalla.

B10 Tekijöitä, joita asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet eivät ottaisi huomioon osakeoption (tai muun oman pääoman ehtoisen instrumentin) hintaa asettaessaan, ei saa ottaa huomioon arvioitaessa myönnettyjen osakeoptioiden (tai muiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien) käypää arvoa. Esimerkiksi tekijät, jotka vaikuttavat henkilöstölle myönnettyjen osakeoptioiden arvoon vain yksittäisen henkilön näkökulmasta tarkasteltuna, eivät ole merkityksellisiä arvioitaessa hintaa, jonka asiaa tunteva, liiketoimeen halukas markkinaosapuoli asettaisi.

▼B

Optionhinnoittelumallissa käytettävät syöttötiedot

B11 Kun arvioidaan kohteena olevien osakkeiden odotettavissa olevaa volatiliteettia ja niille maksettavia osinkoja, tavoitteena on lähestyä niitä odotuksia, jotka kuvastuisivat option senhetkisessä markkinahinnassa tai neuvottelun tuloksena päätettävässä kauppahinnassa. Vastaavasti kun arvioidaan henkilöstön osakeoptioiden ennen eräpäivää tapahtuvan toteuttamisen vaikutuksia, tavoitteena on lähestyä niitä odotuksia, joita myöntämispäivänä käytettävissä olevan informaation perusteella syntyisi ulkopuoliselle osapuolelle, jolla olisi käytettävissään yksityiskohtaista informaatiota siitä, miten henkilöstö toteuttaa optioitaan.

B12 Vastaisesta volatiliteetistä, tulevaisuudessa saatavista osingoista ja toteuttamiskäyttäytymisestä on todennäköisesti usein olemassa useita erilaisia järkeviä odotuksia. Tällöin tulee laskea odotusarvo painottamalla jokainen vaihteluvälille sijoittuva määrä siihen liittyvällä toteutumistodennäköisyydellä.

B13 Tulevaisuutta koskevat odotukset perustuvat yleensä toteutumatietoihin, joita muutetaan, jos tulevaisuuden voidaan kohtuudella odottaa poikkeavan kuluneesta ajasta. Joissakin tapauksissa jotkin yksilöitävissä olevat tekijät saattavat osoittaa, että toteutumatiedot sellaisenaan ennustavat tulevaisuutta huonosti. Esimerkiksi jos yhteisö, jolla on kaksi selvästi toisistaan poikkeavaa liiketoiminta-aluetta, luopuu liiketoiminta-alueesta, johon on liittynyt merkittävästi vähemmän riskejä kuin toiseen, toteutunutta volatiliteettia koskeva informaatio ei ehkä ole paras mahdollinen perusta tulevaisuutta koskeville järkeville arvioille.

B14 Joskus toteutumatietoja ei mahdollisesti ole käytettävissä. Esimerkiksi äskettäin listautuneella yhteisöllä on vain vähän tai ei lainkaan toteutumatietoa osakkeen hinnan volatiliteetista. Listautumattomia ja äskettäin listautuneita yhteisöjä käsitellään jäljempänä.

B15 Yhteenvetona voidaan todeta, että yhteisön ei pidä arvioida volatiliteettia, toteuttamiskäyttäytymistä ja osinkoja yksinomaan toteutumatietojen perusteella ilman että se ottaisi huomioon, miten hyvin aikaisemman toteuman voidaan kohtuudella odottaa ennustavan tulevaisuutta.

Ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen

B16 Usein henkilöstö toteuttaa osakeoptionsa eri syistä ennen niiden erääntymistä. Henkilöstöoptiot eivät esimerkiksi yleensä ole siirtokelpoisia. Tämän vuoksi henkilöstö usein toteuttaa optionsa ennen eräpäivää, koska tämä on henkilöstölle ainoa mahdollisuus muuttaa oikeutensa rahaksi. Myös henkilöiden, joiden työsuhde päättyy, on usein toteutettava lyhyen ajan kuluessa optiot, joihin he ovat oikeutettuja, sillä muuten osakeoptiot menetetään. Myös tämä tekijä johtaa henkilöstön osakeoptioiden toteuttamiseen ennen eräpäivää. Muita ennen eräpäivää tapahtuvaa toteuttamista aiheuttavia tekijöitä ovat riskin välttäminen ja varallisuuden vähäinen hajautuminen.

B17 Se, miten ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset otetaan huomioon, riippuu käytettävästä optionhinnoittelumallista. Ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen voidaan ottaa huomioon esimerkiksi käyttämällä optionhinnoittelumallissa (esimerkiksi Black-Scholes-Merton-malli) syöttötietona option arvioitua odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa (joka henkilöstön osakeoptioilla on myöntämispäivän ja odotetun toteuttamispäivän välinen aika). Ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen voidaan vaihtoehtoisesti rakentaa binomimalliin tai vastaavanlaiseen optionhinnoittelumalliin, jossa käytetään syöttötietona sopimuksen mukaista voimassaoloaikaa.

▼B

B18 Ennen eräpäivää tapahtuvaa toteuttamista arvioitaessa otetaan huomioon esimerkiksi seuraavat tekijät:

a) oikeuden syntymisajanjakson pituus, koska osakeoptio voidaan tavallisesti toteuttaa vasta oikeuden syntymisajanjakson lopussa. Näin ollen ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset arvoon määritetään sen oletuksen pohjalta, että optioihin syntyy oikeus. Oikeuden syntymisehtojen vaikutuksia käsitellään kappaleissa 19–21.

b) aika, jonka vastaavanlaiset optiot ovat aikaisemmin keskimäärin olleet ulkona.

c) kohde-etuutena olevien osakkeiden hinta. Kokemus saattaa osoittaa, että henkilöstö pyrkii toteuttamaan optiot, kun osakkeen hinta nousee tietylle toteutushintaa korkeammalle tasolle.

d) henkilön asema organisaatiossa. Kokemus saattaa esimerkiksi osoittaa, että korkeammalla organisaatiotasolla olevat henkilöt toteuttavat optionsa myöhemmin kuin alemmalla tasolla olevat henkilöt (käsitellään tarkemmin kappaleessa B21).

e) kohde-etuutena olevien osakkeiden odotettavissa oleva volatiliteetti. Henkilöstö saattaa pyrkiä toteuttamaan korkean volatiliteetin omaavia osakkeita koskevat optiot keskimäärin aikaisemmin kuin matalan volatiliteetin omaavia osakkeita koskevat.

B19 Kuten kappaleessa B17 todetaan, ennen eräpäivää tapahtuvan toteuttamisen vaikutukset voidaan ottaa huomioon käyttämällä optionhinnoittelumallissa syöttötietona option arvioitua odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa. Henkilöstöön kuuluvalle ryhmälle myönnettyjen osakeoptioiden odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa arvioidessaan yhteisö voi perustaa arvionsa koko ryhmää koskevaan odotettavissa olevan voimassaoloajan asianmukaisesti painotettuun keskiarvoon tai vaihtoehtoisesti ryhmästä muodostettuja alaryhmiä koskevien voimassaoloaikojen asianmukaisesti painotettuihin keskiarvoihin, jotka perustuvat yksityiskohtaisempaan tietoon siitä, miten henkilöstö toteuttaa optioitaan (käsitellään tarkemmin jäljempänä).

B20 On todennäköisesti tärkeää jakaa optiota saaneet henkilöt ryhmiin, jotka ovat suhteellisen homogeenisia sen suhteen, miten henkilöt toteuttavat optioitaan. Option arvo ei ole option voimassaoloajan lineaarinen funktio, vaan arvo kasvaa hitaammin voimassaoloajan pidentyessä. Esimerkiksi muiden oletusten pysyessä ennallaan kaksivuotinen optio on arvokkaampi kuin yksivuotinen, mutta se ei ole kaksi kertaa niin arvokas. Tämä tarkoittaa, että jos option arvoa koskevan arvion laskenta perustuu voimassaoloajan yhteen painotettuun keskiarvoon, jonka sisältää toisistaan paljon poikkeavia yksittäisiä voimassaoloaikoja, myönnettyjen optioiden yhteenlasketusta käyvästä arvosta tulee liian suuri. Jos myönnetyt optiot jaotellaan useampaan ryhmään siten, että voimassaoloajan painotettu keskiarvo sisältää suhteellisen kapealle vaihteluvälille sijoittuvia voimassaoloaikoja, liian suurta käypää arvoa koskeva ongelma pienenee.

B21 Vastaavanlaisia seikkoja otetaan huomioon käytettäessä binomimallia tai muuta vastaavaa mallia. Jos yhteisö esimerkiksi myöntää optioita henkilöstölleen laajasti eri organisaatiotasoilla, kokemus saattaa osoittaa, että korkein johto pitää optioitaan kauemmin kuin keskijohtoon kuuluvat henkilöt ja alemmilla organisaatiotasoilla olevat henkilöt pyrkivät toteuttamaan optionsa aikaisemmin kuin muut ryhmät. Lisäksi sellaiset henkilöt, joita kannustetaan tai vaaditaan omistamaan vähimmäismäärä työnantajansa oman pääoman ehtoisia instrumentteja, optiot mukaan lukien, saattaa toteuttaa optionsa keskimäärin myöhemmin kuin henkilöt, joita tällainen ehto ei koske. Tällöin

▼B

optioiden erotteleminen ryhmiin niin, että niiden saajat toteuttavat optionsa suhteellisen homogeenisesti, johtaa tarkempaan arvioon myönnettyjen osakeoptioiden käyvän arvon kokonaismäärästä.

Odotettavissa oleva volatiliteetti

B22 Odotettavissa olevalla volatiliteetilla mitataan sitä, miten paljon hinnan odotetaan vaihtelevan tietyn ajan kuluessa. Option hinnoittelumalleissa käytettävä volatiliteetin mittari on tietyn ajanjakson vuositasolle muutettu osakkeen tuottoasteen standardipoikkeama, kun tuottoaste määritetään laskemalla jatkuvaa tuottoa tuotolle. Volatiliteetti ilmaistaan yleensä vuositason suureina, jotka ovat vertailukelpoisia riippumatta laskelmissa käytettävästä ajanjaksosta, siis siitä käytetäänkö esimerkiksi päivittäisiä, viikoittaisia vai kuukausittaisia hintahavaintoja.

B23 Osakkeen tietyn ajanjakson tuottoaste (joka voi olla positiivinen tai negatiivinen) mittaa sitä, miten paljon osakkeenomistaja on saanut hyötyä osingoista ja osakkeen hinnan noususta (tai laskusta).

B24 Osakkeen odotettavissa oleva vuositason volatiliteetti on vaihteluväli, jolle jatkuvaa tuottoa tuotolle laskien määritetyn vuosituottoasteen odotetaan osuvan noin kahdella kerralla kolmesta. Kun esimerkiksi sanotaan, että osakkeella, jonka jatkuvaa tuottoa tuotolle laskien määritetty odotettavissa oleva tuottoaste on 12 prosenttia, on 30 prosentin volatitiliteetti, tämä tarkoittaa, että osakkeen vuositason tuottoaste on noin kahden kolmasosan todennäköisyydellä –18 prosentin (12 % – 30 %) ja 42 prosentin (12 % + 30 %) välillä. Jos osakkeen hinta on vuoden alussa 100 CU ja osinkoa ei makseta, osakkeen hinnan odotetaan olevan vuoden lopussa 83,53 CU:n (100 CU × $e^{-0,18}$) ja 152,20 CU:n (100 CU × $e^{0,42}$) välillä noin kahdella kerralla kolmesta.

B25 Odotettavissa olevaa volatiliteettia arvioitaessa otetaan huomioon esimerkiksi seuraavat tekijät:

a) kaupankäynnin kohteena olevien yhteisön osakeoptioiden tai muiden optio-ominaisuuksia omaavien instrumenttien (esimerkiksi vaihtovelkakirjalaina) implisiittinen volatiliteetti, jos tällaisia on.

b) osakkeen hinnan toteutunut volatiliteetti viimeisimmältä sellaiselta ajanjaksolta, joka yleisesti vastaa option odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa (ottaen huomioon option jäljellä olevan sopimuksenmukaisen voimassaoloajan ja ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset).

c) miten kauan yhteisön osakkeet ovat olleet julkisen kaupankäynnin kohteena. Äskettäin listautuneella yhteisöllä saattaa olla korkea toteutunut volatiliteetti verrattuna vastaavanlaisiin, kauemmin listattuina olleisiin yhteisöihin. Jäljempänä on lisää ohjeistusta äskettäin listautuneille yhteisöille.

d) volatiliteetin taipumus palata keskiarvoonsa, toisin sanoen pitkän ajanjakson keskimääräiselle tasolle, sekä muut tekijät, jotka osoittavat odotettavissa olevan vastaisen volatiliteetin mahdollisesti poikkeavan aikaisemmasta volatiliteetista. Esimerkiksi jos yhteisön osakkeen hinta on jollakin yksilöitävissä olevalla ajanjaksolla ollut poikkeuksellisen herkkä vaihteluille epäonnistuneen valtausyrityksen tai merkittävän uudelleenjärjestelyn vuoksi, kyseinen ajanjakso voidaan jättää ottamatta huomioon laskettaessa vuositason keskimääräistä toteutunutta volatiliteettia.

▼B

e) tehdäänkö hintahavainnot asianmukaisin ja säännöllisin väliajoin. Hintahavainnot tulee tehdä kaudesta toiseen yhdenmukaisella tavalla. Yhteisö saattaa esimerkiksi käyttää kunkin viikon viimeistä tai korkeinta hintaa, mutta sen ei pidä käyttää joillakin viikoilla viimeistä hintaa ja toisilla viikolla korkeinta hintaa. Havainnoitavat hinnat on myös ilmaistava samassa valuutassa kuin toteutushinta.

Äskettäin listautuneet yhteisöt

B26 Kuten kappaleessa B25 todetaan, yhteisön tulee ottaa huomioon osakkeen hinnan toteutunut volatiliteetti viimeisimmältä sellaiselta ajanjaksolta, joka yleisesti vastaa option odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa. Jos äskettäin listautuneella yhteisöllä ei ole riittävästi informaatiota toteutuneesta volatiliteetista, sen tulee kuitenkin selvittää toteutunut volatiliteetti niin pitkältä aikaa kuin kauppaa on käyty. Se voi myös ottaa huomioon vastaavanlaisten yhteisöjen volatiliteetin ja käyttää niiden tietoja vertailukelpoiselta ajanjaksolta. Jos esimerkiksi vasta vuosi sitten listautunut yhteisö myöntää optioita, joiden odotettavissa oleva keskimääräinen voimassaoloaika on viisi vuotta, se voi ottaa huomioon saman toimialan yhteisöjen toteutuneen volatiliteetin kuudelta ensimmäiseltä vuodelta, joina näiden yhteisöjen osakkeet ovat olleet julkisen kaupankäynnin kohteena.

Listautumattomat yhteisöt

B27 Listautumattomalla yhteisöllä ei ole toteutumatietoa, jonka se voisi ottaa huomioon arvioidessaan odotettavissa olevaa volatiliteettia. Seuraavassa mainitaan joitakin tämän sijasta huomioon otettavia tekijöitä.

B28 Listautumaton yhteisö, joka antaa säännöllisesti optioita tai osakkeita henkilöstölleen (tai muille osapuolille), on joskus saattanut luoda osakkeilleen sisäiset markkinat. Näiden osakkeiden hintojen volatiliteetti voidaan ottaa huomioon odotettavissa olevaa volatiliteettia arvioitaessa.

B29 Vaihtoehtoisesti yhteisö voi ottaa odotettavissa olevaa volatiliteettia arvioidessaan huomioon sellaisten vastaavanlaisten listautuneiden yhteisöjen toteutuneen tai arvioidun volatiliteetin, joiden osakkeiden tai optioiden hinnoista on saatavissa informaatiota. Tämä olisi asianmukaista, jos yhteisö on määrittänyt osakkeidensa arvon vastaavanlaisten listautuneiden yhteisöjen osakkeiden hintojen pohjalta.

B30 Jos yhteisön osakkeiden arvoa koskeva arvio ei perustu vastaavanlaisten listautuneiden yhteisöjen osakkeiden hintoihin ja yhteisö on sen sijaan käyttänyt osakkeidensa arvon määrittämiseen jotain toista menettelytapaa, yhteisö voi johtaa odotettavissa olevaa volatiliteettia koskevan arvion kyseisen arvostusmenetelmän mukaisesti. Yhteisö saattaa määrittää osakkeidensa arvon esimerkiksi nettovarallisuuden tai tuloksen pohjalta. Se voi ottaa huomioon kyseisen nettovarallisuuden tai tuloksen odotettavissa olevan volatiliteetin.

Odotettavissa olevat osingot

B31 Se, tuleeko odotettavissa olevat osingot ottaa huomioon määritettäessä myönnettyjen osakkeiden tai optioiden käypää arvoa, riippuu siitä, onko vastapuolella oikeus saada osinkoja tai vastaavia.

▼B

B32 Esimerkiksi jos henkilöstölle on myönnetty optioita ja henkilöt ovat oikeutettuja niiden kohde-etuutena olevien osakkeiden tuottamiin osinkoihin tai vastaaviin (jotka saatetaan maksaa käteisvaroina tai vähentää merkintähinnasta) myöntämispäivän ja toteutuspäivän välillä, myönnettyjen optioiden arvo on määritettävä ikään kuin kohde-etuutena oleville osakkeille ei maksettaisi lainkaan osinkoa, toisin sanoen odotettavissa olevia osinkoja koskeva syöttötieto mallissa on nolla.

B33 Henkilöstölle myönnettyjen osakkeiden myöntämispäivän käypää arvoa arvioitaessa ei vastaavasti tarvita odotettavissa olevia osinkoja koskevaa oikaisua, mikäli henkilö on oikeutettu saamaan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa maksettavat osingot.

B34 Jos henkilöstö sitä vastoin ei ole oikeutettu osinkoihin tai vastaaviin oikeuden syntymisajanjakson kuluessa (tai kun kyseessä on optio, ennen sen toteuttamista), odotettavissa olevat osingot tulee ottaa huomioon määritettäessä osakkeita tai optioita koskevien oikeuksien myöntämispäivän arvoa. Tämä tarkoittaa, että odotettavissa olevat osingot on otettava huomioon, kun myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvioidaan optionhinnoittelumallia käyttäen. Myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvioitaessa tästä arvosta tulee vähentää niiden osinkojen nykyarvo, jotka odotetaan maksettavan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

B35 Optionhinnoittelumalleissa tarvitaan yleensä odotettavissa olevaa osinkoprosenttia. Malleja voidaan kuitenkin mukauttaa niin, että niissä käytetään osinkoprosentin sijasta odotettavissa olevien osinkojen määrää. Yhteisö voi käyttää joko odotettavissa olevaa osinkoprosenttia tai odotettavissa olevia maksuja. Jos yhteisö käyttää jälkimmäistä, sen tulee ottaa huomioon osinkojen toteutunut kasvukehitys. Esimerkiksi jos yhteisön toimintatapana on yleensä ollut osingon kasvattaminen noin 3 prosentilla vuodessa, sen option arvoa arvioitaessa ei pidä käyttää kiinteää osinkoa option koko voimassaoloajalle, ellei tämän oletuksen tukena ole näyttöä.

B36 Odotettavissa olevia osinkoja koskevien oletusten tulee yleensä perustua yleisesti saatavissa olevaan informaatioon. Jos yhteisö ei maksa osinkoja eikä suunnittele maksavansa niitä, sen tulee olettaa odotettavissa oleva osinkoprosentti nollan suuruiseksi. Toimintaansa aloittava yhteisö, joka ei ole vielä maksanut osinkoja, saattaa odottaa aloittavansa osinkojen maksamisen henkilöstön osakeoptioiden odotettavissa olevan voimassaoloajan kuluessa. Nämä yhteisöt voivat käyttää aikaisemman osinkoprosenttinsa (nolla) ja vertailukelpoisen vertaisryhmän keskimääräisen osinkoprosentin keskiarvoa.

Riskitön korkokanta

B37 Riskitön korkokanta on tavallisesti valtion liikkeeseen laskemien nollakuponkilainojen tarkasteluhetkellä saatavissa oleva implisiittinen tuotto maassa, jonka valuutassa toteutushinta ilmaistaan, kun lainojen jäljellä oleva juoksuaika vastaa arvostettavana olevan option odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa (perustuu option jäljellä olevaan sopimuksen mukaiseen voimassaoloaikaan ja otetaan huomioon ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen). Jos tällaisia valtion liikkeeseen laskemia lainoja ei ole tai jos olosuhteet osoittavat, että valtion liikkeeseen laskemien nollakuponkilainojen implisiittinen tuotto

▼B

ei edusta riskitöntä korkoa (esimerkiksi korkean inflaation maissa), voidaan joutua käyttämään asianmukaisia vaihtoehtoisia tapoja. Asianmukaista vaihtoehtoista tapaa tulee käyttää myös, jos markkinaosapuolet yleensä määrittävät riskittömän korkokannan tällä tavalla valtion liikkeeseen laskemien nollakuponkilainojen implisiittien tuoton sijaan arvioidessaan sellaisen option käypää arvoa, jonka voimassaoloaika vastaa nyt arvostettavana olevan option voimassaoloaikaa.

Vaikutus pääomarakenteeseen

B38 Kaupankäynnin kohteena olevia osakeoptioita asettaa yleensä kolmas osapuoli, ei yhteisö. Kun tällaiset osakeoptiot toteutetaan, asettaja luovuttaa option haltijalle osakkeita. Nämä osakkeet hankitaan olemassa olevilta osakkeenomistajilta. Kaupankäynnin kohteena olevilla osakeoptioilla ei näin ollen ole laimentavaa vaikutusta.

B39 Jos sen sijaan yhteisö itse asettaa osakeoptioita, näitä osakeoptioita toteutettaessa lasketaan liikkeeseen uusia osakkeita (joko todella lasketaan liikkeeseen tai asiallisesti lasketaan liikkeeseen, jos käytetään aiemmin takaisin ostettuja ja omina osakkeina hallussa pidettyjä osakkeita). Jos oletetaan, että osakkeet lasketaan liikkeeseen toteutushintaa vastaavaan hintaan eikä toteutuspäivän markkinahintaan, tämä todellinen tai mahdollinen laimennusvaikutus saattaa alentaa osakkeen hintaa niin, että option haltijalle ei synny yhtä suurta voittoa kuin syntyisi toteutettaessa muuten samanlainen kaupankäynnin kohteena oleva optio, jolla ei ole laimentavaa vaikutusta osakkeen hintaan.

B40 Se, onko tällä merkittävää vaikutusta myönnettyjen osakeoptioiden arvoon, riippuu useista tekijöistä, kuten optioita toteutettaessa liikkeeseen laskettavien uusien osakkeiden lukumäärästä verrattuna jo liikkeeseen laskettujen osakkeiden lukumäärään. Jos markkinat jo odottavat optioiden myöntämistä, mahdollinen laimennusvaikutus saattaa olla jo sisällytetty osakkeen hintaan markkinoilla myöntämispäivänä.

B41 Yhteisön tulee kuitenkin harkita, voisiko myönnettyjen osakeoptioiden tulevaisuudessa tapahtuvan toteuttamisen mahdollisella laimennusvaikutuksella olla vaikutusta niiden arvioituun käypään arvoon myöntämispäivänä. Optionhinnoittelumalleja voidaan mukauttaa niin, että ne ottavat huomioon tämän mahdollisen laimennusvaikutuksen.

Muutokset omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskeviin järjestelyihin

B42 Kappaleen 27 mukaan yhteisön on huolimatta mahdollisista muutoksista ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, tai myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamisesta tai toteuttamisesta, kirjattava vastaanottamansa palvelut vähintään määrään, joka vastaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypää arvoa, paitsi milloin näihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta siitä syystä, että myöntämispäivänä määrätty oikeuden syntymisehto (muu kuin markkinaperusteinen ehto) jää täyttymättä. Lisäksi yhteisön tulee kirjata sellaisten muutosten vaikutukset, jotka kasvattavat koko osakeperusteista maksua koskevan järjestelyn käypää arvoa tai ovat muutoin edullisia työntekijälle.

▼B

B43 Kappaleen 27 mukaisten vaatimusten noudattamiseksi:

a) jos muutos lisää myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa (esimerkiksi pienentämällä toteutushintaa), joka määritetään välittömästi ennen muutosta ja heti sen jälkeen, yhteisön on otettava tämä myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys huomioon määrittäessään määrää, joka kirjataan oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saaduista palveluista. Myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys on muutetun oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon ja alkuperäisen oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon välinen erotus, kun molemmat arvot arvioidaan sinä päivänä, jona muutos tapahtuu. Jos muutos tapahtuu oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys sisällytetään niistä palveluista kirjattavaan määrään, jotka otetaan vastaan muutoksentekopäivän ja sen päivän välillä, jona muutettuihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin syntyy oikeus, sen määrän lisäksi, joka perustuu alkuperäisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypään arvoon ja joka kirjataan jäljellä olevalle alkuperäiselle oikeuden syntymisajanjaksolle. Jos muutos tapahtuu oikeuden syntymispäivän jälkeen, myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys kirjataan välittömästi tai oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, mikäli henkilö joutuu suorittamaan lisää työtä ennen kuin hänellä on ehdoton oikeus näihin muutettuihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin.

b) vastaavasti jos muutos kasvattaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, yhteisön on yhdenmukaisesti kappaleen (a) vaatimusten kanssa sisällytettävä lisäksi tulevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien muutoksen tapahtumispäivänä määritetty käypä arvo määrään, jonka se kirjaa myönnettyjä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saamistaan palveluista. Esimerkiksi jos muutos tapahtuu oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys sisällytetään niistä palveluista kirjattavaan määrään, jotka otetaan vastaan muutoksentekopäivän ja sen päivän välillä, jona oman pääoman ehtoisiin lisäinstrumentteihin syntyy oikeus, sen määrän lisäksi, joka perustuu alkuperäisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypään arvoon ja joka kirjataan jäljellä olevalle alkuperäiselle oikeuden syntymisajanjaksolle.

c) jos yhteisö muuttaa oikeuden syntymisehtoja työntekijälle edullisella tavalla, esimerkiksi lyhentämällä oikeuden syntymisajanjaksoa tai muuttamalla tulokseen perustuvaa ehtoa (muuta kuin markkinaperusteista ehtoa, jonka muutokset käsitellään kohdan (a) mukaisesti) tai poistamalla sen kokonaan, yhteisön on otettava muuttuneet oikeuden syntymisehdot huomioon kappaleiden 19–21 mukaisia vaatimuksia soveltaessaan.

B44 Lisäksi jos yhteisö muuttaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien ehtoja tavalla, joka alentaa osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn yhteenlaskettua käypää arvoa, tai muutos ei muutoin ole työntekijälle edullinen, yhteisön on tästä huolimatta käsiteltävä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saamiaan palveluja kirjanpidossa ikään kuin muutosta ei olisi tapahtunut (lukuun ottamatta joidenkin tai kaikkien myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamista, jota on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 28 mukaisesti). Esimerkiksi:

▼B

a) jos muutos pienentää myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa, joka määritetään välittömästi ennen muutosta ja heti sen jälkeen, yhteisö ei saa ottaa tätä käyvän arvon vähennystä huomioon ja sen on edelleen kirjattava oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saatavat palvelut määrään, joka perustuu myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypään arvoon.

b) jos muutos pienentää työntekijälle myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, tätä vähennystä on käsiteltävä kappaleen 28 mukaisesti peruutuksena, joka koskee kyseistä osaa myönnetyistä instrumenteista.

c) jos yhteisö muuttaa oikeuden syntymisehtoja tavalla, joka ei ole työntekijälle edullinen, esimerkiksi pidentämällä oikeuden syntymisajanjaksoa tai lisäämällä tulokseen perustuvan ehdon (muun kuin markkinaperusteisen ehdon, jonka muutokset käsitellään kohdan (a) mukaisesti) tai muuttamalla sitä, yhteisön ei pidä ottaa muuttuneita oikeuden syntymisehtoja huomioon soveltaessaan kappaleiden 19–21 mukaisia vaatimuksia.

▼M23

Konserniyhteisöjen kesken toteutuvat osakeperusteiset liiketoimet (vuonna 2009 tehdyt muutokset).

B45 Kappaleissa 43A–43C käsitellään konserniyhteisöjen kesken toteutuvien osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien kirjanpitokäsittelyä kunkin yhteisön erillistilinpäätöksessä tai omassa tilinpäätöksessä. Kappaleet B46–B61 koskevat kappaleiden 43A–43C vaatimusten soveltamista. Kuten kappaleessa 43D todetaan, konserniyhteisöjen kesken toteutuvia osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia voi tosiseikoista ja olosuhteista riippuen tapahtua erilaisista syistä. Tämän vuoksi asiaa ei tässä käsitellä kaiken kattavasti, ja oletuksena on, että kun tavarat tai palvelut vastaanottavalla yhteisöllä ei ole velvollisuutta suorittaa liiketoimesta maksua, liiketoimi on emoyrityksen pääomasijoitus tytäryritykseen riippumatta siitä, onko tehty konsernin sisäisiä takaisinmaksujärjestelyjä.

B46 Vaikka seuraavassa keskitytään työntekijöiden kanssa toteutettaviin liiketoimiin, sitä sovelletaan myös vastaaviin osakeperusteisia maksuja koskeviin liiketoimiin sellaisten tavarantoimittajien tai palveluntarjoajien kanssa, jotka eivät ole työntekijöitä. Emoyrityksen ja tytäryrityksen välinen järjestely voi edellyttää, että tytäryritys maksaa emoyritykselle siitä, että tämä antaa oman pääoman ehtoisia instrumentteja työntekijöille. Tässä ei puututa siihen, kuinka tällaisia konsernin sisäisiä maksujärjestelyjä käsitellään kirjanpidossa.

B47 Konserniyhteisöjen kesken toteutuviin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin liittyy tavallisesti neljä kysymystä. Seuraavissa esimerkeissä näitä kysymyksiä käsitellään yksinkertaisuuden vuoksi emoyrityksen ja tytäryrityksen kannalta.

Osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joihin liittyy yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja

B48 Ensimmäinen kysymys on, tuleeko seuraavat liiketoimet, joihin liittyy yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, käsitellä tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaisesti omana pääomana maksettavina vai käteisvaroina maksettavina liiketoimina:

▼**M23**

a) yhteisö myöntää työntekijöilleen oikeuksia yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin (esim. osakeoptioita) ja yhteisö joko päättää ostaa tai sen edellytetään ostavan toiselta osapuolelta oman pääoman ehtoisia instrumentteja (eli omia osakkeita), joilla se täyttää velvoitteensa työntekijöitään kohtaan, ja

b) joko yhteisö itse myöntää tai sen osakkeenomistajat myöntävät yhteisön työntekijöille oikeuksia yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin (esim. osakeoptioita), ja yhteisön osakkeenomistajat antavat tarvittavat oman pääoman ehtoiset instrumentit.

B49 Yhteisön on käsiteltävä osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa se antaa vastaanottamansa palvelun vastikkeeksi omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, omana pääomana maksettavina liiketoimina. Tätä sovelletaan riippumatta siitä, onko yhteisö päättänyt ostaa vai edellytetäänkö sen ostavan kyseiset oman pääoman ehtoiset instrumentit toiselta osapuolelta täyttääkseen velvoitteensa työntekijöitään kohtaan tällaisessa osakeperusteisia maksuja koskevassa järjestelyssä. Tätä sovelletaan myös riippumatta siitä:

a) onko työntekijän oikeudet yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin myöntänyt kyseinen yhteisö itse vai sen osakkeenomistaja(t), tai

b) onko osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn mukaiset maksut suorittanut kyseinen yhteisö itse vai sen osakkeenomistaja(t).

B50 Jos osakkeenomistajalla on velvollisuus suorittaa liiketoimesta maksu sijoituskohteensa työntekijöille, se antaa pikemminkin sijoituskohteensa oman pääoman ehtoisia instrumentteja kuin omiaan. Tämän vuoksi jos sijoituskohde kuuluu samaan konserniin kuin osakkeenomistaja, osakkeenomistajan on kappaleen 43C mukaisesti arvostettava velvoitteensa erillistilinpäätöksessään käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti ja konsernitilinpäätöksessään omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti.

Osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joihin liittyy emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja

B51 Toinen kysymys koskee kahden tai useamman samaan konserniin kuuluvan yhteisön välisiä osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia, joihin liittyy jonkin muun konserniyhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti. Esimerkiksi tytäryrityksen työntekijöille myönnetään oikeuksia emoyrityksen oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin vastikkeena tytäryritykselle suoritetuista palveluista.

B52 Näin ollen toinen kysymys koskee seuraavia osakeperusteisia maksuja koskevia järjestelyjä:

a) emoyritys myöntää oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihinsa suoraan tytäryrityksensä työntekijöille: emoyrityksellä (ei tytäryrityksellä) on velvollisuus antaa tytäryrityksen työntekijöille tarvittavat oman pääoman ehtoiset instrumentit, ja

▼M23

b) tytäryritys myöntää oikeuksia emoyrityksensä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin omille työntekijöilleen: tytäryrityksellä on velvollisuus antaa työntekijöilleen oman pääoman ehtoiset instrumentit.

Emoyritys myöntää oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihinsa tytäryrityksensä työntekijöille (kappale B52(a))

B53 Tytäryrityksellä ei ole velvollisuutta antaa emoyrityksensä oman pääoman ehtoisia instrumentteja tytäryrityksen työntekijöille. Tämän vuoksi tytäryrityksen on kappaleen 43B mukaisesti arvostettava työntekijöiltään vastaanottamansa palvelut niiden vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan omana pääomana maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin, ja kirjata vastaava oman pääoman lisäys emoyritykseltä saatuna sijoituksena.

B54 Emoyritys on velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksun tytäryrityksen työntekijöille antamalla emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tämän vuoksi emoyrityksen on kappaleen 43C mukaisesti arvostettava velvoitteensa niiden vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan omana pääomana maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin.

Tytäryritys myöntää oikeuksia emoyrityksensä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin omille työntekijöilleen (kappale B52(b))

B55 Koska tytäryritys ei täytä kumpaakaan kappaleessa 43B tarkoitetuista ehdoista, sen on käsiteltävä työntekijöidensä kanssa toteutuvaa liiketointa käteisvaroina maksettavana liiketoimena. Tätä vaatimusta sovelletaan huolimatta siitä, kuinka tytäryritys saa oman pääoman ehtoiset instrumentit, joilla se täyttää velvoitteensa työntekijöitään kohtaan.

Osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joihin kuuluu käteisvaroina suoritettavia maksuja työntekijöille

B56 Kolmas kysymys on, kuinka yhteisön, joka vastaanottaa tavaroita tai palveluja tavarantoimittajiltaan tai palveluntarjoajiltaan (työntekijät mukaan luettuina), tulee käsitellä kirjanpidossa sellaisia osakeperusteisia maksuja koskevia järjestelyjä, jotka maksetaan käteisvaroina, kun yhteisöllä itsellään ei ole mitään velvollisuutta suorittaa vaadittuja maksuja tavarantoimittajilleen tai palveluntarjoajilleen. Tarkastellaan esimerkiksi seuraavia järjestelyjä, joissa emoyrityksellä (ei yhteisöllä itsellään) on velvollisuus suorittaa vaaditut käteisvaroina tapahtuvat maksut yhteisön työntekijöille:

a) yhteisön työntekijät saavat käteisvaroina maksuja, jotka on sidottu yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien hintaan,

b) yhteisön työntekijät saavat käteisvaroina maksuja, jotka on sidottu yhteisön emoyrityksen oman pääoman ehtoisten instrumenttien hintaan.

B57 Tytäryritys ei ole velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksua työntekijöilleen. Sen vuoksi tytäryrityksen on käsiteltävä työntekijöidensä kanssa toteutunut liiketoimi kirjanpidossa omana pääomana maksettavana liiketoimena ja kirjattava vastaava oman pääoman lisäys emoyritykseltä saatuna sijoituksena. Tytäryrityksen on määritettävä liiketoimesta aiheutuva meno uudelleen kaikkien sellaisten muutosten osalta, jotka aiheutuvat muiden kuin markkinaperusteisten oikeuden syntymisehtojen jäämisestä täyttymättä kappaleiden 19–21 mukaisesti. Tämä poikkeaa liiketoimen arvostamisesta käteisvaroina maksettavana liiketoimena konsernintilinpäätöksessä.

▼**M23**

B58 Koska emoyritys on velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksun työntekijöille ja vastike on käteisvaroja, emoyrityksen (ja konsernin) on arvostettava velvoitteensa niiden kappaleessa 43C tarkoitettujen vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan käteisvaroina maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin.

Työntekijöiden siirrot konserniin kuuluvien yhteisöjen välillä

B59 Neljäs kysymys liittyy konsernissa tapahtuviin osakeperusteisia maksuja koskeviin järjestelyihin, joihin liittyy useamman kuin yhden konserniin kuuluvan yhteisön työntekijöitä. Esimerkiksi emoyritys saattaisi myöntää oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihinsa tytäryritystensä työntekijöille sillä ehdolla, että konsernille edelleen suoritetaan palveluja koko määrätyn ajanjakson ajan. Yhden tytäryrityksen työntekijä voisi siirtyä työskentelemään toiseen tytäryritykseen oikeuden määrätyn syntymisajanjakson aikana tämän siirtymisen vaikuttamatta työntekijän oikeuksiin saada emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäisen osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn nojalla. Jos tytäryritykset eivät ole velvollisia suorittamaan työntekijöilleen maksua osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta, ne käsittelevät sen omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena. Kunkin tytäryrityksen on arvostettava työntekijältä vastaanottamansa palvelut perustuen kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon sinä päivänä, jona emoyritys on alun perin myöntänyt oikeudet kyseisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, kuten liitteessä A määritellään, ja siihen osuuteen oikeuden syntymisajanjaksosta, jonka työntekijä on työskennellyt kussakin tytäryhtiössä.

B60 Jos tytäryritys on velvollinen suorittamaan työntekijöilleen liiketoimesta maksun emoyrityksensä oman pääoman ehtoisina instrumentteina, se käsittelee liiketoimen käteisvaroina maksettavana liiketoimena. Kunkin tytäryrityksen on arvostettava vastaanottamansa palvelut oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käyvän arvon perusteella oikeuden syntymisajanjakson siltä osalta, jonka työntekijä on työskennellyt kussakin tytäryrityksessä. Lisäksi kunkin tytäryrityksen on kirjattava oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon muutokset, jotka tapahtuvat sinä aikana, kun työntekijä työskentelee kussakin tytäryrityksessä.

B61 Konserniyhteisöjen välillä siirtynyt työntekijä ei välttämättä täytä oikeuden syntymistä koskevia muita kuin liitteessä A määriteltyjä markkinaperusteisia ehtoja, esimerkiksi jos työntekijä eroaa konsernin palveluksesta ennen määrätyn palvelusajan täyttymistä. Tässä tapauksessa, koska oikeuden syntymisehtona on konsernille suoritettava palvelu, kunkin tytäryrityksen on oikaistava määrää, joka on aiemmin kirjattu kyseiseltä työntekijältä vastaanotetuista palveluista kappaleessa 19 tarkoitettujen periaatteiden mukaisesti. Näin ollen jos emoyrityksen myöntämiä oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny, koska työntekijä ei täytä oikeuden syntymisen muuta kuin markkinaperusteista ehtoa, kyseiseltä työntekijältä saatuja palveluja vastaavaa määrää ei merkitä kumulatiivisesti yhdenkään konserniin kuuluvan yrityksen tilinpäätökseen.

▼M12

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 3

Liiketoimintojen yhdistäminen

TAVOITE

1 Tämän IFRS-standardin tavoitteena on parantaa raportoivan yhteisön tilinpäätöksessään *liiketoimintojen yhdistämisestä* ja sen vaikutuksista esittämien tietojen merkityksellisyyttä, luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta. Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi tämä IFRS-standardi sisältää periaatteita ja vaatimuksia siitä, kuinka *hankkijaosapuoli*:

a) merkitsee tilinpäätökseensä ja arvostaa hankitut *yksilöitävissä olevat* varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollisen *määräysvallattomien omistajien osuuden hankinnan kohteessa*;

b) merkitsee tilinpäätökseensä ja arvostaa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun *liikearvon* tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton; ja

c) päättää, mitä tietoja esitetään, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan liiketoimintojen yhdistämisen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

SOVELTAMISALA

2 Tätä IFRS-standardia sovelletaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan, joka vastaa liiketoimintojen yhdistämisen määritelmää. Tätä IFRS-standardia ei sovelleta:

a) yhteisyrityksen muodostamiseen.

b) sellaisen omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän hankintaan, joka ei muodosta *liiketoimintaa*. Tällaisissa tapauksissa hankkijaosapuolen on yksilöitävä ja kirjattava yksittäiset yksilöitävissä olevat hankitut varat (mukaan lukien varat, jotka vastaavat IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet* sisältyvää *aineettoman hyödykkeen* määritelmää ja täyttävät sen mukaiset kirjaamisedellytykset) sekä vastattaviksi otetut velat. Ryhmän hankintameno on kohdistettava yksittäisille yksilöitävissä oleville omaisuuserille ja veloille niiden ostopäivän *käypien arvojen* suhteessa. Tällaisesta liiketoimesta tai tapahtumasta ei synny liikearvoa.

c) saman määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämiseen (tähän liittyvää soveltamisohjeistusta on kappaleissa B1–B4).

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN

3 **Yhteisön on ratkaistava, onko liiketoimi tai muu tapahtuma liiketoimintojen yhdistäminen, soveltamalla tähän IFRS-standardiin sisältyvää määritelmää, jonka mukaan edellytetään, että hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat muodostavat liiketoiminnan. Jos hankitut varat eivät muodosta liiketoimintaa, raportoivan yhteisön on käsiteltävä liiketointa tai muuta tapahtumaa varojen hankintana. Kappaleissa B5–B12 on ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisen tunnistamisesta ja liiketoiminnan määritelmästä.**

▼M12

HANKINTAMENETELMÄ

4 **Yhteisön on käsiteltävä kaikki liiketoimintojen yhdistämiset kirjanpidossaan hankintamenetelmällä.**

5 Hankintamenetelmän soveltaminen edellyttää:

a) hankkijaosapuolen nimeämistä;

b) *hankinta-ajankohdan* määrittämistä;

c) hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteessa mahdollisesti olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaamista ja arvostamista; ja

d) liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista ja määrittämistä.

Hankkijaosapuolen nimeäminen

6 **Jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä on yksi yhdistyvistä yhteisöistä nimettävä hankkijaosapuoleksi.**

7 Hankkijaosapuolen – siis yhteisön, joka saa *määräysvallan* hankinnan kohteessa – nimeämiseen on sovellettava IAS 27:een *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* sisältyvää ohjeistusta. Jos on tapahtunut liiketoimintojen yhdistäminen mutta IAS 27:n sisältämää ohjeistusta soveltamalla ei tule selvästi osoitetuksi, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on hankkijaosapuoli, ratkaisua tehtäessä on otettava huomioon kappaleissa B14–B18 mainitut tekijät.

Hankinta-ajankohdan määrittäminen

8 **Hankkijaosapuolen on määritettävä hankinta-ajankohta, joka on se päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.**

9 Päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa, on yleensä se päivä, jona hankkijaosapuoli laillisesti luovuttaa vastikkeen, hankkii hankinnan kohteen varat ja ottaa sen velat vastattavikseen – hankinnan toteuttamispäivä. Hankkijaosapuoli voi kuitenkin saada määräysvallan joko aikaisemmin tai myöhemmin kuin hankinnan toteuttamispäivänä. Hankinta-ajankohta on aikaisempi kuin hankinnan toteuttamispäivä esimerkiksi, jos hankkijaosapuoli saa kirjallisen sopimuksen perusteella määräysvallan hankinnan kohteessa hankinnan toteuttamispäivää edeltävänä ajankohtana. Hankkijaosapuolen on otettava hankinta-ajankohtaa määrittäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja olosuhteet.

Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja mahdollisen hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja arvostaminen

Kirjaamisperiaate

10 **Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana kirjattava hankitut yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollinen hankinnan kohteessa oleva määräysvallattomien omistajien osuus erillään liikearvosta. Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen kirjaamiseen sovelletaan kappaleissa 11 ja 12 mainittuja ehtoja.**

▼**M12**

Kirjaamisen ehdot

11 Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy vastata varojen ja velkojen määritelmiä, jotka on esitetty *Tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä perusteissa*. Esimerkiksi menot, joiden hankkijaosapuoli odottaa toteutuvan tulevaisuudessa mutta joita se ei ole velvollinen toteuttamaan pannakseen täytäntöön suunnitelmansa hankinnan kohteen jonkin toiminnon lopettamisesta tai hankinnan kohteen palveluksessa olevien henkilöiden työsuhteen päättämisestä tai henkilöiden siirtämisestä toiseen paikkaan, eivät ole hankinta-ajankohdan velkoja. Sen vuoksi hankkijaosapuoli ei kirjaa kyseisiä menoja hankintamenetelmää soveltaessaan. Sen sijaan hankkijaosapuoli merkitsee kyseiset menot hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä muiden IFRS-standardien mukaisesti.

12 Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy lisäksi olla osa sitä kokonaisuutta, jonka hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat *omistajat*) ovat vaihtaneet liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa liiketoimessa sen sijaan, että ne olisivat seurausta erillisistä liiketoimista. Hankkijaosapuolen on sovellettava kappaleisiin 51–53 sisältyvää ohjeistusta sen ratkaisemiseksi, mitkä hankitut varat tai vastattaviksi otetut velat ovat osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtoa ja mitkä mahdollisesti ovat seurausta erillisistä liiketoimista, joita on käsiteltävä niiden luonteen ja niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti.

13 Kirjaamisperiaatteen ja -ehtojen soveltamisesta voi johtua, että hankkijaosapuoli kirjaa joitakin sellaisia varoja ja velkoja, joita hankinnan kohde ei ollut aiemmin merkinnyt varoiksi ja veloiksi tilinpäätökseensä. Hankkijaosapuoli esimerkiksi kirjaa hankitut yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet, kuten brändin, patentin tai asiakassuhteen, joita hankinnan kohde ei ole merkinnyt varoiksi tilinpäätökseensä, koska se on aikaansaanut ne sisäisesti ja kirjannut niihin liittyvät menot kuluiksi.

14 Kappaleissa B28–B40 on ohjeistusta muiden vuokrasopimusten ja aineettomien hyödykkeiden kirjaamisesta. Kappaleissa 22–28 täsmennetään, minkä tyyppisiin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kuuluu eriä, joita tämän IFRS-standardin rajoitetut poikkeukset kirjaamisperiaatteesta ja -ehdoista koskevat.

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen luokitteleminen tai määrittäminen

15 Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana luokiteltava tai määritettävä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat sen mukaan kuin tämä on tarpeellista muiden IFRS-standardien myöhempää soveltamista varten. Hankkijaosapuolen on tehtävä nämä luokittelut tai määrittämiset sopimusehtojen, taloudellisten olosuhteiden, noudattamiensa liiketoimintaperiaatteiden tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja muiden asiaankuuluvien hankinta-ajankohtana vallitsevien olosuhteiden mukaisesti.

16 Joissakin tilanteissa IFRS-standardeissa määrätään erilainen kirjanpitokäsittely sen mukaan, miten yhteisö luokittelee tai määrittää tietyn omaisuuserän tai velan. Esimerkkejä luokitteluista tai määrittämisistä, jotka hankkijaosapuolen on tehtävä hankinta-ajankohtana vallitsevien olosuhteiden perusteella, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

▼**M12**

a) tiettyjen rahoitusvarojen ja -velkojen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai rahoitusvelaksi taikka myytävissä olevaksi tai eräpäivään asti pidettäväksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* mukaisesti;

b) johdannaisinstrumentin määrittäminen suojausinstrumentiksi IAS 39:n mukaisesti; ja

c) sen arvioiminen, pitäisikö kytketty johdannainen erottaa pääsopimuksesta IAS 39:n mukaisesti (missä on kysymys ”luokittelusta” siten kuin termiä käytetään tässä IFRS-standardissa).

17 Tässä IFRS-standardissa määrätään kaksi poikkeusta kappaleessa 15 esitetystä periaatteesta:

a) vuokrasopimuksen luokittelu joko muuksi vuokrasopimukseksi tai rahoitusleasingsopimukseksi IAS 17:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti; ja

b) sopimuksen luokittelu vakuutussopimukseksi IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* mukaisesti.

Hankkijaosapuolen on luokiteltava nämä sopimukset sopimusehtojen ja muiden tekijöiden perusteella sopimuksen syntymisajankohtana (tai, jos sopimuksen ehtoja on muutettu siten, että sen luokittelu muuttuisi, kyseisen muutoksen toteutumispäivänä, joka voi olla hankinta-ajankohta).

Arvostamisperiaate

18 Hankkijaosapuolen on arvostettava hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.

19 Hankkijaosapuolen on jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä arvostettava mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa joko käypään arvoon tai määrään, joka vastaa määräysvallattomien omistajien osuuden suhteellista osuutta hankinnan kohteen yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta.

20 Kappaleissa B41–B45 on ohjeistusta tiettyjen yksilöitävissä olevien varojen ja hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden käyvän arvon määrittämisestä. Kappaleissa 24–31 täsmennetään, minkä tyyppisiin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kuuluu eriä, joita tämän IFRS-standardin rajoitetut poikkeukset arvostamisperiaatteista koskevat.

Poikkeukset kirjaamis- tai arvostamisperiaatteista

21 Tämä IFRS-standardi sisältää rajoitettuja poikkeuksia siinä olevista kirjaamis- ja arvostamisperiaatteista. Kappaleissa 22–31 täsmennetään sekä ne nimenomaiset erät, joita poikkeukset koskevat, että näiden poikkeuksien luonne. Hankkijaosapuolen on käsiteltävä kyseiset erät kirjanpidossaan kappaleisiin 22–31 sisältyvien vaatimusten mukaisesti, mistä seuraa, että jotkin erät:

a) kirjataan joko soveltamalla kappaleiden 11 ja 12 sisältämien ehtojen lisäksi muita kirjaamisehtoja tai soveltamalla muiden IFRS-standardien vaatimuksia, jolloin tulokset poikkeavat siitä, mitä ne olisivat sovellettaessa yleistä kirjaamisperiaatetta ja -ehtoja.

b) arvostetaan muuhun arvoon kuin hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.

▼M12

Poikkeus kirjaamisperiaatteesta

Ehdolliset velat

22 Ehdollinen velka määritellään IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* siten, että se on:

a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai

b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; tai

ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

23 IAS 37:n mukaisia vaatimuksia ei sovelleta ratkaistaessa, mitkä ehdolliset velat kirjataan hankinta-ajankohtana. Sen sijaan hankkijaosapuolen on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otettu ehdollinen velka hankinta-ajankohtana, jos kyseessä on olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena, ja sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä. Sen vuoksi hankkijaosapuoli kirjaa, toisin kuin IAS 37:n mukaan tehtäisiin, liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otetun ehdollisen velan hankinta-ajankohtana, vaikka ei olisi todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä. Kappaleessa 56 on ohjeistusta ehdollisten velkojen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

Poikkeukset sekä kirjaamis- että arvostamisperiaatteista

Tuloverot

24 Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista ja vastattaviksi otetuista veloista aiheutuva laskennallinen verosaaminen tai -velka IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

25 Hankkijaosapuolen on käsiteltävä hankinnan kohteella hankinta-ajankohtana olleiden tai hankinnan seurauksena syntyvien väliaikaisten erojen ja tulevaisuudessa käytettävien verotukseen liittyvien erien potentiaaliset verovaikutukset IAS 12:n mukaisesti.

Työsuhde-etuudet

26 Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava hankinnan kohteen työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvä velka (tai mahdollinen omaisuuserä) IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti.

Korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät

27 Myyjäosapuoli voi liiketoimintojen yhdistämisessä sopimuksen perusteella korvata hankkijaosapuolelle tiettyyn omaisuuserään tai velkaan taikka sen osaan liittyvän ehdollisen tapahtuman tai epävarmuustekijän toteuman. Myyjäosapuoli voi esimerkiksi korvata hankkijaosapuolelle määrätystä ehdollisesta tapahtumasta aiheutuvasta velasta johtuvat, tietyn määrän ylittävät tappiot; toisin sanoen myyjäosapuoli takaa, että hankkijaosapuolen velka ei ylitä tiettyä määrää. Tästä syntyy hankkijaosapuolelle korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä. Hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä samanaikaisesti kuin se kirjaa korvattavan erän ja arvostettava se samalla perusteella kuin korvattava erä ottaen huomioon,

▼M12

että määristä, joita ei saada perityksi, pitää kirjata arvon alentumisesta johtuva vähennyserä. Jos korvaus näin ollen liittyy omaisuuserään tai velkaan, joka on kirjattu hankinta-ajankohtana ja arvostettu hankinta-ajankohdan käypään arvoon, hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä hankinta-ajankohtana ja arvostettava se hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Jos kyseessä on käypään arvoon arvostettu korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä, vastaisia rahavirtoja koskevan perittävyyteen liittyvän epävarmuuden vaikutukset otetaan huomioon käyvässä arvossa, eikä erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää tarvita (kappaleessa B41 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta).

28 Korvaus voi joissakin olosuhteissa liittyä omaisuuserään tai velkaan, jota koskee poikkeus kirjaamis- ja arvostamisperiaatteista. Korvaus voi esimerkiksi liittyä ehdolliseen velkaan, jota ei kirjata hankinta-ajankohtana, koska sen käypä arvo ei ole kyseisenä päivänä määritettävissä luotettavasti. Korvaus voi vaihtoehtoisesti liittyä esimerkiksi työsuhde-etuudesta johtuvaan omaisuuserään tai velkaan, joka arvostetaan muulla perusteella kuin hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Tällaisissa olosuhteissa korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä on kirjattava ja arvostettava käyttäen oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia korvattavan erän arvostamisessa käytettyjen oletusten kanssa, ottaen huomioon johdon arvio korvausvelvoitteeseen perustuvan omaisuuserän perittävyydestä ja mahdolliset korvattavaa määrää koskevat sopimukseen perustuvat rajoitukset. Kappaleessa 57 on ohjeistusta korvausvelvoitteeseen perustuvien omaisuuserien myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

Poikkeukset arvostamisperiaatteesta

Takaisin hankitut oikeudet

29 Hankkijaosapuolen on määritettävä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjatun takaisin hankitun oikeuden arvo siihen liittyvän sopimuksen jäljellä olevan voimassaoloajan perusteella riippumatta siitä, ottaisivatko markkinaosapuolet sopimuksen mahdolliset uudistamiset huomioon sen käypää arvoa määrittäessään. Kappaleissa B35 ja B36 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Osakeperusteiset palkitsemisjärjestelyt

30 Hankkijaosapuolen on arvostettava velka tai oman pääoman ehtoinen instrumentti, joka liittyy hankinnan kohteen osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen korvaamiseen hankkijaosapuolen osakeperusteisilla palkitsemisjärjestelyillä, IFRS 2:ssa *Osakeperusteiset maksut* kuvatun menetelmän mukaisesti. (Tässä IFRS-standardissa kyseisen menetelmän soveltamisen tuloksena saatavaa määrää nimitetään palkitsemisjärjestelyn ”markkinaperusteiseksi arvoksi”.)

Myytävänä olevat omaisuuserät

31 Hankkijaosapuolen on arvostettava hankinta-ajankohtana myytävänä olevaksi luokiteltu hankittu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon kyseisen standardin kappaleiden 15–18 mukaisella tavalla.

▼M12

Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaaminen ja määrittäminen

32 **Hankkijaosapuolen on kirjattava hankinta-ajankohtana liikearvo, joka määritetään alla olevien kohtien (a) ja (b) erotuksena:**

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

i) luovutettu vastike arvostettuna tämän IFRS-standardin mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa (ks. kappale 37);

ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa tämän IFRS-standardin mukaisesti arvostettuna; ja

iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. kappaleet 41 ja 42) hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen *oman pääoman ehtoisen osuuden* hankinta-ajankohdan käypä arvo.

b) hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärä tämän IFRS-standardin mukaisesti arvostettuna.

33 Liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat omistajat) vaihtavat keskenään vain oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo saattaa olla määritettävissä luotettavammin kuin hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo. Jos näin on, hankkijaosapuolen on määritettävä liikearvo käyttäen hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa sen sijaan, että se käyttäisi luovutettujen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa. Määritettäessä liikearvoa liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa ei luovuteta lainkaan vastiketta, hankkijaosapuolen on käytettävä luovutetun vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon asemesta hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käypää arvoa, joka määritetään arvostusmenetelmää käyttäen (kappale 32(a)(i)). Kappaleissa B46–B49 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Edulliset kaupat

34 Toisinaan hankkijaosapuoli tekee edullisen kaupan, jolla tarkoitetaan sellaista liiketoimintojen yhdistämistä, jossa kappaleen 32(b) mukainen määrä on suurempi kuin kappaleessa 32(a) tarkoitettu yhteenlaskettu määrä. Jos tätä ylimenevää määrää on jäljellä kappaleen 36 mukaisten vaatimusten soveltamisen jälkeen, hankkijaosapuolen on kirjattava tästä syntyvä voitto tulosvaikutteisesti hankinta-ajankohtana. Voitto on kohdistettava hankkijaosapuolelle.

35 Edullinen kauppa voi toteutua esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa on kyseessä pakkotilanteessa toteutuva kauppa ja myyjäosapuoli toimii painostuksen alaisena. Kuitenkin myös kappaleissa 22–31 käsiteltävät tiettyjen erien kirjaamista tai arvostamista koskevat poikkeukset saattavat johtaa edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamiseen (tai kirjatun voiton muuttumiseen).

▼**M12**

36 Hankkijaosapuolen on ennen edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista arvioitava uudelleen, onko se yksilöinyt kaikki hankitut varat ja kaikki vastattaviksi otetut velat oikein, ja kirjattava mahdolliset tässä tarkastelussa vielä tunnistettavat varat tai velat. Sen jälkeen hankkijaosapuolen on tarkasteltava menettelytapoja, joita se on noudattanut määrittäessään tämän IFRS-standardin mukaisesti hankinta-ajankohtana kirjattaviksi vaadittavia määriä, kaikkien seuraavien osalta:

a) hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat;

b) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa;

c) vaiheittain toteutetussa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolella aiemmin ollut oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa; ja

d) luovutettu vastike.

Tämän tarkastelun tavoitteena on varmistua siitä, että arvonmääritykset kuvastavat asianmukaisella tavalla kaiken hankinta-ajankohtana käytettävissä olevan informaation huomioon ottamista.

Luovutettu vastike

37 Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettu vastike on arvostettava käypään arvoon, joka on määritettävä laskemalla yhteen hankkijaosapuolen luovuttamien varojen, hankkijaosapuolelle hankinnan kohteen aiempia omistajia kohtaan syntyneiden velkojen sekä hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käyvät arvot. (Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettavaan vastikkeeseen mahdollisesti sisältyvät osuudet hankkijaosapuolen osakeperusteisista palkitsemisjärjestelyistä, jotka vaihdetaan hankinnan kohteen työntekijöillä oleviin palkitsemisjärjestelyihin, on kuitenkin arvostettava käyvän arvon sijaan kappaleen 30 mukaisesti.) Vastikkeen mahdollisia muotoja ovat esimerkiksi käteisvarat, muut varat, hankkijaosapuolen liiketoiminta tai tytäryritys, *ehdollinen vastike*, kanta- tai etuosakkeet, optiot, merkintäoikeudet ja *keskinäisten yhteisöjen* jäsenosuudet.

38 Luovutettu vastike voi sisältää hankkijaosapuolen varoja tai velkoja, joiden kirjanpitoarvot poikkeavat niiden hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista (esimerkiksi hankkijaosapuolen ei-monetaarisia varoja tai liiketoiminta). Jos näin on, hankkijaosapuolen on arvostettava luovutetut varat tai velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin ja kirjattava tästä mahdollisesti aiheutuvat voitot tai tappiot tulosvaikutteisesti. Joskus luovutetut varat tai velat kuitenkin jäävät syntyneeseen yhteisökokonaisuuteen liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen (esimerkiksi koska varat tai velat on siirretty hankinnan kohteelle eikä sen aiemmille omistajille) ja näin ollen hankkijaosapuolella säilyy niihin määräysvalta. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on arvostettava kyseiset varat ja velat kirjanpitoarvoihin, jotka niillä on välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa, eikä se saa kirjata tulosvaikutteisesti voittoa tai tappiota sellaisista varoista tai veloista, joihin sillä on määräysvalta sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen.

Ehdollinen vastike

39 Vastikkeeseen, jonka hankkijaosapuoli luovuttaa hankinnan kohteesta, luetaan myös mahdollisesta ehdollista vastiketta koskevasta järjestelystä (ks. kappale 37) aiheutuva omaisuuserä tai velka. Hankkijaosapuolen on kirjattava ehdollisen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo osana hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta.

▼M12

40 Hankkijaosapuolen on luokiteltava ehdollisen vastikkeen suorittamisvelvoite velaksi tai omaksi pääomaksi IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* kappaleessa 11 olevien oman pääoman ehtoisen instrumentin ja rahoitusvelan määritelmien tai muiden sovellettavien IFRS-standardien perusteella. Hankkijaosapuolen on luokiteltava aiemmin luovutetun vastikkeen takaisinsaantioikeus omaisuuseräksi määrättyjen ehtojen täyttyessä. Kappaleessa 58 on ohjeistusta ehdollisen vastikkeen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

Lisäohjeistusta hankintamenetelmän soveltamisesta tietyn tyyppisiin liiketoimintojen yhdistämisiin

Vaiheittain toteutunut liiketoimintojen yhdistäminen

41 Joskus hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteeseen, jossa sillä on välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa ollut oman pääoman ehtoinen osuus. Esimerkiksi yhteisöllä A on 31.12.20X1:ssä määräysvallaton 35 %:n suuruinen oman pääoman ehtoinen osuus yhteisössä B. Yhteisö A ostaa kyseisenä ajankohtana 40 %:n lisäosuuden yhteisöstä B, jolloin se saa määräysvallan yhteisössä B. Tässä IFRS-standardissa tällaista liiketointa nimitetään vaiheittain toteutuneeksi liiketoimintojen yhdistämiseksi, ja joskus sitä nimitetään myös portaittaiseksi hankinnaksi.

42 Vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolen on arvostettava aiemmin omistamansa oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa hankinta-ajankohdan käypään arvoon ja kirjattava tästä mahdollisesti aiheutuva voitto tai tappio tulosvaikutteisesti. Hankkijaosapuoli on saattanut aiemmilla raportointikausilla kirjata sillä hankinnan kohteessa olevan oman pääoman ehtoisen osuuden arvon muutokset muihin laajan tuloksen eriin (esimerkiksi koska sijoitus on luokiteltu myytävissä olevaksi). Jos näin on tapahtunut, muihin laajan tuloksen eriin kirjattu määrä on kirjattava samalla perusteella kuin se olisi kirjattava, jos hankkijaosapuoli olisi suoraan luopunut aiemmin omistamastaan oman pääoman ehtoisesta osuudesta.

Liiketoimintojen yhdistäminen vastiketta luovuttamatta

43 Joskus hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa vastiketta luovuttamatta. Näihinkin liiketoimintojen yhdistämisiin sovelletaan hankintamenetelmää. Tällaisia olosuhteita ovat mm. seuraavat:

a) Hankinnan kohde ostaa takaisin riittävän määrän omia osakkeitaan, niin että senhetkinen sijoittaja (hankkijaosapuoli) saa määräysvallan.

b) Vähemmistön veto-oikeudet, jotka ovat aiemmin estäneet hankkijaosapuolta käyttämästä määräysvaltaa hankinnan kohteessa, jossa sillä on ollut äänivallan enemmistö, lakkaavat.

c) Hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde sopivat liiketoimintojensa yhdistämisestä yksinomaan sopimukseen perustuen. Hankkijaosapuoli ei luovuta vastiketta saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa eikä sillä ole hankinnan kohteessa oman pääoman ehtoisia osuuksia hankinta-ajankohtana eikä ennen sitä. Esimerkkejä yksinomaan sopimukseen perustuen toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä ovat kahden liiketoiminnan saattaminen yhteen järjestelyllä, jossa arvopaperi liitetään muihin arvopapereihin yhden myyntikelpoisen arvopaperin muodostamiseksi, tai muodostamalla kaksoislistautunut yhtiö.

▼M12

44 Yksinomaan sopimukseen perustuvassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolen on kohdistettava tämän IFRS-standardin mukaisesti kirjattava hankinnan kohteen nettovarallisuus hankinnan kohteen omistajille. Toisin sanoen muiden osapuolten kuin hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoiset osuudet hankinnan kohteessa ovat hankkijaosapuolen hankinnan jälkeisissä tilinpäätöksissä määräysvallattomien omistajien osuutta, vaikka tämä johtaisi siihen, että kaikki oman pääoman ehtoiset osuudet hankinnan kohteessa kohdistettaisiin määräysvallattomille omistajille.

Tarkastelujakso

45 Jos liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ei saada valmiiksi sen raportointikauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen tapahtuu, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään alustavat määrät niistä eristä, joiden kirjanpitokäsittely on kesken. Hankkijaosapuolen on tarkastelujakson aikana oikaistava takautuvasti hankinta-ajankohtana kirjattuja alustavia määriä sellaisen uuden informaation huomioon ottamiseksi, joka koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita ja joka, jos se olisi ollut tiedossa, olisi vaikuttanut tuona ajankohtana kirjattuihin määriin. Hankkijaosapuolen on kirjattava tarkastelujakson aikana myös uusia varoja tai velkoja, jos hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista saadaan uutta informaatiota, joka, jos se olisi ollut tiedossa, olisi tuona ajankohtana johtanut kyseisten varojen ja velkojen kirjaamiseen. Tarkastelujakso päättyy, kun hankkijaosapuoli saa tavoittelemansa informaation hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista tai saa tietää, ettei enempää informaatiota ole saatavissa. Tarkastelujakso ei kuitenkaan saa olla pidempi kuin yksi vuosi hankinta-ajankohdasta lukien.

46 Tarkastelujakso on se hankinta-ajankohdan jälkeinen ajanjakso, jonka kuluessa hankkijaosapuoli saa oikaista liiketoimintojen yhdistämisestä kirjattuja alustavia määriä. Tarkastelujakson ansiosta hankkijaosapuolella on kohtuullisesti aikaa hankkia tarvittava informaatio seuraavien seikkojen hankinta-ajankohdan tilanteen tunnistamiseksi ja määrittämiseksi tämän IFRS-standardien mukaisesti:

a) hankitut yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa;

b) hankinnan kohteen saamiseksi luovutettu vastike (tai muu liikearvoa määritettäessä käytettävä määrä);

c) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolella aiemmin ollut oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa; ja

d) näistä aiheutuva liikearvo tai edullisesta kaupasta syntyvä voitto.

47 Hankkijaosapuolen on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tekijät ratkaistessaan, tulisiko kirjattuja alustavia tietoja oikaista hankinta-ajankohdan jälkeen saadun informaation seurauksena vai johtuuko informaatio hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista. Asiaankuuluvia tekijöitä ovat esimerkiksi se, milloin lisäinformaatio saadaan, ja se, pystyykö hankkijaosapuoli tunnistamaan syyn alustavien määrien muuttamiseen. Pian hankinta-ajankohdan jälkeen saatava

▼M12

informaatio kuvastaa hankinta-ajankohtana vallinneita olosuhteita todennäköisemmin kuin useita kuukausia myöhemmin saatava informaatio. Esimerkiksi omaisuuserän myynti kolmannelle osapuolelle pian hankinta-ajankohdan jälkeen hintaan, joka poikkeaa merkittävästi sille kyseisenä ajankohtana määritetystä käyvästä arvosta, osoittaa alustavan määrän todennäköisesti olevan virheellinen, paitsi milloin pystytään yksilöimään näiden ajankohtien välillä toteutunut tapahtuma, joka on muuttanut omaisuuserän käypää arvoa.

48 Hankkijaosapuoli kirjaa yksilöitävissä olevan omaisuuserän (tai velan) alustavasti kirjatun määrän lisäyksen (tai vähennyksen) vähentämällä (tai lisäämällä) liikearvoa. Joskus tarkastelujakson aikana saatu informaatio voi kuitenkin johtaa useamman kuin yhden omaisuuserän tai velan alustavan arvon oikaisemiseen. Hankkijaosapuoli on esimerkiksi saattanut ottaa vastattavakseen hankinnan kohteen toimipaikassa tapahtuneeseen onnettomuuteen liittyvän vahingonkorvauksen, jonka hankinnan kohteen vastuuvakuutus kattaa kokonaan tai osaksi. Jos hankkijaosapuoli saa tarkastelujakson aikana uutta informaatiota kyseisen velan hankinta-ajankohdan käyvästä arvosta, velan alustavana kirjatun määrän muuttamisesta johtuva liikearvon oikaisu kumoutuisi (kokonaan tai osaksi), kun kirjataan vastaava liikearvon oikaisu, joka johtuu vakuutuksenantajalta olevan korvaussaamisen alustavana kirjatun määrän muuttumisesta.

49 Hankkijaosapuolen on kirjattava alustavien määrien muutokset tarkastelujakson aikana ikään kuin liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittely olisi valmistunut hankinta-ajankohtana. Täten hankkijaosapuolen on tarvittaessa oikaistava tilinpäätöksessä esitettäviä aiempien kausien vertailutietoja, mihin kuuluu, että muutetaan poistoja ja muita jaksotuksia tai kirjataan muut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen yhteydessä kirjattavat tulosvaikutukset.

50 Tarkastelujakson päätyttyä hankkijaosapuoli oikaisee liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ainoastaan virheen korjaamiseksi IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

Sen ratkaiseminen, mikä kuuluu liiketoimintojen yhdistämistapahtumaan

51 Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välillä voi olla aiempi suhde tai muu järjestely jo ennen liiketoiminnan yhdistämistä koskevien neuvottelujen aloittamista, tai ne voivat tehdä neuvottelujen aikana liiketoimintojen yhdistämisestä erillään olevan järjestelyn. Hankkijaosapuolen on kummassakin tapauksessa yksilöitävä mahdolliset määrät, jotka eivät kuulu siihen kokonaisuuteen, jonka hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat omistajat) vaihtavat liiketoimintojen yhdistämisessä, ts. määrät, jotka eivät kuulu hankinnan kohdetta koskevaan vaihtotapahtumaan. Hankkijaosapuolen on kirjattava hankintamenetelmää soveltaessaan vain hankinnan kohteesta luovutettu vastike sekä varat, jotka on hankittu, ja velat, jotka on otettu vastattaviksi hankinnan kohdetta koskevassa vaihtotapahtumassa. Erilliset liiketoimet on käsiteltävä kirjanpidossa asiaankuuluvien IFRS-standardien mukaisesti.

▼M12

52 Liiketoimi, johon hankkijaosapuoli tai sen puolesta muu osapuoli on ryhtynyt tai johon on ryhdytty pääasiassa hankkijaosapuolen tai syntyneen yhteisökokonaisuuden hyödyksi ennen yhdistämistä sen sijaan, että kyseessä olisi ensisijaisesti hankinnan kohteen (tai sen aiempien omistajien) hyöty, on todennäköisesti erillinen liiketoimi. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä liiketoimista, joita ei oteta mukaan hankintamenetelmää sovellettaessa:

a) liiketoimi, jolla tosiasiallisesti selvitetään hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välisiä aiempia suhteita;

b) liiketoimi, jolla maksetaan hankinnan kohteen henkilöstölle tai aiemmille omistajille palkkaa tulevista työsuorituksista; ja

c) liiketoimi, jolla hankinnan kohteelle tai sen aiemmille omistajille korvataan näiden maksamia hankintaan liittyviä hankkijaosapuolen menoja.

Kappaleissa B50–B62 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Hankintaan liittyvät menot

53 Hankintaan liittyvät menot ovat menoja, joita hankkijaosapuolelle aiheutuu liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamisesta. Näihin menoihin kuuluvat löytämispalkkiot; palkkiot neuvonta-, lakiasia-, kirjanpito- ja arvonmäärityspalveluista sekä muut asiantuntija- tai konsultointipalkkiot; yleiset hallintomenot, mukaan lukien yrityskauppoja toteuttavan osaston ylläpidosta aiheutuvat menot; sekä vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden rekisteröinnistä ja liikkeeseenlaskusta aiheutuvat menot. Hankkijaosapuolen on kirjattava hankintaan liittyvät menot kuluiksi kausilla, joiden aikana menot toteutuvat ja palvelut otetaan vastaan, yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. Vieraan tai oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskusta aiheutuvat menot on kirjattava IAS 32:n ja IAS 39:n mukaisesti.

MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN JA KIRJANPITOKÄSITTELY

54 Yleisesti hankkijaosapuolen on myöhemmin arvostettava liiketoiminnan yhdistämisessä hankitut varat, syntyneet tai vastattaviksi otetut velat sekä liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit ja käsiteltävä niitä kirjanpidossa muiden kyseisiin eriin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti sen mukaan, minkä luonteisista eristä on kysymys. Tämä IFRS-standardi sisältää kuitenkin ohjeistusta seuraavien liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen, syntyneiden tai vastattaviksi otettujen velkojen ja liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöhemmästä arvostamisesta ja kirjanpitokäsittelystä:

a) takaisin hankitut oikeudet;

b) hankinta-ajankohtana kirjatut ehdolliset velat;

c) korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät; ja

d) ehdollinen vastike.

Kappaleessa B63 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Takaisin hankitut oikeudet

55 Aineettomaksi hyödykkeeksi kirjatusta takaisin hankitusta oikeudesta on tehtävä poistot sen sopimuksen jäljellä olevana voimassaoloaikana, jolla oikeus on myönnetty. Hankkijaosapuolen, joka myöhemmin myy takaisin hankitun oikeuden kolmannelle osapuolelle, on otettava aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo huomioon myyntivoittoa tai -tappiota määrittäessään.

▼M12

Ehdolliset velat

56 Hankkijaosapuolen on arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu ehdollinen velka sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien ja siihen asti, kunnes velka suoritetaan, peruutetaan tai lakkaa olemasta voimassa, määrään, joka seuraavista on korkeampi:

a) määrä, joka kirjattaisiin IAS 37:n mukaisesti; ja

b) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IAS 18:n *Tuotot* mukaisilla kertyneillä jaksotuksilla, jos tämä on sovellettavissa.

Tämä vaatimus ei koske sopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IAS 39:n mukaisesti.

Korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät

57 Hankkijaosapuolen on jokaisen myöhemmän raportointikauden lopussa arvostettava hankinta-ajankohtana kirjattu korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä samalla perusteella kuin korvattava velka tai omaisuuserä ottaen huomioon mahdolliset sopimukseen perustuvat määrää koskevat rajoitukset ja, jos kyseessä on korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä, jota ei myöhemmin arvosteta käypään arvoon, ottaen huomioon johdon arvio siitä, tullaanko korvausvelvoitteeseen perustuvasta omaisuuserästä saamaan maksu. Hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä pois taseesta vain silloin, kun se saa omaisuuserästä maksun, myy sen tai muutoin menettää oikeuden siihen.

Ehdollinen vastike

58 Jotkin hankkijaosapuolen hankinta-ajankohdan jälkeen kirjaamat ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutokset voivat johtua hankkijaosapuolen kyseisen ajankohdan jälkeen saamasta lisäinformaatiosta, joka koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita. Tällaiset muutokset ovat kappaleiden 45–49 mukaisia tarkastelujakson aikaisia oikaisuja. Muutokset, jotka johtuvat hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista, kuten tulostavoitteeseen pääsemisestä, tietyn osakehinnan toteutumisesta tai tutkimus- ja kehittämisprojektin ratkaisevan vaiheen saavuttamisesta, eivät kuitenkaan ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja. Hankkijaosapuolen on käsiteltävä niitä ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutoksia, jotka eivät ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja, kirjanpidossaan seuraavasti:

a) Omaksi pääomaksi luokiteltua ehdollista vastiketta ei saa arvostaa uudelleen, ja sen myöhempi toteutuminen on käsiteltävä omassa pääomassa.

b) Omaisuuseräksi tai velaksi luokiteltu ehdollinen vastike, joka:

i) on rahoitusinstrumentti ja kuuluu IAS 39:n soveltamisalaan, on arvostettava käypään arvoon, ja tästä mahdollisesti syntyvä voitto tai tappio on kirjattava kyseisen IFRS-standardin mukaisesti joko tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin.

ii) ei kuulu IAS 39:n soveltamisalaan, on käsiteltävä kirjanpidossa IAS 37:n tai muiden IFRS-standardien mukaisesti sen mukaan, mikä on asianmukaista.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

59 Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisen liiketoimintojen yhdistämisten luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia, joka toteutuu joko:

a) tarkasteltavana olevan raportointikauden aikana; tai

▼M12

b) raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.

60 Kappaleen 59 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa B64–B66 täsmennetyt tiedot.

61 Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisten oikaisujen taloudellisia vaikutuksia, jotka on kirjattu tarkasteltavana olevalla raportointikaudella ja jotka koskevat kyseisellä tai aiemmilla raportointikausilla toteutuneita liiketoimintojen yhdistämisiä.

62 Kappaleen 61 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa B67 täsmennetyt tiedot.

63 Jos tiedot, joita tässä standardissa tai muissa IFRS-standardeissa nimenomaisesti vaaditaan esitettäviksi, eivät riitä kappaleiden 59 ja 61 mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat tiedot.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Voimaantulo

64 Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti sellaisiin liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Tätä IFRS-standardia saa kuitenkin soveltaa vasta 30.6.2007 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta lähtien. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.7.2009, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava samanaikaisesti IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008).

Siirtymäsäännöt

65 Varoja ja velkoja, jotka ovat syntyneet liiketoimintojen yhdistämisistä, joissa hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa, ei saa oikaista, kun tämä IFRS-standardi otetaan käyttöön.

66 Sellaisen yhteisön, esimerkiksi keskinäisen yhteisön, joka ei vielä ole soveltanut IFRS 3:a ja jolla on yksi tai useampia hankintamenomenetelmällä käsiteltyjä liiketoimintojen yhdistämisiä, on sovellettava kappaleiden B68 ja B69 mukaisia siirtymäsääntöjä.

Tuloverot

67 Hankkijaosapuolen on sovellettava liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on ollut ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa, IAS 12:n kappaleen 68 mukaisia vaatimuksia ei-takautuvasti sellaisina, jollaisiksi ne muuttuvat tämän standardin seurauksena. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli ei saa oikaista aiempien liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä kirjattujen laskennallisten verosaamisten aiemmin kirjattujen muutosten huomioon ottamiseksi. Hankkijaosapuolen on kuitenkin kirjattava kirjattujen laskennallisten verosaamisten muutokset tämän IFRS-standardin käyttöönottopäivästä alkaen tulosvaikutteisena oikaisuna (tai muuten kuin tulosvaikutteisesti IAS 12:n sitä edellyttäessä).

IFRS 3:N (2004) KUMOAMINEN

68 Tämä IFRS-standardi korvaa IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* (julkistettu 2004).

▼**M12**

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

aineeton hyödyke	Yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.
ehdollinen vastike	Yleensä **hankkijaosapuolen** velvollisuus luovuttaa lisää varoja tai **oman pääoman ehtoisia osuuksia hankinnan kohteen** aiemmille omistajille osana vaihtotapahtumaa, joka koskee **määräysvaltaa** hankinnan kohteessa, jos tietyt tulevaisuuden tapahtumat toteutuvat tai ehdot täyttyvät. Ehdollinen vastike voi kuitenkin tarkoittaa myös sitä, että **hankkijaosapuolella** on oikeus saada aiemmin luovutettu vastike takaisin tiettyjen ehtojen täyttyessä.
hankinnan kohde	Liiketoiminta tai liiketoiminnot, jossa tai joissa **hankkijaosapuoli** saa määräysvallan **liiketoimintojen yhdistämisessä**.
hankinta-ajankohta	Päivä, jona **hankkijaosapuoli** saa määräysvallan **hankinnan kohteessa**.
hankkijaosapuoli	Yhteisö, joka saa määräysvallan **hankinnan kohteessa**.
käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
keskinäinen yhteisö	Muu kuin sijoittajaomisteinen yhteisö, joka tuottaa osinkoja, mahdollistaa kustannusten pienentymisen tai tuottaa muuta taloudellista hyötyä **omistajilleen**, jäsenilleen tai osallistujilleen. Esimerkiksi keskinäinen vakuutusyhtiö, luotto-osuuskunta ja osuuskunta ovat kaikki keskinäisiä yhteisöjä.
liikearvo	Omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä muista **liiketoimintojen yhdistämisessä** hankituista omaisuuseristä, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen.
liiketoiminta	Toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus, jota voidaan johtaa ja hallita tarkoituksena antaa sijoittajille taikka muille omistajille, jäsenille tai osallistujille tuottoa osinkoina, kustannusten pienentymisenä tai muuna taloudellisena hyötynä.
liiketoimintojen yhdistäminen	Liiketoimi tai muu tapahtuma, jossa **hankkijaosapuoli** saa määräysvallan yhdessä tai useammassa **liiketoiminnassa**. Liiketoimet, joita joskus nimitetään ”todellisiksi sulautumisiksi”*true mergers* tai ”samanarvoisten yhteisöjen sulautumisiksi”*mergers of equals* ovat myös tässä IFRS-standardissa tarkoitettuja **liiketoimintojen yhdistämisiä**.

▼M12

määräysvallattomien omistajien osuus	Tytäryrityksen oma pääoma, joka ei kuulu välittömästi eikä välillisesti emoyritykselle.
määräysvalta	Oikeus määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta.
oman pääoman ehtoiset osuudet	Tässä IFRS-standardissa termiä *oman pääoman ehtoiset osuudet* käytetään laajassa merkityksessä tarkoittamaan sijoittajaomisteisten yhteisöjen omistusosuuksia sekä **keskinäisten yhteisöjen** omistus- tai jäsenosuuksia tai osallistujien osuuksia.
omistajat	Tässä IFRS-standardissa termiä *omistajat* käytetään laajassa merkityksessä kattamaan sijoittajaomisteisten yhteisöjen **oman pääoman ehtoisten osuuksien** haltijat sekä **keskinäisten yhteisöjen** omistajat, jäsenet tai osallistujat.
yksilöitävissä oleva	Omaisuuserä on *yksilöitävissä*, jos se joko a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen taikka yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa riippumatta siitä, aikooko yhteisö toimia niin; tai b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

SAMAN MÄÄRÄYSVALLAN ALAISIA YHTEISÖJÄ KOSKEVAT LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISET (KAPPALEEN 2(C) SOVELTAMINEN)

B1 Tätä IFRS-standardia ei sovelleta saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeviin liiketoimintojen yhdistämisiin. Saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeva liiketoimintojen yhdistäminen on sellainen liiketoimintojen yhdistäminen, jossa kaikki yhdistyvät yhteisöt tai liiketoiminnat ovat viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen, eikä tämä määräysvalta ole tilapäistä.

B2 Yksittäisten henkilöiden muodostaman ryhmän on katsottava käyttävän yhteisössä määräysvaltaa silloin, kun henkilöillä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena oikeus kollektiivisesti määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Liiketoimintojen yhdistäminen jää näin ollen tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle silloin, kun samalla henkilöiden muodostamalla ryhmällä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena viime kädessä oikeus kollektiivisesti määrätä kaikkien yhdistyvien yhteisöjen talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi niiden toiminnasta, eikä tämä viime käden kollektiivinen oikeus ole tilapäistä.

▼**M12**

B3 Yhteisössä saattaa käyttää määräysvaltaa yksittäinen henkilö tai sopimukseen perustuvan järjestelyn perusteella yhdessä toimivien henkilöiden muodostama ryhmä, jolloin IFRS-standardien mukaiset taloudellista raportointia koskevat vaatimukset eivät mahdollisesti koske kyseistä henkilöä tai henkilöiden muodostamaa ryhmää. Tämän vuoksi ei ole välttämätöntä, että yhdistyvät yhteisöt sisällytetään samaan konsernitilinpäätökseen, jotta liiketoimintojen yhdistämistä voitaisiin pitää saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskevana.

B4 Määräysvallattomien omistajien osuuden suuruudella yhdistyvissä yhteisöissä ennen ja jälkeen liiketoimintojen yhdistämisen ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä. Vastaavasti sillä, että jokin yhdistyvistä yhteisöistä on konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle jätetty tytäryritys, ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä.

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

B5 Tässä IFRS-standardissa liiketoimintojen yhdistäminen määritellään liiketoimeksi tai muuksi tapahtumaksi, jossa hankkijaosapuoli saa määräysvallan yhdessä tai useammassa liiketoiminnassa. Hankkijaosapuoli voi saada määräysvallan hankinnan kohteessa usealla eri tavalla, esimerkiksi:

a) luovuttamalla käteisvaroja, muita rahavaroja tai muita varoja (liiketoiminnan muodostava nettovarallisuus mukaan lukien);

b) siten, että sille syntyy velkoja;

c) laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia;

d) antamalla useamman tyyppisiä vastikkeita; tai

e) luovuttamatta lainkaan vastiketta, kuten yksinomaan sopimukseen perustuvassa yhdistymisessä (ks. kappale 43).

B6 Liiketoimintojen yhdistäminen voidaan järjestää oikeudellisista, verotuksellisista tai muista syistä usealla eri tavalla, joita ovat seuraavat näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) yhdestä tai useammasta liiketoiminnasta tulee hankkijaosapuolen tytäryrityksiä, tai yhden tai useamman liiketoiminnan nettovarallisuus sulautetaan oikeudellisesti hankkijaosapuoleen;

b) yksi yhdistyvistä yhteisöistä luovuttaa nettovarallisuutensa, tai sen omistajat luovuttavat oman pääoman ehtoiset osuutensa toiselle yhdistyvälle yhteisölle tai sen omistajille;

c) kaikki yhdistyvät yhteisöt luovuttavat nettovarallisuutensa tai näiden yhteisöjen omistajat luovuttavat oman pääoman ehtoiset osuutensa uudelle perustettavalle yhteisölle (nimitetään joskus *roll-up*- tai *put-together* -liiketoimeksi); tai

d) ryhmä yhden yhdistyvän yhteisön aiempia omistajia saa määräysvallan syntyvässä yhteisökokonaisuudessa.

▼**M12**

LIIKETOIMINNAN MÄÄRITELMÄ (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

B7 Liiketoiminta koostuu panoksista ja näiden panosten käsittelemiseen käytettävistä prosesseista, jotka pystyvät aikaansaamaan tuotoksia. Vaikka liiketoiminnoilla on yleensä tuotoksia, niitä ei kuitenkaan edellytetä, jotta toisiinsa liittyvien osien muodostama kokonaisuus olisi liiketoiminta. Liiketoiminnan kolme osatekijää määritellään seuraavasti:

a) *Panos:* Mikä tahansa taloudellinen voimavara, joka aikaansaa tai pystyy aikaansaamaan tuotoksia, kun sitä käsitellään yhdessä tai useammassa prosessissa. Esimerkkejä ovat pitkäaikaiset varat (aineettomat hyödykkeet tai pitkäaikaisten varojen käyttöoikeudet mukaan luettuina), henkinen pääoma, kyky saada tarvittavia materiaaleja tai oikeuksia sekä henkilöstö.

b) *Prosessi:* Mikä tahansa järjestelmä, standardi, menettelytapa, konventio tai sääntö, joka aikaansaa tai pystyy aikaansaamaan tuotoksia, kun sen avulla käsitellään panosta tai panoksia. Esimerkkejä ovat strategiset johtamisprosessit, toimintaprosessit sekä resurssien hallintaprosessit. Tyypillisesti nämä prosessit on dokumentoitu, mutta organisoitunut työvoima, jolla on tarvittavat taidot ja kokemus ja joka noudattaa sääntöjä ja konventioita, voi tuottaa tarvittavat prosessit, joiden avulla pystytään käsittelemään panoksia tuotosten aikaansaamiseksi. (Kirjanpito-, laskutus-, palkanlaskenta- ja muut hallinnolliset järjestelmät eivät tyypillisesti ole tuotosten aikaansaamiseen käytettäviä prosesseja).

c) *Tuotos:* Tulos panoksista ja näiden panosten käsittelyyn käytettävistä prosesseista, jotka antavat tai pystyvät antamaan tuottoa osinkoina, pienempinä kustannuksina tai muuna taloudellisena hyötynä suoraan sijoittajille tai muille omistajille, jäsenille tai osallistujille.

B8 Jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi johdettavissa ja hallittavissa edellä määriteltyjä tarkoituksia varten, siinä täytyy olla kaksi olennaista osatekijää – panokset ja näiden panosten käsittelyyn käytettävät prosessit, joita yhdessä käytetään tai tullaan käyttämään tuotosten aikaansaamiseen. Liiketoiminnan ei kuitenkaan tarvitse sisältää kaikkia niitä panoksia tai prosesseja, joita myyjäosapuoli on käyttänyt kyseistä liiketoimintaa harjoittaessaan, jos markkinaosapuolet pystyvät hankkimaan liiketoiminnan ja jatkamaan tuotosten tuottamista esimerkiksi liittämällä kyseisen liiketoiminnan omiin panoksiinsa ja prosesseihinsa.

B9 Liiketoiminnan osatekijöiden luonne vaihtelee toimialoittain ja yhteisön toiminnan (toimintojen) rakenteen mukaan, yhteisön kehitysvaihe mukaan luettuna. Vakiintuneissa liiketoiminnoissa on usein monia erityyppisiä panoksia, prosesseja ja tuotoksia, kun taas uusissa liiketoiminnoissa on usein vain harvoja panoksia ja prosesseja ja joskus vain yksi tuotos (tuote). Lähes kaikissa liiketoiminnoissa on myös velkoja, mutta liiketoiminnassa ei tarvitse olla velkoja.

B10 Kehitysvaiheessa olevalla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella ei välttämättä ole tuotoksia. Jos tuotoksia ei ole, hankkijaosapuolen tulisi arvioida muita tekijöitä sen ratkaisemiseksi, onko kyseinen kokonaisuus liiketoiminta. Tällaisiin tekijöihin kuuluvat seuraavat näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) onko kyseinen kokonaisuus aloittanut sille suunnitellut pääasialliset toiminnot;

b) onko sillä henkilöstöä, henkistä pääomaa ja muita panoksia sekä prosesseja, joita voisi käyttää näiden panosten käsittelyyn;

▼**M12**

c) noudattaako se tuotosten tuottamista koskevaa suunnitelmaa; ja

d) onko sen mahdollista löytää asiakkaita, jotka ostavat nämä tuotokset.

Kaikkia näitä tekijöitä ei tarvita, jotta tietty kehitysvaiheessa oleva toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi liiketoiminta.

B11 Ratkaisun siitä, onko tietty varojen ja toimintojen muodostama kokonaisuus liiketoiminta, tulisi perustua siihen, pystyykö jokin markkinaosapuoli johtamaan ja hallitsemaan kyseistä toisiinsa liittyvien osien muodostamaa kokonaisuutta liiketoimintana. Arvioitaessa, onko tietty kokonaisuus liiketoiminta, ei näin ollen ole merkitystä sillä, onko myyjäosapuoli harjoittanut kokonaisuutta liiketoimintana tai aikooko hankkijaosapuoli harjoittaa kokonaisuutta liiketoimintana.

B12 Ellei muusta ole näyttöä, tietyn varojen ja toimintojen muodostaman kokonaisuuden, johon kuuluu liikearvoa, on oletettava olevan liiketoiminta. Liiketoimintaan ei kuitenkaan tarvitse kuulua liikearvoa.

HANKKIJAOSAPUOLEN NIMEÄMINEN (KAPPALEIDEN 6 JA 7 SOVELTAMINEN)

B13 Hankkijaosapuolen – yhteisön, joka saa määräysvallan hankinnan kohteessa – nimeämiseen on sovellettava IAS 27:een *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* sisältyvää ohjeistusta. Jos on tapahtunut liiketoimintojen yhdistäminen mutta IAS 27:n sisältämää ohjeistusta soveltamalla ei tule selvästi osoitetuksi, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on hankkijaosapuoli, ratkaisua tehtäessä on otettava huomion kappaleissa B14–B18 mainitut tekijät.

B14 Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan pääasiallisesti luovuttamalla käteisvaroja tai muita varoja tai siten, että syntyy velkoja, hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhteisö, joka luovuttaa käteisvaroja tai muita varoja tai jolle velat syntyvät.

B15 Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan pääasiallisesti vaihtamalla oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankkijaosapuoli on yleensä se yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksiaan. Kuitenkin joissakin liiketoimintojen yhdistämisissä, joita tavallisesti nimitetään ”käänteisiksi hankinnoiksi” osuudet liikkeeseen laskeva yhteisö on hankinnan kohde. Kappaleissa B19–B27 on ohjeistusta käänteisten hankintojen kirjanpitokäsittelystä. Myös muita asiaankuuluvia tosiseikkoja ja olosuhteita on otettava huomioon, kun nimetään hankkijaosapuolta oman pääoman ehtoisia osuuksia vaihtamalla toteutettavassa liiketoimintojen yhdistämisessä, ja niitä ovat esimerkiksi:

a) *suhteelliset äänivallat syntyvässä yhteisökokonaisuudessa liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka omistajat yhtenä ryhmänä tarkasteltuina säilyttävät tai saavat suurimman osuuden äänivallasta syntyvässä yhteisökokonaisuudessa. Ratkaistaessa, mikä omistajaryhmä säilyttää tai saa suurimman osuuden äänivallasta, yhteisön on otettava huomioon mahdollisten epätavallisten tai erityisten äänestysjärjestelyjen sekä optioiden, merkintäoikeuksien tai vaihdettavien arvopapereiden olemassaolo.

b) *suuri äänivaltainen vähemmistöosuus syntyvässä yhteisökokonaisuudessa, jos millään muulla omistajalla tai organisoituneella omistajaryhmällä ei ole merkittävää ääniosuutta* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka yksittäisellä omistajalla tai organisoituneella omistajaryhmällä on suurin äänivaltainen vähemmistöosuus syntyvässä yhteisökokonaisuudessa.

▼**M12**

c) *syntyvän yhteisökokonaisuuden hallintoelimen kokoonpano* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka pystyy valitsemaan tai nimittämään enemmistön syntyvän yhteisökokonaisuuden hallintoelimen jäsenistä.

d) *syntyvän yhteisökokonaisuuden ylemmän johdon kokoonpano* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka (aiempi) johto on hallitsevassa asemassa syntyvän yhteisökokonaisuuden johdossa.

e) *oman pääoman ehtoisten osuuksien vaihtamisen ehdot* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka maksaa toisen yhdistyvän yhteisön tai toisten yhdistyvien yhteisöjen oman pääoman ehtoisista osuuksista yli niiden yhdistymistä edeltävän käyvän arvon.

B16 Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka on suhteelliselta kooltaan (esimerkiksi varoina, tuottoina tai voittona mitattuna) merkittävästi suurempi kuin toinen yhdistyvä yhteisö tai yhteisöt.

B17 Jos liiketoimintojen yhdistämisessä on mukana useampi kuin kaksi yhteisöä, hankkijaosapuolta ratkaistaessa on otettava huomioon mm. se, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on tehnyt aloitteen yhdistymiseen, samoin kuin yhdistyvien yhteisöjen suhteellinen koko.

B18 Uusi yhteisö, joka on perustettu liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamista varten, ei välttämättä ole hankkijaosapuoli. Jos perustetaan uusi yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamiseksi, hankkijaosapuoleksi on nimettävä yksi ennen liiketoimintojen yhdistämistä olemassa olleista yhdistyvistä yhteisöistä soveltamalla kappaleissa B13–B17 olevaa ohjeistusta. Toisaalta uusi yhteisö, joka luovuttaa vastikkeeksi rahavaroja tai muita varoja tai jolle syntyy tässä tarkoituksessa velkoja, saattaa olla hankkijaosapuoli.

KÄÄNTEISET HANKINNAT

B19 Käänteinen hankinta tapahtuu, kun arvopapereita liikkeeseen laskeva yhteisö (juridinen hankkijaosapuoli) nimetään kappaleisiin B13–B18 sisältyvän ohjeistuksen perusteella hankinnan kohteeksi kirjanpidon näkökulmasta. Yhteisön, jonka oman pääoman ehtoiset osuudet hankitaan (juridinen hankinnan kohde), täytyy olla kirjanpidon näkökulmasta hankkijaosapuoli, jotta liiketoimi katsottaisiin käänteiseksi hankinnaksi. Käänteinen hankinta tapahtuu joskus esimerkiksi silloin, kun toimiva yksityinen yhteisö haluaa muuttua julkiseksi yhteisöksi mutta ei halua rekisteröidä osakkeitaan. Tämän toteuttamiseksi yksityinen yhteisö järjestää niin, että julkinen yhteisö hankkii sen oman pääoman ehtoisia osuuksia ja antaa vastikkeeksi julkisen yhteisön oman pääoman ehtoisia osuuksia. Tässä esimerkissä julkinen yhteisö on **juridinen hankkijaosapuoli**, koska se on laskenut liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksiaan, ja yksityinen yhteisö on **juridinen hankinnan kohde**, koska sen oman pääoman ehtoiset osuudet on hankittu. Kappaleiden B13–B18 mukaista ohjeistoa soveltamalla päädytään kuitenkin nimeämään:

a) julkinen yhteisö **hankinnan kohteeksi** kirjanpidon näkökulmasta (kirjanpidollinen hankinnan kohde); ja

b) yksityinen yhteisö **hankkijaosapuoleksi** kirjanpidon näkökulmasta (kirjanpidollinen hankkijaosapuoli).

▼M12

Kirjanpidollisen hankinnan kohteen täytyy vastata liiketoiminnan määritelmää, jotta liiketoimi käsiteltäisiin kirjanpidossa käänteisenä hankintana, ja kaikkia tämän IFRS-standardin mukaisia kirjaamis- ja arvostamisperiaatteita sovelletaan, liikearvon kirjaamista koskeva vaatimus mukaan luettuna.

Luovutetun vastikkeen arvostaminen

B20 Käänteisessä hankinnassa kirjanpidollinen hankkijaosapuoli ei yleensä suorita mitään vastiketta hankinnan kohteesta. Sen sijaan kirjanpidollinen hankinnan kohde laskee yleensä liikkeeseen osakkeitaan kirjanpidollisen hankkijaosapuolen omistajille. Näin ollen sen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo, jonka kirjanpidollinen hankkijaosapuoli on luovuttanut saadakseen osuutensa kirjanpidollisesta hankinnan kohteesta, perustuu siihen oman pääoman ehtoisten osuuksien määrään, jonka juridinen tytäryritys olisi joutunut laskemaan liikkeeseen antaakseen juridisen emoyrityksen omistajille saman prosenttiosuuden syntyvän yhteisökokonaisuuden omasta pääomasta kuin käänteisessä hankinnassa on toteutunut. Tällä tavoin laskettua oman pääoman ehtoisten osuuksien määrän käypää arvoa voidaan käyttää hankinnan kohteesta luovutetun vastikkeen käypänä arvona.

Konsernitilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen

B21 Käänteistä hankintaa seuraava konsernitilinpäätös julkistetaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) nimissä, mutta liitetiedoissa mainitaan, että jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) tilinpäätöstä lukuun ottamatta yhtä takautuvasti tehtyä oikaisua, jolla kirjanpidollisen hankkijaosapuolen oikeudellinen pääoma on oikaistu kuvastamaan kirjanpidollisen hankinnan kohteen oikeudellista pääomaa. Kyseinen oikaisu tarvitaan, jotta esitettäisiin juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) pääoma. Myös kyseisessä konsernitilinpäätöksessä esitettävät vertailutiedot oikaistaan takautuvasti kuvastamaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oikeudellista pääomaa.

B22 Koska konsernitilinpäätöksessä jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen tilinpäätöstä sen pääomarakennetta lukuun ottamatta, konsernitilinpäätöksessä esitetään:

a) juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) varat ja velat niiden yhdistämistä edeltävien kirjanpitoarvojen mukaisesti kirjattuina ja arvostettuina.

b) juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) varat ja velat tämän IFRS-standardin mukaisesti kirjattuina ja arvostettuina.

c) juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kertyneet voittovarat ja muut oman pääoman erät **ennen** liiketoimintojen yhdistämistä.

d) määrä, joka konsernitilinpäätökseen merkitään liikkeeseen laskettuina oman pääoman ehtoisina osuuksina ja joka määritetään lisäämällä juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) liikkeeseen laskemat juuri ennen liiketoiminnan yhdistämistä ulkona olevat oman pääoman ehtoiset osuudet juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) tämän IFRS-standardin mukaisesti määritettyyn käypään arvoon. Oman pääoman rakenne (ts. liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten osuuksien lukumäärä ja tyyppi) kuvastaa kuitenkin juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman rakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia osuuksia, jotka

▼M12

juridinen emoyritys on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen yhdistämisen. Näin ollen juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) oman pääoman rakennetta oikaistaan hankintasopimuksessa määrättyä vaihtosuhdetta käyttäen niin, että se kuvastaa käänteisessä hankinnassa liikkeeseen laskettujen juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) osakkeiden lukumäärää.

e) määräysvallattomien omistajien suhteellinen osuus juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kertyneiden voittovarojen ja muiden oman pääoman ehtoisten osuuksien yhdistämistä edeltävistä kirjanpitoarvoista kappaleissa B23 ja B24 esitetyllä tavalla.

Määräysvallattomien omistajien osuus

B23 Jotkin juridisen hankinnan kohteen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) omistajat eivät käänteisessä hankinnassa mahdollisesti vaihda oman pääoman ehtoisia osuuksiaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman ehtoisiin osuuksiin. Kyseisiä omistajia käsitellään käänteisen hankinnan jälkeisissä konsernitilinpäätöksissä määräysvallattomina omistajina. Tämä johtuu siitä, että niillä juridisen hankinnan kohteen omistajilla, jotka eivät vaihda oman pääoman ehtoisia osuuksiaan juridisen hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisiin osuuksiin, on osuus ainoastaan juridisen hankinnan kohteen tulokseen ja nettovarallisuuteen – ei syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen. Toisaalta vaikka juridinen hankkijaosapuoli on kirjanpidon näkökulmasta hankinnan kohde, juridisen hankkijaosapuolen omistajilla on osuus syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen.

B24 Juridisen hankinnan kohteen varat ja velat arvostetaan ja merkitään konsernitilinpäätökseen niiden hankintaa edeltäviin kirjanpitoarvoihin (ks. kappale B22(a)). Tämän vuoksi määräysvallattomien omistajien osuus kuvaa käänteisessä hankinnassa määräysvallattomien osakkeenomistajien suhteellista osuutta juridisen hankinnan kohteen hankintaa edeltävistä kirjanpitoarvoista, vaikka määräysvallattomien omistajien osuudet arvostettaisiin muissa hankinnoissa niiden hankinta-ajankohdan käypään arvoon.

Osakekohtainen tulos

B25 Kuten kappaleessa B22(d) todetaan, käänteistä hankintaa seuraavassa konsernitilinpäätöksessä esitettävä pääomarakenne kuvastaa juridisen hankkijaosapuolen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman rakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia osuuksia, jotka juridinen hankkijaosapuoli on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen liiketoimintojen yhdistämisen.

B26 Kun lasketaan ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa (osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjää) kaudella, jonka aikana käänteinen hankinta toteutuu:

a) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kyseisen kauden alusta hankinta-ajankohtaan asti on laskettava siten, että juridisen hankinnan kohteen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kauden aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kerrotaan hankintasopimuksessa mainitulla vaihtosuhteella; ja

b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän hankinta-ajankohdasta kauden loppuun on oltava juridisen hankkijaosapuolen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) kauden aikana ulkona olleiden kantaosakkeiden todellinen määrä.

▼M12

B27 Laimentamaton osakekohtainen tulos kultakin käänteisen hankinnan jälkeisessä konsernitilinpäätöksessä esitettävältä hankinta-ajankohtaa edeltävältä vertailukaudelta on laskettava jakamalla:

a) kantaosakkeiden omistajille kuuluva juridisen hankinnan kohteen voitto tai tappio kultakin kaudelta

b) juridisen hankinnan kohteen ulkona olevien kantaosakkeiden toteutuneen lukumäärän painotetulla keskiarvolla, joka on kerrottu hankintasopimuksessa määrätyllä vaihtosuhteella.

TIETTYJEN HANKITTUJEN VAROJEN JA VASTATTAVIKSI OTETTUJEN VELKOJEN KIRJAAMINEN (KAPPALEIDEN 10–13 SOVELTAMINEN)

Muut vuokrasopimukset

B28 Hankkijaosapuoli ei saa kirjata mitään varoja tai velkoja, jotka liittyvät muuhun vuokrasopimukseen hankinnan kohteen ollessa vuokralle ottajana, kappaleissa B29 ja B30 vaadittavin poikkeuksin.

B29 Jokaisesta muusta vuokrasopimuksesta, jossa hankinnan kohde on vuokralle ottajana, hankkijaosapuolen on ratkaistava, onko sopimus edullinen vai epäedullinen. Hankkijaosapuolen on kirjattava aineeton hyödyke, jos muun vuokrasopimuksen ehdot ovat markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden edulliset, ja velka, jos ehdot ovat markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden epäedulliset. Kappaleessa B42 on ohjeistusta muun vuokrasopimuksen kohteena olevien omaisuuserien hankinta-ajankohdan käyvän arvon määrittämisestä hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana.

B30 Muuhun vuokrasopimukseen voidaan yhdistää yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke, jonka osoituksena voi olla markkinaosapuolten halukkuus maksaa vuokrasopimuksesta jokin hinta, vaikka sopimus olisi markkinoilla noudatettavien ehtojen mukainen. Esimerkiksi lentokentän portteja tai keskeisen ostosalueen liiketilaa koskeva vuokrasopimus voi avata joitakin markkinoita tai tuottaa muuta taloudellista hyötyä, joka täyttää yksilöitävissä olevan aineettoman hyödykkeen kriteerit, esimerkiksi asiakassuhde. Tällöin hankkijaosapuolen on kirjattava asiaan liittyvä yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke (tai hyödykkeet) kappaleen B31 mukaisesti.

Aineettomat hyödykkeet

B31 Hankkijaosapuolen on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet erillään liikearvosta. Aineeton hyödyke on yksilöitävissä, jos se täyttää joko erotettavuuskriteerin tai sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin.

B32 Sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin täyttävä aineeton hyödyke on yksilöitävissä, vaikkei omaisuuserä olisi siirrettävissä tai erotettavissa hankinnan kohteesta tai muista oikeuksista ja velvoitteista. Esimerkiksi:

a) hankinnan kohde on ottanut tuotantolaitoksen vuokralle muulla vuokrasopimuksella, jonka ehdot ovat edulliset markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden. Vuokrasopimuksen ehdoissa nimenomaisesti kielletään sopimuksen siirtäminen toiselle (myymällä tai vuokraamalla edelleen). Määrä, jonka verran vuokrasopimuksen ehdot ovat edullisemmat verrattuina markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien ehtoihin, on aineeton hyödyke, joka täyttää liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli pystyisi myymään vuokrasopimusta tai muutoin siirtämään sitä toiselle osapuolelle.

▼M12

b) hankinnan kohde omistaa käytössään olevan ydinvoimalan. Voimalan käyttölupa on aineeton hyödyke, joka täyttää liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli pystyisi myymään sitä tai siirtämään sitä toiselle osapuolelle erillään hankitusta voimalasta. Hankkijaosapuoli voi merkitä käyttöluvan käyvän arvon ja voimalan käyvän arvon tilinpäätökseensä yhdeksi omaisuuseräksi, jos kyseisten omaisuuserien taloudelliset vaikutusajat ovat samankaltaiset.

c) hankinnan kohde omistaa teknologiapatentin. Se on antanut patentin lisenssisopimuksella toisten osapuolten käyttöön yksinomaan kotimarkkinoiden ulkopuolella käytettäväksi ja saa vastikkeeksi tietyn prosenttiosuuden ulkomailta kertyvistä myyntituotoista. Sekä teknologiapatentti että siihen liittyvä lisenssisopimus täyttävät liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin, vaikka patentin ja siihen liittyvän lisenssisopimuksen myyminen tai vaihtaminen erillään toisistaan ei olisi järkevää.

B33 Erotettavuuskriteeri tarkoittaa, että hankittu aineeton hyödyke pystytään erottamaan tai irrottamaan hankinnan kohteesta ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Aineeton hyödyke, jonka hankkijaosapuoli pystyisi myymään, lisensoimaan tai muutoin vaihtamaan jotakin muuta arvokasta vastaan, täyttää erotettavuuskriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli aikoisi myydä, lisensoida tai muutoin vaihtaa sitä. Hankittu aineeton hyödyke täyttää erotettavuuskriteerin, jos on näyttöä samantyyppistä tai tyypiltään samankaltaista omaisuuserää koskevista vaihtotapahtumista, vaikka tällaiset tapahtumat olisivat harvinaisia ja riippumatta siitä, onko hankkijaosapuoli osallisena niissä. Esimerkiksi asiakas- ja tilaajaluetteloita lisensoidaan usein, joten ne täyttävät erotettavuuskriteerin. Vaikka hankinnan kohde uskoisi asiakasluettelonsa poikkeavan ominaisuuksiltaan muista asiakasluetteloista, se seikka, että asiakasluetteloita lisensoidaan usein, tarkoittaa yleisesti, että hankittu asiakasluettelo täyttää erotettavuuskriteerin. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu asiakasluettelo ei kuitenkaan täyttäisi erotettavuuskriteeriä, jos salassapitoehdot tai muut sopimukset kieltäisivät yhteisöä myymästä, antamasta vuokralle tai muutoin vaihtamasta asiakkaitaan koskevaa tietoa.

B34 Aineeton hyödyke, joka ei ole yksinään erotettavissa hankinnan kohteesta tai syntyvästä yhteisökokonaisuudesta, täyttää erotettavuuskriteerin, jos se on erotettavissa yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Esimerkiksi:

a) markkinaosapuolet vaihtavat keskenään talletusvelkoja ja niihin liittyviä tallettajasuhteisiin liittyviä aineettomia hyödykkeitä, ja tämä tapahtuu todettavissa olevina vaihtotapahtumina. Tämän vuoksi hankkijaosapuolen tulisi kirjata tallettajasuhteisiin liittyvä aineeton hyödyke erillään liikearvosta.

b) hankinnan kohde omistaa rekisteröidyn tavaramerkin ja dokumentoidun mutta patentoimattoman teknisen osaamisen, jota käytetään tavaramerkin alaisen tuotteen valmistuksessa. Voidakseen siirtää tavaramerkin omistusoikeuden toiselle osapuolelle omistajan täytyy siirtää myös kaikki muu, mitä tarvitaan, jotta uusi omistaja pystyisi tuottamaan tuotetta tai palvelua, joka ei erotu aiemman omistajan tuottamasta tuotteesta tai palvelusta. Koska patentoimaton tekninen osaaminen on erotettava hankinnan kohteesta tai syntyneestä yhteisökokonaisuudesta ja myytävä, jos siihen liittyvä tavaramerkki myydään, se täyttää erotettavuuskriteerin.

▼**M12**

Takaisin hankitut oikeudet

B35 Hankkijaosapuoli voi osana liiketoimintojen yhdistämistä hankkia takaisin aiemmin hankinnan kohteelle myöntämänsä oikeuden, joka koskee hankkijaosapuolen yhden tai useamman taseeseen merkityn tai taseeseen merkitsemättömän omaisuuserän käyttöä. Tällaisia oikeuksia ovat esimerkiksi oikeus käyttää hankkijaosapuolen valmistenimeä franchising-sopimuksen perusteella tai oikeus käyttää hankkijaosapuolen teknologiaa sitä koskevan lisensointisopimuksen perusteella. Takaisin hankittu oikeus on yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke, jonka hankkijaosapuoli kirjaa erillään liikearvosta. Kappaleessa 29 on ohjeistusta takaisin hankitun oikeuden arvostamisesta, ja kappaleessa 55 on ohjeistusta takaisin hankitun oikeuden myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

B36 Jos takaisin hankitun oikeuden synnyttävän sopimuksen ehdot ovat edulliset tai epäedulliset markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien ehtoihin nähden, hankkijan on kirjattava selvittämisestä johtuva voitto tai tappio. Kappaleessa B52 on ohjeistusta tämän voiton tai tappion määrittämisestä.

Työvoima ja muut ei yksilöitävissä olevat erät

B37 Hankkijaosapuoli sisällyttää liikearvoon sellaisen hankitun aineettoman hyödykkeen arvon, joka ei ole hankinta-ajankohtana yksilöitävissä. Hankkijaosapuoli voi esimerkiksi kohdistaa arvoa työvoimalle, jolla tarkoitetaan senhetkistä henkilöstön kokoonpanoa, jonka avulla hankkijaosapuoli pystyy jatkamaan hankitun liiketoiminnan harjoittamista hankinta-ajankohdasta alkaen. Työvoimalla ei tarkoiteta ammattitaitoisen henkilöstön henkistä pääomaa – sitä (usein erityistä) tietämystä ja kokemusta, jonka hankinnan kohteen työntekijät tuovat työhönsä. Koska työvoima ei ole yksilöitävissä oleva ja erillään liikearvosta kirjattava omaisuuserä, sille kohdistettava arvo sisällytetään liikearvoon.

B38 Hankkijaosapuoli sisällyttää liikearvoon myös sellaisille erille kohdistettavan arvon, jotka eivät hankinta-ajankohtana täytä omaisuuseränä käsittelemisen ehtoja. Hankkijaosapuoli voisi esimerkiksi kohdistaa arvoa potentiaalisille sopimuksille, joista hankinnan kohde hankinta-ajankohtana parhaillaan neuvottelee mahdollisten uusien asiakkaiden kanssa. Koska nämä potentiaaliset sopimukset eivät itsessään ole hankinta-ajankohdan varoja, hankkijaosapuoli ei kirjaa niitä erillään liikearvosta. Hankkijaosapuoli ei saa myöhemmin siirtää näiden sopimusten arvoa pois liikearvosta hankinta-ajankohdan jälkeisten tapahtumien perusteella. Hankkijaosapuolen tulee kuitenkin arvioida pian hankinta-ajankohdan jälkeen toteutuviin tapahtumiin liittyviä tosiseikkoja ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi, onko hankinta-ajankohtana ollut olemassa erikseen kirjattavissa oleva aineeton hyödyke.

B39 Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen hankkijaosapuoli käsittelee liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja aineettomia hyödykkeitä IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti. Joidenkin hankittujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeisestä kirjanpitokäsittelystä määrätään kuitenkin muissa IFRS-standardeissa, kuten IAS 38:n kappaleessa 3 todetaan.

▼M12

B40 Yksilöitävyyskriteerit ratkaisevat, kirjataanko aineeton hyödyke erillään liikearvosta. Kyseiset kriteerit eivät kuitenkaan opasta aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämisessä eivätkä aseta rajoituksia aineettoman hyödykkeen käypää arvoa arvioitaessa käytettäville oletuksille. Hankkijaosapuoli esimerkiksi ottaisi käypää arvoa arvioidessaan huomioon markkinaosapuolten huomioon ottamat oletukset, kuten odotukset sopimusten tulevaisuudessa tapahtuvasta uudistamisesta. Uudistamisten ei itsessään tarvitse välttämättä täyttää yksilöitävyyskriteereitä. (Ks. kuitenkin kappale 29, jossa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattuja takaisin hankittuja oikeuksia koskeva poikkeus käyvän arvon määrittämisperiaatteesta.) IAS 38:n kappaleissa 36 ja 37 on ohjeistusta siitä, miten ratkaistaan, tulisiko aineettomat hyödykkeet yhdistää toisten aineettomien tai aineellisten hyödykkeiden kanssa yhdeksi laskentakohteeksi.

TIETTYJEN YKSILÖITÄVISSÄ OLEVIEN VAROJEN JA HANKINNAN KOHTEESSA OLEVAN MÄÄRÄYSVALLATTOMIEN OMISTAJIEN OSUUDEN ARVOSTAMINEN (KAPPALEIDEN 18 JA 19 SOVELTAMINEN)

Varat, joihin liittyvät rahavirrat ovat epävarmoja (arvon alentumisesta johtuvat vähennyserät)

B41 Hankkijaosapuoli ei saa kirjata hankinta-ajankohtana erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää, joka liittyy liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin, hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin arvostettaviin omaisuuseriin, koska vastaisia rahavirtoja koskeva epävarmuus on otettu huomioon niiden käyvässä arvossa. Koska hankkijaosapuolen esimerkiksi on tämän IFRS-standardin mukaan arvostettava hankitut saamiset, lainasaamiset mukaan luettuina, hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin, hankkijaosapuoli ei kirjaa erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää niiden sopimukseen perustuvien rahavirtojen takia, joita tuona ajankohtana ei arvioida saatavan.

Muiden vuokrasopimusten kohteena olevat omaisuuserät hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana

B42 Määrittäessään hankinta-ajankohdan käypää arvoa muun vuokrasopimuksen kohteena olevalle omaisuuserälle, kuten rakennukselle tai patentille, hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana hankkijaosapuolen on otettava huomioon vuokrasopimuksen ehdot. Toisin sanoen hankkijaosapuoli ei kirjaa erillistä omaisuuserää tai velkaa, jos muun vuokrasopimuksen ehdot ovat joko edulliset tai epäedulliset markkinoilla noudatettaviin ehtoihin verrattuina, niin kuin kappaleen B29 mukaan on tehtävä hankinnan kohteen ollessa vuokralle ottajana.

Omaisuuserät, joita hankkijaosapuoli ei aio käyttää tai joita se aikoo käyttää eri tavalla kuin muut markkinaosapuolet niitä käyttäisivät

B43 Hankkijaosapuolen aikomuksena voi olla kilpailullisista tai muista syistä, että se ei käytä hankittua omaisuuserää, esimerkiksi tutkimukseen ja kehittämiseen liittyvää aineetonta hyödykettä, tai että se käyttää omaisuuserää eri tavalla kuin muut markkinaosapuolet sitä käyttäisivät. Hankkijaosapuolen on kuitenkin arvostettava omaisuuserä käypään arvoon, joka määritetään sen mukaisesti, miten muut markkinaosapuolet sitä käyttäisivät.

▼M12

Määräysvallattomat osuudet hankinnan kohteessa

B44 Tämän IFRS-standardin mukaan hankkijaosapuoli saa arvostaa hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Joskus hankkijaosapuoli pystyy määrittämään määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohdan käyvän arvon toimivilla markkinoilla muille kuin hankkijaosapuolen hallussa oleville osakkeille määräytyvien hintojen perusteella. Toisissa tilanteissa oman pääoman ehtoisille osuuksille ei kuitenkaan ole saatavissa toimivilla markkinoilla määräytyvää hintaa. Näissä tilanteissa hankkijaosapuoli määrittää määräysvallattomien omistajien osuuden käyvän arvon muita arvostusmenetelmiä käyttäen.

B45 Hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden ja määräysvallattomien omistajien osuuden osakekohtaiset käyvät arvot voivat poiketa toisistaan. Merkittävin ero aiheutuu todennäköisesti siitä, että hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden osakekohtaiseen arvoon sisältyy määräysvaltalisä, tai kääntäen, että määräysvallattomien omistajien osuuden osakekohtainen arvo on pienempi määräysvallan puuttumisen takia (nimitetään myös vähemmistöalennukseksi).

LIIKEARVON TAI EDULLISESTA KAUPASTA SYNTYVÄN VOITON MÄÄRITTÄMINEN

Hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käyvän arvon määrittäminen arvostusmenetelmien avulla (kappaleen 33 soveltaminen)

B46 Jos liiketoimintojen yhdistäminen on toteutettu luovuttamatta vastiketta, hankkijaosapuolen on liikearvoa tai edullisesta kaupasta syntyvää voittoa määrittäessään käytettävä luovutetun vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon sijaan hankinnan kohteessa olevan osuutensa hankinta-ajankohdan käypää arvoa (ks. kappaleet 32–34). Hankkijaosapuolen tulisi määrittää hankinnan kohteessa olevan osuutensa hankinta-ajankohdan käypä arvo käyttäen yhtä tai useampaa arvostusmenetelmää, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia ja joita varten on saatavissa riittävästi tietoa. Jos käytetään useampaa kuin yhtä arvostusmenetelmää, hankkijaosapuolen tulisi arvioida menetelmien tuottamia tuloksia ottaen huomioon käytettyjen syöttötietojen merkityksellisyyden ja luotettavuuden sekä saatavissa olevan tiedon määrän.

Erityisesti huomioon otettavaa sovellettaessa hankintamenetelmää keskinäisten yhteisöjen yhdistymisiin (kappaleen 33 soveltaminen)

B47 Kun kaksi keskinäistä yhteisöä yhdistyy, hankinnan kohteessa olevien oman pääoman ehtoisten osuuksien tai jäsenosuuksien käypä arvo (tai hankinnan kohteen käypä arvo) voi olla määritettävissä luotettavammin kuin hankkijaosapuolen luovuttaminen jäsenosuuksien käypä arvo. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on kappaleen 33 mukaan määritettävä liikearvo käyttäen hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa sen sijaan, että se käyttäisi vastikkeeksi luovutettujen hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa. Lisäksi hankkijaosapuolen on kirjattava keskinäisten yhteisöjen yhdistymisessä hankinnan kohteen nettovarallisuus suoraan taseen pääoman tai oman pääoman lisäykseksi, ei kertyneiden voittovarojen lisäykseksi, mikä on yhdenmukaista sen kanssa, miten muuntyyppiset yhteisöt soveltavat hankintamenetelmää.

▼**M12**

B48 Vaikka keskinäiset yhteisöt ovat monin tavoin muiden liiketoimintojen kaltaisia, niillä on erityisiä piirteitä, jotka johtuvat pääasiassa siitä, että niiden jäsenet ovat sekä asiakkaita että omistajia. Yleensä keskinäisten yhteisöjen jäsenet odottavat saavansa jäsenyydestään hyötyä, usein tavaroista tai palveluista perittävinä pienempinä maksuina taikka jaettavana ylijäämänä. Kullekin jäsenelle kohdistuva osuus jaettavasta ylijäämästä perustuu usein siihen, miten paljon jäsenellä on vuoden aikana ollut liiketoimintaa keskinäisen yhteisön kanssa.

B49 Keskinäisen yhteisön käypää arvoa määritettäessä tulisi ottaa huomioon oletukset, joita markkinaosapuolet tekisivät tulevaisuudessa saatavista jäseneduista, sekä muut relevantit oletukset, joita markkinaosapuolet tekisivät keskinäisestä yhteisöstä. Keskinäisen yhteisön käyvän arvon määrittämiseen voidaan käyttää esimerkiksi arvioituihin rahavirtoihin perustuvaa mallia. Mallin syöttötietoina käytettävien rahavirtojen tulisi perustua keskinäisen yhteisön odotettavissa oleviin rahavirtoihin, joissa todennäköisesti kuvastuvat jäsenetuihin liittyvät vähennykset, kuten tavaroista ja palveluista perittävät pienemmät maksut.

SEN RATKAISEMINEN, MITÄ KUULUU LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISTAPAHTUMAAN (KAPPALEIDEN 51 JA 52 SOVELTAMINEN)

B50 Ratkaistessaan, onko jokin liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa vai onko liiketoimi liiketoimintojen yhdistämiseen nähden erillinen, hankkijaosapuolen tulisi ottaa huomioon seuraavat tekijät, jotka eivät ole toisensa pois sulkevia eivätkä yksittäin ratkaisevia:

a) **syyt liiketoimen toteutumiseen** – Käsitys siitä, miksi yhdistämisen osapuolet (hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde sekä niiden omistajat, hallituksen jäsenet ja johto – sekä näiden puolesta toimivat tahot) ovat toteuttaneet tietyn liiketoimen tai järjestelyn, voi auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa luovutettua vastiketta ja hankittuja varoja tai vastattaviksi otettuja velkoja. Esimerkiksi jos liiketoimi on tarkoitettu pääasiassa hankkijaosapuolen tai syntyvän yhteisökokonaisuuden hyödyksi sen sijaan, että se olisi tarkoitettu hankinnan kohteen tai sen aiempien omistajien hyödyksi ennen yhdistymistä, kyseinen osa maksetusta kauppahinnasta (ja siihen liittyvät varat tai velat) ovat vähemmän todennäköisesti osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Näin ollen hankkijaosapuoli käsittelisi kyseistä osuutta erillään liiketoimintojen yhdistämisestä.

b) **kuka on tehnyt aloitteen liiketoimesta** – Käsitys siitä, kuka on tehnyt liiketointa koskevan aloitteen, voi myös auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Esimerkiksi hankkijaosapuolen aloitteesta toteutunut liiketoimi tai muu tapahtuma voi toteutua tarkoituksena tuottaa vastaista taloudellista hyötyä hankkijaosapuolelle tai syntyvälle yhteisökokonaisuudelle niin, että hankinnan kohde tai sen aiemmat omistajat hyötyvät ennen yhdistymistä vain vähän tai ei lainkaan. Toisaalta hankinnan kohteen tai sen aiempien omistajien aloitteesta toteutunut liiketoimi tai järjestely tapahtuu vähemmän todennäköisesti hankkijaosapuolen tai syntyvän yhteisökokonaisuuden hyödyksi ja on todennäköisemmin osa liiketoimintojen yhdistämistapahtumaa.

c) **liiketoimen ajoitus** – Myös liiketoimen ajoitus voi auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Esimerkiksi hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välinen liiketoimi, joka toteutuu liiketoimintojen yhdistämisen ehtoja koskevien neuvottelujen aikana, on saatettu toteuttaa liiketoimintojen yhdistämistä ajatellen tarkoituksena tuottaa vastaista taloudellista hyötyä hankkijaosapuolelle tai syntyvälle yhteisökokonaisuudelle. Jos näin on, hankinnan kohde tai sen hankintaa edeltävät aiemmat omistajat saavat todennäköisesti liiketoimesta vähän

▼M12

tai ei lainkaan muuta hyötyä kuin minkä ne saavat osana syntyvää yhteisökokonaisuutta.

Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välisen aiemman suhteen tosiasiallinen selvittäminen (kappaleen 52(a) soveltaminen)

B51 Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välillä on saattanut olla jonkinlainen suhde jo ennen kuin ne ovat suunnitelleet liiketoimintojen yhdistämistä, ja tässä tällaista suhdetta nimitetään ”aiemmaksi suhteeksi” Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välinen aiempi suhde voi olla sopimukseen perustuva (esimerkiksi myyjä ja asiakas tai lisenssin myöntäjä ja saaja) tai muu kuin sopimukseen perustuva (esimerkiksi kantaja ja vastaaja).

B52 Jos liiketoimintojen yhdistämisen avulla tosiasiallisesti selvitetään jokin aiempi suhde, hankkijaosapuoli kirjaa voiton tai tappion, joka määritetään seuraavasti:

a) jos kyseessä on muu kuin sopimukseen perustuva aiempi suhde (kuten oikeusjuttu), käyvän arvon perusteella.

b) jos kyseessä on sopimukseen perustuva suhde, siihen määrään, joka kohdista (i) ja (ii) on pienempi:

i) määrä, jolla sopimus on hankkijaosapuolen näkökulmasta edullisempi tai epäedullisempi verrattuna markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien ehtoihin. (Epäedullisella sopimuksella tarkoitetaan sopimusta, joka on epäedullinen markkinoilla sillä hetkellä noudatettaviin ehtoihin nähden. Kyseessä ei välttämättä ole tappiollinen sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen väistämättä aiheuttaa menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.)

ii) sopimukseen mahdollisesti sisältyvän selvittämisehdon mukainen määrä, johon se osapuoli, jolle sopimus on epäedullinen, on oikeutettu.

Jos (ii) on pienempi kuin (i), ero otetaan osaksi liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä.

Kirjattavan voiton tai tappion määrä voi riippua osittain siitä, onko hankkijaosapuoli aiemmin kirjannut asiaan liittyvän omaisuuserän tai velan, ja näin ollen raportoitava voitto tai tappio saattaa poiketa edellä esitettyjen vaatimusten mukaisesti lasketusta määrästä.

B53 Aiempi suhde voi olla sopimus, jonka hankkijaosapuoli kirjaa takaisin hankituksi oikeudeksi. Jos sopimukseen sisältyy ehtoja, jotka ovat edullisia tai epäedullisia verrattuina markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien hinnoitteluun, hankkijaosapuoli kirjaa erillään liiketoimintojen yhdistämisestä kappaleen B52 mukaisesti määritetyn voiton tai tappion sopimuksen tosiasiallisesta selvittämisestä.

Henkilöstölle tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja koskevat järjestelyt (kappaleen 52(b)) soveltaminen)

B54 Se, ovatko järjestelyt, jotka koskevat työntekijöille tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja, ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä vai ovatko ne erillisiä liiketoimia, riippuu järjestelyjen luonteesta. Käsitys siitä, miksi hankintasopimukseen sisältyy ehdollisia maksuja koskeva ehto, kuka on tehnyt aloitteen järjestelystä ja milloin osapuolet ovat tehneet järjestelyn, voi olla avuksi järjestelyn luonnetta arvioitaessa.

▼**M12**

B55 Jos ei ole selvää, onko henkilöstölle tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia maksuja koskeva järjestely osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa vai liiketoimintojen yhdistämisestä erillään oleva liiketoimi, hankkijaosapuolen tulisi ottaa huomioon seuraavat asiaa osoittavat seikat:

a) *Jatkuva työsuhde* – Ehdot, joiden mukaan osakkeet myyvistä omistajista tulee jatkuvassa työsuhteessa olevaa avainhenkilöstöä, voivat antaa viitteitä siitä, millainen ehdollista vastiketta koskeva järjestely on tosiasialliselta sisällöltään. Jatkuvaa työsuhdetta koskevat merkitykselliset ehdot voivat sisältyä työsopimukseen, hankintasopimukseen tai johonkin muuhun asiakirjaan. Ehdollista vastiketta koskeva järjestely, jossa maksut automaattisesti menetetään työsuhteen päättyessä, on palkkaa yhdistymisen jälkeisestä työsuorituksesta. Järjestelyt, joissa työsuhteen päättyminen ei vaikuta ehdollisiin maksuihin, voivat viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat pikemminkin lisävastiketta kuin palkkaa.

b) *Jatkuvan työsuhteen kesto* – Jos vaadittava työsuhteen kestoaika on sama tai pidempi kuin ehdollisten maksujen suorittamisaika, tämä voi viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat tosiasialliselta sisällöltään palkkaa.

c) *Palkan taso* – Tilanteet, jossa henkilöstön muu palkka kuin ehdolliset maksut on kohtuullisella tasolla verrattuna syntyneen yhteisökokonaisuuden muun avainhenkilöstön palkkaan, voi viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat pikemminkin lisävastiketta kuin palkkaa.

d) *Henkilöstölle suoritettavat lisämaksut* – Jos osakkeensa myyvät omistajat, joista ei tule henkilöstöä, saavat pienemmät osakekohtaiset ehdolliset maksut kuin ne osakkeensa myyvät omistajat, joista tulee syntyvän yhteisökokonaisuuden henkilöstöä, tämä voi viitata siihen, että henkilöstöksi jääville osakkeensa myyville omistajille suoritettava ehdollisten maksujen lisämäärä on palkkaa.

e) *Omistettujen osakkeiden lukumäärä* – Avainhenkilöstöksi jäävien osakkeensa myyvien omistajien omistamien osakkeiden suhteellinen lukumäärä voi antaa viitteitä siitä, millainen ehdollista vastiketta koskeva järjestely on tosiasialliselta sisällöltään. Esimerkiksi jos osakkeensa myyvät omistajat, jotka ovat omistaneet olennaisen osan hankinnan kohteen osakkeista, jatkavat avainhenkilöstönä, tämä saattaa viitata siihen, että järjestely on tosiasialliselta sisällöltään voitto-osuusjärjestely, joka on tarkoitettu palkaksi yhdistämisen jälkeisestä työsuorituksesta. Toisaalta jos avainhenkilöstönä jatkavat osakkeensa myyvät omistajat ovat omistaneet vain vähän hankinnan kohteen osakkeita ja kaikki osakkeensa myyvät omistajat saavat samansuuruisen osakekohtaisen ehdollisen vastikkeen, tämä saattaa viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat lisävastiketta. Huomioon tulisi ottaa myös avainhenkilöstönä jatkavien osakkeensa myyvien omistajien lähipiiriin kuuluvien osapuolten, kuten perheenjäsenten, omistusosuudet ennen hankintaa.

f) *Yhteys arvonmääritykseen* – Jos hankinta-ajankohtana luovutettu alkuperäinen vastike perustuu hankinnan kohteen arvonmäärityksessä saadun vaihteluvälin alempaan päähän ja ehdollista maksua koskeva kaava liittyy tähän arvonmäärityksen lähestymistapaan, tämä saattaa viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat lisävastiketta. Toisaalta jos ehdollisten maksun määräytymiskaava on yhdenmukainen aiempien voitto-osuusjärjestelyjen kanssa, tämä saattaa viitata siihen, että järjestely on tosiasialliselta sisällöltään palkkaa.

▼M12

g) *Vastikkeen määrittämisessä käytettävä kaava* – Kaavasta, jonka mukaan ehdollinen maksu määritetään, voi olla apua järjestelyn tosiasiallisen sisällön arvioinnissa. Esimerkiksi jos ehdollinen maksu määräytyy tulosperusteisen arvostuskertoimen perusteella, tämä saattaa viitata siihen, että velvoite on ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä ja että kaavan tarkoituksena on selvittää tai todentaa hankinnan kohteen käypä arvo. Toisaalta ehdollinen maksu, joka on määrätty prosenttiosuus tuloksesta, saattaa viitata siihen, että velvoite henkilöstöä kohtaan on voitonjakojärjestelynä toteutuvaa palkkaa suoritetusta työstä.

h) *Muut sopimukset ja seikat* – Osakkeensa myyvien omistajien kanssa tehtyjen muiden järjestelyjen (kuten kilpailukieltosopimusten, myöhemmin toimeenpantavien sopimusten, konsultointisopimusten ja kiinteistöjen vuokrasopimusten) ehdot ja ehdollisten maksujen käsittely tuloverotuksessa voivat viitata siihen, että ehdolliset maksut kohdistuvat johonkin muuhun kuin hankinnan kohteesta maksettavaan vastikkeeseen. Hankkijaosapuoli voi tehdä hankinnan yhteydessä osakkeensa myyvän merkittävän omistajan kanssa esimerkiksi kiinteistönvuokrausjärjestelyn. Jos vuokrasopimuksessa määrätyt vuokrat ovat merkittävästi alempia kuin markkinavuokrat, erillisen ehdollisia maksuja koskevan järjestelyn edellyttämät, vuokralle antajalle (osakkeensa myyvälle omistajalle) suoritettavat ehdolliset maksut voisivat osaksi tai kokonaan olla tosiasialliselta sisällöltään vuokralle otetun kiinteistön käytöstä suoritettavia maksuja, jotka hankkijaosapuolen tulisi merkitä erikseen hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä. Toisaalta jos vuokrasopimuksessa määrättävät vuokrat ovat yhdenmukaisia vuokralle otettua kiinteistöä koskevien markkinoilla noudatettavien ehtojen kanssa, osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja koskeva järjestely voi olla ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä.

Hankinnan kohteen henkilöstön palkitsemisjärjestelyjen vaihtaminen hankkijaosapuolen osakeperusteisiin palkitsemisjärjestelyihin (kappaleen 52(b) soveltaminen)

B56 Hankkijaosapuoli voi vaihtaa hankinnan kohteen henkilöstön palkitsemisjärjestelyjä hankkijaosapuolen omiksi osakeperusteisiksi palkitsemisjärjestelyiksi (korvaavat palkitsemisjärjestelyt). Liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä tapahtuvia osakeoptioiden tai muiden osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen vaihtoja käsitellään kirjanpidossa osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen muutoksina IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* mukaisesti. Jos hankkijaosapuoli on velvollinen korvaamaan hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, hankkijaosapuolen korvaavien palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteinen arvo on otettava kokonaan tai osaksi huomioon määritettäessä liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettua vastiketta. Hankkijaosapuoli on velvollinen korvaamaan hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, jos hankinnan kohde tai sen henkilöstö pystyy vaatimaan tällaista korvaamista. Tämän vaatimuksen soveltamista ajatellen hankkijaosapuolen katsotaan olevan velvollinen korvaamaan hankkijaosapuolen palkitsemisjärjestelyt muilla järjestelyillä esimerkiksi, jos korvaamista edellytetään:

a) hankintasopimuksen ehdoissa;

b) hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyjen ehdoissa; tai

c) sovellettavassa lainsäädännössä tai määräyksissä.

Joissakin tilanteissa hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt saattavat lakata olemasta voimassa liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. Jos hankkijaosapuoli korvaa nämä palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä vaikka se ei ole tähän velvollinen, korvaavien palkitsemisjärjestelyjen koko markkinaperusteinen määrä on merkittävä hankinnan jälkeiseen tilinpäätökseen palkkamenona. Tämä tarkoittaa, ettei mitään osaa näiden palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteisesta arvosta saa ottaa huomioon määritettäessä liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettua vastiketta.

▼**M12**

B57 Määrittääkseen, mikä osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä on osa hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta ja mikä osuus siitä on palkkaa hankinnan jälkeisestä työsuorituksesta, hankkijaosapuolen on arvostettava sekä hankkijaosapuolen myöntämät korvaavat palkitsemisjärjestelyt että hankinnan kohteella hankinta-ajankohtana olevat palkitsemisjärjestelyt IFRS 2:n mukaisesti. Se osuus korvaavan palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteisesta määrästä, joka on osa hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta, on yhtä suuri kuin se osuus hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelystä, joka kohdistuu yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen.

B58 Yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuva osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä on hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteinen arvo kerrottuna luvulla, joka saadaan jakamalla oikeuden syntymisajanjakson jo kulunut osuus koko oikeuden syntymisajanjakson pituudella tai hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn alkuperäisellä oikeuden syntymisajanjaksolla sen mukaan, kumpi niistä on pidempi. Oikeuden syntymisajanjakso on se ajanjakso, jonka aikana kaikkien määrättyjen oikeuden syntymisehtojen tulee täyttyä. Oikeuden syntymisehdot määritellään IFRS 2:ssa.

B59 Yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuva ja näin ollen hankinnan jälkeisessä tilinpäätöksessä palkkamenoksi kirjattava osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä, johon ei ole syntynyt oikeutta, on yhtä suuri kuin korvaavan palkitsemisjärjestelyn koko markkinaperusteinen arvo vähennettynä yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvalla määrällä. Tämän vuoksi hankkijaosapuoli kohdistaa yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen sen mahdollisen määrän, jolla korvaavan palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteinen arvo ylittää hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteisesti määritetyn arvon, ja merkitsee tämän ylimenevän määrän palkkamenoksi yhdistämisen jälkeisiin tilinpäätöksiin. Hankkijaosapuolen on kohdistettava osa korvaavasta palkitsemisjärjestelystä yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen, jos se edellyttää yhdistämisen jälkeistä työsuoritusta, riippumatta siitä, ovatko työntekijät suorittaneet kaiken vaadittavan työn, jotta heille olisi syntynyt oikeus hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyihin ennen hankinta-ajankohtaa.

B60 Yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvan osuuden korvaavasta palkitsemisjärjestelystä, johon ei ole syntynyt oikeutta, samoin kuin sen yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuvan osuuden, on kuvastettava parasta käytettävissä olevaa arviota siitä, kuinka moneen korvaavaan palkitsemisjärjestely-yksikköön odotetaan syntyvän oikeus. Jos esimerkiksi korvaavan palkitsemisjärjestelyn yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvan osuuden markkinaperusteinen arvo on 100 CU ja hankkijaosapuoli odottaa, että vain 95 %:iin palkitsemisesta syntyy oikeus, liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettuun vastikkeeseen sisällytettävä määrä on 95 CU. Muutokset niiden korvaavien palkitsemisjärjestely-yksikköjen arvioidussa lukumäärässä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, vaikuttavat palkkamenoihin kausina, joiden aikana muutokset tai menettämiset tapahtuvat – eikä niitä kirjata liiketoiminnan yhdistämisessä luovutetun vastikkeen oikaisuksi. Vastaavasti muiden tapahtumien, kuten hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuvien tulokseen perustuvia ehtoja sisältävien palkitsemisjärjestelyjen muutosten tai tällaisten järjestelyjen lopullisen tuleman, vaikutukset käsitellään kirjanpidossa IFRS 2:n mukaisesti määrittäessä tapahtuman toteutumiskauden palkkamenoja.

B61 Korvaavan palkitsemisjärjestelyn yhdistämistä edeltävään ja yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuvan osuuden määrittämiseen sovelletaan samoja vaatimuksia riippumatta siitä, luokitellaanko korvaava palkitsemisjärjestely IFRS 2:n mukaan velaksi vai oman pääoman ehtoiseksi intrumentiksi. Kaikki hankinta-ajankohdan jälkeiset muutokset velaksi luokiteltujen palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteisissa arvoissa ja niihin liittyvät tuloverovaikutukset merkitään hankkijaosapuolen yhdistämisen jälkeiseen tilinpäätökseen sillä kaudella tai niillä kausilla, jolla tai joilla muutokset tapahtuvat.

▼**M12**

B62 Osakeperusteisia maksuja korvaavien palkitsemisjärjestelyjen tuloverovaikutukset on kirjattava IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

MUUT IFRS-STANDARDIT, JOTKA SISÄLTÄVÄT OHJEISTUSTA MYÖHEMMÄSTÄ ARVOSTAMISESTA JA KIRJANPITOKÄSITTELYSTÄ (KAPPALEEN 54 SOVELTAMINEN)

B63 Seuraavat ovat esimerkkejä muista IFRS-standardeista, jotka sisältävät ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattavaksi otettujen tai syntyneiden velkojen myöhemmästä arvostamisesta ja kirjanpitokäsittelystä:

a) IAS 38:ssa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen yksilöitävissä olevien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä. Hankkijaosapuoli arvostaa liikearvon hankinta-ajankohtana kirjattuun määrään, josta vähennetään kertyneet arvonalentumistappiot. IAS 36:ssa *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrätään arvonalentumistappioiden käsittelystä kirjanpidossa.

b) IFRS 4 *Vakuutussopimukset* sisältää ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun vakuutussopimuksen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

c) IAS 12:ssa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen laskennallisten verosaamisten (kirjaamattomat laskennalliset verosaamiset mukaan luettuina) ja laskennallisten verovelkojen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

d) IFRS 2:ssa on ohjeistusta siitä, miten myöhemmin arvostetaan ja käsitellään kirjanpidossa henkilöstön tulevaan työsuoritukseen kohdistuva osuus hankkijaosapuolen antamista korvaavista osakeperusteisiin maksuihin perustuvista palkitsemisjärjestelyistä.

e) IAS 27 (jota IASB muutti vuonna 2008) sisältää ohjeistusta siitä, miten kirjanpidossa käsitellään määräysvallan saamisen jälkeen tapahtuvia muutoksia osuudessa, jonka emoyritys omistaa tytäryrityksestä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT (KAPPALEIDEN 59 JA 61 SOVELTAMINEN)

B64 Kappaleessa 59 tarkoitetun tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta raportointikauden aikana tapahtuvasta liiketoimintojen yhdistämisestä seuraavat tiedot:

a) hankinnan kohteen nimi ja kuvaus siitä.

b) hankinta-ajankohta.

c) hankittu prosenttiosuus äänivaltaisista oman pääoman ehtoisista osuuksista.

d) tärkeimmät syyt liiketoimintojen yhdistämiseen ja kuvaus siitä, kuinka hankkijaosapuoli on saanut hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan.

e) laadullinen kuvaus kirjatun liikearvon muodostavista tekijöistä, kuten hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen toimintojen yhdistämisestä odotettavissa olevista synergioista; aineettomista hyödykkeistä, jotka eivät ole erikseen kirjattavissa; tai muista tekijöistä.

f) luovutetun kokonaisvastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo sekä hankinta-ajankohdan käypä arvo jokaisesta keskeisestä vastikeluokasta, kuten:

   i) käteisvarat;

   ii) muut aineelliset tai aineettomat hyödykkeet, mukaan lukien hankkijaosapuolen liiketoiminta tai tytäryritys;

▼**M12**

iii) syntyneet velat, esimerkiksi ehdollista vastiketta koskeva velka; ja

iv) hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoiset osuudet, mukaan lukien liikkeeseen laskettujen tai laskettavien instrumenttien tai osuuksien lukumäärä ja näiden instrumenttien tai osuuksien käyvän arvon määrittämismenetelmä.

g) ehdollista vastiketta koskevista järjestelyistä ja korvausvelvoitteeseen perustuvista omaisuuseristä:

i) hankinta-ajankohtana kirjattu määrä;

ii) kuvaus järjestelystä ja maksun suuruuden määrittämisperuste; ja

iii) lopputulemien arvioitu vaihteluväli (diskonttaamaton) tai, jos vaihteluväliä ei pystytä arvioimaan, tämä seikka sekä syyt, joiden vuoksi vaihteluväliä ei pystytä arviomaan. Jos maksun enimmäismäärä on rajoittamaton, hankkijaosapuolen on annettava tieto tästä.

h) hankituista saamisista:

i) saamisten käypä arvo;

ii) saamisten sopimukseen perustuva bruttomäärä; ja

iii) hankinta-ajankohdan paras arvio sopimukseen perustuvista rahavirroista, joita ei odoteta saatavan.

Tiedot on esitettävä tärkeimmistä saamisluokista kuten lainoista, suorista rahoitusleasingsaamisista ja mahdollisista muista saamisluokista.

i) kustakin tärkeimmästä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen luokasta kirjatut määrät.

j) jokaisesta kappaleen 23 mukaisesti kirjatusta ehdollisesta velasta IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappaleessa 85 vaadittavat tiedot. Jos ehdollista velkaa ei ole kirjattu, koska sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, hankkijaosapuolen on esitettävä:

i) IAS 37:n kappaleessa 86 vaadittavat tiedot; ja

ii) syyt, joiden vuoksi velka ei ole luotettavasti määritettävissä.

k) sellaisen liikearvon kokonaismäärä, jonka odotetaan olevan vähennyskelpoinen verotuksessa.

l) liiketoimista, jotka kirjataan kappaleen 51 mukaisesti erillään liiketoimintojen yhdistämisessä tapahtuvasta varojen hankinnasta ja velkojen ottamisesta vastattaviksi:

i) kuvaus kustakin liiketoimesta;

ii) miten hankkijaosapuoli on käsitellyt kirjanpidossaan kutakin liiketointa;

iii) kustakin liiketoimesta kirjattu määrä sekä tilinpäätöksen erä, johon kukin määrä on merkitty; ja

iv) jos liiketoimi on tosiasialliselta sisällöltään aiemman suhteen selvittämistä, siitä seuraavan selvittämismäärän määrittämiseen käytetty menetelmä.

▼**M12**

m) kohdassa (l) vaadittavien erikseen kirjattuja liiketoimia koskevien tietojen on sisällettävä hankintaan liittyvien menojen määrä sekä erikseen näiden menojen kuluiksi kirjattu määrä ja laajan tuloslaskelman erä tai erät, joihin kyseiset kulut on merkitty. Lisäksi on esitettävä kuluiksi kirjaamattomien liikkeeseenlaskusta johtuvien menojen määrä ja tieto siitä, miten ne on kirjattu.

n) edullisesta kaupasta (ks. kappaleet 34–36):

i) kappaleen 34 mukaisesti kirjattu voitto ja laajan tuloslaskelman erä, johon kyseinen voitto on merkitty; ja

ii) kuvaus syistä, joiden vuoksi liiketoimi on johtanut voiton syntymiseen.

o) jokaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä, jossa hankkijaosapuolella on hankinta-ajankohtana alle 100 % hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisista osuuksista:

i) hankinta-ajankohtana kirjattu määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa ja kyseisen määrän määrittämisperuste; ja

ii) jokaisesta hankinnan kohteessa olevasta määräysvallattomien omistajien osuudesta, joka on arvostettu käypään arvoon, arvostusmenetelmät sekä keskeiset arvoa määritettäessä käytetyt syöttötiedot.

p) vaiheittain toteutuneesta liiketoimintojen yhdistämisestä:

i) hankkijaosapuolella välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa hankinnan kohteessa olleiden oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo; ja

ii) voitto tai tappio, joka on kirjattu hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa ennen liiketoimintojen yhdistämistä olleen oman pääoman ehtoisen osuuden arvostamisesta käypään arvoon (ks. kappale 42) ja laajan tuloslaskelman erä, johon tämä voitto tai tappio on merkitty.

q) seuraavat tiedot:

i) raportointikauden laajaan konsernituloslaskelmaan sisältyvä hankinnan kohteen hankinta-ajankohdan jälkeinen liikevaihto ja voitto tai tappio; ja

ii) syntyneen yhteisökokonaisuuden liikevaihto ja voitto tai tappio tarkasteltavana olevalta raportointikaudelta ikään kuin kaikki vuoden aikana tapahtuneet liiketoimintojen yhdistämiset olisivat toteutuneet kyseisen tilikauden alussa.

Jos jonkin tässä kohdassa edellytettävän tiedon esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, hankkijaosapuolen on annettava tästä tieto ja selitettävä, miksi esittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Tässä IFRS-standardissa käytetään termiä ”ei käytännössä mahdollista” samassa merkityksessä kuin IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*.

B65 Sellaisista raportointikauden aikana toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yksittäin tarkasteltuina eivät ole olennaisia mutta yhdessä tarkasteltuina ovat, hankkijaosapuolen on esitettävä kappaleen B64 kohtien (e)–(q) edellyttämät tiedot yhteenlaskettuina.

▼**M12**

B66 Jos liiketoimintojen yhdistämisen hankinta-ajankohta on raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, hankkijaosapuolen on esitettävä kappaleessa B64 vaadittavat tiedot, paitsi jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on vielä kesken, kun tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on esitettävä kuvaus siitä, mitä tietoja ei pystytty esittämään ja miksi niitä ei pystytä esittämään.

B67 Kappaleen 61 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta olennaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä tai yhteenlaskettuina sellaisista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yksittäin tarkasteltuina ovat epäolennaisia mutta yhdessä olennaisia:

a) jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken (ks. kappale 45) tiettyjen omaisuuserien, velkojen, määräysvallattomien omistajien osuuksien tai vastikkeeseen kuuluvien erien osalta ja tilinpäätökseen merkityt liiketoimintojen yhdistämistä koskevat luvut on näin ollen määritetty vain alustavina:

   i) miksi liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken;

   ii) varat, velat, oman pääoman ehtoiset osuudet tai vastikkeeseen kuuluvat erät, joiden osalta alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken; ja

   iii) mahdollisten raportointikaudella kappaleen 49 mukaisesti kirjattujen tarkastelujakson aikaisten oikaisujen luonne ja määrä.

b) jokaiselta hankinta-ajankohdan jälkeiseltä raportointikaudelta siihen asti, kunnes yhteisö saa maksun ehdollisesta vastikkeesta aiheutuvasta omaisuuserästä taikka myy sen tai muutoin menettää siihen oikeuden, tai kunnes yhteisö suorittaa ehdollisesta vastikkeesta aiheutuvan velan tai velka peruutetaan tai lakkaa olemasta voimasta:

   i) kirjattujen määrien muutokset, suorittamisesta johtuvat erot mukaan luettuina;

   ii) lopputulemien (diskonttaamattomina) vaihteluvälin muutokset ja syyt näihin muutoksiin; ja

   iii) ehdollisen vastikkeen määrittämisessä käytetyt arvostusmenetelmät ja mallin keskeiset syöttötiedot.

c) liiketoimintojen yhdistämisessä kirjatuista ehdollisista veloista hankkijaosapuolen on esitettävä tiedot, joita IAS 37:n kappaleiden 84 ja 85 mukaan vaaditaan esitettäviksi kustakin varausten luokasta.

d) liikearvon raportointikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen:

   i) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot raportointikauden alussa.

   ii) raportointikauden aikana kirjatun uuden liikearvon, lukuun ottamatta sellaiseen luovutettavien erien ryhmään sisältyvää liikearvoa, joka on hankinta-ajankohtana luokiteltavissa myytävänä olevaksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnat* mukaisten kriteerien perusteella.

   iii) oikaisut, jotka johtuvat laskennallisten verosaamisten myöhemmin tapahtuneesta kirjaamisesta raportointikauden aikana kappaleen 67 mukaisesti.

▼**M12**

iv) liikearvon, joka sisältyy IFRS 5:n mukaan myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, ja liikearvon, joka on kirjattu pois taseesta raportointikauden aikana ilman, että se on aikaisemmin sisältynyt myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään.

v) raportointikaudella IAS 36:n mukaisesti kirjatut arvonalentumistappiot. (IAS 36:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä tämän vaatimuksen lisäksi tiedot liikearvosta kerrytettävissä olevasta rahamäärästä ja sen arvon alentumisesta.)

vi) IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaiset raportointikauden aikana syntyneet nettomääräiset kurssierot.

vii) muut kirjanpitoarvon muutokset raportointikauden aikana.

viii) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot raportointikauden lopussa.

e) tarkasteltavana olevalla raportointikaudella kirjatun voiton tai tappion määrä ja sitä koskeva selostus, kun tämä voitto tai tappio sekä:

i) liittyy raportointikauden tai aikaisemman raportointikauden aikana toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin yksilöitävissä oleviin varoihin tai vastattaviksi otettuihin velkoihin että

ii) on kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellainen, että sen esittämisellä on merkitystä syntyneen yhteisökokonaisuuden tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT, JOTKA KOSKEVAT VAIN KESKINÄISIÄ YHTEISÖJÄ SISÄLTÄVIÄ TAI PELKÄSTÄÄN SOPIMUKSEEN PERUSTUVIA LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISIÄ (KAPPALEEN 66 SOVELTAMINEN)

B68 Kappale 64 edellyttää, että tätä IFRS-standardia sovelletaan ei-takautuvasti sellaisiin liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa kuitenkin soveltaa tätä IFRS-standardia vasta 30.6.2007 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta lähtien. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia ennen sen voimaantuloa, yhteisön on annettava tästä tieto ja sovellettava samanaikaisesti IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008).

B69 Tämän IFRS-standardin ei-takautuvaa soveltamista koskevalla vaatimuksella on seuraavanlainen vaikutus vain keskinäisiä yhteisöjä sisältävään tai yksinomaan sopimukseen perustuvaan liiketoimintojen yhdistämiseen, jos tämän liiketoimintojen yhdistämisen hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa:

a) *Luokittelu* – Yhteisön on edelleen luokiteltava aiempi liiketoimintojen yhdistäminen niiden tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, joita yhteisö on aiemmin soveltanut tällaisiin yhdistämisiin.

▼**M12**

b) *Aiemmin kirjattu liikearvo* – Aiemmasta liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvan liikearvon kirjanpitoarvon ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, on oltava yhteisön aiemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukainen liikearvon kirjanpitoarvo. Yhteisön on tätä määrää määrittäessään eliminoitava liikearvosta mahdollisesti tehtyjen kertyneiden poistojen kirjanpitoarvo ja vastaava liikearvon vähennys. Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa tehdä muita oikaisuja.

c) *Aiemmin oman pääoman vähennykseksi kirjattu liikearvo* – Yhteisön aiemmin noudattamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista saattaa johtua, että aiemmista liiketoimintojen yhdistämisistä johtuva liikearvo on kirjattu oman pääoman vähennykseksi. Tällaisessa tilanteessa yhteisö ei saa kirjata kyseistä liikearvoa omaisuuseräksi ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan. Yhteisö ei myöskään saa kirjata mitään osaa tästä liikearvosta tulosvaikutteisesti luopuessaan osaksi tai kokonaan liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy, tai sen rahavirtaa tuottavan yksikön, johon liikearvo liittyy, arvon alentuessa.

d) *Liikearvon myöhempi kirjanpitokäsittely* – Ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, yhteisön on lakattava tekemästä poistoja aiemmasta liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvasta liikearvosta, ja sen on tehtävä liikearvolle IAS 36:n mukainen arvonalentumistesti.

e) *Aiemmin kirjattu negatiivinen liikearvo* – Yhteisö, joka on käsitellyt aiemman liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenomenetelmällä, on saattanut kirjata taseen vastattaviin erän, joka vastaa määrää, jolla sen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta ylittää osuuden hankintamenon (joskus sitä nimitetään negatiiviseksi liikearvoksi). Jos näin on tapahtunut, yhteisön on kirjattava tämän taseen vastattaviin kirjatun määrän kirjanpitoarvo pois taseesta ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, ja oikaistava saman ajankohdan kertyneiden voittovarojen alkusaldoa.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 4

Vakuutussopimukset

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on antaa määräykset *vakuutussopimuksia* koskevasta taloudellisesta raportoinnista kaikille yhteisöille, jotka ovat tällaisten sopimusten myyjäosapuolena (nimitetään tässä IFRS-standardissa *vakuutuksenantajaksi*), ja niitä noudatetaan, kunnes IASB saa vakuutussopimuksia koskevan projektinsa toisen vaiheen valmiiksi. Tämä IFRS-standardi edellyttää erityisesti:

   a) joitakin parannuksia vakuutussopimusten käsittelyyn vakuutuksenantajan kirjanpidossa.

   b) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joissa yksilöidään vakuutuksenantajan tilinpäätökseen sisältyvät vakuutussopimuksista syntyvät määrät, joissa selostetaan näitä määriä, ja jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään vakuutussopimuksista aiheutuvien tulevaisuuden rahavirtojen määrää, ajoittumista ja epävarmuutta.

SOVELTAMISALA

2. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:

   a) vakuutussopimuksiin, jotka se tekee myyjänä (mukaan lukien *jälleenvakuutussopimukset*) sekä jälleenvakuutussopimuksiin, jotka se tekee ostajana.

   b) liikkeeseen laskemiinsa rahoitusinstrumentteihin, joihin sisältyy *oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä* (ks. kappale 35). IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä rahoitusinstrumentteja koskevia tietoja, joihin kuuluvat myös tiedot tällaisia oikeuksia sisältävistä rahoitusinstrumenteista.

3. Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä muita vakuutuksenantajien kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä, esimerkiksi vakuutuksenantajien hallussa olevien rahoitusvarojen ja vakuutuksenantajien liikkeeseen laskemien rahoitusvelkojen kirjanpitokäsittelyä (ks. IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* ja IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* ja IFRS 7), muualla kuin kappaleen 45 siirtymäsäännöissä.

4. Yhteisö ei saa soveltaa tätä IFRS-standardia:

   a) valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan itsensä antamiin tuotetakuihin (ks. IAS 18 *Tuotot* ja IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*).

   b) työsuhde-etuusjärjestelyistä johtuviin työnantajien varoihin ja velkoihin (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet* ja IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*) eikä etuuspohjaisten eläkejärjestelyjen raportoinnissa esitettäviin eläkevelvoitteisiin (ks. IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyn kirjanpito ja raportointi*).

   c) sopimukseen perustuviin oikeuksiin tai velvoitteisiin, jotka riippuvat rahoituseriin kuulumattoman erän tulevasta käytöstä tai käyttöoikeudesta (esimerkiksi eräät lisenssimaksut, rojaltit, muuttuvat vuokrat ja vastaavanlaiset erät), eikä myöskään rahoitusleasingsopimukseen kytkettyyn vuokralle ottajan antamaan jäännösarvotakaukseen (ks. IAS 17 *Vuokrasopimukset*, IAS 18 *Tuotot* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*).

▼B

d) takaussopimuksiin, paitsi milloin myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti vakuuttanut pitävänsä tällaisia sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, missä tapauksessa myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se kyseisiin takaussopimuksiin IAS 39:ää, IAS 32:ta ja IFRS 7:ää vai tätä standardia. Myyjäosapuoli voi tehdä valinnan sopimuskohtaisesti, mutta valinta on kunkin sopimuksen osalta peruuttamaton.

e) liiketoimintojen yhdistämisestä maksettavaan tai saatavaan ehdolliseen vastikkeeseen (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

f) *ensivakuutussopimuksiin*, joissa yhteisö on ostajaosapuolena (siis sellaiset ensivakuutussopimukset, joissa yhteisö on *vakuutuksenottaja*). Jälleenvakuutuksen ottajan on kuitenkin sovellettava tätä IFRS-standardia jälleenvakuutussopimuksiin, joissa se on ostajaosapuolena.

5. Yksinkertaisuuden vuoksi kaikkia sellaisia yhteisöjä, jotka tekevät vakuutussopimuksia myyjänä, nimitetään tässä IFRS-standardissa vakuutuksenantajiksi riippumatta siitä, pidetäänkö sopimuksen myyjäosapuolta vakuutuksenantajana valvonnan kannalta tai oikeudellisesti.

6. Jälleenvakuutussopimus on yksi vakuutussopimustyyppi. Näin ollen kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset vakuutussopimuksiin koskevat myös jälleenvakuutussopimuksia.

Kytketyt johdannaiset

7. IAS 39:n mukaan yhteisön on erotettava jotkin kytketyt johdannaiset pääsopimuksesta, arvostettava ne *käypään arvoon* ja kirjattava niiden käyvän arvon muutokset tulosvaikutteisesti. IAS 39 koskee myös vakuutussopimuksiin kytkettyjä johdannaisia, paitsi milloin kytketty johdannainen itse on vakuutussopimus.

8. IAS 39:n vaatimuksesta poiketen vakuutuksenantajan ei tarvitse erottaa ja arvostaa käypään arvoon vakuutuksenottajan oikeutta vakuutussopimuksen takaisinostamiseen kiinteää rahamäärää vastaan (tai sellaista rahamäärää vastaan, joka perustuu korkoon ja kiinteään rahamäärään), vaikka tämän option toteutushinta poikkeaisi pääsopimuksesta syntyvän *vakuutusvelan* kirjanpitoarvosta. IAS 39:n vaatimus koskee kuitenkin vakuutussopimukseen kytkettyä myyntioptiota tai oikeutta vakuutussopimuksen takaisinostamiseen käteismaksua vastaan, jos takaisinostoarvo vaihtelee jonkin taloudellisen muuttujan (kuten osakkeen tai hyödykkeen hinnan tai osake- tai hyödykeindeksin) arvon muutoksen seurauksena tai jonkin sellaisen muun kuin taloudellisen muuttujan arvon muutoksen seurauksena, joka ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen. Tämä vaatimus koskee myös tapauksia, joissa vakuutuksenottajalle syntyy mahdollisuus myyntioption tai käteismaksua vastaan tapahtuvaa takaisinostamista koskevan oikeuden käyttämiseen tällaisen muuttujan arvon muutoksen seurauksena (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa osakemarkkinaindeksin noustua tietylle tasolle).

9. Kappale 8 koskee yhtä lailla mahdollisuutta luopua rahoitusinstrumentista, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä.

Talletusosien erottaminen

10. Joihinkin vakuutussopimuksiin sisältyy sekä vakuutusosa että *talletusosa*. Joskus vakuutuksenantajan täytyy *erottaa* nämä osat tai niiden erottaminen sallitaan:

a) osien erottamista vaaditaan, jos kumpikin seuraavista ehdoista täyttyy:

i) vakuutuksenantaja pystyy arvostamaan talletusosan (mukaan lukien siihen mahdollisesti kytketyt takaisinosto-oikeudet) erikseen (toisin sanoen ottamatta vakuutusosaa huomioon).

▼B

ii) vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät muutoin edellytä kaikkien talletusosasta johtuvien velvoitteiden ja oikeuksien merkitsemistä taseeseen.

b) osien erottaminen sallitaan, mutta sitä ei vaadita, jos vakuutuksenantaja pystyy arvostamaan talletusosan erikseen kohdassa (a)(i) tarkoitetulla tavalla mutta sen noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan kaikki talletusosasta johtuvat velvoitteet ja oikeudet on merkittävä taseeseen riippumatta siitä, millä perusteella tällaiset oikeudet ja velvoitteet arvostetaan.

c) erottaminen kielletään, jos vakuutuksenantaja ei pysty arvostamaan talletusosaa erikseen kohdassa (a)(i) tarkoitetulla tavalla.

11. Seuraavana on esimerkki tapauksesta, jossa vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät edellytä kaikkien talletusosasta johtuvien velvoitteiden merkitsemistä taseeseen. Jälleenvakuutuksen ottaja saa korvauksen kärsimistään vahingoista *jälleenvakuutuksen antajalta*, mutta sopimuksen mukaan jälleenvakuutuksen ottajalla on velvollisuus maksaa korvaus takaisin tulevina vuosina. Tämä velvoite aiheutuu talletusosasta. Jos jälleenvakuutuksen ottajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet muutoin sallisivat korvauksen tulouttamisen ilman vastaavan velvoitteen kirjaamista, erottamista vaaditaan.

12. Erottaessaan sopimuksen osat toisistaan vakuutuksenantajan on:

a) sovellettava tätä IFRS-standardia vakuutusosaan.

b) sovellettava IAS 39:ää talletusosaan.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Tilapäinen vapautus joidenkin muiden IFRS-standardien soveltamisesta

13. IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaleissa 10-12 määrätään kriteerit, joiden perusteella yhteisö kehittää tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jos jotakin erää ei nimenomaisesti koske mikään IFRS-standardi. Tämän IFRS-standardin mukaan vakuutuksenantajan ei kuitenkaan tarvitse soveltaa näitä kriteerejä tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, jotka koskevat:

a) vakuutussopimuksia, jotka se tekee myyjänä (mukaan lukien niihin liittyvät hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, esimerkiksi sellaiset, joita kuvataan kappaleissa 31 ja 32); ja

b) jälleenvakuutussopimuksia, joissa se on ostajaosapuolena.

14. Tämän IFRS-standardin mukaan vakuutuksenantajaa ei kuitenkaan vapauteta kaikista IAS 8:n kappaleiden 10–12 mukaisten kriteerien seuraamuksista. Erityisesti:

a) vakuutuksenantaja ei saa kirjata velaksi varauksia sellaisiin vakuutussopimuksiin perustuvista mahdollisista tulevista korvausvaateista, joita ei ole olemassa raportointikauden päättymispäivänä (kuten katastrofivastuut ja tasoitusmäärät).

b) vakuutuksenantajan on tehtävä kappaleissa 15–19 kuvattu *velan riittävyystesti.*

c) vakuutuksenantajan on poistettava vakuutusvelka (tai vakuutusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa — toisin sanoen kun sopimuksessa yksilöity velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut.

▼B

d) vakuutuksenantaja ei saa vähentää toisistaan:

i) *jälleenvakuutusvaroja* ja niihin liittyviä vakuutusvelkoja keskenään; tai

ii) jälleenvakuutussopimuksista johtuvia tuottoja tai kuluja ja niihin liittyvistä vakuutussopimuksista johtuvia kuluja tai tuottoja keskenään.

e) vakuutuksenantajan on selvitettävä, onko jälleenvakuutusvarojen arvo alentunut (ks. kappale 20).

Velan riittävyystesti

15. Vakuutuksenantajan on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, ovatko sen taseeseen merkityt vakuutusvelat riittävän suuret, käyttämällä tarkasteluhetken arvioita vakuutussopimusten tulevaisuuden rahavirroista. Jos tämä arviointi osoittaa, että vakuutusvelkojen kirjanpitoarvo (vähennettynä niihin liittyvillä aktivoiduilla hankintamenoilla ja aineettomilla hyödykkeillä, esimerkiksi sellaisilla, joita käsitellään kappaleissa 31 ja 32) ei ole riittävä arvioitujen tulevaisuuden rahavirtojen perusteella, koko vajaus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

16. Jos vakuutuksenantaja käyttää tietyt vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä, tässä IFRS-standardissa ei aseteta lisävaatimuksia. Vähimmäisvaatimukset ovat seuraavat:

a) Testissä otetaan huomioon tarkasteluhetken arviot kaikista sopimuksiin perustuvista sekä niihin liittyvistä rahavirroista, esimerkiksi korvausten käsittelymenoista, sekä rahavirroista, jotka johtuvat sopimuksiin kytketyistä optioista ja takauksista.

b) Jos testi osoittaa velan riittämättömäksi, koko vajaus kirjataan tulosvaikutteisesti.

17. Jos vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät edellytä kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä, vakuutuksenantajan on:

a) määritettävä asianomaisten vakuutusvelkojen ([1]) kirjanpitoarvo vähennettynä seuraavien erien kirjanpitoarvolla:

i) vakuutusvelkoihin liittyvät aktivoidut hankintamenot; ja

ii) vakuutusvelkoihin liittyvät aineettomat hyödykkeet, esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut erät (ks. kappaleet 31 ja 32). Asianomaisiin vakuutusvelkoihin liittyviä jälleenvakuutusvaroja ei kuitenkaan oteta huomioon, koska vakuutuksenantaja käsittelee niitä kirjanpidossa erikseen (ks. kappale 20).

b) selvitettävä, onko kohdassa (a) kuvattu määrä pienempi kuin kirjanpitoarvo, jota edellytettäisiin, jos asianomaiset vakuutusvelat kuuluisivat IAS 37:n soveltamisalaan. Jos se on pienempi, vakuutuksenantajan on kirjattava koko erotus tulosvaikutteisesti ja alennettava asianomaisiin vakuutusvelkoihin liittyvien aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa taikka nostettava vakuutusvelkojen kirjanpitoarvoa.

([1]) Asianomaisilla vakuutusveloilla tarkoitetaan niitä vakuutusvelkoja (ja niihin liittyviä aktivoituja hankintamenoja ja aineettomia hyödykkeitä), joille ei vakuutuksenantajan noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan tarvitse tehdä kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä.

▼B

18. Jos vakuutuksenantajan käyttämä velan riittävyystesti täyttää kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset, testiä sovelletaan kyseisen testin edellyttämällä summatasolla. Jos velan riittävyystesti ei täytä näitä vähimmäisvaatimuksia, kappaleessa 17 kuvattu vertailu on tehtävä sellaisen sopimuskannan tasolla, joka muodostuu suunnilleen samanlaisille riskeille alttiina olevista sopimuksista ja jota hallinnoidaan yhtenä kantana.

19. Kappaleessa 17(b) kuvatussa määrässä (siis IAS 37:n soveltamisen tuloksena saatavassa määrässä) on otettava huomioon sijoitusten tulevat nettotuotot (ks. kappaleet 27–29) siinä ja vain siinä tapauksessa, että nämä nettotuotot otetaan huomioon myös kappaleessa 17(a) kuvatussa määrässä.

Jälleenvakuutusvarojen arvon alentuminen

20. Jos jälleenvakuutuksen ottajan jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän arvo on alentunut, jälleenvakuutuksen ottajan on alennettava erän kirjanpitoarvoa vastaavasti ja kirjattava kyseinen arvonalentumistappio tulosvaikutteisesti. Jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän arvo on alentunut siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen toteutuneen tapahtuman seurauksena on objektiivista näyttöä siitä, että jälleenvakuutuksen ottaja ei mahdollisesti saa kaikkia rahamääriä, joihin sillä on oikeus sopimuksen ehtojen mukaan; ja

b) kyseisellä tapahtumalla on luotettavasti määritettävissä oleva vaikutus rahamääriin, jotka jälleenvakuutuksen ottaja tulee saamaan jälleenvakuutuksen antajalta.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

21. Kappaleet 22–30 koskevat sekä IFRS-standardeja jo soveltavan että IFRS-standardit ensi kertaa käyttöön ottavan vakuutuksenantajan tekemiä muutoksia.

22. Vakuutuksenantaja saa muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita siinä ja vain siinä tapauksessa, että tilinpäätös on muutoksen ansiosta käyttäjien taloudellisten päätöksentekotarpeiden kannalta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen. Vakuutuksenantajan on arvioitava merkityksellisyyttä ja luotettavuutta IAS 8:ssa esitettyjen kriteerien mukaisesti.

23. Jotta vakuutussopimuksiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttaminen olisi perusteltua, vakuutuksenantajan on osoitettava, että muutos saa tilinpäätöksen vastaamaan paremmin IAS 8:ssa esitettyjä kriteerejä, vaikka muutos ei johtaisi täysin näiden kriteerien täyttymiseen. Jäljempänä käsitellään seuraavia erityiskysymyksiä:

a) tarkasteluhetken korot (kappale 24);

b) nykyisen käytännön jatkaminen (kappale 25);

c) varovaisuus (kappale 26);

d) sijoitusten tulevat nettotuotot (kappaleet 27–29); ja

e) varjolaskenta (kappale 30).

▼B

Tarkasteluhetken markkinakorot

24. Vakuutuksenantaja saa muuttaa noudattamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita niin, että se ryhtyy arvostamaan nimenomaisesti näin käsiteltäväksi luokiteltavat vakuutusvelat ([1]) siten, että ne kuvastavat tarkasteluhetken markkinakorkoja, ja kirjaa näiden velkojen muutokset tulosvaikutteisesti. Vakuutuksenantaja saa samanaikaisesti ottaa käyttöön myös muita tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, jotka edellyttävät näiden nimenomaisesti luokiteltujen velkojen osalta muita tarkasteluhetkellä tehtäviä arvioita ja oletuksia. Tämän kappaleen tarjoaman vaihtoehdon mukaan vakuutuksenantaja saa muuttaa nimenomaisesti luokiteltuihin vakuutusvelkoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ilman että se soveltaa näitä periaatteita johdonmukaisesti kaikkiin vastaavanlaisiin velkoihin, mitä IAS 8 muutoin edellyttäisi. Jos vakuutuksenantaja luokittelee velkoja tämän vaihtoehdon mukaisesti, sen on edelleen sovellettava tarkasteluhetken markkinakorkoja (ja mahdollisia muita tarkasteluhetken arvioita ja oletuksia) johdonmukaisesti kaikilla kausilla ja kaikkiin näihin velkoihin siihen asti kunnes ne lakkaavat olemasta olemassa.

Nykyisen käytännön jatkaminen

25. Vakuutuksenantaja saa jatkaa seuraavien käytäntöjen noudattamista, mutta ei ole kappaleen 22 mukaista ottaa käyttöön mitään niistä:

a) vakuutusvelkojen arvostaminen diskonttaamattomaan määrään.

b) vastaisia varainhoitopalkkioita koskevien, sopimukseen perustuvien oikeuksien arvostaminen määrään, joka ylittää niiden käyvän arvon, jota puolestaan osoittaa vertailu muiden markkinaosapuolten vastaavanlaisista palveluista tarkasteluhetkellä perimiin palkkioihin. Näiden sopimukseen perustuvien oikeuksien syntymisajankohdan käypä arvo on todennäköisesti yhtä suuri kuin niiden hankkimiseen liittyvät menot, paitsi jos vastaiset varainhoitopalkkiot ja niihin liittyvät menot poikkeavat markkinoilla tavanomaisesti toteutuvista.

c) erilaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen tytäryritysten vakuutussopimuksiin (ja niihin liittyviin aktivoituihin hankintamenoihin ja aineettomiin hyödykkeisiin, jos tällaisia on) kappaleessa 24 tarkoitettua sallivaa poikkeusta lukuun ottamatta. Jos nämä tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät ole yhdenmukaisia, vakuutuksenantaja saa muuttaa niitä, jos muutos ei johda laatimisperiaatteiden entistä suurempaan erilaisuuteen ja se täyttää samalla muut tämän IFRS-standardin vaatimukset.

Varovaisuus

26. Vakuutuksenantajan ei tarvitse muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita liian varovaisuuden poistamiseksi. Jos vakuutuksenantaja kuitenkin jo arvostaa vakuutussopimuksensa riittävän varovaisesti, sen ei pidä lisätä varovaisuutta.

Sijoitusten tulevat nettotuotot

27. Vakuutuksenantajan ei tarvitse muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sijoituksista tulevaisuudessa saatavien nettotuottojen vaikutuksen poistamiseksi. Lähtökohtaisesti kuitenkin oletetaan — mutta tämä oletus on kumottavissa — että vakuutuksenantajan tilinpäätöksen merkityksellisyys vähenee ja luotettavuus heikkenee, jos tilinpäätöksessä ryhdytään soveltamaan laatimisperiaatetta, jonka mukaan sijoitusten tulevat nettotuotot otetaan huomioon vakuutussopimuksia arvostettaessa, paitsi milloin nämä nettotuotot vaikuttavat sopimukseen perustuviin maksuihin. Seuraavassa on kaksi esimerkkiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, joiden mukaan tällaiset nettotuotot otetaan huomioon:

a) vakuutuksenantajan varojen arvioitua tuottoa kuvastavan diskonttauskoron käyttäminen; tai

([1]) Tässä kappaleessa vakuutusvelat sisältävät niihin liittyvät aktivoidut hankintamenot ja aineettomat oikeudet, esimerkiksi sellaiset, joita käsitellään kappaleissa 31 ja 32.

▼B

b) näiden varojen tuoton ennakoiminen arvioitua tuottoastetta käyttäen, tämän ennakoidun tuoton diskonttaaminen erilaista korkokantaa käyttäen ja tuloksen sisällyttäminen velan arvoon.

28. Vakuutuksenantaja voi jättää ottamatta huomioon kappaleessa 27 kuvatun kumottavissa olevan oletuksen siinä ja vain siinä tapauksessa, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen muut vaikutukset lisäävät sen tilinpäätöksen merkityksellisyyttä ja luotettavuutta enemmän kuin sijoituksista saatavien tulevien nettotuottojen sisällyttäminen vähentää niitä. Oletetaan esimerkiksi, että vakuutuksenantajan tällä hetkellä vakuutussopimuksiin soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sisältävät sopimusten voimaantuloajankohtana tehtyjä ylivarovaisia oletuksia ja viranomaisen määräämän diskonttauskoron, joka ei suoraan kuvasta markkinaolosuhteita, eivätkä ne ota huomioon kaikkia kytkettyjä optioita ja takauksia. Vakuutuksenantajan tilinpäätöksestä saattaa tulla merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava kuin aikaisemmin, jos siinä ryhdytään soveltamaan kokonaisvaltaisia sijoittajalähtöisiä laatimisperusteita, joita käytetään yleisesti ja joihin kuuluvat:

a) tarkasteluhetken arviot ja oletukset;

b) kohtuulliset (mutta ei ylivarovaiset) oikaisut, jotka kuvastavat riskiä ja epävarmuutta;

c) arvostukset, jotka kuvastavat sekä kytkettyjen optioiden ja takausten perusarvoa että niiden aika-arvoa; ja

d) tarkasteluhetken markkinakorkoa vastaava diskonttauskorko, vaikka tämä diskonttauskorko kuvastaisi vakuutuksenantajan varojen arvioitua tuottoa.

29. Joissakin arvostustavoissa diskonttauskorkoa käytetään tulevan voittomarginaalin nykyarvon määrittämiseen. Tämä voittomarginaali kohdistetaan sitten eri kausille kaavan avulla. Tällöin diskonttauskorko vaikuttaa velan arvostukseen vain välillisesti. Erityisesti voidaan todeta, että vähemmän asianmukaisen diskonttauskoron käyttämisellä on vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta velan arvostukseen sopimuksen voimaantuloajankohtana. Toisia arvostustapoja käytettäessä diskonttauskorolla on kuitenkin välitön vaikutus velan arvostukseen. Koska jälkimmäisessä tapauksessa varojen tuottoon perustuvan diskonttauskoron käyttöönotolla on merkittävämpi vaikutus, on erittäin epätodennäköistä, että vakuutuksenantaja pystyisi jättämään ottamatta huomioon kappaleessa 27 kuvatun kumottavissa olevan oletuksen.

Varjolaskenta

30. Joidenkin laskentamallien mukaan vakuutuksenantajan varoista johtuvat realisoituneet voitot tai tappiot vaikuttavat suoraan joidenkin tai kaikkien (a) vakuutusvelkojen, (b) niihin liittyvien aktivoitujen hankintamenojen ja (c) niihin liittyvien aineettomien hyödykkeiden arvostukseen, esimerkiksi sellaisten, joita kuvataan kappaleissa 31 ja 32. Vakuutuksenantaja saa halutessaan muuttaa noudattamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita niin, että omaisuuserästä kirjattu mutta realisoitumaton voitto tai tappio vaikuttaa näihin arvostuksiin samalla tavalla kuin realisoitunut voitto tai tappio. ►M5 Tähän liittyen tehtävä vakuutusvelan (tai aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden) oikaisu on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseiset realisoitumattomat voitot tai tappiot on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. ◄ Tätä menettelyä nimitetään joskus ”varjolaskennaksi”.

▼B

Liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut vakuutussopimukset

31. Jotta vakuutuksenantaja noudattaisi IFRS 3:a, sen on hankinta-ajankohtana arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä vastattaviksi ottamansa vakuutusvelat ja hankkimansa v*akuutusvarat* käypään arvoon. Vakuutuksenantaja saa kuitenkin halutessaan käyttää bruttoperusteista esittämistapaa, jolloin hankittujen vakuutussopimusten käypä arvo jaetaan kahteen osaan:

a) velkaan, joka arvostetaan niiden tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, joita vakuutuksenantaja soveltaa myyjänä tekemiinsä vakuutussopimuksiin; ja

b) aineettomaan hyödykkeeseen, joka syntyy seuraavien erien välisenä erotuksena: (i) hankittujen vakuutussopimuksiin perustuvien oikeuksien ja vastattaviksi otettujen vakuutussopimuksiin perustuvien velvoitteiden käypä arvo ja (ii) kohdassa (a) kuvattu määrä. Tämä omaisuuserä on myöhemmin arvostettava yhdenmukaisesti siihen liittyvän vakuutusvelan kanssa.

32. Vakuutuksenantaja, joka hankkii vakuutussopimuksia sisältävän kannan, saa käyttää kappaleessa 31 kuvattua laajennettua esittämistapaa.

33. Kappaleissa 31 ja 32 kuvatut aineettomat hyödykkeet jäävät IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* ja IAS 38:n soveltamisalan ulkopuolelle. IAS 36 ja IAS 38 koskevat kuitenkin sellaisia asiakasluetteloita ja asiakassuhteita, joihin liittyy odotuksia vastaisista sopimuksista, jotka eivät ole osa liiketoimintojen yhdistämisen tai kannansiirron toteutumisajankohtana olemassa olleita vakuutussopimuksiin perustuvia oikeuksia ja velvoitteita.

Oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

Vakuutussopimuksiin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

34. Joihinkin vakuutussopimuksiin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä sekä *taattu osa.* Jos yhteisö on tällaisen sopimuksen myyjäosapuolena:

a) se saa halutessaan kirjata taatun osan erillään oikeudesta harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Jos sopimuksen myyjäosapuoli ei kirjaa niitä erikseen, sen on luokiteltava koko sopimus velaksi. Jos sopimuksen myyjäosapuoli kirjaa ne erikseen, sen on luokiteltava taattu osa velaksi.

b) jos se kirjaa oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä erillään taatusta osasta, sen on luokiteltava tämä oikeus joko velaksi tai erilliseksi oman pääoman eräksi. Tässä IFRS-standardissa ei määrätä, miten sopimuksen myyjäosapuoli määrittää onko kyseinen oikeus velkaa vai omaa pääomaa. Myyjäosapuoli saa jakaa oikeuden vieraan ja oman pääoman komponentteihin, ja sen on sovellettava tähän jakoon johdonmukaista tilinpäätöksen laatimisperiaatetta. Myyjäosapuoli ei saa luokitella oikeutta omaksi väliryhmäkseen, joka ei ole sen paremmin vierasta kuin omaakaan pääomaa.

▼B

c) se saa tulouttaa kaikki saamansa vakuutusmaksut erottamatta oman pääoman komponenttiin liittyvää osuutta. Tästä johtuvat muutokset taattuun osaan ja vieraaksi pääomaksi luokiteltuun osuuteen oikeudesta harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä luokitellaan osaksi tai kokonaan omaksi pääomaksi, osa voitosta tai tappiosta voi kuulua tälle osalle (samalla tavalla kuin osa voi kuulua vähemmistölle). Myyjäosapuolen on esitettävä se osuus voitosta tai tappiosta, joka kuuluu harkinnanvaraista osuutta ylijäämään koskevan oikeuden oman pääoman komponentille, voiton tai tappion kohdistamisena, eikä sitä kirjata kuluksi tai tuotoksi (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*).

d) sen on sovellettava kytkettyyn johdannaiseen IAS 39:ää, jos sopimus sisältää IAS 39:n soveltamisalaan kuuluvan kytketyn johdannaisen.

e) sen on jatkettava nykyisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista tällaisiin sopimuksiin kaikilta muilta kuin kappaleissa 14–20 ja 34(a)–(d) kuvatuilta osin, ellei se muuta näitä periaatteita kappaleiden 21–30 mukaisella tavalla.

Rahoitusinstrumentteihin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

35. Kappaleen 34 mukaiset vaatimukset koskevat myös rahoitusinstrumenttia, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Lisäksi:

a) jos liikkeeseenlaskija luokittelee oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä kokonaisuudessaan velaksi, sen on tehtävä kappaleiden 15–19 mukainen velan riittävyystesti, jonka kohteena on koko sopimus (siis sekä taattu osa että oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä). Liikkeeseenlaskijan ei tarvitse selvittää, mikä taatun osan määrä olisi, jos siihen sovellettaisiin IAS 39:ää.

b) jos liikkeeseenlaskija luokittelee kyseisen oikeuden osaksi tai kokonaan erilliseksi oman pääoman eräksi, koko sopimuksesta kirjatun velan on oltava vähintään yhtä suuri kuin määrä, joka kirjattaisiin, jos taattuun osaan sovellettaisiin IAS 39:ää. Tämän määrän on sisällettävä sopimuksen purkamisoption perusarvo, mutta sen ei tarvitse sisältää option aika-arvoa, jos kyseistä optiota ei kappaleen 9 perusteella tarvitse arvostaa käypään arvoon. Liikkeeseenlaskijan ei tarvitse ilmoittaa tilinpäätöksessään määrää, joka kirjattaisiin, jos taattuun osaan sovellettaisiin IAS 39:ää, eikä sen myöskään tarvitse esittää tätä määrää erikseen. Liikkeeseenlaskijan ei myöskään tarvitse selvittää kyseistä määrää, jos kirjatun velan kokonaismäärä on selvästi suurempi.

c) vaikka nämä sopimukset ovat rahoitusinstrumentteja, liikkeeseenlaskija voi edelleen tulouttaa näiden sopimusten perusteella saadut maksut ja kirjata velan kirjanpitoarvon lisäyksen kuluksi.

d) vaikka nämä sopimukset ovat rahoitusinstrumentteja, liikkeeseenlaskijan, joka soveltaa IFRS 7:n kappaletta 20(b) sopimuksiin, joihin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä, on esitettävä tilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti kirjatun korkokulun kokonaismäärä, mutta sen ei tarvitse laskea kyseistä korkokulua efektiivisen koron menetelmän mukaan.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Selostus kirjatuista määristä

36. Vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja, joissa yksilöidään tilinpäätökseen sisältyvät vakuutussopimuksista syntyvät määrät ja selostetaan niitä.

37. Kappaleen 36 noudattaminen edellyttää, että vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita se on soveltanut vakuutussopimuksiin ja niihin liittyviin varoihin, velkoihin, tuottoihin ja kuluihin.

b) kirjatut varat, velat, tuotot ja kulut (ja jos se esittää suoran rahavirtalaskelman, myös rahavirrat), jotka syntyvät vakuutussopimuksista. Jos vakuutuksenantaja on jälleenvakuutuksen ottaja, sen on lisäksi esitettävä tilinpäätöksessään:

i) jälleenvakuutuksen ostamisesta johtuvat ►**M5** laajan tuloslaskelmaan ◄ merkityt voitot ja tappiot; ja

ii) kaudelle kirjattu jaksotuserä sekä tulosvaikutteisesti kirjaamatta olevat määrät kauden alussa ja lopussa, jos jälleenvakuutuksen ottaja merkitsee taseeseen jälleenvakuutuksen ostamisesta johtuvia voittoja ja tappioita ja jaksottaa niitä.

c) millaisen prosessin tuloksena on määritetty oletukset, joilla on suurin vaikutus kohdassa (b) kuvattuihin kirjanpitoon merkittyihin määriin. Silloin kun se on käytännössä mahdollista, vakuutuksenantajan on annettava myös määrälliset tiedot näistä oletuksista.

d) vakuutusvaroja ja -velkoja arvostettaessa käytettyjen oletusten muutosten vaikutus siten, että esitetään erikseen jokaisen sellaisen muutoksen vaikutus, jolla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

e) täsmäytyslaskelmat, jotka osoittavat vakuutusvelkojen, jälleenvakuutusvarojen ja niihin mahdollisesti liittyvien aktivoitujen hankintamenojen muutokset.

Vakuutussopimuksista johtuvien riskien luonne ja laajuus

38. Vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan vakuutussopimuksista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta.

39. Kappaleen 38 noudattaminen edellyttää, että vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) vakuutussopimuksista johtuvien riskien hallinnan tavoitteet, toimintaperiaatteet ja prosessit sekä näiden riskien hallinnassa käytetyt menettelytavat.

b) [poistettu]

c) *vakuutusriskiä* koskevat tiedot (sekä ennen jälleenvakuutuksen avulla tapahtuvaa riskien pienentämistä että sen jälkeen) mukaan lukien seuraavat tiedot:

i) herkkyys vakuutusriskille (ks. kappale 39A).

ii) vakuutusriskikeskittymät, mukaan luettuna kuvaus siitä, miten johto määrittää riskikeskittymät, ja kuvaus keskittymille yhteisistä tunnusomaisista piirteistä (esim. vakuutustapahtuman tyyppi, maantieteellinen alue tai valuutta).

▼B

iii) toteutuneet korvaukset verrattuina aikaisempiin arvioihin (toisin sanoen korvauskehitys). Korvauskehitystä koskevat tiedot on esitettävä alkaen varhaisimmasta kaudesta, jonka aikana on tapahtunut sellainen merkittävä vahinko, josta maksettavien korvausten määrään ja ajoittumiseen liittyy edelleen epävarmuutta, mutta tietoja ei tarvitse esittää kymmentä vuotta pitemmältä ajalta. Vakuutuksenantajan ei tarvitse esittää näitä tietoja korvauksista, joita koskevien maksujen määrään ja ajoittumiseen liittyvä epävarmuus poistuu tavallisesti yhden vuoden kuluessa.

▼M19

d) luottoriskiä, maksuvalmiusriskiä ja markkinariskiä koskevat tiedot, jotka olisi esitettävä IFRS 7:n kappaleiden 31–42 mukaan, jos vakuutussopimukset kuuluisivat IFRS 7:n soveltamisalaan. Kuitenkin:

i) vakuutuksenantajan ei tarvitse laatia IFRS 7:n kappaleissa 39(a) ja (b) vaadittuja maturiteettianalyysejä, jos se esittää sen sijaan tilinpäätöksessä tiedot kirjatuista vakuutusveloista johtuvien lähtevien nettomääräisten rahavirtojen arvioiduista ajankohdista. Se voidaan esittää taseeseen merkittyjen määrien arvioituun ajoitukseen perustuvana erittelynä.

▼B

ii) jos vakuutuksenantaja käyttää markkinaolosuhteista johtuvan herkkyyden hallinnassa vaihtoehtoista menetelmää, kuten sisäisen arvon menetelmää *embedded value analysis*, se voi käyttää kyseistä herkkyysanalyysia IFRS 7:n kappaleen 40(a) vaatimuksen täyttämiseksi. Vakuutuksenantajan on tällaisessa tapauksessa esitettävä tilinpäätöksessä myös IFRS 7:n kappaleessa 41 vaaditut tiedot

e) tiedot markkinariskeistä, jotka johtuvat pääsopimuksena olevaan vakuutussopimukseen kytketyistä johdannaisista, jos vakuutuksenantajan ei tarvitse arvostaa kytkettyjä johdannaisia käypään arvoon eikä se muutoin sitä tee.

39A Kappaleen 39(c)(i) noudattaminen edellyttää, että vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessä joko kohdassa (a) tai (b) vaaditut tiedot:

►M5 a) herkkyysanalyysi, josta käy ilmi, miten kyseisen raportointikauden päättyessä jokseenkin mahdolliset muutokset asianomaisessa riskimuuttujassa olisivat vaikuttaneet voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan, herkkyysanalyysin laatimisessa käytetyt menetelmät ja oletukset sekä mahdolliset käytettyjen menetelmien ja oletusten muutokset edelliseen kauteen verrattuna. ◄ Jos vakuutuksenantaja kuitenkin käyttää markkinaolosuhteista johtuvan herkkyyden hallinnassa toista menetelmää, kuten sisäisen arvon menetelmää, se voi täyttää tämän vaatimuksen esittämällä tilinpäätöksessä kyseisen vaihtoehtoisen herkkyysanalyysin ja IFRS 7:n kappaleessa 41 vaaditut tiedot.

b) laadullista tietoa herkkyydestä ja tietoa sellaisista vakuutussopimusten ehdoista, jotka vaikuttavat olennaisesti vakuutuksenantajan vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja epävarmuuteen.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. Kappaleisiin 41–45 sisältyvät siirtymäsäännöt koskevat sekä IFRS-standardeja jo noudattavaa yhteisöä sen soveltaessa tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa että yhteisöä, joka soveltaa IFRS-standardeja ensimmäistä kertaa (ensilaatija).

41. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

41A Elokuussa 2005 julkaistu *Takaussopimukset* (muutokset IAS 39:ään ja IFRS 4:ään) aiheutti muutoksia kappaleisiin 4(d), B18(g) ja B19(f). Yhteisöjen on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on sovellettava samanaikaisesti myös niihin liittyviä IAS 39:n ja IAS 32:n [1] muutoksia.

▼M5

41B IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 30. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

42. Yhteisön ei tarvitse soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista sellaisiin vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavia tilikausia, lukuun ottamatta kappaleen 37(a) ja (b) edellyttämiä tietoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätökseen merkityistä varoista, veloista, tuotoista ja kuluista (ja rahavirroista suoraa esittämistapaa käytettäessä).

43. Jos yhteisön ei ole käytännössä mahdollista noudattaa tiettyä kappaleisiin 10–35 sisältyvää vaatimusta sellaisten vertailutietojen esittämisessä, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavia tilikausia, yhteisön on annettava tieto tästä. Velan riittävyystestin (kappaleet 15–19) soveltaminen tällaisiin vertailutietoihin ei ehkä aina ole käytännössä mahdollista, mutta on hyvin epätodennäköistä, että muiden kappaleisiin 10–35 sisältyvien vaatimusten noudattaminen tällaisten vertailutietojen esittämisessä ei olisi käytännössä mahdollista. IAS 8:ssa selostetaan käsitettä ”ei käytännössä mahdollista”.

44. Kappaletta 39(c)(iii) soveltaessaan yhteisön ei tarvitse esittää tietoja korvauskehityksestä, joka on toteutunut aikaisemmin kuin viisi vuotta ennen ensimmäisen sellaisen tilikauden päättymistä, jolla se soveltaa tätä IFRS-standardia. Jos tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa ei ole käytännössä mahdollista tuottaa informaatiota korvauskehityksestä, joka on toteutunut ennen ensimmäisen sellaisen kauden alkua, jolta yhteisö esittää täydet tämän IFRS-standardin mukaiset vertailutiedot, yhteisön on annettava tieto tästä.

[1] Kun yhteisö soveltaa IFRS 7:ää, viitataan IAS 32:n sijaan IFRS 7:ään.

▼B

Rahoitusvarojen luokittelun muuttaminen

45. Kun vakuutuksenantaja muuttaa vakuutusvelkoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, se saa halutessaan muuttaa kaikkien rahoitusvarojensa tai osan niistä luokittelun ”käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi”. Tällainen luokittelun muutos sallitaan, jos vakuutuksenantaja muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan tätä standardia ensimmäistä kertaa ja jos se muuttaa laatimisperiaatteita myöhemmin kappaleen 22 sallimalla tavalla. Luokittelun muutos on tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, ja siihen sovelletaan IAS 8:aa.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Ensivakuutussopimus	**Vakuutussopimus**, joka ei ole **jälleenvakuutussopimus**.
Erottaa osiin	Käsitellä sopimuksen osia kirjanpidossa niin kuin ne olisivat erillisiä sopimuksia.
Jälleenvakuutuksen antaja	Osapuoli, jolla on **jälleenvakuutussopimukseen** perustuva velvollisuus suorittaa korvausta **jälleenvakuutuksen ottajalle**, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
Jälleenvakuutuksen ottaja	**Vakuutuksenottaja jälleenvakuutussopimuksessa.**
Jälleenvakuutussopimus	**Vakuutussopimus**, jonka toinen vakuutuksenantaja (**jälleenvakuutuksen antaja**) tekee myyjänä ja jonka mukaan se suorittaa toiselle vakuutuksenantajalle (**jälleenvakuutuksen ottaja**) korvausta yhden tai useamman sellaisen sopimuksen kattamista vahingoista, jotka jälleenvakuutuksen ottaja on tehnyt myyjänä.
Jälleenvakuutusvarat	Nettomääräiset sopimusperusteiset oikeudet, jotka jälleenvakuutuksen ottajalla on **jälleenvakuutussopimuksen** perusteella.
Käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
Oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä	Sopimukseen perustuva oikeus saada **taattujen etujen** lisäksi muita etuja: (a) jotka todennäköisesti ovat merkittävä osa sopimuksen mukaisista kokonaiseduista; (b) joiden määrä tai ajoittuminen on sopimuksen mukaan myyjäosapuolen harkittavissa; ja (c) jotka sopimuksen mukaan perustuvat: (i) tietyn sopimusten ryhmän tai tietyn tyyppisten sopimusten tuloksellisuuteen; (ii) realisoituneisiin ja/tai realisoitumattomiin sijoitustuottoihin tietystä myyjäosapuolen hallussa olevasta varojen ryhmästä; tai (iii) myyjäosapuolena olevan yhtiön, rahaston tai muun yhteisön voittoon tai tappioon.

▼B

Rahoitusriski	Riski, että yksi tai useampi seuraavista tekijöistä muuttuu tulevaisuudessa: tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssi-indeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo — ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen.
Taattu osa	**Taattujen etujen** maksamista koskeva velvoite sopimuksessa, johon sisältyy **oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä**.
Taatut edut	Maksut tai muut hyvitykset, joihin tietyllä **vakuutuksenottajalla** tai sijoittajalla on ehdoton oikeus, joka ei ole sopimuksen mukaan myyjäosapuolen harkintavallassa.
Takaussopimus	Sopimus, joka velvoittaa takaajan suorittamaan määrättyjä maksuja haltijalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun sen erääntyessä vieraan pääoman ehtoisen instrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisesti.
Talletusosa	Sopimuksen osa, jota ei käsitellä IAS 39:n mukaan johdannaisena ja joka kuuluisi IAS 39:n soveltamisalaan, jos se olisi erillinen instrumentti.
Vakuutuksenantaja	Osapuoli, jolla on **vakuutussopimukseen** perustuva velvollisuus suorittaa korvausta **vakuutuksenottajalle**, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
Vakuutuksenottaja	Osapuoli, jolla on **vakuutussopimukseen** perustuva oikeus korvauksen saamiseen, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
Vakuutusriski	Muu riski kuin **rahoitusriski**, joka siirtyy sopimuksen ostajaosapuolelta sopimuksen myyjäosapuolelle.
Vakuutussopimus	Sopimus, jonka mukaan yksi osapuoli (**vakuutuksenantaja**) ottaa vastaan merkittävän **vakuutusriskin** toiselta osapuolelta (**vakuutuksenottaja**) niin, että se sopii suorittavansa vakuutuksenottajalle korvausta, jos tietty epävarma tuleva tapahtuma (**vakuutustapahtuma**) vaikuttaa epäedullisesti vakuutuksenottajaan. (Ks. liite B, joka sisältää tätä määritelmää koskevaa ohjeistusta.)
Vakuutustapahtuma	Epävarma tuleva tapahtuma, jonka **vakuutussopimus** kattaa ja joka synnyttää **vakuutusriskin**.
Vakuutusvaroihin kuuluva erä	Nettomääräiset sopimusperusteiset oikeudet, jotka vakuutuksenantajalla on **vakuutussopimuksen** perusteella.

▼B

Vakuutusvelka	Nettomääräiset sopimusperusteiset velvoitteet, jotka vakuutuksenantajalla on **vakuutussopimuksen** perusteella.
Velan riittävyystesti	Arvio siitä, onko **vakuutusvelan** kirjanpitoarvoa tarpeen suurentaa (tai siihen liittyvien aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa pienentää) tulevaisuuden rahavirtoja koskevan tarkastelun perusteella.

Liite B

Vakuutussopimuksen määritelmä

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

B1 Tämä liite sisältää liitteessä A esitettyä vakuutussopimuksen määritelmää koskevaa ohjeistusta. Siinä käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) ”epävarman tulevan tapahtuman” käsite (kappaleet B2–B4);

b) muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset (kappaleet B5–B7);

c) vakuutusriski ja muut riskit (kappaleet B8–B17);

d) esimerkkejä vakuutussopimuksista (kappaleet B18–B21);

e) merkittävä vakuutusriski (kappaleet B22–B28); ja

f) vakuutusriskitason muutokset (kappaleet B29 ja B30).

Epävarma tuleva tapahtuma

B2 Epävarmuus (tai riski) on vakuutussopimuksen ydin. Näin ollen vähintään yksi seuraavista seikoista on epävarma vakuutussopimuksen voimaantuloajankohtana:

a) sattuuko *vakuutustapahtuma*;

b) milloin se sattuu; tai

c) miten paljon vakuutuksenantaja joutuu maksamaan, jos se sattuu.

B3 Joissakin vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on vahingon havaitseminen sopimuksen voimassaoloaikana, vaikka vahinko johtuisi tapahtumasta, joka on sattunut ennen sopimuksen voimaantuloajankohtaa. Toisissa vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on sopimuksen voimassaoloaikana sattuva tapahtuma, vaikka siitä johtuva vahinko havaittaisiin vasta sopimuksen voimassaoloajan päätyttyä.

B4 Jotkin vakuutussopimukset kattavat jo sattuneet tapahtumat, joiden taloudellinen vaikutus on edelleen epävarma. Esimerkki tällaisesta on jälleenvakuutussopimus, joka turvaa ensivakuuttajan sellaisten korvausten epäedullista kehitystä vastaan, joiden perustana olevasta vahingosta vakuutuksenottajat ovat jo ilmoittaneet. Tällaisissa vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on näistä vahingoista johtuvien lopullisten menojen toteaminen.

Muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset

B5 Joidenkin vakuutussopimusten mukaan suoritusten on tapahduttava tai ne voivat tapahtua muuna kuin rahana. Näin on esimerkiksi, kun vakuutuksenantaja antaa uuden esineen varastetun tilalle sen sijaan että se maksaisi korvausta vakuutuksenottajalle. Toinen esimerkki on tapaus, jossa vakuutuksenantaja käyttää omia sairaaloitaan ja omaa lääkintäalan henkilöstöään sopimusten kattamien terveydenhoitopalvelujen tuottamiseen.

▼B

B6 Jotkin palvelusopimukset, joissa palkkio on kiinteä ja palvelutaso riippuu epävarmasta tapahtumasta, vastaavat tämän IFRS-standardin mukaista vakuutussopimuksen määritelmää, mutta joissakin maissa niitä ei pidetä vakuutussopimuksina. Esimerkki tällaisesta on huoltosopimus, jonka mukaan palveluntuottaja lupaa korjata tietyn laitteiston, jos se ei toimi moitteettomasti. Kiinteä palvelupalkkio perustuu toimintahäiriöiden odotettavissa olevaan määrään, mutta on epävarmaa rikkoutuuko juuri tämä laite. Laitteen toimintahäiriöllä on sen omistajalle epäedullinen vaikutus, ja sopimuksen mukaan omistaja saa korvauksen (muuna kuin rahana). Toinen esimerkki on autojen rikkoontumistilanteita koskeva palvelusopimus, jonka mukaan palveluntuottaja lupautuu antamaan tienvarsipalvelua tai hinaamaan auton lähiseudulla sijaitsevalle korjaamolle kiinteää vuosimaksua vastaan. Jälkimmäinen sopimus saattaisi olla vakuutussopimuksen määritelmän mukainen, vaikka palveluntuottaja ei lupaisi tehdä korjauksia tai vaihtaa osia.

B7 Tämän IFRS-standardin soveltaminen kappaleessa B6 kuvattuihin sopimuksiin ei todennäköisesti ole sen hankalampaa kuin niiden IFRS-standardien, joita olisi sovellettava, jos tällaiset sopimukset jäisivät tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle:

a) On epätodennäköistä, että jo tapahtuneista toimintahäiriöistä ja esiin tulleista rikkoutumistilanteista olisi syntynyt olennaisia velkoja.

b) Jos sovellettaisiin IAS 18:aa *Tuotot*, palveluntuottaja kirjaisi tuotot valmistumisasteen mukaisesti (tiettyjen muiden kriteerien täyttyessä). Myös tämä standardi mahdollistaa kyseisen lähestymistavan, sillä sen mukaan palveluntuottaja saa (i) jatkaa nykyisin noudattamiensa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista näihin sopimuksiin, paitsi milloin näihin laatimisperiaatteisiin liittyy kappaleessa 14 kiellettyjä käytäntöjä, tai (ii) ottaa käyttöön parannetut laatimisperiaatteet, jos se on kappaleiden 22–30 mukaan sallittua.

c) Palveluntuottaja harkitsee, ovatko sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämisestä johtuvat menot suuremmat kuin etukäteen saadut tuotot. Tätä varten se tekee velan riittävyystestin, joka on kuvattu tämän IFRS-standardin kappaleissa 15–19. Jos näihin sopimuksiin ei sovellettaisi tätä IFRS-standardia, palveluntuottaja soveltaisi IAS 37:ää määrittääkseen, ovatko sopimukset tappiollisia.

d) Tämän IFRS-standardin vaatimukset tällaisista sopimuksista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista eivät todennäköisesti ole merkittävästi laajemmat kuin muiden IFRS-standardien sisältämät vaatimukset.

Vakuutusriskin erottaminen muista riskeistä

B8 Vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan vakuutusriskiin, joka tässä IFRS-standardissa määritellään siten, että se on riski — muu kuin *rahoitusriski* — joka siirtyy sopimuksen ostajaosapuolelta sopimuksen myyjäosapuolelle. Sopimus, joka altistaa myyjäosapuolen rahoitusriskille ilman merkittävää vakuutusriskiä, ei ole vakuutussopimus.

▼B

B9 Rahoitusriskin määritelmä liitteessä A sisältää luettelon taloudellisista ja muista kuin taloudellisista muuttujista. Luettelo sisältää muita kuin taloudellisia muuttujia, jotka eivät liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen, kuten tietyn alueen maanjäristysvahinkoindeksi tai tietyn kaupungin lämpötilaindeksi. Se ei sisällä sellaisia muita kuin taloudellisia muuttujia, jotka liittyvät nimenomaisesti johonkin sopimusosapuoleen, kuten että sattuu tulipalo, joka vahingoittaa tai tuhoaa kyseisen osapuolen omaisuutta tai että tulipaloa ei satu. Myöskään riski rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käyvän arvon muutoksista ei ole rahoitusriski, jos käypä arvo kuvastaa tällaisten omaisuuserien markkinahintojen muutosten (taloudellinen muuttuja) lisäksi jonkin sopimusosapuolen hallussa olevan tietyn rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän kuntoa (muu kuin taloudellinen muuttuja). Esimerkiksi jos tietyn auton jäännösarvon takaaja altistuu takauksen seurauksena riskille auton kunnon muutoksista, kyseessä on vakuutusriski, ei rahoitusriski.

B10 Jotkin sopimukset altistavat myyjäosapuolen merkittävän vakuutusriskin lisäksi rahoitusriskille. Esimerkiksi monet henkivakuutussopimukset takaavat vakuutuksenottajille vähimmäistuoton (jolloin syntyy rahoitusriski) ja lisäksi lupaavat kuolemantapauskorvauksia, jotka joskus ovat merkittävästi suurempia kuin vakuutuksenottajan säästöt (jolloin syntyy kuolevuusriskin muotoinen vakuutusriski). Tällaiset sopimukset ovat vakuutussopimuksia.

B11 Joidenkin sopimusten mukaan vakuutustapahtuman sattumisen seurauksena suoritetaan hintaindeksiin sidottu maksu. Tällaiset sopimukset ovat vakuutussopimuksia, jos vakuutustapahtuman sattumisesta riippuva maksu saattaa olla merkittävä. Esimerkiksi elinkustannusindeksiin sidottua elinkorkoa koskevalla sopimuksella siirretään vakuutusriskiä, koska maksu toteutuu epävarman tapahtuman — elinkoron saajan elossa pysymisen — seurauksena. Sidos hintaindeksiin on kytketty johdannainen, mutta samalla sopimuksella siirretään vakuutusriskiä. Jos näin siirtyvä vakuutusriski on merkittävä, kytketty johdannainen on vakuutussopimuksen määritelmän mukainen, joten sitä ei tarvitse erottaa pääsopimuksesta ja arvostaa käypään arvoon (ks. tämän IFRS-standardin kappale 7).

B12 Vakuutusriskin määritelmässä viitataan riskiin, jonka vakuutuksenantaja vastaanottaa vakuutuksenottajalta. Vakuutusriski on toisin sanoen entuudestaan olemassa oleva riski, joka on siirtynyt vakuutuksenottajalta vakuutuksenantajalle. Sopimuksen aikaansaama uusi riski ei näin ollen ole vakuutusriski.

B13 Vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan vakuutuksenottajalle epäedulliseen vaikutukseen. Korvausta, jonka vakuutuksenantaja maksaa, ei määritelmässä rajoiteta epäedullisen tapahtuman taloudellista vaikutusta vastaavaan määrään. Määritelmän ulkopuolelle ei suljeta esimerkiksi ”uusarvoon” perustuvaa sopimusta, jonka mukaan vakuutuksenottaja saa niin suuren korvauksen, että se pystyy korvaamaan vahingoittuneen vanhan omaisuuserän uudella. Määritelmässä ei myöskään rajoiteta henkivakuutuksen perusteella suoritettavaa korvausta määrään, joka vastaa vainajan huollettavien kärsimää taloudellista menetystä, eikä se estä ennalta määrättyjen korvausten maksamista kuolemantapauksen tai onnettomuuden aiheuttaman menetyksen korvaamiseksi.

▼B

B14 Jotkin sopimukset edellyttävät maksua tietyn epävarman tapahtuman sattuessa, mutta niiden mukaan epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajaan ei ole maksun edellytyksenä. Tällainen sopimus ei ole vakuutussopimus, vaikka sen ostajaosapuoli käyttäisi sopimusta kyseisen riskin pienentämiseen. Jos ostajaosapuoli esimerkiksi suojaa johdannaissopimuksella sellaista muuta kuin taloudellista muuttujaa, joka korreloi yhteisön jonkin omaisuuserän rahavirtojen kanssa, johdannainen ei ole vakuutussopimus, koska maksut eivät riipu siitä, onko omaisuuserästä kertyvien rahavirtojen vähenemisellä epäedullinen vaikutus ostajaan. Toisaalta vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan epävarmaan tapahtumaan, jonka epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajaan on sopimuksen mukaan korvauksen maksamisen edellytyksenä. Tämä sopimuksen mukainen ehto ei edellytä, että vakuutuksenantaja selvittää, onko tapahtumalla todella ollut epäedullinen vaikutus, mutta se oikeuttaa vakuutuksenantajan kieltäytymään korvauksen maksamisesta, jos se ei ole vakuuttunut tapahtuman aiheuttamasta epäedullisesta vaikutuksesta.

B15 Lakkaamis- tai pysyvyysriski (toisin sanoen riski, että vastapuoli purkaa sopimuksen aikaisemmin tai myöhemmin kuin myyjäosapuoli on ennakoinut sopimusta hinnoitellessaan) ei ole vakuutusriski, koska vastapuolelle suoritettava maksu ei riipu sellaisen epävarman tulevan tapahtuman sattumisesta, jolla on vastapuoleen epäedullinen vaikutus. Myöskään kuluriski (siis riski sopimuksen hoitamiseen liittyvien hallinnointimenojen odottamattomasta kasvusta pikemminkin kuin vakuutustapahtumiin liittyvien menojen kasvusta) ei ole vakuutusriski, koska kulujen odottamaton kasvu ei vaikuta epäedullisesti vastapuoleen.

B16 Sopimus, joka altistaa myyjäosapuolen lakkaamis-, pysyvyys- tai kuluriskille, ei näin ollen ole vakuutussopimus, ellei se samalla altista myyjäosapuolta vakuutusriskille. Jos myyjäosapuoli kuitenkin pienentää tätä riskiä toisella sopimuksella, jolla osa riskistä siirretään toiselle osapuolelle, jälkimmäinen sopimus altistaa tämän toisen osapuolen vakuutusriskille.

B17 Vakuutuksenantaja voi ottaa vastaan merkittävää vakuutusriskiä vakuutuksenottajalta vain, jos vakuutuksenantaja on selvästi eri yhteisö kuin vakuutuksenottaja. Jos vakuutuksenantaja on keskinäinen yhteisö, tämä keskinäinen yhteisö vastaanottaa riskiä kultakin vakuutuksenottajalta ja yhdistää tämän riskin. Vaikka vakuutuksenottajat kantavat yhdistetyn riskin yhdessä keskinäisen yhteisön omistajina, keskinäinen yhteisö on kuitenkin ottanut riskin vastatakseen, mikä on keskeistä vakuutussopimuksessa.

Esimerkkejä vakuutussopimuksista

B18 Seuraavat ovat esimerkkejä sopimuksista, jotka ovat vakuutussopimuksia, jos vakuutusriskin siirtyminen on merkittävää:

a) varkaus- tai omaisuusvahinkovakuutus.

b) tuotevastuuvakuutus, ammatinharjoittajan vastuuvakuutus tai siviilioikeudellinen vahingonkorvausvastuuvakuutus.

c) henkivakuutus ja hautauskuluvakuutus (vaikka kuolema on varma, on epävarmaa, milloin se tapahtuu tai — joissakin henkivakuutuksissa — tapahtuuko se vakuutuksen kattamana ajanjaksona).

d) elinkorot ja eläkkeet (toisin sanoen sopimukset, joiden mukaan saadaan korvausta epävarmasta tulevasta tapahtumasta — elinkoron tai eläkkeen saajan elossa pysyminen — tarkoituksena auttaa elinkoron saajaa tai eläkkeensaajaa säilyttämään tietty elintaso, johon hänen elossa pysymisensä muutoin vaikuttaisi epäedullisesti).

▼B

e) työkyvyttömyys- ja sairauskuluvakuutus.

f) takaussitoumukset, varallisuusrikosvakuutukset, toimitustakaukset ja tarjoustakaukset (toisin sanoen sopimukset, joiden mukaan saadaan korvausta, jos toinen osapuoli laiminlyö sopimukseen perustuvan velvoitteensa, esimerkiksi rakennustyön suorittamista koskevan velvoitteen).

g) luottovakuutus, jonka mukaan suoritetaan määrätyt maksut vakuutuksen ostajalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun vieraan pääoman ehtoisen instrumentin erääntyessä sen alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisesti. Nämä sopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi takaus, tietynlainen remburssi, luottoriskijohdannaissopimus tai vakuutussopimus. Vaikka nämä sopimukset ovat vakuutussopimuksen määritelmän mukaisia, ne ovat myös IAS 39:ssä esitetyn takaussopimuksen määritelmän mukaisia ja kuuluvat IAS 32:n ([1]) ja IAS 39:n soveltamisalaan, eivät tämän IFRS-standardin soveltamisalaan (ks. kappale 4(d)). Jos kuitenkin takaussopimuksen myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti vakuuttanut pitävänsä tällaisia sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosaopuoli voi valita, soveltaako se kyseiseen takaussopimukseen IAS 39:ää ja IAS 32:ta ([1]) vai tätä standardia.

h) tuotetakuut. Takuut, jotka toinen osapuoli on antanut valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan myymistä tavaroista, kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan. Valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan itsensä antamat tuotetakuut ovat kuitenkin sen soveltamisalan ulkopuolella, koska ne kuuluvat IAS 18:n ja IAS 37:n soveltamisalaan.

i) omistusoikeusvakuutus (toisin sanoen vakuutus sellaisten maa-alueen omistusoikeutta koskevien ongelmien varalta, joita ei ilmennyt vakuutussopimusta tehtäessä). Tällöin vakuutustapahtuma on omistusoikeutta koskevan virheen ilmeneminen, ei itse virhe.

j) matka-apu (toisin sanoen rahana tai muussa muodossa vakuutuksenottajalle suoritettava korvaus vahingoista, jotka ovat tapahtuneet heidän ollessaan matkoilla). Joitakin tällaisia sopimuksia käsitellään kappaleissa B6 ja B7.

k) katastrofijoukkovelkakirjalainat, joiden mukaan pääoman tai koron tai molempien maksuja alennetaan, jos tietty tapahtuma vaikuttaa epäedullisesti lainan liikkeeseenlaskijaan (paitsi milloin tämä tietty tapahtuma ei aiheuta merkittävää vakuutusriskiä, esimerkiksi jos kyseinen tapahtuma on koron tai valuuttakurssin muutos).

l) vakuutuksenvaihtosopimukset ja muut sopimukset, jotka edellyttävät maksua sellaisten ilmastollisten, geologisten tai muiden maantieteellisten muuttujien arvojen muutosten perusteella, jotka liittyvät nimenomaisesti johonkin sopimusosapuoleen.

m) jälleenvakuutussopimukset.

([1]) Kun yhteisö soveltaa IFRS 7:ää, viitataan IAS 32:n sijaan IFRS 7:ään

▼B

B19 Seuraavat ovat esimerkkejä eristä, jotka eivät ole vakuutussopimuksia:

a) sijoitussopimukset, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vakuutussopimuksia mutta eivät altista vakuutuksenantajaa merkittävälle vakuutusriskille, esimerkiksi henkivakuutussopimukset, joiden mukaan vakuutuksenantajalle ei synny merkittävää kuolevuusriskiä (tällaiset sopimukset ovat vakuutuksiin kuulumattomia rahoitusinstrumentteja tai palvelusopimuksia, ks. kappaleet B20 ja B21).

b) sopimukset, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vakuutussopimuksia mutta joilla kaikki merkittävät vakuutusriskit siirretään takaisin vakuutuksenottajalle käyttäen sellaisia peruuttamattomia ja toimeenpanokelpoisia mekanismeja, joiden mukaisesti vakuutettujen vahinkojen suorana seurauksena oikaistaan vakuutuksenottajan tulevia maksuja, esimerkiksi eräät rahoitukselliset jälleenvakuutussopimukset tai eräät ryhmäsopimukset (tällaiset sopimukset ovat yleensä vakuutussopimuksiin kuulumattomia rahoitusinstrumentteja tai palvelusopimuksia, ks. kappaleet B20 ja B21).

c) itsevakuutus, toisin sanoen sellaisen riskin pitäminen itsellä, joka olisi voitu kattaa vakuutuksella (vakuutussopimusta ei ole, koska ei ole tehty sopimusta toisen osapuolen kanssa).

d) sopimukset (esimerkiksi uhkapelisopimukset), jotka edellyttävät maksua tietyn epävarman tulevan tapahtuman sattuessa, mutta joiden mukaan epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajalle ei ole maksun sopimusperusteinen edellytys. Tämä ei kuitenkaan estä määräämästä ennalta määrättyä maksua korvaukseksi tietyn tapahtuman, kuten kuoleman tai onnettomuuden, aiheuttamasta menetyksestä (ks. kappale B13).

e) johdannaiset, jotka altistavat yhden osapuolen rahoitusriskille mutta ei vakuutusriskille, koska ne edellyttävät kyseiseltä osapuolelta maksua yksinomaan sillä perusteella, että yksi tai useampi seuraavista tekijöistä muuttuu: tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssi-indeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo — ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen (ks. IAS 39).

f) luottotakaus (taikka remburssi, luottoriskijohdannaissopimus tai luottovakuutussopimus), joka edellyttää maksuja, vaikka sopimuksen ostajaosapuoli ei olisi kärsinyt vahinkoa sen vuoksi, että velallinen olisi jättänyt suorittamatta maksuja niiden erääntyessä (ks. IAS 39).

g) sopimukset, jotka edellyttävät maksua sellaisten ilmastollisten, geologisten tai muiden maantieteellisten muuttujien perusteella, jotka eivät liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen (nimitetään yleisesti sääjohdannaisiksi).

h) katastrofijoukkovelkakirjalainat, joiden mukaan pääoman, koron tai molempien maksua alennetaan sellaisen ilmastollisen, geologisen tai muun maantieteellisen muuttujan perusteella, joka ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen.

B20 Jos kappaleessa B19 kuvatut sopimukset johtavat rahoitusvarojen tai -velkojen syntymiseen, ne kuuluvat IAS 39:n soveltamisalaan. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sopimusosapuolet käyttävät menettelyä, jota joskus nimitetään talletelaskennaksi ja joka käsittää seuraavaa:

a) toinen osapuoli kirjaa saamansa vastikkeen rahoitusvelaksi sen sijaan, että tulouttaisi sen.

▼B

b) toinen osapuoli kirjaa maksamansa vastikkeen rahoitusvaroiksi sen sijaan, että kirjaisi sen kuluksi.

B21 Jos kappaleessa B19 kuvatuista sopimuksista ei synny rahoitusvaroja tai -velkoja, sovelletaan IAS 18:aa. IAS 18:n mukaan palvelujen tuotantoa koskevaan liiketoimeen liittyvät tuotot kirjataan liiketoimen valmistumisasteen mukaisesti, jos liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti.

Merkittävä vakuutusriski

B22 Sopimus on vakuutussopimus vain, jos sillä siirretään merkittävää vakuutusriskiä. Vakuutusriskiä käsitellään kappaleissa B8–B21. Seuraavissa kappaleissa käsitellään sitä, miten arvioidaan, onko vakuutusriski merkittävä.

B23 Vakuutusriski on merkittävä siinä ja vain siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja saattaisi vakuutustapahtuman seurauksena joutua maksamaan merkittäviä lisäkorvauksia tilanteesta riippumatta lukuun ottamatta tilanteita, joilla ei ole liiketaloudellista merkitystä (toisin sanoen niillä ei ole näkyvää vaikutusta liiketoimen taloudelliseen kannattavuuteen). Jos merkittäviä lisäkorvauksia olisi maksettava tilanteissa, joilla on liiketaloudellista merkitystä, edelliseen virkkeeseen sisältyvä ehto saattaa täyttyä, vaikka vakuutustapahtuma olisi erittäin epätodennäköinen tai vaikka ehdollisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvo (siis todennäköisyyksillä painotettu määrä) muodostaisi vain pienen osan kaikkien jäljellä olevien sopimukseen perustuvien rahavirtojen nykyarvon odotusarvosta.

B24 Kappaleessa 23 tarkoitetut lisäkorvaukset viittaavat rahamääriin, jotka ovat suuremmat kuin rahamäärät, jotka maksettaisiin, jos vakuutustapahtumaa ei sattuisi (lukuun ottamatta tilanteita, joilla ei ole liiketaloudellista merkitystä). Nämä lisääntyneet rahamäärät sisältävät korvausten käsittelystä ja arvioimisesta johtuvat menot, mutta niihin ei lueta seuraavia tapauksia:

a) vakuutuksenottajalta tulevaisuudessa perittävien palvelupalkkioiden menettäminen. Esimerkiksi sijoitussidonnaisen henkivakuutussopimuksen mukaan vakuutuksenottajan kuolema merkitsee, että vakuutuksenantaja ei voi enää suorittaa omaisuudenhoitopalveluja eikä periä niistä palkkiota. Tämä vakuutuksenantajalle syntyvä taloudellinen menetys ei kuitenkaan kuvasta vakuutusriskiä, aivan kuten sijoitusrahaston hoitaja ei ota vakuutusriskiä asiakkaan mahdollisesta kuolemasta. Tämän vuoksi tulevien omaisuudenhoitopalvelupalkkioiden mahdollisella menettämisellä ei ole merkitystä arvioitaessa, minkä verran sopimuksella siirtyy vakuutusriskiä.

b) kuolemantapauksen yhteydessä veloittamatta jäävät kulut, jotka muutoin veloitettaisiin sopimuksen peruuttamisen tai purkamisen yhteydessä. Koska nämä kulut johtuvat sopimuksesta, niiden veloittamatta jättäminen ei ole vakuutuksenottajalle korvausta aiemmin olemassa olleesta riskistä. Näin ollen niillä ei ole merkitystä arvioitaessa, minkä verran vakuutusriskiä sopimuksella siirtyy.

c) maksun ehtona on tapahtuma, joka ei aiheuta sopimuksen ostajaosapuolelle merkittävää tappiota. Ajatellaan esimerkiksi sopimusta, jonka mukaan myyjäosapuoli maksaa miljoona rahayksikköä, jos omaisuuserä kärsii aineellisia vahinkoja, jotka aiheuttavat ostajaosapuolelle yhden rahayksikön suuruisen taloudellisen menetyksen. Tämän sopimuksen mukaan ostajaosapuoli siirtää vakuutuksenantajalle vähäisen riskin, joka koskee yhden rahayksikön menettämistä. Samalla sopimus synnyttää vakuutusriskeihin kuulumattoman riskin, että liikkeeseenlaskija joutuu maksamaan 999 999 rahayksikköä tietyn tapahtuman sattuessa. Koska myyjäosapuoli ei vastaanota merkittävää vakuutusriskiä ostajaosapuolelta, tämä sopimus ei ole vakuutussopimus.

▼B

d) mahdolliset jälleenvakuutuskorvaukset. Vakuutuksenantaja käsittelee näitä kirjanpidossa erikseen.

B25 Vakuutuksenantajan on arvioitava vakuutusriskin merkittävyyttä sopimuskohtaisesti sen sijaan että arvioitaisiin, mikä on olennaista tilinpäätöksen kannalta ([1]). Näin ollen vakuutusriski saattaa olla merkittävä, vaikka olennaisten vahinkojen todennäköisyys koko sopimuskannan osalta olisi erittäin pieni. Sopimuskohtainen arviointi helpottaa sopimuksen luokittelemista vakuutussopimukseksi. Jos kuitenkin pienten, suhteellisen homogeenisten sopimusten muodostaman kannan tiedetään koostuvan sopimuksista, joilla kaikilla siirretään vakuutusriskiä, vakuutuksenantajan ei tarvitse tutkia jokaista kantaan kuuluvaa sopimusta yksilöidäkseen vain muutamia muita kuin johdannaistyyppisiä sopimuksia, joilla siirretään merkityksetön määrä vakuutusriskiä.

B26 Kappaleista B23–B25 seuraa, että jos sopimuksen mukaan maksettava kuolemantapauskorvaus ylittää määrän, joka maksettaisiin vakuutuksenottajan pysyessä elossa, sopimus on vakuutussopimus, ellei kuolemantapaukseen liittyvä lisäkorvaus ole merkitykseltään vähäinen (arvioituna kyseisen sopimuksen, ei koko sopimuskannan tasolla). Kuten kappaleessa B24(b) todetaan, tätä arviointia tehtäessä ei oteta huomioon sitä, että kuolemantapauksen yhteydessä luovutaan veloittamasta sopimuksen peruuttamisesta tai purkamisesta johtuvia kuluja, ellei tämä kulujen veloittamatta jättäminen ole vakuutuksenottajalle kuuluvaa korvausta aiemmin olemassa olleesta riskistä. Vastaavasti toistuvaissuoritusta koskeva sopimus, jonka mukaan suoritetaan säännöllisiä korvauksia vakuutuksenottajan koko loppuelämän ajan, on vakuutussopimus, paitsi milloin elossa pysymisestä riippuvien korvausten kokonaismäärä on vähäinen.

B27 Kappaleessa B23 viitataan lisäkorvauksiin. Näihin lisäkorvauksiin voi kuulua myös velvollisuus maksaa korvaukset aikaisemmin, jos vakuutustapahtuma sattuu aikaisemmin, eikä korvauksen maksua oikaista rahan aika-arvoa vastaavasti. Esimerkkinä tästä on kiinteämääräinen elinikäinen henkivakuutus (toisin sanoen vakuutus, jonka perusteella saadaan kiinteä kuolemantapauskorvaus riippumatta siitä, milloin vakuutuksenottaja kuolee, ja jossa vakuutusturvalla ei ole päättymispäivää). Vakuutuksenottajan kuolema on varma, mutta kuolinpäivä on epävarma. Vakuutuksenantaja kärsii tappiota niistä yksittäisistä sopimuksista, joiden vakuutuksenottaja kuolee nuorena, vaikka sopimuskannasta kokonaisuutena ei kaiken kaikkiaan syntyisi tappiota.

B28 Jos vakuutussopimus erotetaan talletusosaan ja vakuutusosaan, siirtyvän vakuutusriskin merkittävyyttä arvioidaan vakuutusosan perusteella. Kytketyn johdannaisen avulla siirrettävän vakuutusriskin merkittävyyttä arvioidaan kyseisen kytketyn johdannaisen perusteella.

Vakuutusriskitason muutokset

B29 Joillakin sopimuksilla myyjäosapuolelle ei siirry lainkaan vakuutusriskiä sopimuksen voimaantuloajankohtana, joskin vakuutusriskiä siirtyy myöhemmin. Ajatellaan esimerkiksi sopimusta, jonka mukaan sijoitukselle saadaan tietty tuotto ja vakuutuksenottajalla on oikeus käyttää sijoituksen tuotto sen eräpäivänä elinkorkosopimuksen tekemiseen sellaista maksua vastaan, jota vakuutuksenantaja perii uusilta elinkorkosopimuksen tekijöiltä sillä hetkellä, kun vakuutuksenottaja käyttää oikeutensa. Sopimuksella siirtyy vakuutusriskiä sen myyjäosapuolelle vasta kun oikeutta käytetään, koska vakuutuksenantaja saa hinnoitella

([1]) Tässä tarkoituksessa samanaikaisesti saman vastapuolen kanssa solmitut sopimukset (tai muutoin toisistaan riippuvat sopimukset) muodostavat yhden sopimuksen.

▼B

elinkorkosopimukset vapaasti siten, että hinta kuvastaa kyseisenä ajankohtana vakuutuksenantajalle siirtyvää vakuutusriskiä. Jos sopimuksessa kuitenkin määrätään elinkorkosopimuksen perusteella suoritettavat maksut (tai peruste jolla ne määräytyvät), myyjäosapuolelle siirtyy vakuutusriskiä sopimuksen voimaantuloajankohtana.

B30 Vakuutussopimuksen kriteerit täyttävä sopimus pysyy vakuutussopimuksena siihen asti, kunnes kaikki oikeudet ja velvoitteet on kumottu tai niiden voimassaolo on lakannut.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 5

Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä myytävänä olevien omaisuuserien kirjanpitokäsittelystä sekä *lopetettujen toimintojen* esittämistavasta ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Tämän IFRS-standardin mukaan erityisesti:

a) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on merkittävä taseeseen kirjanpitoarvoon tai *myynnistä aiheutuvilla menoilla* vähennettyyn *käypään arvoon* sen mukaan, kumpi näistä on alempi; ja poistojen tekeminen näistä omaisuuseristä on lopetettava; ja

b) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on esitettävä erikseen taseessa, ja lopetettujen toimintojen tulos on esitettävä erikseen ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄.

SOVELTAMISALA

2. Tämän IFRS-standardin mukaiset vaatimukset luokittelemisesta ja esittämisestä koskevat yhteisön kaikkia taseeseen merkittyjä *pitkäaikaisia omaisuuseriä* ([1]) ja kaikkia *luovutettavien erien ryhmiä*. Tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat kaikkia taseeseen merkittyjä pitkäaikaisia omaisuuseriä ja luovutettavien erien ryhmiä (kuten kappaleessa 4 esitetään), lukuun ottamatta kappaleessa 5 lueteltuja omaisuuseriä, jotka on edelleen arvostettava siinä mainittujen standardien mukaisesti.

3. Omaisuuseriä, jotka on IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* ►**M5** ———— ◄ mukaan luokiteltu pitkäaikaisiksi omaisuuseriksi, ei saa luokitella *lyhytaikaisiksi omaisuuseriksi*, elleivät ne tämän IFRS-standardin mukaan täytä myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytyksiä. Omaisuuseriä, jotka kuuluvat yhteisön tavallisesti pitkäaikaisena pitämään luokkaan ja jotka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä ne edelleen, ei pidä luokitella lyhytaikaisiksi, elleivät ne täytä myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytyksiä tämän IFRS-standardin mukaan.

4. Joskus yhteisö luovuttaa ryhmän omaisuuseriä — mahdollisesti yhdessä niihin välittömästi liittyvien velkojen kanssa — siten, että luovutus toteutuu yhtenä liiketoimena. Tällainen luovutettavien erien ryhmä saattaa olla *rahavirtaa tuottavien yksikköjen* ryhmä, yksittäinen

([1]) Jos omaisuuserät luokitellaan likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaisesti, pitkäaikaiset omaisuuserät sisältävät eriä, joita vastaavan määrän odotetaan kertyvän yli kahdentoista kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä. Kappale 3 koskee tällaisten omaisuuserien luokittelua.

▼B

rahavirtaa tuottava yksikkö tai osa rahavirtaa tuottavasta yksiköstä ([1]). Ryhmä voi sisältää mitä tahansa varoja ja velkoja, myös lyhytaikaisia varoja, lyhytaikaisia velkoja sekä eriä, jotka kappaleen 5 perusteella jäävät tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten ulkopuolelle. Jos tämän standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan kuuluva pitkäaikainen omaisuuserä on osa luovutettavien erien ryhmää, tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat koko ryhmää siten, että ryhmä arvostetaan sen kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi. Luovutettavien erien ryhmään kuuluvien yksittäisten omaisuuserien ja velkojen arvostamista koskevat vaatimukset esitetään kappaleissa 18, 19 ja 23.

5. Tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset ([2]) eivät koske seuraavia omaisuuseriä, joihin sovelletaan luettelossa mainittuja standardeja niiden ollessa yksittäisiä omaisuuseriä tai osa luovutettavien erien ryhmää:

a) laskennalliset verosaamiset (IAS 12 *Tuloverot*).

b) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

c) rahoitusvarat, jotka kuuluvat IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan.

d) pitkäaikaiset omaisuuserät, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* käyvän arvon mallin mukaisesti.

▼M8

e) pitkäaikaiset omaisuuserät, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla IAS 41:n *Maatalous* mukaisesti.

▼B

f) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määriteltyihin vakuutussopimuksiin perustuvat oikeudet.

▼M17

5A. Tähän IFRS-standardiin sisältyviä luokittelua, esittämistä ja arvostamista koskevia vaatimuksia, jotka koskevat myytävänä olevaksi luokiteltua pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), sovelletaan myös pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään), joka on luokiteltu jaettavaksi omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (omistajille jaettava).

▼M22

5B. Tässä IFRS-standardissa määrätään, mitä tietoja tilinpäätöksessä on esitettävä myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista. Muihin IFRS-standardeihin sisältyvät vaatimukset esitettävistä tiedoista eivät koske tällaisia omaisuuseriä, paitsi milloin kyseisten IFRS-standardien mukaan on esitettävä:

a) erityisiä tietoja myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista; tai

([1]) Kuitenkin heti, kun omaisuuserästä tai omaisuuserien ryhmästä johtuvien rahavirtojen odotetaan kertyvän pääasiassa myynnistä sen sijaan, että ne kertyisivät jatkuvasta käytöstä, ne tulevat vähemmän riippuvaisiksi muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, jolloin luovutettavien erien ryhmästä, joka on ollut osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, tulee erillinen rahavirtaa tuottava yksikkö.

([2]) Lukuun ottamatta kappaleita 18 ja 19, joiden mukaan kyseiset omaisuuserät on arvostettava muiden sovellettavissa olevien IFRS-standardien mukaisesti.

▼M22

b) tietoja sellaisten luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen arvostuksesta, jotka eivät kuulu IFRS 5:n mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan, kun tällaisia tietoja ei vielä ole annettu muissa liitetiedoissa tilinpäätöksessä.

Myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista voi olla välttämätöntä esittää lisätietoja, jotta IAS 1:n yleiset vaatimukset, erityisesti kyseisen standardin kappaleissa 15 ja 125 tarkoitetut vaatimukset, täyttyisivät.

▼M17

PITKÄAIKAISTEN OMAISUUSERIEN (TAI LUOVUTETTAVIEN ERIEN RYHMIEN) LUOKITTELEMINEN MYYTÄVÄNÄ OLEVIKSI TAI OMISTAJILLE JAETTAVIKSI

▼B

6. Yhteisön on luokiteltava pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) myytävänä olevaksi, jos sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiallisesti omaisuuserän myynnistä sen sijaan että se kertyisi omaisuuserän jatkuvasta käytöstä.

7. Jotta näin olisi, omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) on oltava välittömästi myytävissä nykyisessä kunnossaan tällaisten omaisuuserien myynnissä yleisin ja tavanomaisin ehdoin, ja sen myynnin on oltava *erittäin todennäköinen*.

▼M17

8. Jotta myynti olisi erittäin todennäköinen, asianmukaista organisaatiotasoa edustavan johdon on pitänyt sitoutua omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaan ja yhteisön on pitänyt käynnistää ostajan löytämiseen ja suunnitelman toteuttamiseen tähtäävä toimenpideohjelma. Omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) on myös markkinoitava aktiivisesti sen myymiseksi hintaan, joka on kohtuullinen verrattuna sen tarkasteluhetken käypään arvoon. Lisäksi on voitava odottaa, että myynti on kirjattavissa toteutuneena myyntinä vuoden kuluessa luokittelun tapahtumisesta lukuun ottamatta kappaleen 9 mukaan sallittuja poikkeuksia, ja suunnitelman toteuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden perusteella on voitava osoittaa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia eikä sen toteuttamisesta luovuta. Osakkeenomistajilta saatavan hyväksymisen todennäköisyys (jos sellaista vaaditaan kyseisessä maassa) tulee ottaa huomioon arvioitaessa sitä, onko myynti erittäin todennäköinen.

▼M8

8A. Jos yhteisö on sitoutunut myyntisuunnitelmaan, joka koskee määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, sen on luokiteltava kyseisen tytäryrityksen kaikki varat ja velat myytävänä oleviksi, kun kappaleissa 6–8 tarkoitetut kriteerit täyttyvät, riippumatta siitä, säilyykö yhteisöllä myynnin jälkeen määräysvallaton osuus aiemmassa tytäryrityksessään.

▼B

9. Myynnin toteuttamisaika voi joidenkin tapahtumien tai olosuhteiden seurauksena pidentyä yhtä vuotta pitemmäksi. Vaikka myynnin toteuttamiseen tarvittava aika pidentyisi, tämä ei estä omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi, jos viivästys johtuu sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa ja jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö on edelleen sitoutunut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaansa. Näin on, kun liitteessä B esitetyt kriteerit täyttyvät.

▼B

10. Myyntiliiketoimiin luetaan myös pitkäaikaisten omaisuuserien vaihdot muihin pitkäaikaisiin omaisuuseriin, kun vaihdolla on kaupallista merkitystä IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti.

11. Kun yhteisö hankkii pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) yksinomaan tarkoituksenaan luovuttaa se myöhempänä ajankohtana, sen on luokiteltava kyseinen pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) hankinta-ajankohtana myytävänä olevaksi vain siinä tapauksessa, että kappaleen 8 mukainen yhden vuoden määräaikaa koskeva vaatimus täyttyy (lukuun ottamatta kappaleen 9 mukaan sallittavia poikkeuksia) ja ne kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot, jotka eivät tuohon päivään mennessä ole täyttyneet, täyttyvät erittäin todennäköisesti lyhyen ajan (yleensä kolmen kuukauden) kuluessa hankinnasta.

12. Jos kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot täyttyvät ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ jälkeen, yhteisö ei saa julkistettavassa tilinpäätöksessään luokitella pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) myytävänä olevaksi. Silloin kun nämä edellytykset täyttyvät ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, yhteisön on kuitenkin esitettävä liitetiedoissa kappaleissa 41(a), (b) ja (c) määrättävät tiedot.

▼M17

12A. Pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) luokitellaan omistajille jaettavaksi, kun yhteisö on sitoutunut jakamaan omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) omistajille. Jotta näin olisi, omaisuuserien täytyy olla välittömästi jaettavissa sellaisina kuin ne ovat ja varojen jakamisen täytyy olla erittäin todennäköinen. Jotta varojen jakaminen olisi erittäin todennäköinen, sen toteuttamiseksi tarvittavat toimenpiteet täytyy olla käynnistetty ja tulee voida odottaa, että ne on saatettu loppuun vuoden kuluessa luokittelun tapahtumisesta. Varojen jakamisen toteuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden perusteella tulee voida osoittaa, ettei jakamiseen todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia eikä varojen jakamisesta luovuta. Osakkeenomistajilta saatavan hyväksymisen todennäköisyys (jos sellaista vaaditaan kyseisessä maassa) tulee ottaa huomioon arvioitaessa, onko varojen jakaminen erittäin todennäköinen.

▼B

Käytöstä poistamisen jälkeen romutettavat pitkäaikaiset omaisuuserät

13. Yhteisö ei saa luokitella myytävänä olevaksi sellaista pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), jonka se aikoo romuttaa käytöstä poistamisen jälkeen. Tämä perustuu siihen, että omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiassa sen jatkuvasta käytöstä. Jos käytöstä poistamisen jälkeen romutettava luovutettavien erien ryhmä kuitenkin täyttää kappaleiden 32(a)–(c) mukaiset kriteerit, yhteisön on esitettävä luovutettavien erien ryhmän tulos ja rahavirrat lopetettuina toimintoina kappaleiden 33 ja 34 mukaisesti siitä päivästä lukien, jona sen käyttö lopetetaan. Käytöstä poistamisen jälkeen romutettaviin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin) luetaan sellaiset pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), joita tullaan käyttämään niiden taloudellisen kokonaisvaikutusajan loppuun asti, samoin kuin pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka aiotaan poistaa käytöstä sen sijaan että ne myytäisiin.

14. Yhteisö ei saa käsitellä tilapäisesti käytöstä poistettua omaisuuserää niin kuin se olisi poistettu käytöstä lopullisesti.

▼B

MYYTÄVÄNÄ OLEVIKSI LUOKITELTUJEN PITKÄAIKAISTEN OMAISUUSERIEN (TAI LUOVUTETTAVIEN ERIEN RYHMIEN) ARVOSTAMINEN

Pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostaminen

15. Yhteisön on arvostettava myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi.

▼M17

15A. Yhteisön on arvostettava omistajille jaettavaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) kirjanpitoarvoon tai varojen jakamisesta aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi ([1]).

▼B

16. Jos äskettäin hankittu omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (ks. kappale 11), omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) arvostetaan kappaletta 15 sovellettaessa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä kirjanpitoarvoon, joka sillä olisi, jos sitä ei olisi luokiteltu myytävänä olevaksi (esimerkiksi hankintameno), tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi. Näin ollen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä), joka on hankittu osana liiketoimintojen yhdistämistä, on arvostettava käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla.

17. Kun myynnin odotetaan tapahtuvan yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua, yhteisön on määritettävä myynnistä aiheutuvat menot niiden nykyarvoon perustuen. Myynnistä aiheutuvien menojen nykyarvon lisäys, joka johtuu ajan kulumisesta, on esitettävä tulosvaikutteisesti rahoituskuluna.

18. Omaisuuserän (tai kaikkien luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen) kirjanpitoarvot on määritettävä niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti välittömästi ennen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) alkuperäistä luokittelemista myytävänä olevaksi.

19. Luovutettavien erien ryhmää myöhemmin arvostettaessa on sellaisten varojen ja velkojen kirjanpitoarvot, jotka eivät kuulu tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan mutta sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, määritettävä uudelleen niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti, ennen kuin määritetään luovutettavien erien ryhmän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla.

Arvonalentumistappioiden kirjaaminen ja peruuttaminen

20. Yhteisön on kirjattava arvonalentumistappio, kun omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) kirjanpitoarvo alun perin tai myöhemmin alennetaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa vastaavaksi, siltä osin kuin arvonalentumistappiota ei ole kirjattu kappaleen 19 mukaisesti.

21. Jos omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla myöhemmin nousee, yhteisön on kirjattava voittoa, mutta kirjattava voitto ei saa ylittää kertyneitä arvonalentumistappioita, jotka on kirjattu joko tämän IFRS-standardin mukaisesti tai aiemmin IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

([1]) Varojen jakamisesta aiheutuvilla menoilla tarkoitetaan varojen jakamisesta välittömästi aiheutuvia lisämenoja lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

▼B

22. Jos luovutettavien erien ryhmän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla myöhemmin nousee, yhteisön on kirjattava voittoa:

a) siltä osin kuin sitä ei ole kirjattu kappaleen 19 mukaisesti; mutta

b) ei enempää kuin niiden kertyneiden arvonalentumistappioiden verran, jotka on kirjattu tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan kuuluvista pitkäaikaisista omaisuuseristä joko tämän IFRS-standardin mukaisesti tai aiemmin IAS 36:n mukaisesti.

23. Luovutettavien erien ryhmästä kirjattavan arvonalentumistappion (tai myöhemmin syntyvän voiton) on vähennettävä (tai lisättävä) IAS 36:n (uudistettu 2004) kappaleissa 104(a) ja (b) ja 122 määrätyssä kohdistamisjärjestyksessä niiden ryhmään kuuluvien pitkäaikaisten omaisuuserien kirjanpitoarvoa, jotka kuuluvat tämän standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan.

24. Voitot tai tappiot, joita ei ole kirjattu pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntipäivään mennessä, on kirjattava sinä päivänä, jona erät kirjataan pois taseesta. Taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia sisältyy:

a) IAS 16:n (uudistettu 2003) kappaleisiin 67–72 aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskien, ja

b) IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004) kappaleisiin 112–117 aineettomia hyödykkeitä koskien.

25. Yhteisö ei saa tehdä pitkäaikaisesta omaisuuserästä poistoja (tai hankintamenon jaksotuksia) erän ollessa luokiteltuna myytävänä olevaksi tai sen ollessa osa myytävänä olevaksi luokiteltua luovutettavien erien ryhmää. Korkokulut ja muut kulut, jotka johtuvat myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään sisältyvistä veloista, on edelleen kirjattava.

Myyntiä koskevan suunnitelman muutokset

26. Jos yhteisö on luokitellut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myytävänä olevaksi mutta kappaleiden 7–9 mukaiset ehdot eivät enää täyty, yhteisö ei enää saa luokitella omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) myytävänä olevaksi.

27. Yhteisön on arvostettava pitkäaikainen omaisuuserä, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi (tai joka ei enää sisälly myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään), määrään, joka seuraavista on alempi:

a) sen kirjanpitoarvo ennen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi oikaistuna poistoilla tai muilla hankintamenon jaksotuksilla taikka uudelleenarvostuksilla, jotka olisi kirjattu, jos omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) ei olisi luokiteltu myytävänä olevaksi, ja

b) omaisuuserästä *kerrytettävissä oleva rahamäärä* sinä päivänä, jona päätetään, ettei sitä myydä. ([1])

([1]) Jos pitkäaikainen omaisuuserä on osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, sen kerrytettävissä oleva rahamäärä on kirjanpitoarvo, joka olisi merkitty taseeseen sen jälkeen kun kyseisestä rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuva IAS 36:n mukainen arvonalentumistappio on kohdistettu.

▼B

28. Yhteisön on sisällytettävä oikaisu, joka on tehtävä sellaisen pitkäaikaisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi, jatkuvien toimintojen tulokseen ([1]) kaudella, jonka aikana kappaleiden 7–9 mukaiset kriteerit eivät enää täyty. Yhteisön on esitettävä kyseinen oikaisu ►**M5** siinä laajan tuloslaskelman erässä ◄, jota se on käyttänyt kappaleen 37 mukaan kirjattujen voittojen tai tappioiden esittämiseen, jos tällaisia on.

29. Jos yhteisö siirtää yksittäisen omaisuuserän tai velan pois myytävänä olevaksi luokitellusta luovutettavien erien ryhmästä, tähän luovutettavien erien ryhmään jäljelle jäävät myytävät omaisuuserät ja velat on edelleen arvostettava ryhmänä vain, jos ryhmä täyttää kappaleiden 7–9 mukaiset kriteerit. Muutoin ne ryhmään jäljelle jäävät pitkäaikaiset omaisuuserät, jotka yksitellen tarkasteltuina täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on arvostettava yksitellen kyseisen ajankohdan kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi. Pitkäaikaisia omaisuuseriä, jotka eivät enää täytä ehtoja, ei kappaleen 26 mukaisesti enää saa luokitella myytävänä oleviksi.

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

30. Yhteisön on käytettävä sellaista esittämistapaa ja esitettävä tilinpäätöksessään sellaiset tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida lopetettujen toimintojen samoin kuin pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien ryhmien) luovutusten taloudellisia vaikutuksia.

Lopetettujen toimintojen esittäminen

31. *Yhteisön osa* koostuu toiminnoista ja rahavirroista, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten. Yhteisön osa on toisin sanoen ollut rahavirtaa tuottava yksikkö tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, kun se on ollut toiminnassa.

32. Lopetettu toiminto on yhteisön osa, joka on luovutettu tai joka on luokiteltu myytävänä olevaksi ja joka:

a) edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta,

b) on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta, tai

c) on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.

33. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) seuraavien erien yhteismäärä yhtenä eränä ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄:

i) lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen ja

ii) verojen jälkeiset voitot tai tappiot, jotka on kirjattu lopetetun toiminnon muodostavien omaisuuserien tai luovutettavien erien ryhmän (tai ryhmien) arvostamisesta käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai niiden luovutuksesta.

([1]) Ellei kyseinen omaisuuserä ole aineellinen käyttöomaisuushyödyke tai aineeton hyödyke, joka on uudelleenarvostettu ***IAS 16***:n tai ***IAS 38***:n mukaisesti ennen luokittelua myytävänä olevaksi, jolloin oikaisua on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tai vähennyksenä.

▼B

b) tarkemmat tiedot kohdassa (a) tarkoitetusta määrästä:

i) lopetettujen toimintojen tuotot, kulut ja voitto tai tappio ennen veroja;

ii) kyseiseen erään liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla;

iii) voitot tai tappiot, jotka on kirjattu lopetetun toiminnon muodostavien omaisuuserien tai luovutettavien erien ryhmän (tai ryhmien) arvostamisesta käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai niiden luovutuksesta; ja

iv) kyseiseen erään liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla.

Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄. Jos ne esitetään ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄, ne on esitettävä osassa, joka yksilöidään lopetettuja toimintoja koskevaksi, toisin sanoen erotettuina jatkuvista toiminnoista. Tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11).

c) lopetettujen toimintojen liiketoiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta johtuvat nettorahavirrat. Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai tilinpäätöslaskelmissa. Näitä tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11).

▼M11

d) emoyrityksen omistajille kuuluva jatkuvien ja lopetettujen toimintojen tulos. Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai laajassa tuloslaskelmassa.

▼M5

33A. Jos yhteisö esittää voiton tai tappion osatekijät IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 81 kuvatulla tavalla erillisessä tuloslaskelmassa, tässä erillisessä laskelmassa esitetään lopetettuja toimintoja koskevaksi nimetty osuus.

▼B

34. Yhteisön on esitettävä kappaleen 33 mukaiset, aikaisempia tilinpäätöksessä esitettäviä kausia koskevat tiedot uudelleen siten, että esitettävät tiedot koskevat kaikkia toimintoja, jotka on lopetettu viimeisimmän esitettävän kauden päättymispäivään mennessä.

35. Aikaisemmin lopetettuina toimintoina esitettyihin määriin tarkasteltavana olevalla kaudella tehdyt oikaisut, jotka välittömästi liittyvät aikaisemmalla kaudella toteutuneeseen lopetetun toiminnon luovutukseen, on esitettävä omana eränään lopetettujen toimintojen yhteydessä. Tällaisten oikaisujen luonne ja määrä on esitettävä. Esimerkkejä tilanteista, joissa tällaisia oikaisuja voi syntyä:

a) luovutusliiketoimen ehdoista johtuneiden epävarmuustekijöiden poistuminen, esimerkiksi ostohintaa koskevien oikaisujen varmistuminen ja ostajan kanssa syntyneiden vahingonkorvauskysymysten ratkaiseminen.

▼B

b) sellaisten epävarmuustekijöiden poistuminen, jotka johtuvat yhteisön osan luovutusta edeltäneestä toiminnasta, esimerkiksi ympäristövelvoitteet ja tuotetakuuvelvoitteet, jotka myyjä on pitänyt itsellään.

c) työsuhde-etuuksia koskevaan järjestelyyn liittyvien velvoitteiden täyttäminen, jos tämä velvoitteiden täyttäminen liittyy välittömästi luovutusliiketoimeen.

36. Jos yhteisö ei enää luokittele tiettyä osaa yhteisöstä myytävänä olevaksi, aiemmin kappaleiden 33–35 mukaisesti lopetettuna toimintona esitetty kyseisen osan toiminnan tulos on siirrettävä jatkuviin toimintoihin kaikilla esitettävillä kausilla. Aikaisempia kausia koskevien määrien esittämistavan muutoksesta on annettava tilinpäätöksessä tieto.

▼M8

36A. Jos yhteisö on sitoutunut myyntisuunnitelmaan, joka koskee määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa 33–36 vaadittavat tiedot, kun tytäryritys on luovutettavien erien ryhmä, joka vastaa lopetetun toiminnon määritelmää kappaleen 32 mukaisesti.

▼B

Jatkuviin toimintoihin liittyvät voitot tai tappiot

37. Voitot tai tappiot sellaisen myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostamisesta, joka ei ole lopetetun toiminnon määritelmän mukainen, on sisällytettävä jatkuvien toimintojen voittoon tai tappioon.

Myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) esittäminen

38. Yhteisön on esitettävä myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä ja myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvat omaisuuserät taseessa erillään muista omaisuuseristä. Myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään sisältyvät velat on esitettävä taseessa erillään muista veloista. Näitä varoja ja velkoja ei saa vähentää toisistaan ja esittää yhtenä lukuna. Myytävänä oleviksi luokiteltujen omaisuuserien ja velkojen pääluokat on esitettävä erikseen joko taseessa tai liitetiedoissa lukuun ottamatta kappaleessa 39 sallittuja poikkeuksia. Yhteisön on esitettävä erikseen ►M5 muihin laajan tuloksen eriin kirjatut ◄ kertyneet tuotot ja kulut, jotka liittyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään).

39. Jos luovutettavien erien ryhmä on äskettäin hankittu tytäryritys, joka täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11), omaisuuserien ja velkojen pääryhmien esittämistä ei edellytetä.

40. Yhteisö ei saa muuttaa myytävänä olevaksi luokiteltujen omaisuuserien tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvien omaisuuserien ja velkojen luokittelua tai esittämistapaa aikaisempien kausien taseissa viimeisimmän esitettävän kauden mukaiseksi.

▼B

Lisätiedot

41. Yhteisön on esitettävä seuraava informaatio liitetiedoissa sillä kaudella, jonka aikana pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) on joko luokiteltu myytävänä olevaksi tai myyty:

a) kuvaus pitkäaikaisesta omaisuuserästä (tai luovutettavien erien ryhmästä);

b) kuvaus tosiasioista ja olosuhteista, jotka liittyvät myyntiin tai johtavat odotettavissa olevaan luovutukseen, sekä tämän luovutuksen odotettu toteutumistapa ja -aika;

c) kappaleiden 20–22 mukaisesti kirjatut voitot tai tappiot sekä ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erä, johon nämä voitot tai tappiot sisältyvät, ellei niitä esitetä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ omana eränään;

d) raportoitava segmentti, johon sisältyvänä pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) esitetään IFRS 8:n *Toimintasegmentit* mukaan, jos tätä sovelletaan.

42. Jos on sovellettava kappaletta 26 tai 29, yhteisön on sen kauden tilinpäätöksessä, jonka aikana päätetään pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevan suunnitelman muutoksesta, esitettävä kuvaus päätökseen johtaneista seikoista ja olosuhteista sekä päätöksen vaikutuksesta toiminnan tulokseen kyseisellä kaudella ja aikaisemmilla tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

43. Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset tämän IFRS-standardin voimaantulopäivän jälkeen. Yhteisö saa soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia kaikkiin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset mistä tahansa päivästä lähtien ennen tämän IFRS-standardin voimaantulopäivää, kunhan arvostukset ja muu tämän IFRS-standardin noudattamiseksi tarvittava informaatio on saatu ajankohtana, jolloin nämä edellytykset ovat alun perin täyttyneet.

VOIMAANTULO

44. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M5

44A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 3 ja 38, ja sen seurauksena lisättiin kappale 33A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M11

44B. IAS 27:n (jota IASB muutti vuonna 2008) seurauksena lisättiin kappale 33(d). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Tätä muutosta on sovellettava takautuvasti.

▼M8

44C. Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* seurauksena lisättiin kappaleet 8A ja 36A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö ei kuitenkaan saa soveltaa näitä muutoksia ennen 1.7.2009 alkavilla tilikausilla, ellei se sovella myös IAS 27:ää (muutettu toukokuussa 2008). Jos yhteisö soveltaa muutoksia ennen 1.7.2009, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava muutoksia ei takautuvasti siitä päivästä lukien, jona se on ryhtynyt soveltamaan IFRS 5:tä, ottaen huomioon IAS 27:n kappaleen 45 mukaiset siirtymäsäännöt.

▼M17

44D. Marraskuussa 2008 julkaistun IFRIC 17:n *Muiden kuin käteisvarojen jakaminen omistajille* seurauksena lisättiin kappaleet 5A, 12A ja 15A sekä muutettiin kappaletta 8. Näitä muutoksia on sovellettava ei-takautuvasti pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka luokitellaan omistajille jaettaviksi 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Takautuva soveltaminen ei ole sallittua. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia ennen 1.7.2009 alkavalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja lisäksi sovellettava IFRS 3:a *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008), IAS 27:ää (muutettu toukokuussa 2008) sekä IFRIC 17:ää.

▼M22

44E. Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti kappaleen 5B lisäämisen. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

IAS 35:N KUMOAMINEN

45. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 35:n *Lopetettavat toiminnot*.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Erittäin toden-näköinen	**Todennäköistä** merkittävästi suuremmat mahdollisuudet toteutua.
Kerrytettävissä oleva rahamäärä	Omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi.

▼B

Kiinteäehtoinen ostositoumus	Lähipiiriin kuulumattoman osapuolen kanssa tehty molempia osapuolia sitova ja yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva sopimus, jossa (a) määrätään liiketoimen kaikki merkittävät ehdot, kuten hinta ja ajankohta, ja (b) määrätään riittävän suuri sanktio, siten että sopimuksen toteuttaminen on erittäin todennäköistä.
Käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
Käyttöarvo	Niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvo, joiden odotetaan kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.
Lopetettu toiminto	Yhteisön osa, joka on luovutettu tai joka on luokiteltu myytävänä olevaksi ja joka: (a) edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta, (b) on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta tai (c) on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.
Luovutettavien erien ryhmä	Ryhmä omaisuuseriä, joista aiotaan luopua yhtenä kokonaisuutena joko myymällä ne tai luopumalla niistä muulla tavoin siten, että luovutus tapahtuu yhtenä liiketoimena, sekä kyseisiin omaisuuseriin välittömästi liittyvät velat, jotka tullaan kyseisen liiketoimen yhteydessä siirtämään toiselle osapuolelle. Ryhmä sisältää liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun liikearvon, jos ryhmä on sellainen rahavirtaa tuottava yksikkö, jolle on kohdistettu liikearvoa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004) kappaleisiin 80–87 sisältyvien vaatimusten mukaisesti, tai jos se on tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyvä toiminto.

▼B

Lyhytaikainen omaisuuserä	►M5 Yhteisön on luokiteltava omaisuuserä lyhytaikaiseksi, kun: (a) se odottaa realisoivansa omaisuuserän tai aikoo myydä tai kuluttaa sen tavanomaisen toimintasyklinsä aikana; (b) se pitää omaisuuserää ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa; (c) se odottaa realisoivansa omaisuuserän kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; tai (d) omaisuuserä kuuluu rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä), paitsi jos omaisuuserä ei rajoituksista johtuen ole vaihdettavissa tai käytettävissä velan suorittamiseen vähintään kahteentoista kuukauteen raportointikauden päättymistä lukien. ◄
Myynnistä aiheutuvat menot	Lisämenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luovutuksesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.
Pitkäaikainen omaisuuserä	Omaisuuserä, joka ei vastaa lyhytaikaisen omaisuuserän määritelmää.
Rahavirtaa tuottava yksikkö	Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.
Todennäköinen	Suuremmat mahdollisuudet toteutua kuin jäädä toteutumatta.
Yhteisön osa	Toiminnot ja rahavirrat, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten.

Liite B

Soveltamista koskevat lisäohjeet

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

MYYNNIN TOTEUTTAMISEEN TARVITTAVAN AJAN PIDENTYMINEN

B1 Kuten kappaleessa 9 todetaan, myynnin toteuttamiseen tarvittavan ajan pidentyminen ei estä omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi, jos viivästys johtuu sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, ja jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö on edelleen sitoutunut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaansa. Kappaleen 8 edellyttämää yhden vuoden määräaikaa koskevan poikkeuksen on siis oltava voimassa seuraavanlaisissa tilanteissa, joista tällaiset tapahtumat tai olosuhteet johtuvat:

a) päivänä, jona yhteisö sitoutuu pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaan, se voi kohtuudella odottaa toisten osapuolten (ei ostajan) asettavan omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) siirrolle sellaisia ehtoja, jotka pidentävät myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, ja:

   i) näiden ehtojen edellyttämiä toimenpiteitä ei pystytä aloittamaan ennen kuin on saatu *kiinteäehtoinen ostositoumus*, ja

   ii) kiinteäehtoisen ostositoumuksen saaminen yhden vuoden kuluessa on erittäin todennäköistä.

▼B

b) yhteisö saa kiinteäehtoisen ostositoumuksen, ja sen seurauksena ostaja tai muut osapuolet asettavat aiemmin myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) siirrolle odottamattomia ehtoja, jotka pidentävät myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, ja:

   i) näiden ehtojen edellyttämiin toimenpiteisiin on ryhdytty oikea-aikaisesti, ja

   ii) viivästystä aiheuttavien tekijöiden odotetaan ratkeavan suotuisalla tavalla.

c) alkuperäisen yhden vuoden ajanjakson kuluessa ilmenee epätodennäköisinä pidettyjä olosuhteita, joiden seurauksena aiemmin myytävänä olevaksi luokiteltua pitkäaikaista omaisuuserää ei ole myyty kyseisen kauden loppuun mennessä, ja:

   i) yhteisö on alkuperäisen yhden vuoden ajanjakson kuluessa ryhtynyt olosuhteiden muutoksen edellyttämiin toimenpiteisiin,

   ii) pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) markkinoidaan aktiivisesti hintaan, joka on kohtuullinen olosuhteiden muutokset huomioon ottaen, ja

   iii) kappaleiden 7 ja 8 mukaiset kriteerit täyttyvät.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 6

Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä *mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin* käsittelystä tilinpäätöksessä.

2. Tämän IFRS-standardin mukaan erityisesti:

   a) *etsintä- ja arviointimenojen* nykyiseen kirjanpitokäsittelyyn vaaditaan rajoitettuja parannuksia.

   b) yhteisöjen, jotka merkitsevät taseeseensa *aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja,* on arvioitava tällaisten omaisuuserien arvon alentumista tämän standardin mukaisesti ja määritettävä mahdollinen arvonalentuminen IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

   c) tilinpäätöksessä on esitettävä tiedot, joissa yksilöidään yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät, mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioimisesta johtuvat määrät ja selitetään niitä, sekä tiedot, jotka auttavat tällaisen tilinpäätöksen käyttäjiä saamaan käsityksen aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen tulevaisuudessa kerryttämien rahavirtojen määrästä, ajoittumisesta ja varmuudesta.

SOVELTAMISALA

3. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia sille syntyviin etsintä- ja arviointimenoihin.

4. Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä muita mineraalivarantojen etsintää ja arviointia harjoittavien yhteisöjen kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä.

5. Yhteisö ei saa soveltaa tätä IFRS-standardia menoihin, jotka syntyvät:

   a) ennen mineraalivarantojen etsintää ja arviointia, esimerkiksi menoihin, jotka syntyvät ennen kuin yhteisö on saanut lailliset etsintäoikeudet tietylle alueelle.

   b) sen jälkeen, kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus on pystytty osoittamaan.

ETSINTÄ- JA ARVIOINTIMENOJEN AKTIVOIMINEN

Tilapäinen vapautus IAS 8:n kappaleiden 11 ja 12 noudattamisesta

6. Etsintä- ja arviointimenoja aktivoivan yhteisön on tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kehittäessään sovellettava IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaletta 10.

▼B

7. IAS 8:n kappaleissa 11 ja 12 mainitaan ne sitovia vaatimuksia ja ohjeita sisältävät lähteet, jotka johdon on otettava huomioon kehittäessään johonkin erään sovellettavaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, jos mikään IFRS-standardi ei nimenomaisesti koske kyseistä erää. Yhteisön ei — tämän IFRS-standardin kappaleiden 9 ja 10 mukaiset rajoitukset huomioon ottaen — tarvitse soveltaa kyseisiä kappaleita tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, joita se soveltaa etsintä- ja arviointimenojen aktivoimiseen ja näin syntyvien omaisuuserien arvostamiseen.

AKTIVOITUJEN ETSINTÄ- JA ARVIOINTIMENOJEN ARVOSTAMINEN

Arvostaminen kirjaamisen tapahtuessa

8. Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot arvostetaan hankintamenoon.

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen hankintamenon koostumus

9. Yhteisön on päätettävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jonka mukaan määritetään, mitkä menot kuuluvat aktivoitaviin etsintä- ja arviointimenoihin, ja sovellettava tätä periaatetta johdonmukaisesti. Tätä päätöstä tehdessään yhteisö harkitsee, missä määrin kyseinen meno on yhdistettävissä tiettyjen mineraalivarantojen löytämiseen. Seuraavat ovat esimerkkejä menoista, jotka saattavat sisältyä aktivoitavien etsintä- ja arviointimenojen alkuperäiseen määrään (luettelo ei ole tyhjentävä):

a) etsintäoikeuksien hankkiminen;

b) topografiset, geologiset, geokemialliset ja geofysikaaliset tutkimukset;

c) koeporaukset;

d) kaivantojen tekeminen;

e) näytteiden ottaminen; ja

f) toiminnot, jotka liittyvät mineraalivarannon erottamisen teknisen toteutettavuuden ja kaupallisen elinkelpoisuuden arvioimiseen.

10. Mineraalivarantoihin liittyviä kehittämismenoja ei saa aktivoida etsintä- ja arviointimenoina. *Yleiset perusteet* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* sisältävät ohjeita kehittämistoiminnasta johtuvien omaisuuserien kirjaamisesta.

11. Yhteisö kirjaa IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti mahdolliset purkamiseen ja alkuperäiseen tilaan palauttamiseen liittyvät velvoitteet, jotka sille on syntynyt tietyn kauden aikana mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin seurauksena.

Arvostaminen kirjaamisen jälkeen

12. Yhteisön on sovellettava aktivoituihin etsintä- ja arviointimenoihin niiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeen joko hankintamenomallia tai uudelleenarvostusmallia. Jos sovelletaan uudelleenarvostusmallia (joko IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mallia tai IAS 38:n mallia), tämän on tapahduttava omaisuuserien luokittelun mukaisesti (katso kappale 15).

▼B

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

13. Yhteisö saa muuttaa etsintä- ja arviointimenoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, jos tilinpäätös on muutoksen ansiosta käyttäjien taloudellisten päätöksentekotarpeiden kannalta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen. Yhteisön on arvioitava merkityksellisyyttä ja luotettavuutta IAS 8:n mukaisten kriteerien perusteella.

14. Jotta etsintä- ja arviointimenoihin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttaminen olisi perusteltua, yhteisön on osoitettava, että muutos saa tilinpäätöksen vastaamaan paremmin IAS 8:ssa esitettyjä kriteerejä, vaikka muutos ei johtaisi täysin näiden kriteerien täyttymiseen.

ESITTÄMINEN

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen luokittelu

15. Yhteisön on luokiteltava aktivoidut etsintä- ja arviointimenot hankittujen omaisuuserien luonteen mukaisesti aineellisiksi tai aineettomiksi ja sovellettava luokittelua johdonmukaisesti.

16. Joitakin aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja käsitellään aineettomina (esimerkiksi porausoikeudet), kun taas toiset ovat aineellisia (esimerkiksi ajoneuvot ja porauslaitteistot). Siltä osin kuin aineellista hyödykettä käytetään aineettoman hyödykkeen kehittämiseen, tätä käyttöä kuvastava määrä on osa aineettoman hyödykkeen hankintamenoa. Aineellisen hyödykkeen käyttäminen aineettoman hyödykkeen kehittämiseen ei kuitenkaan muuta aineellista hyödykettä aineettomaksi.

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen luokittelun muutokset

17. Aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja ei saa enää luokitella tällaisiksi eriksi, kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus pystytään osoittamaan. Ennen luokittelun muutosta on arvioitava aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista ja kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio.

ARVON ALENTUMINEN

Kirjaaminen ja arvostaminen

18. Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista on arvioitava aina silloin, kun tosiasiat ja olosuhteet viittaavat siihen, että aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjanpitoarvo saattaa ylittää niistä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kun tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän, yhteisön on määritettävä ja esitettävä tästä mahdollisesti seuraava arvonalentumistappio ja annettava sitä koskevat tiedot IAS 36:n mukaisesti kappaleessa 21 esitettävin poikkeuksin.

19. Vain kun kysymyksessä ovat aktivoidut etsintä- ja arviointimenot, on sovellettava IAS 36:n kappaleiden 8–17 sijasta tämän IFRS-standardin kappaletta 20 niiden aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen tunnistamiseen, joiden arvo saattaa olla alentunut. Kappaleessa 20 käytetään termiä ”omaisuuserät”, mutta sitä sovelletaan yhtälailla sekä erillisiin aktivoituihin etsintä- ja arviointimenoihin että rahavirtaa tuottaviin yksikköihin.

▼B

20. Yksi tai useampi seuraavista tosiseikoista ja olosuhteista viittaa siihen, että yhteisön tulisi testata aktivoiduista etsintä- ja arviointimenoista koostuvat omaisuuserät arvonalentumisen varalta (luettelo ei ole tyhjentävä):

a) ajanjakso, jona yhteisöllä on etsintäoikeus tietyllä alueella, on päättynyt kauden aikana tai päättyy lähitulevaisuudessa, eikä sitä odoteta uudistettavan.

b) mineraalivarantojen lisäetsintään ja -arviointiin tietyllä alueella ei ole budjetoitu eikä suunniteltu huomattavia lisämenoja.

c) mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin tuloksena ei ole tietyllä alueella löydetty niin suurta mineraalivarantojen määrää, että sen hyödyntäminen olisi kaupallisesti elinkelpoista, ja yhteisö on päättänyt lopettaa kyseiset toiminnot tällä alueella.

d) on riittävästi tietoa sen osoittamiseksi, että vaikka kehittämistyö todennäköisesti jatkuu tietyllä alueella, ei ole todennäköistä, että aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen koko kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyisi tuloksellisen kehittämisen tai myynnin ansiosta.

Kaikissa tällaisissa tai vastaavanlaisissa tapauksissa yhteisön on tehtävä arvonalentumistesti IAS 36:n mukaisesti. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kuluksi IAS 36:n mukaisesti.

Miten määritetään taso, jolla aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista arvioidaan

21. Yhteisön on päätettävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jota se soveltaa kohdistaessaan aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille tällaisten omaisuuserien arvon alentumisen arvioimista varten. Jokaisen rahavirtaa tuottavan yksikön tai yksikköjen ryhmän, jolle kohdistetaan aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja, on oltava enintään niin laaja kuin IFRS 8:n *Toimintasegmentit* mukaisesti määritelty toimintasegmentti.

22. Taso, jonka yhteisö on määrittänyt aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvonalentumistestausta varten, saattaa käsittää yhden tai useamman rahavirtaa tuottavan yksikön.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

23. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joissa yksilöidään mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista johtuvat tilinpäätökseen merkityt erät ja selostetaan kyseisiä eriä.

24. Kappaleen 23 noudattamiseksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita se on soveltanut etsintä- ja arviointimenoihin, mukaan lukien etsintä- ja arviointimenojen aktivoiminen.

b) mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista syntyneet varat, velat, tuotot ja kulut sekä liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat.

▼B

25. Yhteisön on käsiteltävä aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja erillisenä omaisuuseräluokkana ja esitettävä joko IAS 16:n tai IAS 38:n vaatimat tiedot sen mukaisesti, miten kyseiset omaisuuserät luokitellaan.

VOIMAANTULO

26. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

27. Jos ei ole käytännössä mahdollista soveltaa jotakin kappaleeseen 18 sisältyvää vaatimusta vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavia tilikausia, yhteisön on annettava tieto tästä. IAS 8:ssa selostetaan käsitettä ”ei käytännössä mahdollista”.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot	*Etsintä- ja arviointimenot*, jotka aktivoidaan yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.
Etsintä- ja arviointimenot	Menot, joita yhteisölle syntyy *mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin* yhteydessä, ennen kuin mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus pystytään osoittamaan.
Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi	Mineraalivarantojen, esimerkiksi mineraalien, öljyn, maakaasun ja vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen, etsiminen sen jälkeen, kun yhteisö on saanut lailliset etsintäoikeudet tietyllä alueella, sekä mineraalivarannon erottamisen teknisen toteutettavuuden ja kaupallisen elinkelpoisuuden määrittäminen.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 7

Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on vaatia yhteisöjä esittämään tilinpäätöksessään tietoja, joiden avulla käyttäjät pystyvät arvioimaan:

   a) miten merkittävä vaikutus rahoitusinstrumenteilla on yhteisön taloudelliseen asemaan ja tulokseen; ja

   b) minkä luonteisia ja miten laajoja ovat ne rahoitusinstrumenteista aiheutuvat riskit, joille yhteisö on alttiina kauden aikana ja ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, sekä sitä, miten yhteisö hallitsee kyseisiä riskejä.

2. Tässä IFRS-standardissa esitetyt periaatteet täydentävät IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* ja IAS 39:ssä *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* esitettyjä rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamiseen, arvostamiseen ja esittämiseen sovellettavia periaatteita.

SOVELTAMISALA

3. Tätä IFRS-standardia on sovellettava kaikkien yhteisöjen kaiken tyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

▼M8

   a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*, IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* tai IAS 31:n *Osuudet yhteisyrityksissä* mukaisesti. Eräissä tapauksissa yhteisö saa kuitenkin IAS 27:n, IAS 28:n tai IAS 31:n nojalla käsitellä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä omistamansa osuudet kirjanpidossa soveltamalla IAS 39:ää; näissä tapauksissa yhteisöjen on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia. Yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia myös kaikkiin johdannaisiin, jotka on sidottu osuuksiin tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä, ellei johdannainen vastaa IAS 32:ssa tarkoitettua oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää.

▼B

   b) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.

▼M12

———————

▼B

   d) IFRS 4:ssä Vakuutussopimukset esitetyn määritelmän mukaiset vakuutussopimukset. Tätä IFRS-standardia sovelletaan kuitenkin vakuutussopimuksiin kytkettyihin johdannaisiin, jos yhteisö on IAS 39:n nojalla velvollinen käsittelemään ne kirjanpidossa erikseen. Lisäksi myyjäosapuolen on sovellettava tätä IFRS-standardia *takaussopimuksiin*, jos hän soveltaa IAS 39:ää sopimusten kirjaamiseen ja arvostamiseen, mutta sen sijaan IFRS 4:ää, jos myyjäosapuoli on päättänyt IFRS 4:n kappaleen 4(d) mukaisesti soveltaa IFRS 4:ää niiden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

▼B

e) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joihin sovelletaan IFRS 2:ta *Osakeperusteiset maksut*, kuitenkin siten, että tätä IFRS-standardia sovelletaan sopimuksiin, jotka kuuluvat IAS 39:n kappaleiden 5–7 soveltamisalaan.

▼M6

f) instrumentit, jotka on luokiteltava oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi IAS 32:n kappaleiden 16A ja 16B tai IAS 32:n kappaleiden16C ja 16D mukaisesti.

▼B

4. Tätä standardia sovelletaan taseeseen merkittyihin ja taseeseen merkitsemättömiin rahoitusinstrumentteihin. Taseeseen merkittyjä rahoitusinstrumentteja ovat rahoitusvarat ja -velat, jotka kuuluvat IAS 39:n soveltamisalaan. Taseeseen merkitsemättömiin rahoitusinstrumentteihin kuuluu eräitä rahoitusinstrumentteja, jotka kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan, vaikka ne ovat IAS 39:n soveltamisalan ulkopuolella (esimerkiksi eräät luottositoumukset).

5. Tätä IFRS-standardia sovelletaan sellaisiin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka kuuluvat IAS 39:n soveltamisalaan (ks. IAS 39:n kappaleet 5–7).

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN LUOKAT JA TASO, JOLLA TIEDOT ESITETÄÄN

6. Silloin kun tässä IFRS-standardissa vaaditaan tietojen esittämistä rahoitusinstrumenttiluokittain, yhteisön on jaettava rahoitusinstrumentit esitettävän informaation luonteen kannalta tarkoituksenmukaisiin luokkiin, joissa otetaan huomioon instrumenttien ominaisuudet. Yhteisön on esitettävä riittävästi tietoa, jotta täsmäytys vastaaviin tase-eriin on mahdollista.

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN MERKITYS TALOUDELLISEN ASEMAN JA TULOKSEN KANNALTA

7. Yhteisön on esitettävä tietoa, jonka perusteella sen tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan, miten merkittävä vaikutus rahoitusinstrumenteilla on yhteisön taloudelliseen asemaan ja tulokseen.

Tase

Rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmät

8. Kunkin seuraavan IAS 39:ssä määritellyn ryhmän kirjanpitoarvo on esitettävä joko taseessa tai liitetiedoissa:

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat siten, että erikseen esitetään (i) alun perin kirjanpitoon merkittäessä tällaisiksi nimenomaisesti luokitellut varat ja (ii) IAS 39:n mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi luokitellut varat;

b) eräpäivään asti pidettävät sijoitukset;

c) lainat ja muut saamiset;

▼B

d) myytävissä olevat rahoitusvarat;

e) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat siten, että erikseen esitetään (i) alun perin kirjanpitoon merkittäessä tällaisiksi nimenomaisesti luokitellut varat ja (ii) IAS 39:n mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi luokitellut varat; ja

f) jaksotettuun hankintamenoon arvostetut rahoitusvelat.

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat tai -velat

9. Mikäli yhteisö on nimenomaisesti luokitellut lainan tai muun saamisen (tai lainojen tai muiden saamisten ryhmän) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi eräksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) lainan tai muun saamisen (taikka lainojen tai muiden saamisten ryhmän) *luottoriskille* (katso kappale 36(a)) alttiina oleva enimmäismäärä ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄.

b) määrä, jolla luottojohdannaisella tai vastaavalla instrumentilla on vähennetty edellä tarkoitetun lainoihin tai muihin saamisiin liittyvän luottoriskin enimmäismäärää.

c) lainan tai muun saamisen (tai lainojen tai muiden saamisten ryhmän) käyvän arvon muutos — kauden aikana tapahtunut ja kertynyt — joka johtuu rahoitusvarojen luottoriskin muutoksista, määritettynä joko

i) käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu *markkinariskiä* aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista, tai

ii) vaihtoehtoisella menetelmällä, jonka yhteisö uskoo todenmukaisemmin kuvaavan sitä käyvän arvon muutosta, joka johtuu kyseisen omaisuuserän luottoriskin muutoksista.

Markkinariskiä aiheuttavia markkinaolosuhteiden muutoksia ovat esimerkiksi muutokset havaitussa (vertailu)korossa, hyödykkeiden hinnoissa, valuuttakursseissa tai hinta- tai korkoindeksissä.

d) luottojohdannaisen tai vastaavan instrumentin käyvän arvon muutos, joka on tapahtunut kauden aikana ja joka on kertynyt sen jälkeen, kun laina tai muu saaminen on nimenomaisesti luokiteltu kyseiseen ryhmään.

10. Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi IAS 39:n kappaleen 9 mukaan, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) rahoitusvelan kauden aikana tapahtunut ja kertynyt käyvän arvon muutos, joka johtuu kyseisen velan luottoriskissä tapahtuneista muutoksista, määritettynä joko:

i) käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu markkinariskiä aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista (ks. liite B, kappale B4); tai

ii) vaihtoehtoisella menetelmällä, jonka yhteisö uskoo todenmukaisemmin kuvaavan sitä käyvän arvon muutosta, joka johtuu velan luottoriskin muutoksista.

▼B

Markkinariskiä aiheuttavia markkinaolosuhteiden muutoksia ovat esimerkiksi muutokset vertailukorossa, toisen yhteisön rahoitusinstrumenttien hinnassa, hyödykkeiden hinnoissa, valuuttakursseissa tai hinta- tai korkoindeksissä. Sellaisten sopimusten yhteydessä, joihin sisältyy sijoitussidonnaisuus, markkinatilanteen muutoksia ovat esimerkiksi muutokset asianomaisen sisäisen tai ulkoisen sijoitusrahaston tuloksessa.

b) erotus rahoitusvelan kirjanpitoarvon ja sen arvon välillä, joka yhteisön olisi sopimuksen mukaan maksettava erääntymishetkellä velkojalle.

11. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) menetelmät, joita on käytetty kappaleiden 9(c) ja 10(a) vaatimusten täyttämiseksi.

b) jos yhteisö katsoo, että tiedot, jotka se on esittänyt kappaleiden 9(c) tai 10(a) vaatimusten täyttämiseksi, eivät kuvaa todenmukaisesti sitä rahoitusvarojen tai -velkojen käyvän arvon muutosta, joka johtuu sen luottoriskissä tapahtuneista muutoksista, tähän päätelmään johtaneet syyt ja tekijät, joiden yhteisö katsoo olevan merkityksellisiä.

Luokittelun muuttaminen

12. Jos yhteisö on muuttanut rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua (IAS 39:n kappaleiden 51–54 mukaisesti) niin, että se arvostetaan:

a) hankintamenoon tai jaksotettuun hankintamenoon käyvän arvon sijaan, tai

b) käypään arvoon hankintamenon tai jaksotetun hankintamenon sijaan,

sen on esitettävä tilinpäätöksessä kustakin ryhmästä kuhunkin ryhmään siirretty määrä ja syy tähän luokittelun muutokseen (katso IAS 39:n kappaleet 51–54).

12A Jos yhteisö on siirtänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä IAS 39:n kappaleiden 50B tai 50D mukaisesti tai myytävissä olevien ryhmästä IAS 39:n kappaleen 50E mukaisesti, sen on esitettävä tilinpäätöksessä seuraavat tiedot:

(a) määrät, jotka on siirretty kuhunkin ryhmään ja kustakin ryhmästä pois;

(b) kullakin tilikaudella taseesta pois kirjaamiseen asti kaikkien niiden rahoitusvaroihin kuuluvien erien kirjanpitoarvot ja käyvät arvot, jotka on luokiteltu uudelleen kuluvalla tilikaudella ja aikaisemmilla tilikausilla;

(c) jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua muutettiin kappaleen 50B mukaisesti poikkeustilanteessa, asiatiedot ja kuvaus olosuhteista, jotka osoittavat tilanteen olleen poikkeuksellinen;

(d) siltä tilikaudelta, jolla rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua muutettiin, kyseisestä rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä johtuva tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin kirjattu käyvän arvon muutoksista johtunut voitto tai tappio kyseisellä tilikaudella ja sitä edeltäneellä tilikaudella;

▼B

Kirjaaminen pois taseesta

13. Yhteisö on saattanut siirtää rahoitusvaroja toiselle osapuolelle sillä tavalla, että kyseiset rahoitusvarat eivät kokonaisuudessaan tai osaksi täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä (ks. IAS 39:n kappaleet 15–37). Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta tällaisten rahoitusvarojen luokasta:

a) varojen luonne;

b) millaisille omistukseen liittyville riskeille yhteisö on edelleen alttiina ja millaisia omistukseen liittyviä etuja se voi saada;

c) silloin kun yhteisö edelleen merkitsee kyseiset varat kokonaisuudessaan taseeseensa, kyseisten varojen ja niihin liittyvien velkojen kirjanpitoarvo; ja

d) silloin kun yhteisö edelleen merkitsee kyseiset varat taseeseensa, siltä osin kuin yhteisöllä säilyy niihin intressi, alkuperäisten varojen koko kirjanpitoarvo, se osa varoista, jonka yhteisö edelleen merkitsee taseeseensa, sekä niihin liittyvien velkojen kirjanpitoarvo.

Vakuus

14. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) velkojen tai ehdollisten velkojen vakuudeksi pantattujen rahoitusvarojen kirjanpitoarvo, mukaan luettuina määrät, joiden luokittelua on muutettu IAS 39:n kappaleen 37(a) mukaisesti; ja

b) panttaussitoumukseen liittyvät ehdot.

15. Silloin kun yhteisön hallussa on vakuus (rahoitusvaroja tai muita varoja), jonka se saa myydä tai pantata edelleen ilman että vakuuden omistaja on lyönyt laimin velvoitteitaan, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) hallussa olevan vakuuden käypä arvo;

b) myydyn tai edelleen pantatun vakuuden käypä arvo ja tieto siitä, onko yhteisöllä velvollisuus palauttaa se; ja

c) tämän vakuuden käyttöön liittyvät ehdot.

▼B

Vähennystili luottotappioita varten

16. Jos rahoitusvarojen arvo on alentunut luottotappioiden vuoksi ja yhteisö kirjaa arvonalentumisen erilliselle tilille (esim. yksittäisten arvonalennusten kirjaamiseen käytettävälle vähennystilille tai vastaavalle vähennystilille, jolle kirjataan varojen ryhmäkohtainen arvonalentuminen), sen on esitettävä tilinpäätöksessä kyseisen vähennystilin kauden aikana tapahtuneita muutoksia koskeva täsmäytyslaskelma kunkin rahoitusvarojen luokan osalta, sen sijaan että se vähentäisi suoraan varojen kirjanpitoarvoa.

Yhdistelmäinstrumentit, joissa on useita kytkettyjä johdannaisia

17. Jos yhteisö on laskenut liikkeeseen instrumentin, joka sisältää sekä vieraan että oman pääoman komponentin (ks. IAS 32:n kappale 28) ja instrumentissa on useita kytkettyjä johdannaisia, joiden arvot riippuvat toisistaan (kuten vaihdettavissa oleva velkainstrumentti, joka liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa ennen eräpäivää), sen on esitettävä tilinpäätöksessään näiden piirteiden olemassaolo.

Laiminlyönnit ja sopimusehtojen rikkomiset

18. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä seuraavat tiedot ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ taseeseen merkityistä *otetuista lainoista:*

a) yksityiskohtaiset tiedot pääomaa, korkoa, kuoletusrahastoa *sinking fund* tai lunastusta koskeviin ehtoihin kohdistuneista, kauden aikana tapahtuneista laiminlyönneistä;

b) sellaisten otettujen lainojen kirjanpitoarvo, joihin liittyvä suoritus on ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ laiminlyötynä; ja

c) onko tilanne korjattu tai lainojen ehdot neuvoteltu uudelleen ennen tilinpäätöksen hyväksymistä julkistettavaksi.

19. Jos kauden aikana on esiintynyt muita kuin kappaleessa 18 kuvattuja lainasopimuksen ehtojen rikkomisia, yhteisön on esitettävä niistä tilinpäätöksessä samat tiedot kuin kappaleessa 18 vaaditaan, jos nämä rikkomiset ovat oikeuttaneet lainanantajan vaatimaan nopeutettua takaisinmaksua (paitsi jos sopimusehtojen vastainen tilanne on korjattu tai lainan ehdot neuvoteltu uudelleen ►M5 raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä).

▼M5

Laaja tuloslaskelma ja oma pääoma

▼B

Tuotto-, kulu-, voitto- tai tappioerät

20. Yhteisön on esitettävä seuraavat tuotto-, kulu-, voitto- tai tappioerät joko tilinpäätöslaskelmissa tai liitetiedoissa:

a) nettomääräiset voitot tai tappiot seuraavista:

i) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja -velat siten, että erikseen esitetään alun perin kirjanpitoon merkittäessä tällaisiksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusvaroista ja -veloista johtuvat voitot tai tappiot ja IAS 39:n mukaisesti kaupankäyntitarkoituksessa pidettäväksi luokitelluista rahoitusvaroista ja -veloista johtuvat voitot ja tappiot;

▼M5

ii) myytävissä olevat rahoitusvarat siten, että erikseen esitetään kaudella muihin laajan tulokseen eriin kirjatut voitot tai tappiot ja kaudella omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi siirretty määrä;

▼B

iii) eräpäivään asti pidettävät sijoitukset;

iv) lainat ja muut saamiset; ja

v) jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvelat.

b) korkotuottojen ja -kulujen kokonaismäärät (efektiivisen koron menetelmällä laskettuina) sellaisista rahoitusvaroista tai -veloista, joita ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti;

c) palkkiotuotot ja -kulut (muut kuin efektiivisen koron määrittämiseen sisältyvät määrät), jotka johtuvat seuraavista:

i) rahoitusvarat tai -velat, joita ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti; ja

ii) notariaatti- ja muut omaisuudenhoitotoiminnot, joista seuraa varojen haltuun saaminen tai sijoittaminen yksilöiden, rahastojen, eläke-etuusjärjestelyjen tai muiden instituutioiden puolesta;

d) arvoltaan alentuneista rahoitusvaroista IAS 39:n kappaleen AG93 mukaisesti kertyneet korkotuotot; ja

e) arvonalentumistappioiden määrä jokaisesta rahoitusvarojen luokasta.

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

▼M5

21. Yhteisö esittää IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kappaleen 117 mukaisesti keskeisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa yhteenvedossa tilinpäätöksen laatimisessa sovelletun arvostusperusteen (tai -perusteet) ja muut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joilla on merkitystä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

▼B

Suojauslaskenta

22. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot erikseen kunkin IAS 39:ssä kuvatun suojaustyypin osalta (ts. käyvän arvon suojaukset, rahavirran suojaukset ja ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset):

a) kuvaus kustakin suojaustyypistä;

b) kuvaus suojausinstrumenteiksi määritetyistä rahoitusinstrumenteista ja niiden ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ käyvät arvot; ja

c) niiden riskien luonne, joilta suojaudutaan.

▼B

23. Rahavirran suojauksien osalta yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) kaudet, joiden aikana rahavirtojen odotetaan toteutuvan ja milloin niiden odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon;

b) kuvaus kaikista niistä ennakoiduista liiketoimista, joihin on aikaisemmin sovellettu suojauslaskentaa mutta joiden ei enää odoteta toteutuvan;

▼M5

c) kaudella muihin laajan tuloksen eriin kirjattu määrä;

d) kaudella omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi siirretty määrä siten, että kuhunkin laajan tuloslaskelman erään sisältyvä määrä käy ilmi; ja

▼B

e) määrä, joka on kaudella kirjattu pois omasta pääomasta ja sisällytetty sellaisen muun kuin rahoitusvaroihin kuuluvan omaisuuserän tai muun kuin rahoitusvelkoihin kuuluvan velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon, jonka hankinta tai syntyminen oli suojattu erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi.

24. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään erikseen:

a) käyvän arvon suojausten osalta voitto- tai tappioerät:

i) suojausinstrumentista; ja

ii) suojauskohteesta, siltä osin kuin ne johtuvat suojattavasta riskistä.

b) tulosvaikutteisesti kirjattu tehottomuus, joka johtuu rahavirran suojauksista;

c) tulosvaikutteisesti kirjattu tehottomuus, joka johtuu ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksista.

Käypä arvo

25. Yhteisön on kappaleessa 29 määrätyin poikkeuksin esitettävä tilinpäätöksessään kaikista rahoitusvarojen ja -velkojen luokista (ks. kappale 6) kyseisen varojen tai velkojen luokan käypä arvo tavalla, joka mahdollistaa sen vertaamisen vastaavaan kirjanpitoarvoon.

26. Käypiä arvoja koskevaa informaatiota esittäessään yhteisön on ryhmiteltävä rahoitusvarat ja -velat luokkiin, mutta sen on vähennettävä ne toisistaan vain siltä osin kuin vastaavat kirjanpitoarvot on vähennetty toisistaan taseessa.

▼M19

27. Yhteisön on esitettävä kunkin rahoitusinstrumenttien luokan osalta kunkin rahoitusvarojen tai -velkojen luokan käypiä arvoja määritettäessä käytetyt menetelmät ja silloin, kun on käytetty arvostusmenetelmää, myös tehdyt oletukset. Yhteisö esittää tilanteen mukaan esimerkiksi oletukset, jotka liittyvät ennen eräpäivää maksettuihin osuuksiin, arvioitujen luottotappioiden osuuksiin sekä korkokantoihin tai diskonttauskorkoihin. Jos arvostusmenetelmää on muutettu, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tämä muutos ja siihen johtaneet syyt.

▼**M19**

27A. Kappaleessa 27B vaadittavien tietojen esittämistä varten yhteisön on luokiteltava käypään arvoon arvostetut erät käyttäen käypien arvojen hierarkiaa, joka kuvastaa arvoja määritettäessä käytettävien syöttötietojen merkittävyyttä. Käypien arvojen hierarkian tulee sisältää seuraavat tasot:

(a) täysin samanlaisten omaisuuserien tai velkojen noteeratut (oikaisemattomat) hinnat toimivilla markkinoilla (taso 1);

(b) muut syöttötiedot kuin tasoon 1 sisältyvät noteeratut hinnat, jotka kyseiselle omaisuuserälle tai velalle ovat todettavissa joko suoraan (ts. hintana) tai epäsuorasti (ts. hinnoista johdettuina) (taso 2); ja

(c) omaisuuserää tai velkaa koskevat syöttötiedot, jotka eivät perustu todettavissa olevaan markkinatietoon (ei todettavissa olevat syöttötiedot) (taso 3).

Se käypien arvojen hierarkian taso, jolle tietty käypään arvoon arvostettu erä kokonaisuudessaan luokitellaan, on määritettävä koko kyseisen käypään arvoon arvostetun erän kannalta merkittävän alimmalla tasolla olevan syöttötiedon perusteella. Tässä syöttötiedon merkittävyys arvioidaan kyseisen käypään arvoon arvostetun erän suhteen kokonaisuudessaan. Jos käyvän arvon määrittämisessä käytetään todettavissa olevia syöttötietoja, jotka edellyttävät merkittävää ei todettavissa oleviin syöttötietoihin perustuvaa oikaisua, kyseinen arvonmääritys luokitellaan tasoon 3. Sen arvioiminen, kuinka merkittävä tietty syöttötieto on käypään arvoon arvostettavan erän kannalta kokonaisuudessaan, edellyttää harkintaa, jossa otetaan huomioon erityisesti kyseistä omaisuuserää tai velkaa koskevat tekijät.

27B. Yhteisön on esitettävä käypään arvoon taseeseen merkittyjen erien osalta kustakin rahoitusinstrumenttien luokasta:

(a) käypien arvojen hierarkian taso, johon kyseiset käypään arvoon arvostetut erät luokitellaan kokonaisuudessaan, siten että käyvät arvot jaotellaan kappaleessa 27A määriteltyjen tasojen mukaisesti.

(b) mahdolliset merkittävät siirrot käypien arvojen hierarkian tasojen 1 ja 2 välillä ja syyt näihin siirtoihin. Siirrot kummallekin tasolle ja siirrot pois kummaltakin tasolta on esitettävä ja käsiteltävä erikseen. Merkittävyyttä on tässä arvioitava voiton tai tappion ja kokonaisvarojen tai -velkojen perusteella.

(c) käypien arvojen hierarkian tasolla 3 olevien käypään arvoon arvostettujen erien osalta alku- ja loppusaldojen välinen täsmäytyslaskelma, jossa esitetään erikseen seuraavista seikoista johtuvat kauden aikana tapahtuneet muutokset:

(i) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut kokonaisvoitot tai -tappiot sekä kuvaus siitä, missä ne esitetään laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa (jos se esitetään);

(ii) muihin laajan tuloksen eriin kirjatutut kokonaisvoitot tai -tappiot;

(iii) ostot, myynnit, liikkeeseenlaskut ja toteuttamiset (kukin muutoksen tyyppi esitetään erikseen); ja

(iv) siirrot tasolle 3 tai pois sieltä (esimerkiksi markkinatiedon todettavuuden muutoksista johtuvat siirrot) sekä syyt näihin siirtoihin. Merkittävien siirtojen osalta on esitettävä ja käsiteltävä erikseen siirrot tasolle 3 ja siirrot pois tasolta 3.

▼M19

(d) tulosvaikutteisesti kaudella kirjatut kohdassa (c)(i) tarkoitetut kokonaisvoitot tai -tappiot, jotka johtuvat raportointikauden lopussa hallussa oleviin omaisuuseriin liittyvistä voitoista tai tappioista, sekä kuvaus siitä, missä kyseiset voitot tai tappiot esitetään laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa (jos se esitetään).

(e) jos yhden tai useamman syöttötiedon vaihtaminen jokseenkin mahdolliseen vaihtoehtoiseen oletukseen muuttaisi tasolla 3 olevien käypään arvoon arvostettujen erien käypää arvoa merkittävästi, yhteisön on mainittava tämä seikka ja esitettävä kyseisten muutosten vaikutus. Yhteisön tulee esittää, kuinka jokseenkin mahdolliseen vaihtoehtoiseen oletukseen vaihtamisen vaikutus on laskettu. Merkittävyyttä on tässä arvioitava voiton tai tappion ja varojen tai velkojen kokonaismäärän perusteella, tai jos käyvän arvon muutokset on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, oman pääoman kokonaismäärän perusteella.

Yhteisön on esitettävä tässä kappaleessa vaadittavat määrälliset tiedot taulukon muodossa, paitsi milloin jokin toinen muoto on asianmukaisempi.

▼B

28. Jos rahoitusinstrumentin markkinat eivät ole toimivat, yhteisö määrittää käyvän arvon arvostusmenetelmän avulla (ks. IAS 39:n kappaleet AG74–AG79). Parhaiten käypää arvoa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä osoittaa kuitenkin liiketoimessa toteutunut hinta (toisin sanoen annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo), paitsi jos IAS 39:n kappaleessa AG76 esitetyt edellytykset täyttyvät. Tästä seuraa, että alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä määritetty käypä arvo ja samana päivänä arvostusmenetelmää käyttäen määritetty arvo voivat poiketa toisistaan. Jos tällainen erotus on olemassa, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kunkin rahoitusinstrumenttien luokan osalta:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaate, jonka mukaisesti erotus kirjataan tulosvaikutteisesti siten, että otetaan huomioon sellaisten tekijöiden muuttuminen (aika mukaan luettuna), jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan (ks. IAS 39:n kappale AG76A); ja

b) vielä tulosvaikutteisesti kirjaamattoman erotuksen kokonaismäärä kauden alussa ja lopussa, sekä tämän erotuksen saldossa tapahtuneita muutoksia koskeva täsmäytyslaskelma.

29. Käypien arvojen esittämistä tilinpäätöksessä ei edellytetä:

a) kun kirjanpitoarvo on kohtuullisen lähellä käypää arvoa, esimerkiksi kun kyseessä ovat sellaiset rahoitusinstrumentit kuin lyhytaikaiset myyntisaamiset ja ostovelat;

b) kun kyse on sijoituksesta oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla noteerattua markkinahintaa, tai johdannaisesta, joka on sidottu tällaiseen oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin, ja joka arvostetaan IAS 39:n mukaisesti hankintamenon perusteella siitä syystä, että sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä; tai

c) kun kyse on sopimuksesta, johon sisältyy (IFRS 4:ssä kuvattu) oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä, jos kyseisen osuuden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä.

▼B

30. Kappaleissa 29(b) ja (c) kuvatuissa tapauksissa yhteisön on esitettävä informaatiota, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä tekemään omia arvioitaan tällaisten rahoitusvarojen ja -velkojen kirjanpitoarvojen ja käypien arvojen mahdollisten erojen suuruudesta, ja tällaisia tietoja ovat:

a) tieto siitä, että käypää arvoa koskevaa informaatiota ei ole esitetty kyseisten instrumenttien osalta siksi, ettei niiden käypä arvo ole luotettavasti määritettävissä;

b) kuvaus rahoitusinstrumenteista, niiden kirjanpitoarvo ja selvitys siitä, miksi käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä;

c) tietoa instrumenttien markkinoista;

d) tietoa siitä, aikooko yhteisö luovuttaa rahoitusinstrumentit, ja jos aikoo, miten; ja

e) jos rahoitusinstrumentit, joiden käypä arvo ei aiemmin ollut luotettavasti määritettävissä, kirjataan pois taseesta, tieto tästä, niiden kirjanpitoarvo taseesta pois kirjaamisen ajankohtana sekä kirjattu voitto tai tappio.

RAHOITUSINSTRUMENTEISTA JOHTUVIEN RISKIEN LUONNE JA LAAJUUS

31. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoa, jonka avulla tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan sellaisten rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta, joille yhteisö on alttiina ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄.

32. Kappaleissa 33–42 vaaditut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot koskevat rahoitusinstrumenteista johtuvia riskejä ja sitä, miten niitä on hallittu. Tällaisia riskejä ovat tyypillisesti luottoriski, *maksuvalmiusriski* ja markkinariski, niihin kuitenkaan rajoittumatta.

Laadulliset tiedot

33. Yhteisön on esitettävä kunkin rahoitusinstrumenteista johtuvan riskityypin osalta:

a) altistuminen riskeille ja miten se syntyy;

b) riskienhallinnan tavoitteet, toteutustavat ja prosessit ja riskin mittaamiseen käytetyt keinot; ja

c) mahdolliset muutokset kohdassa (a) tai (b) edelliseen kauteen verrattuna.

Määrälliset tiedot

34. Yhteisön on esitettävä kunkin rahoitusinstrumenteista johtuvan riskityypin osalta:

a) yhteenveto kyseistä yhteisöön kohdistuvaa riskiä koskevista määrällisistä tiedoista ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄. Tietojen on perustuttava informaatioon, joka on annettu sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille (määritelty IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*), esimerkiksi yhteisön hallitukselle tai toimitusjohtajalle.

▼B

b) kappaleissa 36–42 vaaditut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, siltä osin kuin niitä ei ole esitetty kohdan (a) nojalla, paitsi milloin riski ei ole olennainen (katso IAS 1:n kappaleet 29–31 olennaisuuden käsitteestä).

c) riskikeskittymät, elleivät ne käy ilmi kohdista (a) ja (b).

35. Jos ►M5 raportointikauden päättymispäivältä ◄ esitetyt määrälliset tiedot eivät anna edustavaa kuvaa yhteisön altistumisesta riskeille kauden aikana, yhteisön on annettava edustavan kuvan antavia lisätietoja.

Luottoriski

36. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisen rahoitusinstrumenttien luokan osalta:

a) rahamäärä, joka parhaiten kuvaa yhteisön luottoriskin enimmäismäärää ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ottamatta huomioon hallussa olevia vakuuksia tai muita luoton laatua parantavia eriä (esim. netotussopimukset, joiden perusteella eriä ei voi IAS 32:n mukaisesti vähentää toisistaan);

b) kohdassa (a) esitetyn määrän osalta kuvaus vakuutena hallussa olevista panteista, varoista ja muista luoton laatua parantavista eristä;

c) informaatiota sellaisten rahoitusvarojen luoton laadusta, joihin liittyvä suoritus ei ole *viivästynyt* ja joiden arvo ei ole alentunut; ja

d) sellaisten rahoitusvarojen kirjanpitoarvo, joihin liittyvä suoritus muutoin olisi viivästynyt tai joiden arvo olisi alentunut mutta joiden ehdot on neuvoteltu uudelleen.

Rahoitusvarat, joihin liittyvä suoritus on viivästynyt tai joiden arvo on alentunut

37. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisen rahoitusvarojen luokan osalta:

a) sellaisten rahoitusvarojen ikäjakautuma, joihin liittyvä maksusuoritus on ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ viivästynyt mutta joiden arvo ei ole alentunut;

b) erittely rahoitusvaroista, joiden on yksittäin tarkasteltuina todettu olevan arvoltaan alentuneita ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, mukaan luettuina ne tekijät, jotka yhteisö on ottanut huomioon määrittäessään, onko niiden arvo alentunut; ja

c) kohdissa (a) ja (b) esitettyjen määrien osalta kuvaus yhteisön hallussa vakuutena olevista panteista ja muista luoton laatua parantavista eristä sekä, paitsi milloin se ei ole käytännössä mahdollista, arvio niiden käyvästä arvosta.

Saadut vakuudet ja muut luoton laatua parantavat erät

38. Jos yhteisö saa kauden aikana rahoitusvaroja tai muita varoja ottamalla omistukseensa vakuutena hallussaan olevan pantin tai vaatimalla muita luoton laatua parantavia eriä (esim. takauksia) ja kyseiset varat täyttävät muissa standardeissa asetetut kirjaamiskriteerit, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) saatujen varojen luonne ja kirjanpitoarvo; ja

▼B

b) mikäli varat eivät ole helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi, periaatteet, joiden mukaan varoja luovutetaan tai käytetään sen toiminnassa.

Maksuvalmiusriski

▼M19

39. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) johdannaisvelkoihin kuulumattomien rahoitusvelkojen (mukaan lukien takaussopimukset, joissa yhteisö on myyjäosapuolena) maturiteettijakauma, joka osoittaa jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat.

(b) johdannaisvelkojen maturiteettijakauma. Maturiteettijakauman on sisällettävä niiden johdannaisvelkojen jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat, joiden sopimuksiin perustuvien juoksuaikojen tunteminen on välttämätöntä rahavirtojen ajoituksen ymmärtämisen kannalta (ks. kappale B11B).

(c) kuvaus siitä, miten se hallitsee kohtiin (a) ja (b) liittyvää maksuvalmiusriskiä.

▼B

Markkinariski

Herkkyysanalyysi

40. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot, paitsi jos se noudattaa kappaleen 41 vaatimuksia:

a) herkkyysanalyysi kustakin erityyppisestä markkinariskistä, jolle yhteisö on alttiina ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄, siten että siitä käy ilmi, miten kyseisenä päivänä jokseenkin mahdolliset muutokset asianomaisessa riskimuuttujassa olisivat vaikuttaneet voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan;

b) herkkyysanalyysin laatimisessa käytetyt menetelmät ja oletukset; ja

c) käytettyjen menetelmien ja oletusten muutokset edelliseen kauteen verrattuna ja syyt muutoksiin.

41. Jos yhteisö laatii herkkyysanalyysin, esimerkiksi value-at-risk-analyysin, josta käyvät ilmi riskimuuttujien (esim. korkokannat ja valuuttakurssit) väliset riippuvuussuhteet, ja käyttää sitä rahoitusriskien hallinnassa, se voi käyttää kyseistä herkkyysanalyysiä kappaleessa 40 mainitun analyysin sijasta. Yhteisön on myös esitettävä tilinpäätöksessään:

a) selvitys herkkyysanalyysin laatimisessa käytetystä menetelmästä sekä tärkeimmistä parametreista ja esitettävien tietojen taustalla olevista oletuksista; ja

b) selvitys käytetyn menetelmän tavoitteesta ja rajoituksista, joista voi johtua, että informaatio ei täysin kuvasta kyseessä olevien varojen ja velkojen käypää arvoa.

Muut markkinariskiä koskevat tiedot

42. Silloin kun kappaleen 40 tai 41 mukaisesti esitetty herkkyysanalyysi ei anna edustavaa kuvaa rahoitusinstrumenttiin liittyvästä riskistä (esimerkiksi sen vuoksi, että riskipositio vuoden lopussa ei kuvasta vuoden aikaista riskipositiota), yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tämä tieto ja syyt, joiden vuoksi se ei katso herkkyysanalyysien antavan edustavaa kuvaa.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

43. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2007 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

44. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, sen ei tarvitse esittää vertailutietoja kappaleissa 31–42 vaadittujen rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta koskevien tietojen osalta.

▼M5

44A IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 20, 21, 23(c) ja (d), 27(c) sekä liitteen B kappaleeseen B5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

44B IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) seurauksena poistettiin kappale 3(c). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M6

44C Yhteisön on sovellettava kappaleen 3 muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa helmikuussa 2008 julkaistua *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32.een ja IAS 1:een) aikaisemmalla kaudella, kappaleen 3 muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

44D Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 3(a). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella muutoksia, jotka on tehty toukokuussa 2008 IAS 28:n kappaleeseen 1, IAS 31:n kappaleeseen 1 ja IAS 32:n kappaleeseen 4. Yhteisö saa soveltaa muutosta ei-takautuvasti.

▼M14

44E Lokakuussa 2008 julkaistu asiakirja *Rahoitusvarojen luokittelun muutokset* (Muutokset IAS 39:ään ja IFRS 7:ään) aiheutti muutoksia kappaleeseen 12, ja sen seurauksena lisättiin kappale 12A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

44F Marraskuussa 2008 julkaistu asiakirja *Rahoitusvarojen luokittelun muutokset – Voimaantulo ja siirtymäsäännöt* (Muutokset IAS 39:ään ja IFRS 7:ään) aiheutti muutoksia kappaleeseen 44E. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

▼M19

~~44G~~ ~~Maaliskuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutokset IFRS 7:ään) seurauksena muutettiin kappaleita 27, 39 ja B11 sekä lisättiin kappaleet 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Ensimmäisenä soveltamisvuotena yhteisön ei tarvitse esittää vertailutietoja muutosten edellyttämistä tiedoista. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.~~

▼M25

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

44G Maaliskuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutokset IFRS 7:ään) seurauksena muutettiin kappaleita 27, 39 ja B11 sekä lisättiin kappaleet 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön ei tarvitse esittää muutosten edellyttämiä tietoja, jotka koskevat:

(a) tilikautta tai osavuosijaksoa, mahdollinen tase mukaan lukien, joka esitetään osana sellaista vertailutilikautta, joka päättyy ennen 31.12.2009, tai

(b) aikaisimman vertailukauden alun tasetta ajalta ennen 31.12.2009.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. (*)

▼B

IAS 30:N KUMOAMINEN

45. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 30:n *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot*.

(*) Kappaletta 44G muutettiin tammikuussa 2010 julkaistun asiakirjan *IFRS 7:n mukaisia vertailutietoja koskeva rajoitettu helpotus ensilaatijoille* (muutos IFRS 1:een) seurauksena. IASB muutti kappaletta 44G selventääkseen johtopäätöksiään ja tarkoitettua siirtymistä, jotka koskevat asiakirjaa *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutos IFRS 7:ään).

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Luottoriski	Riski, että rahoitusinstrumentin sopimusosapuoli ei pysty täyttämään velvoitettaan ja aiheuttaa siten toiselle osapuolelle taloudellisen tappion.
Korkoriski	Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinakorkojen muutoksista johtuen.

▼M19

Maksuvalmiusriski	Riski, että yhteisöllä on vaikeuksia täyttää rahoitusvelkoihin liittyviä velvoitteita, jotka täytetään luovuttamalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja

▼B

Markkinariski	Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinahintojen muutoksista johtuen. Markkinariski sisältää kolmenlaista riskiä: **valuuttariski, korkoriski** ja **muu hintariski**.
Muu hintariski	Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinahintojen muutoksista johtuen (lukuun ottamatta **korkoriskistä** tai **valuuttariskistä** aiheutuvia muutoksia), riippumatta siitä, aiheutuvatko muutokset yksittäiseen arvopaperiin tai sen liikkeeseenlaskijaan liittyvistä tekijöistä vai kaikkiin markkinoilla oleviin samankaltaisin rahoitusinstrumentteihin vaikuttavista tekijöistä.
Otetut lainat	Otettuja lainoja ovat rahoitusvelat lukuun ottamatta normaalien luottoehtojen mukaisia lyhytaikaisia ostovelkoja.
Valuuttariski	Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat valuuttakurssien muutoksista johtuen.
Viivästynyt	Rahoitusvaroihin kuuluvan erän suoritus on viivästynyt, kun vastapuoli ei ole suorittanut maksua sopimuksen mukaiseen eräpäivään mennessä.

Seuraavat termit on määritelty IAS 32:n kappaleessa 11 tai IAS 39:n kappaleessa 9 ja niitä käytetään tässä IFRS-standardissa niille IAS 32:ssa ja IAS 39:ssä annetussa merkityksessä.

— rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno

— myytävissä olevat rahoitusvarat

— kirjaaminen pois taseesta

— johdannainen

— efektiivisen koron menetelmä

— oman pääoman ehtoinen instrumentti

— käypä arvo

— rahoitusvaroihin kuuluva erä

— rahoitusinstrumentti

— rahoitusvelka

— käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka

— takaussopimus

— kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka

— ennakoitu liiketoimi

— suojausinstrumentti

— eräpäivään asti pidettävät sijoitukset

— lainat ja muut saamiset

— selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti.

▼B

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN LUOKAT JA TASO, JOLLA TIEDOT ESITETÄÄN TILINPÄÄTÖKSESSÄ (KAPPALE 6)

B1 Kappaleen 6 mukaan yhteisön on jaettava rahoitusinstrumentit esitettävän informaation luonteen kannalta tarkoituksenmukaisiin luokkiin, joissa otetaan huomioon kyseisten rahoitusinstrumenttien ominaisuudet. Kappaleessa 6 kuvatut ryhmät ovat yhteisön itsensä määrittämiä ja poikkeavat siten IAS 39:ssä määritellyistä rahoitusinstrumenttien ryhmistä (jotka määräävät, miten rahoitusinstrumentit arvostetaan ja mihin käyvän arvon muutokset kirjataan).

B2 Rahoitusinstrumenttien luokkia määrittäessään yhteisön on vähintään:

a) erotettava toisistaan jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat instrumentit ja käypään arvoon arvostettavat instrumentit.

b) käsiteltävä tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle jääviä rahoitusinstrumentteja erillisenä luokkana tai erillisinä luokkina.

B3 Yhteisö päättää tilanteestaan riippuen, kuinka yksityiskohtaista tietoa se antaa tämän IFRS-standardin vaatimusten täyttämiseksi, kuinka paljon painoa se antaa vaatimusten eri puolille ja miten se yhdistelee esitettäviä tietoja kokonaiskuvan antamiseksi yhdistämättä kuitenkaan ominaisuuksiltaan erilaisia tietoja. Esittämistavassa on löydettävä tasapaino siten, että tilinpäätöstä ei rasiteta runsailla yksityiskohdilla, jotka eivät ehkä auta tilinpäätöksen käyttäjiä, eikä toisaalta tehdä tärkeää informaatiota vaikeasti ymmärrettäväksi yhdistelemällä tietoja liikaa. Yhteisö ei esimerkiksi saa häivyttää tärkeää informaatiota merkityksettömien yksityiskohtien joukkoon. Yhteisön ei toisaalta myöskään pidä esittää informaatiota, joka on niin yhdisteltyä, että tärkeät erot yksittäisten liiketoimien tai niihin liittyvien riskien välillä hämärtyvät.

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN MERKITYS TALOUDELLISEN ASEMAN JA TULOKSEN KANNALTA

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat (kappaleet 10 ja 11)

B4 Jos yhteisö nimenomaisesti luokittelee rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, sen on kappaleen 10(a) mukaan esitettävä se rahoitusvelan käyvän arvon muutos, joka johtuu velan luottoriskissä tapahtuneista muutoksista. Kappaleen 10(a)(i) mukaan yhteisö voi määrittää tämän määrän siten, että se vastaa velan käyvän arvon muutosta, joka ei johdu markkinariskiä aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista. Jos ainoat huomioon otettavat muutokset velan markkinaolosuhteissa ovat muutokset havaitussa (vertailu)korossa, määrä voidaan arvioida seuraavasti:

▼B

a) Ensin yhteisö laskee velan sisäisen korkokannan kauden alussa käyttäen velan havaittua markkinahintaa ja sopimuksen mukaisia velasta johtuvia rahavirtoja kauden alussa. Tästä korkokannasta se vähentää havaitun (vertailu)koron kauden alussa ja saa näin selville instrumenttikohtaisen osuuden sisäisestä korkokannasta.

b) Seuraavaksi yhteisö laskee velan rahavirtojen nykyarvon käyttäen sopimuksen mukaisia velasta johtuvia rahavirtoja kauden lopussa ja diskonttauskorkoa, joka on yhtä suuri kuin (i) kauden lopun havaittu (vertailu)korko ja (ii) kohdan (a) mukaisesti määritetty instrumenttikohtainen osuus sisäisestä korkokannasta yhteen laskettuina.

c) Velan kauden lopun havaitun markkinahinnan ja kohdassa (b) määritetyn määrän välinen erotus on se käyvän arvon muutos, joka ei johdu havaitun (vertailu)koron muutoksista. Tämä määrä esitetään tilinpäätöksessä.

Tässä esimerkissä oletetaan, että muista tekijöistä kuin instrumentin luottoriskissä tapahtuvista muutoksista tai korkojen muutoksista johtuvat käyvän arvon muutokset eivät ole merkittäviä. Jos esimerkin instrumenttiin sisältyy kytketty johdannainen, kytketyn johdannaisen käyvän arvon muutosta ei oteta huomioon määritettäessä kappaleen 10(a) mukaisesti esitettävää määrää.

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot — tilinpäätöksen laatimisperiaatteet (kappale 21)

B5 Kappaleessa 21 vaaditaan tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun arvostusperusteen (tai -perusteiden) ja muiden sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämistä, joilla on merkitystä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rahoitusinstrumenttien osalta tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi:

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokiteltujen rahoitusvarojen tai -velkojen osalta:

i) niiden rahoitusvarojen tai -velkojen luonne, jotka yhteisö on nimenomaisesti luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi;

ii) kriteerit, joiden perusteella rahoitusvarat tai -velat on nimenomaisesti luokiteltu näin niitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä; ja

iii) miten yhteisö on täyttänyt IAS 39:n kappaleiden 9, 11A tai 12 vaatimukset nimenomaisen luokittelun yhteydessä. Niiden instrumenttien osalta, jotka on nimenomaisesti luokiteltu IAS 39:ssä esitetyn käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavan rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan määritelmän kohdan (b)(i) mukaisesti, tilinpäätöksessä on esitettävä myös sanallinen kuvaus taustalla olevista olosuhteista, jotka muutoin johtaisivat epäjohdonmukaiseen arvostamiseen tai kirjaamiseen. Niiden instrumenttien osalta, jotka on nimenomaisesti luokiteltu IAS 39:ssä esitetyn käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavan rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan tai määritelmän kohdan (b)(ii) mukaisesti, tilinpäätöksessä

▼B

on esitettävä myös sanallinen kuvaus siitä, miten nimenomainen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi on yhdenmukaista yhteisön dokumentoidun riskinhallinta- tai sijoitusstrategian kanssa.

b) kriteerit, joiden perusteella rahoitusvarat nimenomaisesti luokitellaan myytävissä oleviksi.

c) kirjataanko selvityspäiväkäytännön mukaiset rahoitusvarojen ostot ja myynnit kaupantekopäivän vai selvityspäivän perusteella (ks. IAS 39:n kappale 38).

d) mikäli käytetään vähennystiliä sellaisten rahoitusvarojen kirjanpitoarvon vähentämiseen, joiden arvo on luottotappioiden vuoksi alentunut:

i) kriteerit, joiden perusteella ratkaistaan, milloin arvoltaan alentuneiden rahoitusvarojen kirjanpitoarvoa vähennetään suoraan (tai jos kyseessä on kirjanpitoarvon vähentämisen peruuttaminen, lisätään suoraan), ja milloin käytetään vähennystiliä; ja

ii) kriteerit, joiden perusteella vähennystilille kirjatut määrät kirjataan pois arvoltaan alentuneiden rahoitusvarojen kirjanpitoarvoa vastaan (ks. kappale 16).

e) miten kunkin rahoitusinstrumenttien ryhmän nettovoitot tai nettotappiot määritetään (ks. kappale 20(a)), eli esimerkiksi sisältyykö käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattujen erien nettovoittoihin tai nettotappioihin korko- tai osinkotuottoja.

f) kriteerit, joita yhteisö käyttää sen ratkaisemiseen, että arvonalentumistappion syntymisestä on objektiivista näyttöä (katso kappale 20(e)).

g) jos sellaisten rahoitusvarojen, joihin liittyvä suoritus muutoin olisi viivästynyt tai joiden arvo olisi alentunut, ehdoista on neuvoteltu uudelleen, uudelleen neuvoteltujen ehtojen alaisiin rahoitusvaroihin sovellettavat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet (ks. kappale 36(d)).

▼M5

IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 122 vaaditaan myös, että yhteisöt antavat joko merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden yhteenvedossa tai muualla liitetiedoissa tiedot harkintaan perustuvista ratkaisuista – muista kuin arvioita edellyttävistä – jotka johto on tehnyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan ja joilla on eniten vaikutusta tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.

▼B

RAHOITUSINSTRUMENTEISTA JOHTUVIEN RISKIEN LUONNE JA LAAJUUS (KAPPALEET 31–42)

B6 Kappaleiden 31–42 mukaisesti vaadittavat tiedot on annettava joko tilinpäätöksessä tai sisällytettävä siihen siten, että tilinpäätöksessä viitataan johonkin muuhun asiakirjaan, kuten johdon selvitykseen tai riskiraporttiin, joka on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoin ehdoin ja samana ajankohtana kuin tilinpäätös, ja kyseisestä asiakirjasta viitataan tilinpäätökseen. Ellei tällä tavoin ristiviittauksin lisättyjä tietoja ole, tilinpäätös ei ole täydellinen.

Määrälliset tiedot (kappale 34)

B7 Kappaleessa 34(a) vaaditaan yhteenvetoa yhteisöön kohdistuvaa riskiä koskevista määrällisistä tiedoista, jotka perustuvat yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille annettuun informaatioon. Jos yhteisö käyttää useita menetelmiä riskien hallinnassa, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä tiedot, jotka on saatu käyttämällä menetelmää tai menetelmiä, jotka antavat merkityksellisintä ja luotettavinta tietoa. IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* käsitellään merkityksellisyyttä ja luotettavuutta.

B8 Kappaleessa 34(c) vaaditaan tietojen esittämistä riskikeskittymistä. Riskikeskittymät syntyvät rahoitusinstrumenteista, joiden ominaispiirteet ovat samanlaiset ja joihin taloudellisten olosuhteiden tai muiden olosuhteiden muutokset vaikuttavat samalla tavalla. Riskikeskittymien tunnistaminen edellyttää harkintaa ottaen huomioon yhteisön olosuhteet. Riskikeskittymistä on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) kuvaus siitä, miten johto määrittää keskittymät;

b) kuvaus kullekin keskittymälle tunnusomaisista yhteisistä piirteistä (esim. vastapuoli, maantieteellinen alue, valuutta tai markkinat); ja

c) riskille alttiina oleva määrä kaikista niistä rahoitusinstrumenteista, joilla on tämä sama ominaispiirre.

Luottoriskin enimmäismäärä (kappale 36 (a))

B9 Kappaleessa 36(a) vaaditaan sen rahamäärän esittämistä, joka parhaiten kuvaa yhteisön luottoriskin enimmäismäärää. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän yhteydessä tämä on tyypillisesti bruttokirjanpitoarvo, josta vähennetään:

a) IAS 32:n mukaisesti toisistaan vähennetyt määrät; ja

b) IAS 39:n mukaisesti kirjatut arvonalentumistappiot.

B10 Toimintoja, joista aiheutuu luottoriskiä ja joista muodostuu vastaava luottoriskin enimmäismäärä, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) lainojen ja muiden saamisten myöntäminen asiakkaille ja talletusten tekeminen muihin yhteisöihin. Näissä tapauksissa luottoriskin enimmäismäärä on asianomaisten rahoitusvarojen kirjanpitoarvo.

b) johdannaissopimusten, kuten valuutanvaihtoa koskevien sopimusten, koronvaihtosopimusten ja luottojohdannaissopimusten, tekeminen. Jos niistä johtuvat omaisuuserät arvostetaan käypään arvoon, luottoriskin enimmäismäärä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ on sama kuin kirjanpitoarvo.

▼B

c) takausten myöntäminen. Tässä tapauksessa luottoriskin enimmäismäärä on enimmäissumma, jonka yhteisö saattaisi joutua maksamaan, jos takauksen perusteella esitetään vaatimuksia, jolloin summa voi olla merkittävästi suurempi kuin määrä, joka on kirjattu velaksi.

d) sellainen luottositoumus, joka on peruuttamaton sitoumuksen voimassaolon aikana tai joka voidaan peruuttaa vain olennaisen epäedullisen muutoksen tapahtuessa. Jos myöntäjä ei voi toteuttaa luottositoumusta nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina, luottoriskin enimmäismäärä on sitoumuksen kokonaismäärä. Tämä johtuu siitä, että on epävarmaa, nostetaanko jokin nostamatta oleva osuus tulevaisuudessa. Tämä määrä voi olla merkittävästi suurempi kuin määrä, joka on kirjattu velaksi.

▼M19

Maksuvalmiusriskiä koskevat määrälliset tiedot (kappaleet 34(a) sekä 39(a) ja (b))

B10A Kappaleen 34(a) mukaisesti yhteisö esittää yhteenvedon yhteisöön kohdistuvaa maksuvalmiusriskiä koskevista määrällisistä tiedoista sen informaation perusteella, joka on annettu sisäisesti johtoon kuuluville avainhenkilöille. Yhteisön on selostettava, kuinka nämä tiedot on määritetty. Jos näihin tietoihin sisältyvät käteisvarojen (tai muiden rahoitusvarojen) siirtymiset pois yhteisöstä voisivat joko:

(a) toteutua merkittävästi aikaisemmin kuin tiedot osoittavat tai

(b) poiketa määriltään merkittävästi kyseisiin tietoihin sisältyvistä määristä (esim. johdannainen, joka sisältyy tietoihin nettomääräisen toteuttamisen pohjalta mutta joka vastapuolella on oikeus vaatia toteutettavaksi bruttomääräisesti),

yhteisön on mainittava tämä seikka ja esitettävä määrälliset tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan tämän riskin suuruutta, paitsi milloin tämä tieto sisältyy kappaleen 39 (a) tai (b) mukaan vaadittaviin sopimuksiin perustuviin maturiteettijakaumiin.

B11 Laatiessaan kappaleen 39 (a) ja (b) vaadittavia maturiteettijakaumia yhteisö käyttää harkintaa määrittäessään erittelyssä käytettävien ajanjaksojen asianmukaista määrää. Yhteisö voi esimerkiksi todeta, että seuraavat ajanjaksot ovat asianmukaisia:

(a) enintään kuukausi;

(b) yli kuukausi mutta enintään kolme kuukautta;

(c) yli kolme kuukautta mutta enintään yksi vuosi; ja

(d) yli vuosi mutta enintään viisi vuotta.

B11A Noudattaessaan kappaleen 39 kohtia (a) ja (b) yhteisö ei saa erottaa kytkettyä johdannaista hybridi-instrumentista (yhdistetystä rahoitusinstrumentista). Tällaiseen instrumenttiin yhteisön tulee soveltaa kappaletta 39(a).

B11B Kappaleen 39(b) mukaan yhteisön täytyy esittää johdannaisvelkojen määrällinen maturiteettijakauma, joka osoittaa jäljellä olevat sopimuksiin perustuvat juoksuajat, jos sopimukseen perustuvien jäljellä olevien juoksuaikojen tunteminen on välttämätöntä rahavirtojen ajoituksen ymmärtämisen kannalta. Tämä koskisi esimerkiksi sopimusta, joka on:

(a) vaihtuvakorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan rahavirran suojauksessa koronvaihtosopimus, jonka jäljellä oleva juoksuaika on viisi vuotta.

▼**M19**

(b) mikä tahansa luottositoumus.

B11C Kappaleen 39 kohtien (a) ja (b) mukaan yhteisön täytyy esittää rahoitusvelkojen maturiteettijakaumat, jotka osoittavat joidenkin rahoitusvelkojen jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat. Näissä esitettävissä tiedoissa:

(a) jos vastapuoli saa päättää jonkin maksun suorittamisajankohdasta, velka sisällytetään erittelyssä siihen aikaisimpaan ajanjaksoon, jona yhteisöltä voidaan vaatia maksua. Esimerkiksi rahoitusvelat, jotka yhteisöä voidaan vaatia maksamaan takaisin vaadittaessa (esim. vaadittaessa maksettavat talletukset), sisällytetään erittelyssä aikaisimpaan ajanjaksoon.

(b) jos yhteisö on sitoutunut eräkohtaisiin maksuihin, kukin erä sisällytetään erittelyssä siihen aikaisimpaan ajanjaksoon, jona yhteisöltä voidaan vaatia maksua. Esimerkiksi nostamaton myönnetty laina sisällytetään siihen ajanjaksoon, johon sisältyy se aikaisin ajankohta, jolloin se voidaan nostaa.

(c) kun kyseessä ovat myyjäosapuolen takaussopimukset, takauksen enimmäismäärä sisällytetään aikaisimpaan ajanjaksoon, jona takauksen perusteella voidaan vaatia maksua.

B11D Kappaleen 39 kohdissa (a) ja (b) edellytetyissä maturiteettijakaumissa esitettävät sopimuksiin perustuvat määrät ovat sopimuksiin perustuvia diskonttaamattomia rahavirtoja, esimerkiksi:

(a) bruttomääräiset rahoitusleasingvelvoitteet (ennen rahoitusmenojen vähentämistä);

(b) niissä termiinisopimuksissa määritellyt hinnat, jotka koskevat rahoitusvarojen ostoa käteisvaroja vastaan;

(c) nettomäärät sellaisista maksetaan vaihtuvaa / saadaan kiinteää -koronvaihtosopimuksista, joissa vaihdetaan nettomääräisiä rahavirtoja;

(d) vaihdettavat sopimukseen perustuvat määrät sellaisessa johdannaissopimuksessa (esim. valuutanvaihtosopimus), jonka mukaan vaihdetaan bruttomääräisiä rahavirtoja; ja

(e) bruttomääräiset luottositoumukset.

Tällaiset diskonttaamattomat rahavirrat poikkeavat taseeseen sisältyvästä määrästä, koska taseeseen sisältyvä määrä perustuu diskontattuihin rahavirtoihin. Ellei maksettava määrä ole kiinteä, tilinpäätöksessä esitettävä määrä määritetään raportointikauden päättymispäivän olosuhteiden perusteella. Esimerkiksi jos maksettava määrä vaihtelee indeksin muutosten mukaan, tilinpäätöksessä esitettävä määrä voi perustua indeksin tasoon raportointikauden päättymispäivänä.

B11E Kappaleen 39(c) mukaan yhteisön täytyy esittää kuvaus siitä, miten se hallitsee maksuvalmiusriskiä, joka liittyy kappaleen 39 kohtien (a) ja (b) edellyttämiin määrällisiin tietoihin sisältyviin eriin. Yhteisön on esitettävä maturiteettijakauma rahoitusvaroista, joita se pitää hallussaan maksuvalmiusriskin hallitsemiseksi (esim. rahoitusvarat, jotka ovat helposti myytävissä tai joiden odotetaan kerryttävän tulevia rahavirtoja vastaamaan rahoitusveloista johtuvia lähteviä rahavirtoja), jos tämä tieto on tarpeellinen, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyisivät arvioimaan maksuvalmiusriskin luonnetta ja laajuutta.

▼M19

B11F Yhteisö voisi harkita kappaleessa 39(c) vaadittavia tietoja antaessaan esimerkiksi seuraavia muita tekijöitä, niihin kuitenkaan rajoittumatta, kuten onko yhteisöllä:

(a) sitovia luottojärjestelyjä (esim. yritystodistusjärjestelyjä) tai muita puiteluottoja (esim. valmiusluottojärjestelyjä), joita se voi hyödyntää maksuvalmiustarpeiden täyttämiseksi;

(b) keskuspankkitalletuksia maksuvalmiustarpeiden täyttämiseksi;

(c) hyvin erilaisia rahoituslähteitä;

(d) joko varoissa tai rahoituslähteissä merkittäviä maksuvalmiusriskikeskittymiä;

(e) sisäisiä valvontaprosesseja ja varasuunnitelmia maksuvalmiusriskin hallitsemiseksi;

(f) instrumentteja, joihin liittyy nopeutettua takaisinmaksua koskevia ehtoja (esimerkiksi yhteisön luottoluokituksen laskiessa);

(g) instrumentteja, jotka voisivat edellyttää vakuuden asettamista (esim. lisävakuuspyynnöt johdannaisia varten);

(h) instrumentteja, jotka antavat yhteisölle oikeuden valita, suorittaako se rahoitusvelkansa luovuttamalla käteisvaroja (tai muita rahoitusvaroja) vai omia osakkeitaan; tai

(i) yleisen netotussopimuksen alaisia instrumentteja.

———————

▼B

Markkinariski — herkkyysanalyysi (kappaleet 40 ja 41)

B17 Kappaleessa 40(a) edellytetään herkkyysanalyysiä jokaisesta erityyppisestä markkinariskistä, jolle yhteisö on alttiina. Kappaleen B3 mukaisesti yhteisö päättää, miten se yhdistelee esitettäviä tietoja kokonaiskuvan antamiseksi, yhdistämättä kuitenkaan ominaisuuksiltaan erilaisia tietoja riskeistä, jotka aiheutuvat merkittävästi erilaisista taloudellisista ympäristöistä. Esimerkiksi:

a) yhteisö, joka käy kauppaa rahoitusinstrumenteilla, saattaisi esittää nämä tiedot erikseen kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusinstrumenttien osalta ja muiden instrumenttien osalta.

b) yhteisö ei yhdistäisi markkinariskejä, jotka aiheutuvat hyperinflatorisilta alueilta, sellaisiin samoihin markkinariskeihin, jotka aiheutuvat hyvin alhaisen inflaation alueilta.

Jos yhteisöön kohdistuu vain yhdenlaisia markkinariskejä vain yhdessä taloudellisessa ympäristössä, se ei esittäisi eriteltyjä tietoja.

B18 Kappaleessa 40(a) vaaditaan herkkyysanalyysiä, joka osoittaa, miten jokseenkin mahdolliset muutokset asianomaisessa riskimuuttujassa (esim. vallitsevat markkinakorot, valuuttakurssit, osakkeiden hinnat tai hyödykkeiden hinnat) vaikuttaisivat voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan. Tätä varten:

▼B

a) yhteisöjen ei tarvitse määrittää, mikä kauden voitto tai tappio olisi ollut, jos asianomaiset riskimuuttujat olisivat olleet erilaiset. Sen sijaan yhteisöt esittävät, millaisia vaikutuksia ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan olisi ollut sillä, jos jokseenkin mahdollinen muutos asianomaisessa riskimuuttujassa olisi tapahtunut ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja sitä olisi sovellettu tuona päivänä riskille alttiina olleisiin määriin. Esimerkiksi jos yhteisöllä on vaihtuvakorkoinen velka vuoden lopussa, yhteisö esittäisi, miten tarkasteltavana olevan vuoden voittoon tai tappioon (ts. korkokuluihin) olisi vaikuttanut se, jos korot olisivat vaihdelleet jokseenkin mahdollisen määrän.

b) yhteisöjen ei tarvitse esittää tietoja siitä, miten jokainen muutos asianomaisen riskimuuttujan jokseenkin mahdollisella vaihteluvälillä olisi vaikuttanut voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan. Riittää, kun ne esittävät jokseenkin mahdollisen muutoksen vaihteluvälin ääripäiden aiheuttamat vaikutukset.

B19 Määritettäessä, mikä on asianomaisen riskimuuttujan jokseenkin mahdollinen muutos, yhteisön tulisi ottaa huomioon:

a) taloudelliset ympäristöt, joissa se toimii. Jokseenkin mahdollisiin muutoksiin ei pidä sisällyttää epätodennäköisiä vaihtoehtoja tai ”kauhuskenaarioita” eikä ”stressitestejä”. Jos taustalla olevan riskimuuttujan vaihtelu on luonteeltaan vakaata, yhteisön ei myöskään tarvitse muuttaa arviotaan siitä, mikä on riskimuuttujan jokseenkin mahdollinen muutos. Oletetaan esimerkiksi, että korkotaso on 5 prosenttia ja yhteisö määrittää, että korkojen jokseenkin mahdollinen vaihtelu on ± 50 korkopistettä. Se esittäisi voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan kohdistuvan vaikutuksen, jos korko laskisi 4,5 prosenttiin tai nousisi 5,5 prosenttiin. Seuraavalla kaudella korko on noussut 5,5 prosenttiin. Yhteisö uskoo edelleen, että korko voi vaihdella ± 50 korkopistettä (eli että koron vaihtelu on luonteeltaan vakaata). Yhteisö esittäisi voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan kohdistuvan vaikutuksen, jos korko laskisi 5 prosenttiin tai nousisi 6 prosenttiin. Yhteisön ei tarvitsisi tarkistaa arviotaan, jonka mukaan korko voi jokseenkin mahdollisesti vaihdella ± 50 korkopistettä, ellei ole näyttöä siitä, että korot ovat muuttuneet merkittävästi epävakaammiksi.

b) ajanjakso, jota sen tekemä arvio koskee. Herkkyysanalyysin on osoitettava sellaisten muutosten vaikutukset, joiden uskotaan olevan jokseenkin mahdollisia siihen mennessä, kun yhteisö seuraavan kerran esittää vastaavat tiedot, mikä ajanjakso on yleensä tilikausi.

B20 Kappaleen 41 mukaan yhteisö voi käyttää herkkyysanalyysia, joka kuvastaa riskimuuttujien välisiä riippuvuussuhteita, esimerkiksi *value-at-risk*-menetelmää, jos se käyttää kyseistä analyysia rahoitusriskien hallinnassa. Tämä pätee, vaikka menetelmällä mitattaisiin vain potentiaalista tappiota eikä potentiaalista voittoa. Yhteisö voi tällaisessa tapauksessa noudattaa kappaletta 41(a) esittämällä tiedot käytetystä *value-at-risk*-tyyppisestä mallista (esim. perustuuko malli Monte Carlo -simulaatioihin), selvityksen mallin toimintatavasta ja pääoletuksista (esim. pitoaika ja luottamustaso). Yhteisöt voivat myös esittää

▼B

aikaisemman tarkastelujakson ja kyseisen kauden havaintoihin sovelletut painotukset, selvityksen siitä, miten vaihtoehtoja on käsitelty laskelmissa ja mitä volatiliteetteja ja korrelaatioita (tai vaihtoehtoisesti todennäköisyysjakaumiin liittyviä Monte Carlo -simulaatioita) on käytetty.

B21 Yhteisön on esitettävä herkkyysanalyysit koko liiketoiminnastaan, mutta se voi laatia erilaisia herkkyysanalyyseja rahoitusinstrumenttien eri luokkien osalta.

Korkoriski

B22 *Korkoriski* liittyy taseeseen merkittyihin korollisiin rahoitusinstrumentteihin (eli lainoihin ja muihin saamisiin sekä liikkeeseen laskettuihin vieraan pääoman ehtoisiin instrumentteihin) ja joihinkin sellaisiin rahoitusinstrumentteihin, joita ei ole merkitty taseeseen (esim. eräät luottositoumukset).

Valuuttariski

B23 *Valuuttariski* (tai valuuttakurssiriski) liittyy rahoitusinstrumentteihin, jotka ovat ulkomaan rahan määräisiä eli ilmaistaan jossakin muussa valuutassa kuin toimintavaluutassa, jossa ne arvostetaan. Tässä IFRS-standardissa valuuttariskillä ei tarkoiteta riskiä, joka liittyy rahoitusinstrumentteihin, jotka ovat ei-monetaarisia eriä, tai toimintavaluutan määräisiin rahoitusinstrumentteihin.

B24 Herkkyysanalyysi esitetään jokaisen sellaisen valuutan osalta, jonka vaihtelulle yhteisö on merkittävästi altistunut.

Muu hintariski

B25 *Muu hintariski* syntyy rahoitusinstrumenteista silloin, kun esimerkiksi hyödykkeiden hinnoissa tai osakkeiden hinnoissa tapahtuu muutoksia. Kappaleen 40 noudattamiseksi yhteisö voi esittää tiedot vaikutuksista, jotka aiheutuvat tietyn osakemarkkinaindeksin, hyödykkeen hinnan tai muun riskimuuttujan laskusta. Esimerkiksi jos yhteisö myöntää jäännösarvotakauksia, jotka ovat rahoitusinstrumentteja, yhteisö esittää tiedot niiden omaisuuserien arvon noususta tai laskusta, joita takaus koskee.

B26 Kaksi esimerkkiä rahoitusinstrumenteista, joihin liittyy oman pääoman ehtoisten instrumenttien hintariski, ovat osakkeiden omistus toisessa yhteisössä ja sijoitus rahastoon, joka puolestaan tekee sijoituksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Muita esimerkkejä ovat termiinisopimukset ja osto- tai myyntioptiot, jotka koskevat tiettyä oman pääoman ehtoisten instrumenttien yksilöityjä määriä, sekä osakkeiden hintoihin indeksoidut swap-sopimukset. Tällaisten rahoitusinstrumenttien käypään arvoon vaikuttavat kohde-etuuksina olevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien markkinahintojen muutokset.

B27 Kappaleen 40(a) mukaan voiton tai tappion (joka syntyy esimerkiksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi luokitelluista instrumenteista ja myytävissä olevien rahoitusvarojen arvonalentumisista) herkkyystiedot esitetään erillään oman pääoman (joka syntyy esimerkiksi myytävissä oleviksi luokitelluista instrumenteista) herkkyystiedoista.

▼B

B28	Rahoitusinstrumentteja, jotka yhteisö luokittelee oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi, ei arvosteta uudelleen. Kyseisiin instrumentteihin liittyvä oman pääoman hintariski ei vaikuta voittoon tai tappioon eikä omaan pääomaan. Herkkyysanalyysia ei siten tarvita.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 8

Toimintasegmentit

PERUSPERIAATE

1. Yhteisön on annettava tietoja, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida sen harjoittamien liiketoimintojen ja taloudellisten toimintaympäristöjen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

SOVELTAMISALA

2. Tätä IFRS-standardia on sovellettava:

a) sellaisen yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen:

i) jonka vieraan tai oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) joka toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkä tahansa tyyppisiä instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä; sekä

b) sellaisen konsernin konsernitilinpäätökseen, jonka:

i) emoyrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) emoyritys toimittaa konsernitilinpäätöksen arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkä tahansa tyyppisiä instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä.

3. Jos yhteisö, jonka ei edellytetä soveltavan tätä IFRS-standardia, päättää antaa segmenttikohtaisia tietoja, jotka eivät ole tämän IFRS-standardin mukaisia, se ei saa nimittää kyseisiä tietoja segmentti-informaatioksi.

4. Jos taloudellinen raportti sisältää sekä tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvan emoyrityksen konsernitilinpäätöksen että sen erillistilinpäätöksen, segmentti-informaation esittämistä vaaditaan vain konsernitilinpäätöksessä.

TOIMINTASEGMENTIT

5. Toimintasegmentti on yhteisön osa:

a) joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja (saman yhteisön muiden osien kanssa toteutuviin liiketoimiin liittyvät tuotot ja kulut mukaan luettuina),

b) jonka toiminnan tulosta yhteisön ylin operatiivinen päätöksentekijä säännöllisesti tarkastelee tehdäkseen päätöksiä resurssien kohdistamisesta kyseiselle segmentille ja arvioidakseen sen tuloksellisuutta, ja

▼B

c) josta on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.

Toimintasegmentti voi myös harjoittaa liiketoimintaa, josta saadaan tuottoja vasta myöhemmin: esimerkiksi käynnistyvät toiminnat voivat olla toimintasegmenttejä jo ennen tuottojen kertymistä.

6. Yhteisön kaikki osat eivät välttämättä ole toimintasegmenttejä tai toimintasegmentin osia. Esimerkiksi yhteisön pääkonttori tai jotkin osastot eivät välttämättä saa tuottoja tai ne saattavat saada yhteisön toiminnan kannalta vain vähämerkityksisiä tuottoja, jolloin ne eivät ole toimintasegmenttejä. Tässä IFRS-standardissa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevien järjestelyjen ei katsota olevan toimintasegmenttejä.

7. Termillä ”ylin operatiivinen päätöksentekijä” tarkoitetaan tointa, ei välttämättä johtajaa, jolla on tietty titteli. Tämän toimen tehtävänä on resurssien kohdistaminen yhteisön toimintasegmenteille ja niiden tuloksellisuuden arviointi. Usein ylin operatiivinen päätöksentekijä on toimitusjohtaja, mutta se voi olla myös johtoryhmä tai muu ryhmä.

8. Kappaleessa 5 kuvatut toimintasegmentin kolme ominaispiirrettä määrittelevät monissa yhteisöissä toimintasegmentit selkeästi. Yhteisö voi kuitenkin laatia liiketoimintojaan esittäviä raportteja monin eri tavoin. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää useampaa kuin yhdenlaista segmentti-informaatiota, voidaan joidenkin muiden tekijöiden avulla määrittää se yhdistelmä, joka muodostaa yhteisön toimintasegmentit; tällaisia tekijöitä ovat muun muassa kunkin osan liiketoiminnan luonne, se, onko niillä vastuulliset johtajat, ja niistä hallitukselle esitettävät tiedot.

9. Yleensä toimintasegmentillä on segmentin johtaja, joka vastaa siitä suoraan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle ja on tämän kanssa säännöllisesti yhteydessä keskustellakseen segmentin toiminnasta, taloudellisesta tuloksesta, ennusteista tai suunnitelmista. Termillä ”segmentin johtaja” tarkoitetaan tointa, ei välttämättä johtajaa, jolla on tietty titteli. Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi olla myös joidenkin toimintasegmenttien johtaja. Sama johtaja voi olla useamman kuin yhden toimintasegmentin johtaja. Jos kappaleessa 5 tarkoitetut ominaispiirteet pätevät useampaan kuin yhteen organisaation osien yhdistelmään, mutta on vain yksi sellainen yhdistelmä, jossa on vastuulliset segmenttien johtajat, kyseinen yhdistelmä muodostaa toimintasegmentit.

10. Kappaleessa 5 tarkoitetut ominaispiirteet voivat päteä kahteen tai useampaan keskenään päällekkäiseen yhdistelmään, joissa on vastuulliset segmenttien johtajat. Tällaista rakennetta kutsutaan joskus matriisiorganisaatioksi. Joissakin yhteisöissä jotkut johtajat esimerkiksi vastaavat eri tuote- tai palvelulinjoista maailmanlaajuisesti, kun taas toiset johtajat vastaavat tietyistä maantieteellisistä alueista. Ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee säännöllisesti kummankin yhdistelmän toiminnan tulosta, ja molemmista on saatavissa taloudellista informaatiota. Tällaisessa tilanteessa yhteisön on päätettävä, kumpi yhdistelmä muodostaa perusperiaatteen mukaiset toimintasegmentit.

▼B

RAPORTOITAVAT SEGMENTIT

11. Yhteisön on esitettävä erilliset tiedot kustakin toimintasegmentistä, joka:

a) on yksilöity kappaleiden 5–10 mukaisesti tai joka syntyy yhdistämällä vähintään kaksi tällaista segmenttiä kappaleen 12 mukaisesti, ja

b) ylittää kappaleessa 13 tarkoitetut määrälliset raja-arvot.

Kappaleissa 14–19 mainitaan muita tilanteita, joissa toimintasegmentistä on esitettävä erilliset tiedot.

Yhdistämiskriteerit

12. Toimintasegmenttien pitkän aikavälin taloudellinen tuloksellisuus on usein samankaltainen, jos niiden taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset. Esimerkiksi kahden toimintasegmentin pitkän aikavälin keskimääräisten bruttokatteiden voidaan odottaa olevan samankaltaiset, jos niiden taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset. Vähintään kaksi toimintasegmenttiä voidaan yhdistää yhdeksi toimintasegmentiksi, jos yhdistäminen on tämän IFRS-standardin perusperiaatteen mukainen, jos segmenteillä on samankaltaiset taloudelliset ominaispiirteet ja jos segmentit ovat samankaltaiset kaikissa seuraavissa suhteissa:

a) tuotteiden ja palvelujen luonne;

b) tuotantoprosessien luonne;

c) tuotteiden tai palvelujen asiakastyyppi ja -ryhmä;

d) tuotteiden jakelussa tai palvelujen tuottamisessa käytettävät menetelmät; sekä

e) sääntely-ympäristön luonne, milloin tämä on sovellettavissa, esim. kun kyseessä on pankki- ja vakuutustoiminta tai julkisten hyödykkeiden tuotanto.

Määrälliset kynnysarvot

13. Yhteisön on esitettävä erilliset tiedot kustakin toimintasegmentistä, joka ylittää yhdenkin seuraavista määrällisistä kynnysarvoista:

a) Sen raportoimat tuotot sekä myynnistä ulkopuolisille asiakkaille että myynnistä tai siirroista toisille segmenteille ovat yhteensä vähintään 10 prosenttia kaikkien toimintasegmenttien yhteenlasketuista ulkoisista ja sisäisistä tuotoista.

b) Sen raportoima voitto tai tappio on absoluuttiselta määrältään vähintään 10 prosenttia joko (i) kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketusta voitosta tai (ii) kaikkien tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta tappiosta riippuen siitä, kumpi niistä on absoluuttiselta määrältään suurempi.

c) Sen varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien toimintasegmenttien yhteenlasketuista varoista.

▼B

Toimintasegmenttejä, jotka eivät ylitä yhtäkään määrällistä kynnysarvoa, voidaan pitää raportoitavina ja niistä voidaan esittää erilliset tiedot, jos johto uskoo kyseisen segmentti-informaation olevan hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille.

14. Yhteisö voi yhdistää sellaisten toimintasegmenttien tiedot, jotka eivät ylitä määrällisiä kynnysarvoja, toisten sellaisten toimintasegmenttien tietoihin, jotka eivät ylitä määrällisiä kynnysarvoja, ja muodostaa niistä yhden raportoitavan segmentin, ainoastaan, jos kyseisten toimintasegmenttien taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset ja jos suurin osa kappaleessa 12 luetelluista yhdistämiskriteereistä täyttyy niiden osalta.

15. Jos toimintasegmenttien raportoimien ulkoisten tuottojen yhteismäärä on alle 75 prosenttia yhteisön tuotoista, uusia toimintasegmenttejä määritellään raportoitaviksi segmenteiksi (vaikka ne eivät täyttäisi kappaleessa 13 tarkoitettuja kriteereitä), kunnes vähintään 75 prosenttia yhteisön tuotoista sisältyy raportoitaviin segmentteihin.

16. Muiden liiketoimintojen ja toimintasegmenttien, joista ei tarvitse esittää segmentti-informaatiota, tiedot on yhdistettävä ja esitettävä ”kaikki muut segmentit” -ryhmänä erillään muista täsmäytyseristä kappaleessa 28 vaadituissa täsmäytyslaskelmissa. Ryhmään ”kaikki muut segmentit” sisällytettävien tuottojen lähteet on kuvattava.

17. Jos johto katsoo, että välittömästi edeltävällä kaudella raportoitavaksi määritelty toimintasegmentti on edelleen merkittävä, siitä esitetään myös tarkasteltavana olevalla kaudella erilliset tiedot, vaikka se ei enää täyttäisi kappaleessa 13 tarkoitettuja raportointikriteereitä.

18. Mikäli toimintasegmentti määritellään määrällisten kynnysarvojen perusteella raportoitavaksi tarkasteltavana olevalla kaudella, vertailutarkoituksessa esitettävä aikaisempaa kautta koskeva segmentti-informaatio on oikaistava, paitsi jos tarvittavia tietoja ei ole käytettävissä ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja, siten, että uusi raportoitava segmentti esitetään erillisenä segmenttinä, vaikka tämä segmentti ei olisi täyttänyt kappaleessa 13 tarkoitettuja raportointikriteereitä aikaisemmalla kaudella.

19. Yhteisön erillisinä raportoimien toimintasegmenttien lukumäärälle saattaa olla käytännössä raja, jonka ylittyessä esitettävät tiedot voivat olla liian yksityiskohtaisia. Vaikka tarkkaa rajaa ei ole määritelty, yhteisön olisi pohdittava, onko tällainen käytännön raja saavutettu, kun kappaleiden 13–18 mukaisesti raportoitavaksi määriteltyjen segmenttien lukumäärä ylittää kymmenen.

ESITETTÄVÄT TIEDOT

20. Yhteisön on annettava tietoja, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida sen harjoittaman liiketoiminnan ja taloudellisten toimintaympäristöjen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

21. Kappaleessa 20 tarkoitetun periaatteen toteuttamiseksi yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot kultakin kaudelta, jolta esitetään ►**M5** laaja tuloslaskelma ◄:

a) kappaleessa 22 kuvatut yleiset tiedot;

▼B

b) raportoitavan segmentin voittoa tai tappiota koskevat tiedot, mukaan luettuina segmentin raportoitavaan voittoon tai tappioon sisältyvät yksilöidyt tuotot ja kulut, segmentin varat, segmentin velat sekä arvostusperuste kappaleissa 23–27 kuvatulla tavalla; sekä

c) segmenttien tuottojen, segmenttien raportoitujen voittojen tai tappioiden, segmenttien varojen, segmenttien velkojen ja segmenttien muiden olennaisten erien yhteenlaskettujen määrien täsmäytykset vastaaviin koko yhteisön määriin kappaleessa 28 kuvatulla tavalla.

▼M5

Raportoitavien segmenttien tasemäärät on täsmäytettävä yhteisön tasemääriin kultakin päivältä, jolta tase esitetään. Aikaisempia kausia koskevat tiedot on oikaistava kappaleissa 29–30 kuvatulla tavalla.

▼B

Yleiset tiedot

22. Yhteisön on esitettävä seuraavat yleiset tiedot:

a) tekijät, joiden perusteella yhteisön raportoitavat segmentit on määritelty, mukaan luettuna organisointiperuste (esimerkiksi onko johto organisoinut yhteisön erilaisten tuotteiden tai palveluiden, maantieteellisten alueiden, sääntely-ympäristöjen vai tällaisten tekijöiden yhdistelmän perusteella ja onko toimintasegmenttejä yhdistetty), ja

b) tuote- ja palvelutyypit, joista kukin raportoitava segmentti saa tuottonsa.

Voittoa tai tappiota sekä varoja ja velkoja koskevat tiedot

▼M22

23. Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku. Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin kokonaisvaroja ja -velkoja kuvaavat luvut, jos tällaiset luvut saatetaan säännöllisesti ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon. Yhteisön on annettava kustakin raportoitavasta segmentistä myös seuraavat tiedot, jos kyseiset määrät sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon, vaikka ne eivät sisältyisi kyseiseen segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun:

a) tuotot ulkopuolisilta asiakkailta;

▼B

b) tuotot liiketoimista saman yhteisön muiden toimintasegmenttien kanssa;

c) korkotuotot;

d) korkokulut;

e) poistot;

▼M5

f) olennaiset tuotto- ja kuluerät, jotka esitetään IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kappaleen 97 mukaisesti;

▼B

g) yhteisön osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osakkuus- tai yhteisyritysten voitosta tai tappiosta;

h) tuloverokulut tai -tuotot; sekä

i) muut olennaiset erät kuin poistot, joihin ei liity maksutapahtumaa.

Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin korkotuotot ja korkokulut erikseen, paitsi jos valtaosa segmentin tuotoista on korkotuottoja ja ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää pääasiallisesti nettokorkotuottoja arvioidessaan segmentin tuloksellisuutta ja kohdistaessaan resursseja segmentille. Siinä tapauksessa yhteisö voi esittää kyseisen segmentin korkotuotot korkokuluilla vähennettyinä ja ilmoittaa tehneensä niin.

24. Yhteisön on annettava kustakin raportoitavasta segmentistä myös seuraavat tiedot, jos kyseiset määrät sisältyvät segmentin varoja kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon, vaikka ne eivät sisältyisi kyseiseen segmentin varoja kuvaavaan lukuun:

a) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset osakkuus- tai yhteisyrityksiin, ja

b) muiden pitkäaikaisten varojen ([1]) kuin rahoitusinstrumenttien, laskennallisten verosaamisten, työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuusjärjestelyihin liittyvien varojen (katso IAS 19 *Työsuhde-etuudet,* kappaleet 54–58) ja vakuutussopimuksista syntyvien oikeuksien määrien lisäykset.

ARVOSTAMINEN

25. Kunkin raportoitavan segmenttikohtaisen erän määrän on oltava sama kuin luku, joka raportoidaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle sitä päätöksentekoa varten, joka koskee resurssien kohdistamista segmentille, ja segmentin tuloksellisuuden arviointia varten. Yhteisön tilinpäätöstä laadittaessa tehtävät oikaisut ja eliminoinnit sekä tuottojen, kulujen ja voittojen tai tappioiden kohdistamiset on otettava huomioon määritettäessä segmentin raportoitavaa voittoa tai tappiota ainoastaan, jos ne sisältyvät siihen segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää. Vastaavasti segmentin osalta raportoidaan ainoastaan ne varat ja velat, jotka sisältyvät niihin segmentin varoja ja velkoja kuvaaviin lukuihin, joita ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää. Jos joitakin määriä kohdistetaan segmentin raportoitavaan voittoon tai tappioon, varoihin tai velkoihin, kyseiset määrät on kohdistettava järkevällä perusteella.

([1]) Likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaan luokiteltujen varojen osalta pitkäaikaiset varat ovat omaisuuseriä, joihin sisältyvien määrien odotetaan kertyvän vähintään 12 kuukautta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen.

▼B

26. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää vain yhtä toimintasegmentin voittoa tai tappiota, segmentin varoja tai segmentin velkoja kuvaavaa lukua arvioidessaan segmentin tuloksellisuutta ja päättäessään resurssien kohdistamisesta, segmentin voitto tai tappio sekä varat ja velat on raportoitava kyseisten lukujen määräisenä. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää useampaa kuin yhtä toimintasegmentin voittoa tai tappiota, segmentin varoja tai segmentin velkoja kuvaavaa lukua, on raportoitava luvut, joiden johto katsoo olevan määritetty niiden arvostusperiaatteiden mukaisesti, jotka ovat lähimpänä yhteisön tilinpäätökseen sisältyviä vastaavia lukuja määritettäessä käytettyjä periaatteita.

27. Yhteisön on esitettävä selvitys kunkin raportoitavan segmentin voiton tai tappion määrittämisestä sekä varojen ja velkojen arvostamisesta. Yhteisön on esitettävä vähintään seuraavat tiedot:

a) raportoitavien segmenttien välisten liiketoimien kirjanpitokäsittelyn perusta.

b) minkälaisia eroja on raportoitavien segmenttien voiton tai tappion määrittämisen ja yhteisön voiton tai tappion ennen tuloverokuluja tai -tuottoja ja lopetettuja toimintoja määrittämisen välillä (jos tällaiset erot eivät käy ilmi kappaleessa 28 kuvatuista täsmäytyksistä). Tällaisia eroja voisivat olla esimerkiksi sellaiset erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja keskushallinnossa syntyneiden menojen kohdistamistavoissa, jotka on tarpeen selvittää raportoidun segmentti-informaation ymmärtämiseksi.

c) minkälaisia eroja on raportoitavien segmenttien varojen arvostamisen ja yhteisön varojen arvostamisen välillä (jos tällaiset erot eivät käy ilmi kappaleessa 28 kuvatuista täsmäytyksistä). Tällaisia eroja voivat olla esimerkiksi sellaiset erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja yhteisessä käytössä olevien omaisuuserien kohdistamistavoissa, jotka on tarpeen selvittää raportoidun segmentti-informaation ymmärtämiseksi.

d) minkälaisia eroja on raportoitavien segmenttien velkojen arvostamisen ja yhteisön velkojen arvostamisen välillä (jos tällaiset erot eivät käy ilmi kappaleessa 28 kuvatuista täsmäytyksistä). Tällaisia eroja voivat olla esimerkiksi sellaiset erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja yhteisten velkojen kohdistamistavoissa, jotka on tarpeen selvittää raportoidun segmentti-informaation ymmärtämiseksi.

e) minkälaisia muutoksia aiempiin kausiin nähden on arvostusmenetelmissä, joita on käytetty segmenttien raportoidun voiton tai tappion määrittämiseen, sekä tällaisten muutosten mahdolliset vaikutukset segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun.

f) millaista epäsymmetriaa esiintyy varojen kohdistamisessa raportoitaville segmenteille ja millaisia vaikutuksia tästä aiheutuu. Yhteisö voi esimerkiksi kohdistaa tietylle segmentille poistokuluja ilman, että poistojen kohteena olevia omaisuuseriä kohdistetaan kyseiselle segmentille.

Täsmäytyslaskelmat

28. Yhteisön on esitettävä kaikki seuraavat täsmäytykset:

a) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen tuottojen täsmäytys yhteisön tuottoihin.

▼B

b) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen voittoa tai tappiota kuvaavien lukujen täsmäytys yhteisön voittoon tai tappioon ennen verokuluja (tai verotuottoja) ja lopetettuja toimintoja. Jos yhteisö kuitenkin kohdistaa raportoitavalle segmentille esimerkiksi verokuluja (tai verotuottoja), yhteisö voi täsmäyttää segmenttien yhteenlasketut voittoa tai tappiota kuvaavat luvut yhteisön voittoon tai tappioon mainittujen erien jälkeen.

c) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen varojen täsmäytys yhteisön varoihin.

d) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen velkojen täsmäytys yhteisön velkoihin, jos segmentin velat esitetään kappaleen 23 mukaisesti,

e) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen tietojen täsmäytys yhteisön vastaaviin määriin kaikkien muiden olennaisten tietojen osalta.

Kaikki olennaiset täsmäytyserät on eriteltävä ja kuvattava. On esimerkiksi eriteltävä ja kuvattava erikseen jokainen olennainen erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista johtuva oikaisu, joka tarvitaan raportoitavien segmenttien voiton tai tappion täsmäyttämiseksi yhteisön voittoon tai tappioon.

Aikaisemmin esitettyjen tietojen oikaiseminen

29. Jos yhteisö muuttaa sisäistä organisaatiorakennettaan siten, että raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu, aikaisempia kausia koskevat vastaavat tiedot, osavuosikatsaukset mukaan lukien, on oikaistava, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja. Se, ovatko tiedot saatavilla tai aiheutuuko tietojen tuottamisesta kohtuuttomasti menoja, on ratkaistava kunkin esitettävän erän osalta erikseen. Raportoitavien segmenttien koostumuksen muututtua yhteisön on ilmoitettava, onko se oikaissut segmentti-informaation vastaavat erät aikaisemmilta kausilta.

30. Jos yhteisö muuttaa sisäistä organisaatiorakennettaan siten, että raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu, ja jos aikaisempia tilikausia koskevaa segmentti-informaatiota, osavuosikatsaukset mukaan lukien, ei ole oikaistu muutosta vastaavalla tavalla, yhteisön on esitettävä muutoksentekovuonna kyseistä kautta koskeva segmentti-informaatio sekä vanhan että uuden segmenttijaon mukaisesti, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottaminen olisi kohtuuttoman kallista.

KOKO YHTEISÖÄ KOSKEVAT TIEDOT

31. Kappaleita 32–34 sovelletaan kaikkiin yhteisöihin, joihin sovelletaan tätä IFRS-standardia, mukaan luettuina yhteisöt, joilla on vain yksi raportoitava segmentti. Joidenkin yhteisöjen liiketoimintaa ei ole organisoitu tuotteisiin tai palveluihin liittyvien eikä maantieteellisten toiminta-alueiden erojen pohjalta. Tällaisen yhteisön raportoitavien segmenttien esittämät tuotot voivat kertyä useista erilaisista olennaisesti toisistaan eroavista tuotteista tai palveluista, tai on mahdollista, että useampi kuin yksi tällaisen yhteisön raportoitava segmentti tarjoaa olennaisilta osiltaan samoja tuotteita tai palveluja. Vastaavasti yhteisön

▼B

raportoitavilla segmenteillä voi olla varoja eri maantieteellisillä alueilla ja niiden raportoimat tuotot voivat kertyä eri maantieteellisillä alueilla olevilta asiakkailta, tai on mahdollista, että useampi kuin yksi tällaisen yhteisön raportoitava segmentti toimii samalla maantieteellisellä alueella. Kappaleissa 32–34 vaadittavat tiedot on esitettävä ainoastaan, jos niitä ei ole esitetty osana tässä IFRS-standardissa vaadittua raportoitavia segmenttejä koskevaa informaatiota.

Tuotteita ja palveluja koskevat tiedot

32. Yhteisön on esitettävä ulkoisilta asiakkailta kustakin tuotteesta ja palvelusta tai kustakin samankaltaisten tuotteiden ja palvelujen ryhmästä saadut tuotot, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottaminen olisi kohtuuttoman kallista, jolloin tämä on ilmoitettava. Raportoitavien tuottojen määrien on perustuttava siihen taloudelliseen informaatioon, jota käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa.

Maantieteellisiä alueita koskevat tiedot

33. Yhteisön on esitettävä seuraavat maantieteelliset tiedot, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja:

a) ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot (i) valtiosta, jossa on yhteisön kotipaikka, ja (ii) yhteensä kaikista muista maista, joista yhteisö saa tuottoja. Jos yksittäisestä maasta ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot ovat olennaiset, niistä on esitettävä erilliset tiedot. Yhteisön on esitettävä tiedot perusteista, joiden mukaan ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot kohdistetaan yksittäisille maille.

b) muut pitkäaikaiset varat ([1]) kuin rahoitusinstrumentit, laskennalliset verosaamiset, työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuusjärjestelyihin liittyvät varat ja vakuutussopimuksista syntyvät oikeudet, jotka (i) sijaitsevat valtiossa, jossa on yhteisön kotipaikka, ja (ii) sijaitsevat muissa maissa, joissa yhteisöllä on varoja. Jos yksittäisessä maassa sijaitsevat varat ovat olennaiset, niistä on esitettävä erilliset tiedot.

Esitettävien määrien on perustuttava siihen taloudelliseen informaatioon, joita käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa. Jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja, tämä on ilmoitettava. Yhteisö voi esittää tässä kappaleessa vaadittavien tietojen lisäksi maantieteellisiä tietoja maaryhmittäin.

([1]) Jos varat luokitellaan likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaan, pitkäaikaiset varat ovat omaisuuseriä, joihin sisältyvien määrien odotetaan kertyvän vähintään 12 kuukautta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen.

▼B

Tiedot tärkeimmistä asiakkaista

▼M26

34 Yhteisön on esitettävä tiedot siitä, missä määrin sen toiminta riippuu tärkeimmistä asiakkaista. Jos tuotot liiketoimista yhden yksittäisen ulkoisen asiakkaan kanssa ovat vähintään 10 prosenttia yhteisön tuotoista, yhteisön on annettava tieto tästä sekä esitettävä tiedot kultakin tällaiselta asiakkaalta saatujen tuottojen kokonaismäärästä ja yksilöitävä segmentti, jossa tai segmentit, joissa nämä tuotot on raportoitu. Yhteisön ei tarvitse yksilöidä tällaista tärkeää asiakasta eikä ilmoittaa, kuinka suuret tuotot kussakin segmentissä raportoidaan kyseiseltä asiakkaalta. Tässä IFRS-standardissa yhtenä yksittäisenä asiakkaana on pidettävä sellaista yhteisöjen ryhmää, jonka raportoiva yhteisö tietää oleva saman määräysvallan alainen. Tarvitaan kuitenkin harkintaa arvioitaessa, ~~ja~~ pidetäänkö yhtenä yksittäisenä asiakkaana julkisen vallan tahoa (~~kansallista, osavaltion, maakunnan, alueen, paikallista tai ulkomaista hallitusta~~), mukaan lukien julkisen vallan yksiköt ja vastaavat tahot, olivatpa ne paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä, ja yhteisöjä, joiden raportoivassa yhteisössä tiedetään olevan kyseisen julkisen vallan tahon määräysvallassa. Tätä arvioidessaan raportoivan yhteisön on otettava huomioon missä määrin kyseisten yhteisöjen välillä on taloudellista integraatiota.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNTÖ

35. Yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia vuositilinpäätöksiinsä 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla kausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia tilinpäätöksiinsä aikaisemmin kuin 1.1.2009 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M22

35A Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 23. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

36 Aikaisempia vuosia koskeva segmentti-informaatio, joka esitetään vertailutarkoituksessa ensimmäisenä soveltamisvuonna (huhtikuussa 2009 kappaleeseen 23 tehdyn muutoksen soveltaminen mukaan lukien), oikaistaan tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaiseksi, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja.

▼M5

36A IIAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 23(f). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M26

36B IAS 24 *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* (uudistettu 2009) aiheutti kappaleeseen 34 muutoksen, joka koskee 1.1.2011 ja sen jälkeen alkavia tilikausia. Jos yhteisö soveltaa ISA 24:ää (uudistettu 2009) aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava kappaleen 34 muutosta tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

IAS 14:N KUMOAMINEN

37. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 14:n *Segmenttiraportointi.*

▼B

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

toimintasegmentti	Toimintasegmentti on yhteisön osa: (a) joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja (saman yhteisön muiden osien kanssa toteutuviin liiketoimiin liittyvät tuotot ja niistä aiheutuneet kulut mukaan luettuina), (b) jonka toiminnan tulosta yhteisön toiminnasta vastaava päättäjä säännöllisesti tarkastelee tehdäkseen päätöksiä resurssien kohdistamisesta kyseiselle segmentille ja arvioidakseen sen tuloksellisuutta, ja (c) josta on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.

▼B

TULKINTA IFRIC 1

Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 23 *Vieraan pääoman menot*

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

1. Useilla yhteisöillä on aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamista, siirtämistä ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevia velvoitteita. Tässä tulkinnassa tällaisiin velvoitteisiin viitataan nimellä ”käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevat sekä muut vastaavanlaiset velat”. IAS 16:n mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno sisältää alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. IAS 37 sisältää vaatimuksia käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen arvostamisesta. Tämä tulkinta ohjeistaa siitä, miten käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen määrän muutoksen vaikutusta käsitellään kirjanpidossa.

SOVELTAMISALA

2. Tätä tulkintaa sovelletaan käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen määrien muutoksiin, jos tämä velka on sekä:

   a) kirjattu osana aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa IAS 16:n mukaisesti; että

   b) kirjattu velaksi IAS 37:n mukaisesti.

   Käytöstä poistamista tai alkuperäiseen tilaan palauttamista koskeva tai muu vastaavanlainen velka on saatettu kirjata esimerkiksi tuotantolaitoksen käytöstä poistamista varten, ympäristövahingon korjaamista varten kaivannaisteollisuudessa taikka laitteiston paikasta toiseen siirtämistä varten.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

3. Tämä tulkinta koskee seuraavien tapahtumien vaikutuksen käsittelyä kirjanpidossa, kun tapahtumat muuttavat käytöstä poistamista tai alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan tai muun vastaavanlaisen velan määrää:

   a) muutos niissä pois siirtyvissä taloudellista hyötyä ilmentävissä voimavaroissa (esimerkiksi rahavirroissa), joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän;

▼B

b) IAS 37:n kappaleessa 47 määritellyn, markkinoilla määräytyvän, tarkasteluhetken diskonttauskoron muutos (tämä sisältää rahan aika-arvon muutokset sekä velkaan nimenomaisesti liittyvien riskien muutokset); ja

c) ajan kulumista kuvastava lisäys (jota nimitetään myös diskonttausvaikutuksen purkautumiseksi).

PÄÄTÖS

4. Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan sekä muun vastaavanlaisen velan muutokset, jotka johtuvat muutoksista siinä, milloin taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja arvioidaan siirtyvän pois, tai siinä, missä määrin niitä arvioidaan siirtyvän pois velvoitteen täyttämiseksi, tai muutokset, jotka johtuvat diskonttauskoron muutoksesta, on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 5–7 mukaisesti.

5. Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan hankintamenomallin mukaisesti:

a) kohdan (b) vaatimukset huomioon ottaen velan muutokset on lisättävä siihen liittyvän omaisuuserän hankintamenoon tai vähennettävä siitä tarkasteltavana olevalla kaudella.

b) omaisuuserän hankintamenosta vähennettävä määrä ei saa ylittää sen kirjanpitoarvoa. Jos velan vähennys on suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, ylimenevä määrä on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

c) jos oikaisu johtaa omaisuuserän hankintamenon lisääntymiseen, yhteisön on harkittava, antaako tämä viitteitä siitä, että omaisuuserän koko uutta kirjanpitoarvoa vastaava rahamäärä ei välttämättä ole kerrytettävissä. Jos tällaisesta on viitteitä, yhteisön on tehtävä omaisuuserälle arvonalentumistesti arvioimalla siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjaamalla mahdollinen arvonalentumistappio IAS 36:n mukaisesti.

6. Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan uudelleenarvostusmallin mukaisesti:

a) velan muutokset muuttavat kyseisestä omaisuuserästä aikaisemmin kirjattua uudelleenarvostuksesta johtuvaa lisäystä tai vähennystä siten, että:

►M5 i) velan vähennys on (kohdan (b) vaatimukset huomioon ottaen) kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja omaan pääomaan sisältyvän uudelleenarvostusrahaston lisäykseksi, ◄ paitsi että se on kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin se kumoaa saman omaisuuserän uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti;

►M5 ii) velan lisäys on kirjattava tulosvaikutteisesti, paitsi että se on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja omaan pääomaan sisältyvän uudelleenarvostusrahaston vähennykseksi siltä osin kuin ◄ vähennys ei ylitä kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

b) silloin, kun velan vähennys on suurempi kuin se kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos omaisuuserä olisi merkitty taseeseen hankintamenomallin mukaisesti, ylimenevä määrä on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

▼B

c) velan muutos antaa viitteitä siitä, että omaisuuserä on ehkä arvostettava uudelleen sen varmistamiseksi, että sen kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti siitä arvosta, johon ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ käypään arvoon perustuva arvostaminen johtaisi. ►M5 Kaikki tällaiset uudelleenarvostukset on otettava huomioon määritettäessä kohdan (a) mukaisesti tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin kirjattavia määriä. Jos uudelleenarvostaminen on tarpeen, kaikki kyseiseen luokkaan kuuluvat omaisuuserät on arvostettava uudelleen. ◄

▼M5

d) IAS 1:n mukaan laajassa tuloslaskelmassa on esitettävä kaikki muihin laajan tuloksen eriin sisältyvät tuotot ja kulut. Velan muutoksesta johtuva uudelleenarvostusrahaston muutos on tämän vaatimuksen noudattamiseksi yksilöitävä ja esitettävä erikseen.

▼B

7. Omaisuuserän oikaistu poistopohja on jaksotettava tulosvaikutteisesti sen taloudelliselle vaikutusajalle. Tämän vuoksi velan muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti, jos ne toteutuvat sen jälkeen, kun kyseisen omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika on päättynyt. Tämä pätee sekä hankintamenomallia että uudelleenarvostusmallia sovellettaessa.

▼M1

8 Kaudella tapahtuva diskonttausvaikutuksen purkautuminen on kirjattava tulosvaikutteisesti rahoituskuluksi sitä mukaa, kuin se toteutuu. IAS 23:n mukainen aktivoiminen ei ole sallittua.

▼B

VOIMAANTULO

9. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.9.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.9.2004 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M5

9A IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* vaatimusten mukaisesti. ([1])

([1]) Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, yhteisön on noudatettava IAS 8:n aikaisemman version *Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset* vaatimuksia, ellei yhteisö sovella kyseisen standardin uudistettua versiota tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA IFRIC 2

Jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muut vastaavat instrumentit

VIITTAUKSET

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa* (uudistettu 2003) ([1])

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2003)

TAUSTA

1. Osuuskunnat ja muut vastaavat yhteisöt ovat yksityishenkilöiden muodostamia ryhmiä, joiden tarkoituksena on yhteisten taloudellisten ja sosiaalisten tarpeiden täyttäminen. Kansallisessa lainsäädännössä osuuskunta määritellään yleensä yhteisöksi, joka pyrkii edistämään jäsentensä taloudellista menestystä yhteisen liiketoiminnan avulla (oman avun periaate). Jäsenillä osuuskunnassa olevista osuuksista käytetään usein nimitystä jäsenten osuudet tai muuta vastaavaa nimitystä, ja jäljempänä niitä nimitetään ”jäsenten osuuksiksi”.

2. IAS 32:ssa määrätään periaatteet, joiden mukaan rahoitusinstrumentit luokitellaan rahoitusveloiksi tai omaksi pääomaksi. Nämä periaatteet koskevat erityisesti lunastusvelvoitteisia instrumentteja, jotka oikeuttavat niiden haltijan vaatimaan liikkeeseenlaskijaa lunastamaan kyseiset instrumentit käteisvaroja tai muuta rahoitusinstrumenttia vastaan. Näitä periaatteita on vaikeaa soveltaa jäsenten osuuksiin osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muihin vastaaviin instrumentteihin. Jotkin IASB:n etutahot ovat pyytäneet apua ymmärtääkseen, miten IAS 32:n periaatteita sovelletaan jäsenten osuuksiin ja muihin vastaaviin instrumentteihin, joilla on tiettyjä piirteitä, ja ymmärtääkseen olosuhteita, joissa nämä piirteet vaikuttavat luokitteluun veloiksi tai omaksi pääomaksi.

SOVELTAMISALA

3. Tämä tulkinta koskee IAS 32:n soveltamisalaan kuuluvia rahoitusinstrumentteja, joita ovat myös osuuskuntien jäsenille liikkeeseen lasketut rahoitusinstrumentit, jotka osoittavat jäsenten omistusosuutta yhteisössä. Tämä tulkinta ei koske rahoitusinstrumentteja, jotka tullaan toteuttamaan tai voidaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

4. Monilla rahoitusinstrumenteilla, myös jäsenten osuuksilla, on oman pääoman ominaisuuksia, esimerkiksi äänioikeus ja oikeus osuuteen voitonjaosta. Jotkin rahoitusinstrumentit tuottavat haltijalleen oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan ne käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, mutta tähän oikeuteen voi sisältyä tai liittyä rahoitusinstrumenttien lunastusta koskevia rajoituksia. Miten tällaisia lunastusehtoja tulisi arvioida ratkaistaessa, pitääkö rahoitusinstrumentit luokitella veloiksi vai omaksi pääomaksi?

([1]) ►M6 Elokuussa 2005 IAS 32:n otsikoksi muutettiin IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*. Helmikuussa 2008 IASB muutti IAS 32:ta vaatimalla instrumenttien luokittelemista omaksi pääomaksi, jos instrumentilla on kaikki IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. ◄

▼B

PÄÄTÖS

5. Rahoitusinstrumentin (mukaan lukien jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä) haltijan sopimukseen perustuva oikeus vaatia lunastusta ei sinänsä edellytä rahoitusinstrumentin luokittelemista rahoitusvelaksi. Sen sijaan yhteisön on otettava huomioon rahoitusinstrumentin kaikki ehdot päättäessään sen luokittelemisesta rahoitusvelaksi tai omaksi pääomaksi. Näitä ehtoja ovat esimerkiksi luokitteluajankohtana voimassa olevat asiaankuuluvat paikalliset lait, määräykset ja yhteisön säännöt, mutta niihin ei lueta näiden lakien, määräysten tai sääntöjen tulevaisuudessa odotettavissa olevia muutoksia.

▼M6

6. Jäsenten osuudet, jotka luokiteltaisiin omaksi pääomaksi siinä tapauksessa, että jäsenillä ei olisi oikeutta vaatia lunastusta, ovat omaa pääomaa, jos kumpi tahansa kappaleissa 7 ja 8 kuvatuista olosuhteista vallitsee tai jos jäsenosuuksilla on kaikki IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Vaadittaessa maksettavat talletukset, mukaan lukien käyttö- ja talletustilit ja vastaavat sopimukset, joita syntyy jäsenten ollessa asiakkaina, ovat yhteisön rahoitusvelkoja.

▼B

7. Jäsenten osuudet ovat omaa pääomaa, jos yhteisöllä on ehdoton oikeus kieltäytyä lunastamasta jäsenten osuuksia.

8. Paikallinen lainsäädäntö tai määräys taikka yhteisön säännöt saattavat sisältää erityyppisiä kieltoja, jotka koskevat jäsenten osuuksien lunastamista, esimerkiksi ehdottomia kieltoja tai maksuvalmiuskriteereihin perustuvia kieltoja. Jos paikallinen laki, määräys tai yhteisön säännöt kieltävät lunastuksen ehdottomasti, jäsenten osuudet ovat omaa pääomaa. Sellaiset paikallisen lain tai määräyksen taikka yhteisön sääntöjen kohdat, jotka kieltävät lunastamisen vain ehtojen — esimerkiksi maksuvalmiusrajoitusten — toteutuessa (tai jäädessä toteutumatta) eivät kuitenkaan tee jäsenten osuuksista omaa pääomaa.

▼M6

9. Ehdoton kielto voi olla täydellinen siten, että lunastaminen on aina kiellettyä. Ehdoton kielto voi olla osittainen siten, että se estää jäsenten osuuksien lunastamisen, jos lunastuksen seurauksena jäsenten osuuksien lukumäärä tai jäsenten osuuksina maksetun pääoman määrä laskisi alle määrätyn tason. Lunastuskiellon alaisen määrän ylittävät jäsenten osuudet ovat velkoja, paitsi milloin yhteisöllä on kappaleessa 7 kuvattu ehdoton oikeus kieltäytyä lunastuksesta tai jäsenten osuuksilla on kaikki IAS 32.n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Joskus osuuksien lukumäärä tai maksetun pääoman määrä, jota lunastuskielto koskee, saattaa muuttua eri ajankohtien välillä. Tällainen lunastuskiellon muutos johtaa rahoitusvelkojen ja oman pääoman väliseen siirtoon.

▼B

10. Yhteisön on arvostettava lunastusvelvoitteesta johtuva rahoitusvelkansa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon. Kun kysymys on jäsenten osuuksista, joihin liittyy lunastusominaisuus, yhteisö määrittää lunastusvelvoitteesta johtuvan rahoitusvelan käyvän arvon siten, että se on vähintään yhteisön sääntöjen tai sovellettavan lainsäädännön sisältämien lunastusehtojen mukaan maksettavaksi tuleva enimmäismäärä diskontattuna ensimmäisestä päivästä, jona maksun suorittamista voitaisiin vaatia (ks. esimerkki 3).

▼B

11. Kuten IAS 32:n kappaleessa 35 vaaditaan, voitonjaot oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille kirjataan suoraan omaan pääomaan oikaistuina mahdollisella tuloveroihin liittyvällä hyödyllä. Korot, osingot ja muut rahoitusveloiksi luokiteltuihin rahoitusinstrumenttien liittyvät erät ovat kuluja riippumatta siitä, nimitetäänkö näitä maksettuja määriä oikeudellisesti osingoiksi, koroiksi vai joksikin muuksi.

12. Liitteessä, joka on kiinteä osa päätöstä, annetaan esimerkkejä tämän päätöksen soveltamisesta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

13. Silloin kun lunastuskieltoon tullut muutos aiheuttaa siirron rahoitusvelkojen ja oman pääoman välillä, yhteisön on esitettävä erikseen siirron määrä ja ajankohta sekä siirtoon johtanut syy.

VOIMAANTULO

14. Tämän tulkinnan voimaantuloaika ja siirtymiseen liittyvät vaatimukset ovat samat kuin IAS 32:n (uudistettu 2003). Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto. Tätä tulkintaa on sovellettava takautuvasti.

▼M6

14A. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 6, 9, A1 ja A12 tehtyjä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa helmikuussa 2008 julkaistua *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32.een ja IAS 1:een) aikaisemmalla kaudella, kappaleisiin 6, 9, A1 ja A12 tehtyjä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

Liite

Esimerkkejä päätöksen soveltamisesta

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

▼M6

A1 Tässä liitteessä annetaan seitsemän esimerkkiä IFRIC:n päätöksen soveltamisesta. Esimerkit eivät muodosta kattavaa luetteloa, vaan myös muunlaiset tosiseikat ovat mahdollisia. Kussakin esimerkissä oletetaan, ettei rahoitusinstrumenttiin liity muita rahoitusvelaksi luokittelemista edellyttäviä ehtoja kuin ne, jotka on annettu esimerkin taustatiedoissa, ja että rahoitusinstrumentilla ei ole kaikkia IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitettuja ominaisuuksia tai se ei täytä kyseisissä kappaleissa tarkoitettuja ehtoja.

▼B

EHDOTON OIKEUS KIELTÄYTYÄ LUNASTUKSESTA (kappale 7)

Esimerkki 1

Taustatiedot

A2 Yhteisön säännöt määräävät, että osuuksien lunastaminen on ainoastaan yhteisön omassa harkintavallassa. Sääntöihin ei sisälly tarkempia lisäohjeita tästä harkintaoikeudesta eikä sitä koskevia rajoituksia. Yhteisö ei ole koskaan aikaisemmin kieltäytynyt lunastamasta jäsenten osuuksia, vaikka hallituksella on tähän oikeus.

▼B

Luokittelu

A3 Yhteisöllä on ehdoton oikeus kieltäytyä lunastuksesta, ja jäsenten osuudet ovat omaa pääomaa. IAS 32:ssa määrätään rahoitusinstrumentin ehtoihin perustuvat luokitteluperiaatteet ja todetaan, että aikaisemmat harkinnanvaraiset maksut tai aikomus suorittaa tällaisia maksuja eivät anna aihetta velaksi luokittelemiseen. IAS 32:n kappaleessa AG26 sanotaan seuraavasti:

Silloin kun etuosakkeet eivät ole lunastettavissa, asianmukainen luokittelu määräytyy muiden niihin liittyvien oikeuksien perusteella. Luokittelu perustuu sopimuksen mukaisten järjestelyjen tosiasiallisen luonteen arviointiin sekä rahoitusvelan ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmiin. Silloin kun voitonjako etuosakkeiden haltijoille on liikkeeseenlaskijan päätettävissä, riippumatta siitä, ovatko osakkeet kumuloituvaa voittoa kerryttäviä tai kerryttämättömiä, osakkeet ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Etuosakkeen luokitteluun oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi tai rahoitusvelaksi eivät vaikuta esimerkiksi:

a) aikaisemmat voitonjaot;

b) aikomus jakaa voittoa tulevaisuudessa;

c) mahdollinen negatiivinen vaikutus liikkeeseenlaskijan kantaosakkeiden hintaan, jos voittoa ei jaeta (koska osinkojen jakamatta jättäminen etuosakkeille rajoittaa osingonjakoa kantaosakkeille);

d) liikkeeseenlaskijan oman pääoman rahastojen määrä;

e) liikkeeseenlaskijan odotukset kauden voitosta tai tappiosta; tai

f) pystyykö liikkeeseenlaskija vaikuttamaan kauden voittonsa tai tappionsa määrään.

Esimerkki 2

Taustatiedot

A4 Yhteisön säännöt määräävät, että osuuksien lunastaminen on ainoastaan yhteisön omassa harkintavallassa. Säännöt määräävät kuitenkin lisäksi, että lunastusvaatimus hyväksytään automaattisesti, paitsi silloin kun yhteisö ei pysty suorittamaan maksuja, ilman että se rikkoisi paikallisia maksuvalmius- tai rahastointimääräyksiä.

Luokittelu

A5 Yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta kieltäytyä lunastuksesta, ja jäsenten osuudet ovat rahoitusvelkaa. Edellä kuvatut rajoitukset perustuvat yhteisön velanmaksukykyyn. Ne rajoittavat osuuksien lunastamista vain, jos maksuvalmius- tai rahastointivaatimukset eivät täyty, ja silloinkin vain siihen saakka, kunnes ne täyttyvät. Näin ollen ne eivät IAS 32:ssa määrättyjen periaatteiden mukaisesti johda rahoitusinstrumentin luokittelemiseen omaksi pääomaksi. IAS 32:n kappaleessa AG25 sanotaan seuraavasti:

Etuosakkeet voidaan laskea liikkeeseen erilaisilla oikeuksilla varustettuna. Ratkaistessaan, onko etuosake rahoitusvelkaa vai oman pääoman ehtoinen instrumentti, liikkeeseenlaskija arvioi osakkeeseen liittyviä nimenomaisia oikeuksia selvittääkseen, onko sillä rahoitusvelan perusominaisuudet. Esimerkiksi etuosake, joka lunastetaan takaisin tiettynä päivänä tai haltijan vaatiessa, sisältää rahoitusvelan, koska liikkeeseenlaskijalla on velvollisuus siirtää rahoitusvaroja osakkeen haltijalle.

▼B

Liikkeeseenlaskijan mahdollinen kyvyttömyys täyttää etuosakkeen lunastusvelvoite, kun sitä vaaditaan sopimukseen perustuen, ei poista velvoitetta riippumatta siitä, johtuuko se rahan puutteesta, lakisääteisestä rajoitteesta vai voittojen tai oman pääoman rahastojen riittämättömyydestä. [Korostus lisätty]

LUNASTUSKIELLOT (kappaleet 8 ja 9)

Esimerkki 3

Taustatiedot

A6 Osuuskunta on laskenut liikkeeseen osuuksia jäsenilleen eri ajankohtina erilaisia määriä seuraavasti:

a) 1.1.20x1 100 000 osuutta hintaan 10 CU (1 000 000 CU);

b) 1.1.20x2 100 000 osuutta hintaan 20 CU (lisäys 2 000 000 CU, joten liikkeeseen lasketut osuudet ovat yhteensä 3 000 000 CU).

Osuudet lunastetaan vaadittaessa siihen hintaan, jolla ne laskettiin liikkeeseen.

A7 Yhteisön säännöt määräävät, että kertyneet lunastukset eivät saa ylittää 20:tä prosenttia jäsenten osuuksien korkeimmasta koskaan ulkona olleesta lukumäärästä. Yhteisöllä on 31.12.20x2 ulkona 200 000 osuutta, joka on korkein koskaan ulkona ollut jäsenten osuuksien lukumäärä, eikä yhtään osuutta ole lunastettu aikaisemmin. Yhteisö muuttaa sääntöjään 1.1.20x3 siten, että kertyneiden lunastusten enimmäismäärä nostetaan 25 prosenttiin korkeimmasta koskaan ulkona olleesta jäsenten osuuksien lukumäärästä.

Luokittelu

Ennen sääntöjen muutosta

A8 Lunastuskiellon alaisen määrän ylittävät jäsenten osuudet ovat rahoitusvelkoja. Osuustoiminnallinen yhteisö arvostaa tämän rahoitusvelan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon. Koska nämä osuudet lunastetaan vaadittaessa, osuustoiminnallinen yhteisö määrittää tällaisten rahoitusvelkojen käyvän arvon siten, kuin määrätään IAS 39:n kappaleessa 49, jossa sanotaan: ”Vaadittaessa maksettavan velan (esimerkiksi vaadittaessa maksettavan talletuksen) käypä arvo on vähintään se määrä, joka voidaan vaatia maksettavaksi…” Näin ollen osuustoiminnallinen yhteisö luokittelee rahoitusveloiksi lunastusehtojen mukaisesti vaadittaessa maksettavan enimmäismäärän.

A9 Lunastusehtojen mukainen maksettava enimmäismäärä 1.1.20x1 on 20 000 osuutta hintaan 10 CU, ja näin ollen yhteisö luokittelee 200 000 CU rahoitusvelaksi ja 800 000 CU omaksi pääomaksi. Koska uusia osuuksia lasketaan liikkeeseen 1.1.20x2 hintaan 20 CU, lunastusehtojen mukainen maksettava enimmäismäärä kasvaa kuitenkin 40 000 osuuteen hintaan 20 CU. Uusien osuuksien liikkeeseen laskeminen hintaan 20 CU synnyttää uuden velan, joka arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon. Sen jälkeen kun nämä osuudet on laskettu liikkeeseen, velka on 20 prosenttia kaikista liikkeeseen lasketuista osuuksista (200 000), arvostettuna hintaan 20 CU, toisin sanoen 800 000 CU. Tämä edellyttää 600 000 CU:n suuruisen lisävelan kirjaamista. Tässä esimerkissä ei kirjata voittoa eikä tappiota. Nyt yhteisö siis luokittelee 800 000 CU rahoitusveloiksi ja 2 200 000 CU omaksi pääomaksi. Tässä esimerkissä oletetaan näiden määrien pysyvän muuttumattomina ajankohtien 1.1.20x1 ja 31.12.20x2 välillä.

▼B

Sääntöjen muutoksen jälkeen

A10 Sääntöjen muutoksesta seuraa, että osuustoiminnallista yhteisöä voidaan nyt vaatia lunastamaan enintään 25 prosenttia ulkona olevista osuuksistaan, toisin sanoen enintään 50 000 osuutta hintaan 20 CU. Osuustoiminnallinen yhteisö luokittelee näin ollen 1.1.20x3 rahoitusvelaksi 1 000 000 CU, joka on lunastusehtojen mukainen vaadittaessa maksettava enimmäismäärä IAS 39:n kappaleen 49 mukaisesti. Tämän vuoksi se siirtää 1.1.20x3 omasta pääomasta rahoitusvelkoihin 200 000 CU, ja 2 000 000 CU luokitellaan edelleen omaksi pääomaksi. Tässä esimerkissä yhteisö ei kirjaa siirron seurauksena voittoa eikä tappiota.

Esimerkki 4

Taustatiedot

A11 Osuuskuntien toimintaa sääntelevä paikallinen laki tai yhteisön säännöt kieltävät yhteisöä lunastamasta jäsenten osuuksia, jos niiden lunastaminen pienentäisi jäsenten osuuksina maksettua pääomaa niin, että se olisi vähemmän kuin 75 prosenttia jäsenten osuuksina maksetun pääoman korkeimmasta määrästä. Tietyllä osuuskunnalla tämä korkein määrä on 1 000 000 CU. Maksetun pääoman määrä ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ on 900 000 CU.

Luokittelu

A12 Tässä tapauksessa 750 000 CU luokiteltaisiin omaksi pääomaksi ja 150 000 CU rahoitusvelaksi. Jo mainittujen kappaleiden lisäksi IAS 32:n kappaleessa 18(b) sanotaan:

▼M6

… sellainen rahoitusinstrumentti, jonka haltijalla on oikeus lunastuttaa se liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”) on rahoitusvelka, lukuun ottamatta instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka silloinkin, kun käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuu indeksiin tai muuhun tekijään, joka mahdollisesti nousee tai laskee. Jos haltijalla on oikeus lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, tämä tarkoittaa sitä, että lunastusvelvoitteinen instrumentti vastaa rahoitusvelan määritelmää lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti.

▼B

A13 Tässä esimerkissä kuvattu lunastuskielto poikkeaa IAS 32:n kappaleissa 19 ja AG25 kuvatuista rajoituksista. Nämä rajoitukset koskevat yhteisön mahdollisuutta maksaa rahoitusvelan erääntyvä määrä, toisin sanoen ne estävät velan maksamisen vain tiettyjen ehtojen täyttyessä. Sen sijaan tässä esimerkissä kuvataan ehdotonta lunastuskieltoa, kun tietty määrä on ylittynyt, riippumatta yhteisön mahdollisuudesta lunastaa jäsenten osuuksia (esimerkiksi kun otetaan huomioon sen käteisvarojen määrä, voitot tai jakokelpoiset rahastot). Tosiasiallisesti lunastuskielto estää rahoitusvelan syntymisen yhteisölle siitä, että se lunastaisi osuuksia yli tietyn määrän maksetusta pääomasta. Tämän vuoksi lunastuskiellon alainen osa osuuksista ei ole rahoitusvelkaa. Vaikka kunkin jäsenen osuudet voivat olla erikseen lunastettavia, osa kaikista ulkona olevista osuuksista ei ole lunastettavissa missään muissa olosuhteissa kuin yhteisön selvitystilan yhteydessä.

▼B

Esimerkki 5

Taustatiedot

A14 Tämän esimerkin taustatiedot ovat samat kuin esimerkissä 4. Lisäksi paikallisen lainsäädännön mukaiset maksuvalmiusvaatimukset estävät ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ yhteisöä lunastamasta jäsenten osuuksia, elleivät sen hallussa olevat käteisvarat ja lyhytaikaiset sijoitukset ylitä tiettyä määrää. Näiden maksuvalmiusvaatimusten vaikutus ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ on se, että yhteisö ei voi käyttää jäsenten osuuksien lunastamiseen enempää kuin 50 000 CU.

Luokittelu

A15 Samoin kuin esimerkissä 4 yhteisö luokittelee 750 000 CU omaksi pääomaksi ja 150 000 CU rahoitusveloiksi. Tämä johtuu siitä, että velaksi luokiteltava määrä perustuu yhteisön ehdottomaan oikeuteen kieltäytyä lunastuksesta eikä ehdollisiin rajoituksiin, jotka estävät lunastuksen vain jos maksuvalmiusehdot tai muut ehdot eivät täyty, ja silloinkin vain siihen asti, kunnes ne täyttyvät. Tähän tapaukseen sovelletaan IAS 32:n kappaleita 19 ja AG25.

Esimerkki 6

Taustatiedot

A16 Yhteisön säännöt kieltävät jäsenten osuuksien lunastamisen muuten kuin niiden maksujen määrään asti, jotka on saatu uusien osuuksien liikkeeseen laskemisesta uusille tai olemassa oleville jäsenille kolmen edellisen vuoden aikana. Jäsenten osuuksien liikkeeseen laskemisesta saadut maksut on käytettävä niiden osuuksien lunastamiseen, joiden lunastamista jäsenet ovat vaatineet. Jäsenten osuuksien liikkeeseen laskemisesta saadut maksut kolmelta edelliseltä vuodelta ovat olleet 12 000 CU, eikä yhtään jäsenten osuutta ole lunastettu.

Luokittelu

A17 Yhteisö luokittelee jäsenten osuuksista 12 000 CU rahoitusveloiksi. Yhdenmukaisesti esimerkin 4 päätelmien kanssa ehdottoman lunastuskiellon alaiset jäsenten osuudet eivät ole rahoitusvelkoja. Tällainen ehdoton kielto koskee määrää, joka vastaa aikaisemmin kuin kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista osuuksista saatuja maksuja, ja näin ollen tämä määrä luokitellaan omaksi pääomaksi. Kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista osuuksista saatuja maksuja ei kuitenkaan koske ehdoton lunastuskielto. Kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista jäsenten osuuksista saadut maksut synnyttävät siis rahoitusvelkoja siihen saakka, kunnes ne eivät enää ole käytettävissä jäsenten osuuksien lunastamiseen. Tämän seurauksena yhteisöllä on rahoitusvelka, joka vastaa kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista osuuksista saatuja maksuja vähennettyinä kyseisenä aikana tapahtuneilla lunastuksilla.

Esimerkki 7

Taustatiedot

A18 Yhteisö on osuuspankki. Osuuspankkien toimintaa sääntelevä paikallinen laki määrää, että vähintään 50 prosenttia yhteisön yhteenlasketuista ”ulkona olevista veloista” (termi, joka on kyseisissä määräyksissä määritelty niin, että se sisältää jäsenosuustilit) tulee olla maksetun osuuspääoman muodossa. Määräys vaikuttaa siten, että jos osuuskunnan kaikki ulkona olevat velat ovat muodoltaan jäsenten osuuksia,

▼B

se pystyy lunastamaan ne kaikki. Yhteisön ulkona olevat velat 31.12.20x1 ovat yhteensä 200 000 CU, josta 125 000 CU on jäsenten osuustilejä. Jäsenosuustilien ehtojen mukaan haltijalla on oikeus vaatia osuuksien lunastamista, eikä yhteisön sääntöihin sisälly lunastusrajoituksia.

Luokittelu

A19 Tässä esimerkissä jäsenten osuudet luokitellaan rahoitusveloiksi. Lunastuskielto on samankaltainen kuin IAS 32:n kappaleissa 19 ja AG25 kuvatut rajoitukset. Rajoitus on ehdollinen raja yhteisön mahdollisuudelle maksaa rahoitusvelan erääntyvä määrä, toisin sanoen se estää velan maksamisen vain tiettyjen ehtojen täyttyessä. Täsmällisemmin sanottuna yhteisöä voitaisiin vaatia lunastamaan jäsenten osuuksien koko määrä (125 000 CU), jos se maksaisi kaikki muut velkansa (75 000 CU). Tämän seurauksena lunastuskielto ei estä rahoitusvelan syntymistä yhteisölle sen lunastaessa enemmän kuin tietyn lukumäärän jäsenten osuuksia tai enemmän kuin tietyn määrän maksetusta pääomasta. Se sallii yhteisön ainoastaan lykätä lunastusta siihen asti, kunnes ehto täyttyy, toisin sanoen muiden velkojen maksamiseen saakka. Jäsenten osuudet eivät tässä esimerkissä ole ehdottoman lunastuskiellon alaisia, ja näin ollen ne luokitellaan rahoitusveloiksi.

▼B

TULKINTA IFRIC 4

Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)

TAUSTA

1. Yhteisö saattaa tehdä yhdestä liiketoimesta tai toisiinsa liittyvien liiketoimien sarjasta koostuvan järjestelyn, joka ei ole oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus mutta joka antaa oikeuden käyttää jotakin omaisuuserää (esimerkiksi aineellista käyttöomaisuushyödykettä) maksua tai toistuvia maksuja vastaan. Esimerkkejä järjestelyistä, joissa yhteisö (toimittajaosapuoli) saattaa antaa toiselle yhteisölle (ostajaosapuoli) tällaisen oikeuden käyttää jotakin omaisuuserää, usein yhdistettynä siihen liittyviin palveluihin, ovat:

   — ulkoistamisjärjestelyt (esimerkiksi yhteisön tietojenkäsittelytoimintojen ulkoistaminen).

   — telekommunikaatioalalla tapahtuvat järjestelyt, joissa verkkokapasiteetin toimittajat tekevät sopimuksia kapasiteetin käyttöoikeuksien antamisesta ostajille.

   — ota tai maksa -sopimukset ja niitä vastaavat sopimukset, joiden mukaan ostajaosapuolten on suoritettava määrätyt maksut riippumatta siitä, ottavatko ne vastaan sopimuksen kohteena olevia tuotteita tai palveluja (esimerkiksi ota tai maksa -sopimus, jonka mukaan ostetaan olennainen osa toimittajaosapuolen voimalan tuotannosta).

2. Tämä tulkinta antaa ohjeita sen määrittämiseen, ovatko tällaiset järjestelyt vuokrasopimuksia tai sisältyykö niihin vuokrasopimuksia, joita pitäisi käsitellä kirjanpidossa IAS 17:n mukaisesti. Se ei anna ohjeita tällaisen vuokrasopimuksen luokittelemisesta kyseistä standardia sovellettaessa.

3. Joissakin järjestelyissä vuokrasopimuksen kohteena oleva omaisuuserä on suuremman omaisuuserän osa. Tämä tulkinta ei käsittele sitä, milloin suuremman omaisuuserän osa on itse kohteena oleva omaisuuserä IAS 17:ää sovellettaessa. Järjestelyt, joissa kohteena oleva omaisuuserä olisi joko IAS 16:ssa tai IAS 38:ssa laskentakohteena kuuluvat kuitenkin tämän tulkinnan soveltamisalaan.

SOVELTAMISALA

▼M9

4. Tämä standardi ei koske järjestelyjä:

   a) jotka ovat IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle jääviä vuokrasopimuksia tai sisältävät tällaisen vuokrasopimuksen; tai

   b) ovat IFRIC 12:ssa *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt* tarkoitettuja julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyjä palveluja koskevia toimilupajärjestelyjä..

▼B

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

5. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) miten määritetään, onko järjestely IAS 17:ssä määritelty vuokrasopimus tai sisältääkö se tällaisen vuokrasopimuksen;

b) milloin tulee arvioida tai tehdä uusi arvio siitä, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen; ja

c) jos järjestely on vuokrasopimus tai sisältää vuokrasopimuksen, miten vuokrasopimusta koskevat maksut tulisi erottaa järjestelyn muita osia koskevista maksuista.

PÄÄTÖS

Miten määritetään, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen

6. Se, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen, on määritettävä järjestelyn tosiasiallisen sisällön perusteella, ja määrittäminen edellyttää sen arvioimista:

a) riippuuko järjestelyn toteutuminen tietyn omaisuuserän tai tiettyjen omaisuuserien (omaisuuserä) käyttämisestä; ja

b) tuottaako järjestely oikeuden käyttää omaisuuserää.

Järjestelyn toteutuminen riippuu tietyn omaisuuserän käytöstä

7. Vaikka tietty omaisuuserä saattaa olla nimenomaisesti yksilöity järjestelyssä, se ei ole vuokrasopimuksen kohteena, jos järjestelyn toteutuminen ei riipu kyseisen omaisuuserän käyttämisestä. Esimerkiksi jos toimittajaosapuolella on velvollisuus toimittaa tietty määrä tavaroita tai palveluja ja sillä on oikeus tuottaa ja se pystyy tuottamaan kyseiset tavarat tai palvelut käyttämällä muita, järjestelyssä yksilöimättömiä omaisuuseriä, niin järjestelyn toteutuminen ei riipu tietyn omaisuuserän käyttämisestä eikä järjestely sisällä vuokrasopimusta. Takuuvelvoite, joka sallii omaisuuserän korvaamisen samoilla tai vastaavilla omaisuuserillä tai edellyttää sitä, kun yksilöity omaisuuserä ei toimi moitteettomasti, ei estä käsittelyä vuokrasopimuksena. Myöskään sopimuskohta (ehdollinen tai muunlainen), joka sallii toimittajaosapuolen korvata muita omaisuuseriä toisilla tai vaatii tätä toimittajaosapuolelta määrättynä päivänä tai sen jälkeen mistä tahansa syystä, ei estä käsittelyä vuokrasopimuksena ennen korvaamisajankohtaa.

8. Omaisuuserä on yksilöity implisiittisesti, jos toimittajaosapuoli esimerkiksi omistaa tai on ottanut vuokralle vain yhden omaisuuserän, jota käyttämällä se täyttää velvoitteensa, eikä toimittajaosapuolen ole taloudellisesti kannattavaa tai käytännössä mahdollista hoitaa velvoitettaan muita omaisuuseriä käyttämällä.

Järjestely tuottaa oikeuden käyttää omaisuuserää

9. Järjestely tuottaa oikeuden käyttää omaisuuserää, jos järjestely tuottaa ostajaosapuolelle (vuokralle ottaja) oikeuden määrätä kohteena olevan omaisuuserän käytöstä. Oikeus määrätä kohteena olevan omaisuuserän käytöstä syntyy, jos yksikin seuraavista ehdoista täyttyy:

a) Ostajaosapuoli pystyy käyttämään omaisuuserää tai sillä on oikeus käyttää sitä tai se pystyy käskemään tai sillä on oikeus käskeä muita käyttämään omaisuuserää sen määräämällä tavalla, ja samalla ostajaosapuoli saa tai pitää määräysvallassaan vähäistä suuremman määrän omaisuuserän tuotoksesta tai muusta sen tuottamasta hyödystä.

▼B

b) Ostajaosapuoli pystyy määräämään tai sillä on oikeus määrätä fyysisestä pääsystä kohteena olevaan omaisuuserään, ja samalla se saa tai pitää määräysvallassaan vähäistä suuremman määrän omaisuuserän tuotoksesta tai muusta sen tuottamasta hyödystä.

c) Tosiseikat ja olosuhteet osoittavat erittäin epätodennäköiseksi, että yksi tai useampi muu osapuoli kuin ostaja ottaisi tulevaisuudessa vähäistä suuremman määrän tuotoksesta tai muusta hyödystä, jonka omaisuuserä tuottaa tai kerryttää järjestelyn kestoaikana, eikä ostajan tuotoksesta maksamaa hintaa ole sopimuksessa määrätty tuotosyksikkökohtaisesti eikä se vastaa tuotosyksikön markkinahintaa tuotoksen toimitusajankohtana.

Miten arvioidaan tai tehdään uusi arvio siitä, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen

10. Se, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen, on arvioitava järjestelyn syntymisajankohtana, joka on päivä, jona järjestely tehdään, tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan järjestelyn keskeisiä ehtoja, ja arvioinnin tulee perustua kaikkiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Se, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen, on arvioitava uudelleen järjestelyn syntymisajankohdan jälkeen vain, jos yksikin seuraavista ehdoista täyttyy:

a) Sopimuksen ehtoja on muutettu, paisi jos muutoksella pelkästään uudistetaan tai jatketaan järjestelyä.

b) Käytetään uudistamisoikeutta tai osapuolet sopivat järjestelyn jatkamisesta, ellei järjestelyä uudisteta tai jatketa ajaksi, joka on alun perin sisältynyt vuokra-aikaan IAS 17:n kappaleen 4 mukaisesti. Järjestelyn uudistamista tai jatkamista, johon ei sisälly alkuperäisen järjestelyn ehtojen muuttamista ennen alkuperäisen järjestelyn mukaisen ajanjakson päättymistä, on arvioitava kappaleiden 6–9 mukaisesti vain siltä ajanjaksolta, joksi järjestely on uudistettu tai joksi sitä on jatkettu.

c) Muutetaan järjestelyn toteutumisen riippumista tietystä omaisuuserästä.

d) Omaisuuserää muutetaan huomattavasti, esimerkiksi aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen huomattava fyysinen muutos.

11. Järjestelyn uudelleenarvioinnin on perustuttava uudelleenarviointipäivänä vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, joihin kuuluu myös järjestelyn päättymiseen jäljellä oleva aika. Muutokset arvioissa (esimerkiksi arviossa, joka koskee ostajaosapuolelle tai muille mahdollisille ostajille toimitettavan tuotoksen määrää) eivät anna aihetta uudelleenarviointiin. Jos järjestelyä arvioidaan uudelleen ja todetaan, että se sisältää vuokrasopimuksen (tai ei sisällä vuokrasopimusta), sitä on käsiteltävä (tai lakattava käsittelemästä) kirjanpidossa vuokrasopimuksena:

a) siitä päivästä alkaen, jona uudelleenarvioinnin aiheuttanut olosuhteiden muutos tapahtuu, jos kyseessä on kappaleen 10 kohta (a), (c) tai (d);

b) uudistetun tai jatketun kauden alusta lähtien, jos kyseessä on kappaleen 10 kohta (b).

▼B

Vuokrasopimukseen liittyvien maksujen erottaminen muista maksuista

12. Jos järjestely sisältää vuokrasopimuksen, järjestelyn osapuolten on sovellettava IAS 17:n vaatimuksia järjestelyn vuokrasopimusosuuteen, paitsi milloin ne jäävät näiden vaatimusten ulkopuolelle IAS 17:n kappaleen 2 mukaisesti. Näin ollen, jos järjestely sisältää vuokrasopimuksen, kyseinen vuokrasopimus on luokiteltava rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi IAS 17:n kappaleiden 7–19 mukaisesti. IAS 17:n soveltamisalaan kuulumattomia järjestelyn muita osia on käsiteltävä kirjanpidossa muiden standardien mukaisesti.

13. IAS 17:n vaatimuksia sovellettaessa on järjestelyn vaatimat maksut ja muut vastikkeet jaoteltava järjestelyn syntymisajankohtana tai järjestelyä uudelleen arvioitaessa vuokrasopimusta koskeviin ja muita osia koskeviin näiden käypien arvojen suhteessa. IAS 17:n kappaleessa 4 määritellyt vähimmäisvuokrat sisältävät vain vuokrasopimusta (siis hyödykkeen käyttöoikeutta) koskevia maksuja, eivätkä ne sisällä järjestelyn muita osia (esimerkiksi palveluja ja panoskustannuksia) koskevia maksuja.

14. Joskus vuokrasopimusta koskevien maksujen erottaminen järjestelyn muita osia koskevista maksuista edellyttää ostajaosapuolelta arviointimenetelmän käyttämistä. Ostajaosapuoli voi arvioida vuokrat esimerkiksi sellaisen vertailukelpoista hyödykettä koskevan vuokrasopimuksen perusteella, joka ei sisällä muita osia, tai arvioimalla järjestelyn muita osia koskevat maksut vertailukelpoisten sopimusten perusteella ja vähentämällä sitten nämä maksut järjestelyn mukaisista kokonaismaksuista.

15. Jos ostajaosapuoli toteaa, että maksuja ei ole käytännössä mahdollista jaotella luotettavasti, sen on:

a) jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, kirjattava omaisuuserä ja velka määrään, joka vastaa sen kohteena olevan hyödykkeen käypää arvoa, joka on kappaleissa 7 ja 8 yksilöity vuokrasopimuksen kohteeksi. Sen jälkeen velkaa on vähennettävä sitä mukaa kuin maksuja suoritetaan, ja velalle on kirjattava laskennallista rahoituskulua ostajan lisäluoton korkoa ([1]) käyttäen.

b) jos kyseessä on muu vuokrasopimus, käsiteltävä kaikkia järjestelyn mukaisia maksuja vuokrina IAS 17:n mukaisten, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten noudattamiseksi, mutta

   i) esitettävä nämä maksut erillään vähimmäisvuokrista, jotka liittyvät muihin sellaisiin järjestelyihin, joihin sisältyy pelkästään vuokrasopimuksia koskevia maksuja, ja

   ii) ilmoitettava, että tilinpäätöksessä esitettävät maksut sisältävät myös maksuja, jotka eivät koske järjestelyn vuokrasopimusosuutta.

VOIMAANTULO

16. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

([1]) Toisin sanoen IAS 17:n kappaleessa 4 määriteltyä vuokralle ottajan lisäluoton korkoa.

▼B

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

17. IAS 8:ssa määrätään, miten yhteisö toteuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen, joka johtuu tulkinnan soveltamisesta ensimmäistä kertaa. Yhteisön ei tarvitse noudattaa näitä vaatimuksia soveltaessaan tätä tulkintaa ensimmäistä kertaa. Jos yhteisö käyttää tätä helpotusta, sen on sovellettava tulkinnan kappaleita 6–9 järjestelyihin, jotka ovat olemassa aikaisimman sellaisen kauden alussa, jolta esitetään IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot, ja tämän on perustuttava kyseisen kauden alussa vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin.

▼B

TULKINTA IFRIC 5

Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*

— IAS 28 *Sijoitukset osakkuusyrityksiin*

— IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2003)

— SIC-12 *Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* (uudistettu 2004)

TAUSTA

1. Käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen tarkoitettujen rahastojen, joita jäljempänä nimitetään ”käytöstäpoistamisrahastoiksi” tai vain ”rahastoiksi”, tarkoituksena on erottaa varoja sellaisten menojen kattamiseen, jotka aiheutuvat tuotantolaitoksen (esimerkiksi ydinvoimalan) tai tiettyjen laitteiden (esimerkiksi autojen) käytöstä poistamisesta taikka ympäristön kunnostamistoimenpiteistä (esimerkiksi saastuneen vesialueen puhdistamisesta tai kaivoskäytössä olleen maa-alueen palauttamisesta alkuperäiseen tilaan); näitä kaikkia nimitetään yhteisesti ”käytöstä poistamiseksi”.

2. Tällaisiin rahastoihin suoritettavat maksut voivat olla vapaaehtoisia taikka määräyksen tai lain edellyttämiä. Rahastojen rakenne voi olla jokin seuraavista:

   a) rahasto, jonka yksi osakas on perustanut rahoittaakseen omia käytöstä poistamisesta johtuvia velvoitteitaan, jotka koskevat joko yhtä sijaintipaikkaa tai useassa eri paikassa olevia sijaintipaikkoja.

   b) rahasto, jonka useat osakkaat ovat perustaneet rahoittaakseen erillisiä tai yhteisiä käytöstä poistamisesta johtuvia velvoitteitaan, kun rahaston osakkailla on oikeus saada käytöstäpoistamiskuluistaan korvausta suorittamiaan maksuja vastaavaan määrään asti, johon lisätään maksettujen määrien toteutunut tuotto ja josta vähennetään osakkaan osuus rahaston hallinnointimenoista. Rahaston osakkaat voivat olla velvollisia suorittamaan lisämaksuja esimerkiksi jonkin toisen osakkaan joutuessa konkurssiin.

   c) rahasto, jonka useat osakkaat ovat perustaneet rahoittaakseen erillisiä tai yhteisiä käytöstä poistamista koskevia velvoitteitaan, kun vaadittavien maksusuoritusten taso perustuu osakkaan senhetkiseen toimintaan ja kyseisen osakkaan saama hyöty perustuu sen aikaisempaan toimintaan. Tällöin saattaa syntyä epäsuhta osakkaan suorittamien (senhetkiseen toimintaan perustuvien) maksujen ja rahastosta realisoitavissa olevan (aikaisempaan toimintaan perustuvan) arvon välille.

3. Tällaisilla rahastoilla on yleensä seuraavia ominaisuuksia:

   a) rahasto on riippumattomien omaisuudenhoitajien erikseen hallinnoima.

▼B

b) yhteisöt (rahaston osakkaat) suorittavat rahastoon maksuja, jotka sijoitetaan erilaisiin varoihin, joihin voi sisältyä sekä vieraan että oman pääoman ehtoisia sijoituksia ja jotka ovat käytettävissä avustamaan osakkaille syntyvien käytöstäpoistamismenojen maksamista. Omaisuudenhoitajat päättävät rahastoon suoritettavien maksujen sijoittamisesta rahaston sääntöjen ja mahdollisesti sovellettavan lainsäädännön tai muiden määräysten asettamissa rajoissa.

c) rahaston osakkailla on edelleen velvollisuus maksaa käytöstä poistamisesta johtuvat menot. Rahaston osakkaat pystyvät kuitenkin saamaan käytöstäpoistamismenoista korvausta rahastosta enintään syntyneitä käytöstäpoistamismenoja vastaavan määrän tai sitä pienemmän määrän, joka vastaa osakkaan osuutta rahaston varoista.

d) rahaston osakkailla voi olla rajoitettu oikeus tai ei lainkaan oikeutta niihin rahaston varoihin, jotka ylittävät hyväksyttävät käytöstäpoistamismenot.

SOVELTAMISALA

4. Tämä tulkinta koskee käytöstäpoistamisrahastojen osuuksien käsittelyä osakkaan tilinpäätöksessä, kun rahastolla on molemmat seuraavat ominaisuudet:

a) varoja hallinnoidaan erikseen (pitämällä niitä joko erillisessä juridisessa yksikössä tai erillisinä varoina toisen yhteisön sisällä); ja

b) osakkaalla on rajoitettu oikeus varoihin.

5. Korvauksensaantioikeuden ylittävä oikeus rahaston jäännökseen, esimerkiksi sopimukseen perustuva oikeus osinkoihin sen jälkeen, kun kaikki käytöstä poistamiset on saatettu loppuun, tai rahastoa purettaessa, saattaa olla IAS 39:n soveltamisalaan kuuluva oman pääoman ehtoinen instrumentti, eikä se kuulu tämän tulkinnan soveltamisalaan.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) miten osakkaan tulisi käsitellä rahasto-osuuttaan kirjanpidossa?

b) kun osakas on velvollinen suorittamaan lisämaksuja esimerkiksi toisen osakkaan tehdessä konkurssin, miten tätä velvoitetta tulisi käsitellä kirjanpidossa?

PÄÄTÖS

Rahasto-osuuden kirjanpitokäsittely

7. Rahaston osakkaan on kirjattava käytöstäpoistamismenojen maksamista koskeva velvoitteensa velaksi ja kirjattava rahasto-osuutensa erikseen, paitsi milloin osakas ei ole velvollinen maksamaan käytöstäpoistamismenoja silloinkaan, kun rahasto ei pysty niitä maksamaan.

8. Osakkaan on määritettävä, onko sillä rahastossa määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta IAS 27:n, IAS 28:n, IAS 31:n ja SIC-12:n perusteella. Jos osakkaalla on jokin näistä, sen on käsiteltävä rahasto-osuuttaan kyseisten standardien mukaisesti.

▼B

9. Jos osakkaalla ei ole rahastossa määräysvaltaa, yhteistä määräysvaltaa eikä huomattavaa vaikutusvaltaa, sen on kirjattava oikeutensa saada korvausta rahastolta IAS 37:n mukaisena korvauksena. Tämän korvauksen määrä on pienempi seuraavista:

a) käytöstä poistamisesta johtuvan kirjatun velvoitteen määrä; ja

b) osakkaan osuus rahaston osakkaille kuuluvan nettovarallisuuden käyvästä arvosta.

Korvauksensaantioikeuden kirjanpitoarvon muutokset, jotka eivät ole maksuja rahastoon tai rahastosta, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana nämä muutokset tapahtuvat.

Lisämaksujen suorittamisvelvoitteen kirjanpitokäsittely

10. Kun osakkaalla on velvollisuus suorittaa mahdollisia lisämaksuja esimerkiksi jonkin toisen osakkaan joutuessa konkurssiin tai rahaston sijoittamien varojen arvon vähentyessä niin paljon, etteivät ne riitä kattamaan rahaston korvausvelvoitteita, kyseinen velvoite on IAS 37:n soveltamisalaan kuuluva ehdollinen velka. Osakkaan on kirjattava velka vain, jos lisämaksujen suorittaminen on todennäköistä.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

11. Rahaston osakkaan on esitettävä tilinpäätöksessään rahasto-osuutensa luonne sekä rajoitukset rahaston varoja koskeviin oikeuksiin.

12. Kun osakkaalla on velvollisuus suorittaa mahdollisia lisämaksuja eikä tätä ole kirjattu velaksi (katso kappale 10), sen on esitettävä IAS 37:n kappaleen 86 vaatimat tiedot.

13. Kun osakas käsittelee rahasto-osuuttaan kirjanpidossa kappaleen 9 mukaisesti, sen on esitettävä IAS 37:n kappaleen 85(c) vaatimat tiedot.

VOIMAANTULO

14. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

15. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n vaatimusten mukaisesti.

▼B

TULKINTA IFRIC 6

Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat — sähkö- ja elektroniikkalaiteromu

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

1. IAS 37:n kappaleen 17 mukaan velvoitteen synnyttävä tapahtuma on aikaisempi tapahtuma, joka johtaa sellaisen olemassa olevan velvoitteen syntymiseen, jonka osalta yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää se.

2. IAS 37:n kappaleen 19 mukaan varauksina merkitään taseeseen vain ”ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yhteisön tulevista toimista”.

3. Sähkö- ja elektroniikkalaiteromusta annettu Euroopan unionin direktiivi, jossa säädetään laiteromun keräyksestä, käsittelystä, hyödyntämisestä ja ympäristöä mahdollisimman vähän kuormittavasta loppukäsittelystä, on tuonut esiin kysymyksiä siitä, milloin sähkö- ja elektroniikkalaiteromun käsittelystä aiheutuva velka pitäisi merkitä taseeseen. Direktiivissä erotetaan toisistaan ”uusi” ja ”vanha” jäte sekä kotitalouksien jäte ja muualta kuin kotitalouksista peräisin oleva jäte. Uusi jäte liittyy 13.8.2005 jälkeen myytyihin tuotteisiin. Kaikista ennen tuota ajankohtaa myydyistä kotitaloudessa käytettävistä laitteista tulee direktiivin mukaan vanhaa jätettä.

4. Direktiivissä säädetään, että vanhaa jätettä synnyttävien kotitaloudessa käytettävien laitteiden jätehuollosta aiheutuvista menoista vastaavat ne kyseisen laitetyypin tuottajat, jotka toimivat markkinoilla kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä määrättävän ajanjakson (tarkastelujakson) aikana. Direktiivissä säädetään, että kunkin jäsenvaltion on luotava mekanismi, jonka avulla tuottajat osallistuvat menoihin suhteellisella osuudellaan ”esimerkiksi niiden laitetyypeittäin eriteltyjen markkinaosuuksien mukaisesti”.

5. Monet tässä tulkinnassa käytetyt käsitteet, kuten ”markkinaosuus” ja ”tarkastelujakso”, voidaan määritellä hyvinkin eri tavoin yksittäisissä jäsenvaltioissa sovellettavassa lainsäädännössä. Esimerkiksi tarkastelujakson pituus voi olla yksi vuosi tai vain yksi kuukausi. Vastaavasti markkinaosuuden määrittämistavat ja velvoitteen laskentakaavat voivat poiketa toisistaan kansallisissa lainsäädännöissä. Kaikki edellä mainitut esimerkit koskevat kuitenkin vain velan määrittämistä, joka ei kuulu tämän tulkinnan soveltamisalaan.

SOVELTAMISALA

6. Tässä tulkinnassa annetaan ohjeita siitä, miten tuottajan tilinpäätökseen merkitään EU:n sähkö- ja elektroniikkalaiteromudirektiivin mukaisesta jätehuollosta aiheutuvat velat, jotka liittyvät vanhaa jätettä synnyttävien kotitaloudessa käytettävien laitteiden myyntiin.

▼B

7. Tulkinnassa ei käsitellä uutta jätettä eikä muualta kuin kotitalouksista peräisin olevaa vanhaa jätettä. IAS 37 kattaa tällaisesta jätehuollosta aiheutuvan velan riittävästi. Jos kotitalouksien uutta jätettä kuitenkin kohdellaan kansallisessa lainsäädännössä samoin kuin kotitalouksien vanhaa jätettä, tässä tulkinnassa omaksuttuja periaatteita sovelletaan IAS 8:n kappaleissa 10–12 esitetyn hierarkian mukaisesti. IAS 8:n mukainen hierarkia koskee myös muita sellaisia määräyksiä, joissa asetetaan velvoitteita vastaavasti kuin EU:n direktiivin mukaisessa menojen jakamismallissa.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

8. IFRIC sai tehtäväkseen ratkaista sähkö- ja elektroniikkalaiteromun käsittelyn osalta, mikä on IAS 37:n kappaleessa 14(a) tarkoitettu velvoitteen synnyttävä tapahtuma, kun kysymyksessä on jätehuollosta aiheutuvia menoja koskevan varauksen kirjaaminen

— sellaisten kotitalouden laitteiden valmistus tai myynti, joista syntyy vanhaa jätettä

— markkinoilla toimiminen tarkastelujakson aikana

— jätehuoltotoimenpiteistä aiheutuvien menojen toteutuminen.

PÄÄTÖS

9. Toimiminen markkinoilla tarkastelujakson aikana on IAS 37:n kappaleessa 14(a) tarkoitettu velvoitteen synnyttävä tapahtuma. Siten vanhaa jätettä synnyttävien kotitaloudessa käytettävien laitteiden jätehuollosta aiheutuvia menoja koskevaa velkaa ei synny silloin, kun tuotteet valmistetaan tai myydään. Koska vanhaa jätettä synnyttäviä kotitalouden laitteita koskeva velvoite on sidoksissa markkinoilla toimimiseen arvostusjakson aikana eikä käsiteltävien laitteiden valmistamiseen tai myyntiin, velvoite syntyy vasta silloin, kun tuottajalla on markkinaosuus tarkastelujakson aikana. Velvoitteen synnyttävän tapahtuman ajankohta voi myös olla riippumaton siitä nimenomaisesta ajanjaksosta, jonka aikana jätehuoltotoimenpiteet toteutetaan ja niihin liittyvät menot aiheutuvat.

VOIMAANTULO

10. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.12.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.12.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

11. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA IFRIC 7

Tilinpäätöksen oikaisemiseen perustuvan lähestymistavan soveltaminen IAS 29:n Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa mukaisesti

VIITTAUKSET

— IAS 12 *Tuloverot*

— IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*

TAUSTA

1. Tässä tulkinnassa annetaan ohjeistusta siitä, kuinka IAS 29:n vaatimuksia sovelletaan raportointikaudella, jonka aikana yhteisö toteaa, että maassa, jonka valuutta on yhteisön toimintavaluutta, vallitsee hyperinflaatio, ([1]) eikä kyseisessä maassa ole ollut hyperinflaatiota aikaisemmalla kaudella, ja yhteisö oikaisee tämän vuoksi tilinpäätöksensä IAS 29:n mukaisesti.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

2. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

   a) Miten IAS 29:n kappaleeseen 8 sisältyvää vaatimusta ”…esitettävä tilinpäätöspäivän mukaisessa mittayksikössä” olisi tulkittava yhteisön soveltaessa standardia?

   b) Miten yhteisön olisi käsiteltävä oikaistussa tilinpäätöksessään laskennallisten veroerien alkusaldoja?

PÄÄTÖS

3. Raportointikaudella, jonka aikana yhteisö toteaa, että maassa, jonka valuutta on yhteisön toimintavaluutta, vallitsee hyperinflaatio, eikä kyseisessä maassa ole ollut hyperinflaatiota aikaisemmalla tilikaudella, yhteisön on sovellettava IAS 29:n vaatimuksia ikään kuin kyseinen maa olisi aina ollut hyperinflaatiomaa. Tämän vuoksi tilinpäätöksessä esitettävän aikaisimman kauden alkusaldoja on oikaistava alkuperäiseen hankintamenoon kirjattavien ei-monetaaristen erien osalta, jotta otetaan huomioon inflaation vaikutus omaisuuserien hankintapäivästä tai siitä päivästä, jona velat syntyivät tai tulivat yhteisön vastuulle, päivään, jolle tilinpäätös laaditaan. Niitä ei-monetaarisia eriä, joiden kirjanpitoarvo on avaavassa taseessa muu kuin hankinta- tai syntymispäivän mukainen määrä, on oikaistava siten, että niiden kirjanpitoarvossa otetaan huomioon inflaation vaikutus päivistä, joina kyseiset kirjanpitoarvot määritettiin, päivään, jolle raportointikauden tilinpäätös laaditaan.

4. Laskennalliset veroerät kirjataan ja arvostetaan IAS 12:n mukaisesti kauden päättymispäivänä. Raportointikauden laskennallisten veroerien alkusaldot määritetään kuitenkin seuraavasti:

   a) Yhteisö arvostaa laskennalliset veroerät IAS 12:n mukaisesti sen jälkeen, kun se on oikaissut ei-monetaaristen eriensä kirjanpitoarvojen nimellisarvot raportointikauden alussa soveltamalla kyseisen päivän mukaista mittayksikköä.

([1]) Hyperinflaation olemassaoloa arvioitaessa yhteisö soveltaa IAS 29:n kappaleen 3 mukaisia edellytyksiä.

▼B

b) Edellä kappaleen 4(a) mukaisesti arvostettuja laskennallisia veroeriä oikaistaan sen mukaan kuin mittayksikkö on muuttunut raportointikauden alusta päivään, jolle tilinpäätös laaditaan.

Yhteisö soveltaa kappaleen 4(a) ja 4(b) mukaista lähestymistapaa, kun se oikaisee laskennallisten veroerien alkusaldoja sellaiselta vertailukaudelta, joka esitetään oikaistussa tilinpäätöksessä raportointikaudella, jolla yhteisö soveltaa IAS 29:ää.

5. Sen jälkeen, kun yhteisö on oikaissut tilinpäätöksensä, kaikkia myöhemmän raportointikauden tilinpäätökseen sisältyviä vertailulukuja, laskennalliset veroerät mukaan luettuina, oikaistaan soveltamalla kyseisen myöhemmän raportointikauden mukaista mittayksikön muutosta ainoastaan edellisen raportointikauden oikaistuun tilinpäätökseen.

VOIMAANTULO

6. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.3.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.3.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M23

_____

▼B

TULKINTA IFRIC 9

Kytkettyjen johdannaisten uudelleenarviointi

VIITTAUKSET

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

— IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*

TAUSTA

1. IAS 39:n kappaleen 10 mukaan kytketty johdannainen on ”osa hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia), joka sisältää myös johdannaissopimuksiin kuulumattoman pääsopimuksen — ja tällä on sellainen vaikutus, että osa yhdistetyn instrumentin rahavirroista vaihtelee samankaltaisella tavalla kuin itsenäisen johdannaisen rahavirrat”.

2. IAS 39:n kappaleen 11 mukaan kytketty johdannainen on erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa johdannaisena siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

   a) kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin;

   b) erillinen instrumentti, jolla on samat ehdot kuin kytketyllä johdannaisella, vastaisi johdannaisen määritelmää; ja

   c) hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia) ei arvosteta käypään arvoon siten, että käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti (toisin sanoen johdannaista, joka on kytketty käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaan rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvaan erään, ei eroteta).

SOVELTAMISALA

3. Jollei jäljempänä olevista kappaleista 4 ja 5 muuta johdu, tätä tulkintaa sovelletaan kaikkiin IAS 39:n soveltamisalaan kuuluviin kytkettyihin johdannaisiin.

4. Tässä tulkinnassa ei käsitellä kytkettyjen johdannaisten uudelleenarvioinnista johtuvia arvostamiskysymyksiä.

▼M22

5. Tätä tulkintaa ei sovelleta kytkettyihin johdannaisiin sopimuksissa, jotka on hankittu:

   a) liiketoimintojen yhdistämisessä (määritelty IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen*, uudistettu 2008);

   b) yhteisen määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämisessä, jota kuvataan IFRS 3:n (uudistettu 2008) kappaleissa B1–B4; tai

   c) IAS 31:ssä *Osuudet yhteisyrityksissä* määriteltyä yhteisyritystä muodostettaessa,

   eikä niiden mahdolliseen uudelleenarviointiin hankinta-ajankohtana ([1]).

([1]) IFRS 3:ssa (uudistettu 2008) käsitellään kytkettyjä johdannaisia sisältävien sopimusten hankkimista liiketoimintojen yhdistämisessä.

▼B

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6. IAS 39:n mukaan yhteisön on, kun siitä tulee sopimuspuoli, arvioitava pitääkö sopimukseen mahdollisesti sisältyvät kytketyt johdannaiset erottaa pääsopimuksesta ja käsitellä kirjanpidossa johdannaisina standardin mukaan. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) Edellytetäänkö IAS 39:ssä tällaista arviointia ainoastaan silloin, kun yhteisöstä tulee sopimuspuoli, vai pitäisikö arviointi tarvittaessa tehdä uudelleen sopimuksen voimassaoloaikana?

b) Pitäisikö IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan perustaa arviointinsa olosuhteisiin, jotka vallitsivat silloin, kun yhteisöstä tuli sopimuspuoli, vai olosuhteisiin, jotka vallitsevat yhteisön ottaessa IFRS-standardit käyttöön ensi kertaa?

PÄÄTÖS

▼M20

7. Yhteisön on arvioitava tarve erottaa kytketty johdannainen pääsopimuksesta ja käsitellä sitä kirjanpidossa johdannaisena silloin, kun yhteisöstä tulee sopimuksen osapuoli. Myöhempi uudelleenarviointi ei ole sallittu, paitsi jos (a) sopimuksen ehtoihin tehdään muutos, joka merkittävästi muuttaa rahavirtoja, joita sopimuksen mukaan muuten edellytettäisiin, tai (b) rahoitusvaroihin kuuluva erä siirretään pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä, joissa tapauksissa arviointia vaaditaan. Yhteisö ratkaisee, onko rahavirtojen muutos merkittävä, arvioimalla, missä määrin kytkettyyn johdannaiseen, pääsopimukseen tai molempiin liittyvät odotetut vastaiset rahavirrat ovat muuttuneet ja onko muutos merkittävä suhteessa rahavirtoihin, joita sopimuksen perusteella aikaisemmin odotettiin.

7A. Onko kytketty johdannainen erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä johdannaisena, kun rahoitusvaroihin kuuluva erä siirretään pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä kappaleen 7 mukaisesti, on arvioitava niiden olosuhteiden perusteella, jotka vallitsivat ajankohtana, joka seuraavista on myöhempi:

(a) kun yhteisöstä alun perin tuli sopimusosapuoli; ja

(b) päivä, jona sopimuksen ehtoihin tehtiin muutos, joka merkittävästi muutti rahavirtoja, joita sopimuksen mukaan muuten olisi edellytetty.

Tässä arvioinnissa ei saada soveltaa IAS 39:n kappaletta 11(c) (ts. hybridisopimusta (yhdistettyä sopimusta) on käsiteltävä ikään kuin sitä ei olisi arvostettu käypään arvoon kirjaamalla käyvän arvon muutokset tulosvaikutteisesti). Jos yhteisö ei pysty tekemään tätä arviointia, hybridisopimus (yhdistetty sopimus) on edelleen kokonaisuudessaan luokiteltava käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

▼B

8. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on arvioitava, onko kytketty johdannainen erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa johdannaisena, niiden olosuhteiden perusteella, jotka vallitsivat päivänä, jona siitä tuli sopimuspuoli, tai päivänä, jona uudelleenarviointi on kappaleen 7 mukaisesti suoritettava, sen mukaan kumpi ajankohta on myöhempi.

▼**B**

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

9. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.6.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.6.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto. Tätä tulkintaa on sovellettava takautuvasti.

▼**M20**

10. Maaliskuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Kytketyt johdannaiset* (muutokset IFRIC 9:ään ja IAS 39:ään) seurauksena muutettiin kappaletta 7 ja lisättiin kappale 7A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 30.6.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

▼**M22**

11. Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös tätä muutosta tällä aikaisemmalla kaudella ja annettava tästä tieto.

▼B

TULKINTA IFRIC 10

Osavuosikatsaukset ja arvon alentuminen

VIITTAUKSET

— IAS 34 *Osavuosikatsaukset*

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

TAUSTA

1. Yhteisön on arvioitava ►M5 kunkin raportointikauden lopussa ◄ liikearvon mahdollista arvonalentumista ja ►M5 jokaisen raportointikauden lopussa ◄ oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja hankintamenoon kirjattuihin rahoitusvaroihin tehtyjen sijoitusten mahdollista arvonalentumista sekä tarvittaessa kirjattava kyseisenä ajankohtana arvonalentumistappiot IAS 36:n ja IAS 39:n mukaisesti. Olosuhteet ovat kuitenkin voineet muuttua ►M5 myöhemmän raportointikauden loppuun ◄ mennessä siten, että arvonalentumistappiot olisivat voineet olla alhaisemmat tai ne olisi voitu kokonaan välttää, jos arvon alentuminen olisi arvioitu vasta kyseisenä ajankohtana. Tässä tulkinnassa annetaan ohjeita siitä, pitäisikö tällaisia arvonalentumistappioita koskaan peruuttaa.

2. Tulkinnassa käsitellään yhtäältä IAS 34:n vaatimusten ja toisaalta IAS 36:n mukaisen liikearvon arvonalentumisen kirjaamisen ja IAS 39:n mukaisen tiettyjen rahoitusvarojen arvonalentumisen kirjaamisen välistä yhteyttä sekä tästä yhteydestä myöhempiin osavuosikatsauksiin ja vuositilinpäätöksiin aiheutuvia vaikutuksia.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

3. IAS 34:n kappaleessa 28 vaaditaan, että yhteisö soveltaa osavuosikatsauksissaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään. Siinä todetaan myös, että yhteisön raportointiväli (vuosittain, puolivuosittain tai neljännesvuosittain) ei saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi arvot määritetään osavuosikatsauksessa siten, että ne perustuvat ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.

4. IAS 36:n kappaleessa 124 todetaan, että ”liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä tilikaudella”.

5. IAS 39:n kappaleessa 69 todetaan, että ”myytävissä olevaksi luokiteltuun oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen tulosvaikutteisesti kirjattuja arvonalentumistappioita ei saa peruuttaa tulosvaikutteisesti”.

6. IAS 39:n kappaleessa 66 vaaditaan, että hankintamenoon kirjattujen rahoitusvarojen arvon alentumisesta aiheutuneita tappioita ei peruuteta (esimerkiksi sellaisia arvonalentumistappioita, jotka ovat aiheutuneet noteeraamattomasta oman pääoman ehtoisesta instrumentista, jota ei merkitä taseeseen käypään arvoon sen vuoksi, että käypää arvoa ei ole voitu luotettavasti määrittää).

▼B

7. Tulkinnassa käsitellään seuraavaa kysymystä:

Pitäisikö yhteisön peruuttaa osavuosikatsaukseen kirjatut arvonalentumistappiot, jotka johtuvat liikearvosta ja oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja hankintamenoon kirjattaviin rahoitusvaroihin tehdyistä sijoituksista, jos tappiota ei olisi kirjattu tai jos olisi kirjattu pienempi tappio, mikäli arvon alentuminen olisi arvioitu vasta ►M5 myöhemmän raportointikauden lopussa ◄?

PÄÄTÖS

8. Yhteisön ei tule peruuttaa edelliseen osavuosikatsaukseen kirjattuja arvonalentumistappioita, jotka johtuvat liikearvosta tai oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tai hankintamenoon kirjattaviin rahoitusvaroihin tehdyistä sijoituksista.

9. Yhteisön ei tule soveltaa tätä päätöstä muihin kysymyksiin, joissa on mahdollista ristiriitaa IAS 34:n ja muiden standardien välillä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.11.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.11.2006 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa liikearvoon siitä päivästä alkaen, jona se alkaa soveltaa IAS 36:ta, ja oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja hankintamenoon kirjattaviin rahoitusvaroihin tehtyihin sijoituksiin siitä päivästä alkaen, jona se alkaa soveltaa IAS 39:n mukaisia arvostusperusteita.

▼M23

_____

▼M9

IFRIC TULKINTA 12

Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt

VIITTAUKSET

— *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*

— IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*

— IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*

— IAS 17 *Vuokrasopimukset*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

— IAS 23 *Vieraan pääoman menot*

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: Esittämistapa*

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: Kirjaaminen ja arvostaminen*

— IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen*

— SIC-29 *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*

TAUSTA

1 Monissa maissa julkinen sektori on perinteisesti rakentanut julkisten palvelujen infrastruktuurin, kuten tiet, sillat, tunnelit, vankilat, sairaalat, lentoasemat, vesijakelu- ja energiantoimitusjärjestelmät ja televiestintäverkot, sekä operoinut ja kunnossapitänyt niitä, ja ne on rahoitettu julkisista määrärahoista.

2 Joissakin maissa hallitukset ovat ottaneet käyttöön sopimusjärjestelyjä saadakseen yksityisen sektorin osallistumaan tällaisen infrastruktuurin kehittämiseen, rahoitukseen, operointiin ja kunnossapitoon. Infrastruktuuri joko voi jo olla olemassa tai se voidaan rakentaa palvelujärjestelyjen voimassaoloaikana. Tässä tulkinnassa tarkoitetaan järjestelyjä, joihin tyypillisesti osallistuu yksityisen sektorin yhteisö (operaattori), joka rakentaa kyseisen julkisen palvelun tarjoamiseen käytettävän infrastruktuurin tai parantaa sitä (esim. lisäämällä sen kapasiteettia) ja toimii kyseisen infrastruktuurin operaattorina ja pitää sen kunnossa määrätyn ajanjakson ajan. Operaattorille maksetaan sen järjestelyn aikana tarjoamista palveluista. Järjestely perustuu sopimukseen, jossa vahvistetaan toimintaa koskevat standardit, hintojen sopeutusmekanismit ja riitojenratkaisumenettelyt. Tällainen järjestely on usein ”rakenna/korjaa-operoi-luovuta” tai ”julkiselta yksityiselle” palvelutoimilupajärjestely.

▼M9

3 Tällaisten palvelujärjestelyjen piirteenä on operaattorille annetun velvoitteen julkisen palvelun luonne. Infrastruktuuriin liittyvät julkiset palvelut on määrä tarjota yleisölle riippumatta siitä, mikä yhteisö palveluja operoi. Järjestelyssä operaattori velvoitetaan sopimuksen nojalla tarjoamaan palvelut yleisölle julkisen sektorin yhteisön puolesta. Muita yhteisiä piirteitä ovat:

(a) palvelujärjestelyn myöntävänä osapuolena (toimiluvan antaja) on julkisen sektorin yhteisö, kuten valtionhallinnon elin, tai yksityisen sektorin yhteisö, jolle vastuu palvelujen tarjoamisesta on siirretty;

(b) operaattori on vastuussa ainakin osasta infrastruktuurin hallintoa ja siihen liittyviä palveluja eikä toimi ainoastaan asiamiehenä toimiluvan antajan lukuun;

(c) sopimuksessa vahvistetaan alustavat hinnat, jotka operaattori saa periä, ja säännellään hinnanmuutoksia palvelujärjestelyjen voimassaoloaikana;

(d) operaattori velvoitetaan luovuttamaan infrastruktuurin toimiluvan antajalle sovitussa kunnossa järjestelyn voimassaolon päätyttyä pienin lisäkorvauksin tai korvauksetta riippumatta siitä, kumpi osapuoli alun perin rahoitti sen.

SOVELTAMISALA

4 Tässä tulkinnassa annetaan julkiselta sektorilta yksityiselle myönnetyn palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen operaattorin kirjanpitokäsittelyä koskevat ohjeet.

5 Tätä tulkintaa sovelletaan julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyihin palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin, joissa:

(a) toimiluvan antajalla on määräysvalta päättää, mitkä palvelut operaattorin on kyseisellä infrastruktuurilla tarjottava ja kenelle ja mihin hintaan tällaiset palvelut on tarjottava, tai se sääntelee näitä kysymyksiä; sekä

(b) toimiluvan antajalla on – joko omistuksen tai taloudellista hyötyä tuottavien oikeuksien kautta taikka muulla tavalla – määräysvalta mahdolliseen merkittävään intressiin, joka infrastruktuurista on jäljellä järjestelyn voimassaolon päättyessä.

6 Tätä standardia sovelletaan infrastruktuuriin, jota on koko sen taloudellisen vaikutusajan (omaisuuserien koko käyttöiän) käytetty julkiselta yksityiselle sektorille myönnetyssä palveluja koskevassa toimilupajärjestelyssä, jos kappaleen 5 kohdassa (a) vahvistetut edellytykset täyttyvät. Kappaleissa AG1–AG8 annetaan ohjeet siitä, kuuluvatko – ja jos niin missä määrin – julkiselta yksityiselle sektorille myönnetyt palveluja koskevat toimilupajärjestelyt tämän tulkinnan soveltamisalaan.

7 Tätä tulkintaa sovelletaan sekä

(a) infrastruktuuriin, jonka operaattori rakentaa tai hankkii kolmannelta osapuolelta palvelujärjestelyn tarkoituksia varten; että

(b) olemassa olevaan infrastruktuuriin, jonka käyttöoikeuden toimiluvan antaja myöntää operaattorille palvelujärjestelyn tarkoituksia varten.

▼M9

8 Tässä tulkinnassa ei käsitellä kirjanpitokäsittelyä, joka koskee operaattorin omistuksessa ennen palvelujärjestelyyn ryhtymistä olleita ja sellaisina kirjattuja aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä. Tällaiseen infrastruktuuriin sovelletaan taseesta pois kirjaamista koskevia IFRS-vaatimuksia (vahvistettu IAS 16:ssa).

9 Tässä tulkinnassa ei käsitellä toimiluvan antajan soveltamaa kirjanpitokäsittelyä.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

10 Tässä tulkinnassa vahvistetaan yleiset periaatteet, joiden mukaan kirjataan ja arvostetaan palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin liittyvät velvoitteet ja oikeudet. Palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset vahvistetaan tulkinnassa SIC-29 *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) operaattorilla infrastruktuuriin olevien oikeuksien käsittely;

(b) järjestelystä saatavien vastikkeiden kirjaaminen ja arvostaminen;

(c) rakentamiseen ja parantamiseen liittyvät palvelut;

(d) operointipalvelut;

(e) vieraan pääoman menot;

(f) rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittely; sekä

(g) toimiluvan antajan operaattorille tarjoamat hyödykkeet.

PÄÄTÖS

Operaattorilla infrastruktuuriin olevien oikeuksien käsittely

11 Tässä tulkinnassa tarkoitettua infrastruktuuria ei kirjata operaattorin aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi, koska määräysvaltaa julkisen palvelun infrastruktuuriin ei palveluja koskevissa sopimusjärjestelyissä siirretä operaattorille. Operaattorilla on oikeus operoida infrastruktuuria tarjotakseen julkiset palvelut toimiluvan antajan puolesta sopimuksessa vahvistettujen ehtojen mukaisesti.

Järjestelystä saatavien vastikkeiden kirjaaminen ja arvostaminen

12 Operaattori toimii palvelujen tarjoajana tässä tulkinnassa tarkoitettujen sopimusjärjestelyjen ehtojen nojalla. Operaattori rakentaa tai parantaa palvelujen tarjoamisessa käytettävää infrastruktuuria (rakentamiseen tai parantamiseen liittyvät palvelut) ja operoi kyseistä infrastruktuuria ja pitää sitä kunnossa (operointipalvelut) määrätyn ajanjakson ajan.

▼M9

13 Operaattori kirjaa ja arvostaa tarjoamistaan palveluista saamansa tuotot IAS 11:n ja IAS 18:n mukaisesti. Jos operaattori tarjoaa useampaa kuin yhtä palvelutyyppiä (esim. rakentamis- tai parantamispalveluja taikka operointipalveluja) yhden sopimuksen tai järjestelyn nojalla, saadut vastikkeet tai vastikesaamiset kohdistetaan tarjottujen palvelujen suhteellisten käypien arvojen mukaisesti, kun määrät ovat erikseen yksilöitävissä. Vastikkeen luonne määrää sen kirjanpitokäsittelyn. Rahoitusvaroina ja aineettomina hyödykkeinä saadun vastikkeen kirjanpitokäsittely esitetään yksityiskohtaisesti jäljempänä kappaleissa 23–26.

Rakentamis- ja parantamispalvelut

14 Operaattorin on kirjattava rakentamis- tai parantamispalveluista saamansa tuotot ja niistä aiheutuneet menot IAS 11:n mukaisesti.

Toimiluvan antajan operaattorille antamat vastikkeet

15 Jos operaattori tarjoaa rakentamis- tai parantamispalveluja, operaattorin saamat vastikkeet kirjataan käypään arvoonsa. Vastikkeena voi olla oikeus

(a) rahoitusvaroihin, tai

(b) aineettomiin hyödykkeisiin.

16 Operaattorin on kirjattava rahoitusvarat niiltä osin kuin sillä on sopimukseen perustuva ehdoton oikeus käteismaksuun tai muina rahoitusvaroina suoritettuun maksuun rakentamispalveluja koskevan toimiluvan antajalta tai muulta toimiluvan antajaan liittyvältä taholta; toimiluvan antajalla on hyvin vähän tai ei lainkaan mahdollisuutta välttyä maksamasta, useimmiten siksi, että laki velvoittaa sopimuksen noudattamiseen. Operaattorilla on ehdoton oikeus käteismaksuun, jos toimiluvan antaja sitoutuu sopimuksessa maksamaan operaattorille (a) määrätyt tai määritettävissä olevat määrät tai (b) määrättyjen tai määritettävissä olevien määrien ja julkisten palvelujen käyttäjiltä saatujen määrien välisen erotuksen, vaikka maksun ehtona olisi, että operaattori varmistaa infrastruktuurin vastaavan täsmennettyjä laatu- ja tehokkuusvaatimuksia.

17 Operaattorin on kirjattava aineettomat hyödykkeet niiltä osin kuin se saa oikeuden (luvan) periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä. Oikeus periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä ei muodosta ehdotonta oikeutta käteismaksuun, koska määrät riippuvat siitä, kuinka paljon yleisö käyttää kyseisiä julkisia palveluja.

18 Jos operaattorille maksetaan rakentamispalveluista osin rahoitusvaroina ja osin aineettomina hyödykkeinä, operaattorin saamien vastikkeiden eri osat on kirjattava erillisinä. Vastaanotettujen vastikkeiden tai vastikesaamisten molemmat osat on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä merkittävä kirjanpitoon käypään arvoonsa.

19 Toimiluvan antajan operaattorille antaman vastikkeen luonne määräytyy sopimusehtojen ja mahdollisen voimassa olevan sopimusoikeuden perusteella.

▼M9

Operointipalvelut

20 Operaattorin on kirjattava operointipalveluista saamansa tuotot ja niistä aiheutuneet menot IAS 18:n mukaisesti.

Sopimukseen perustuvat velvoitteet palauttaa infrastruktuuri tietylle toimintakuntoisuuden tasolle

21 Operaattorilla voi olla sopimukseen perustuvia velvoitteita, jotka sen on täytettävä saamansa luvan ehtona ja jotka voivat koskea (a) infrastruktuurin ylläpitoa tietyllä toimintakuntoisuuden tasolla tai (b) infrastruktuurin palauttamista tietylle toimintakuntoisuuden tasolle ennen sen luovuttamista toimiluvan antajalle palvelujärjestelyn päättyessä. Tällaiset sopimukseen perustuvat velvoitteet ylläpitää infrastruktuurin kunto tai palauttaa se ennalleen, lukuun ottamatta infrastruktuurin parantamista koskevia osatekijöitä (katso kappale 14), on kirjattava ja arvostettava IAS 37:n mukaisesti eli niitä menoja koskevan parhaan mahdollisen arvion mukaisesti, jotka aiheutuisivat kyseisen velvoitteen täyttämisestä tilinpäätöspäivänä.

Operaattorille aiheutuneet vieraan pääoman menot

22 IAS 23:n mukaisesti järjestelylle kohdistettavat vieraan pääoman menot on kirjattava kuluiksi ajanjaksolle, jona ne syntyvät, paitsi jos operaattorilla on sopimukseen perustuva oikeus aineettomina hyödykkeinä suoritettuun maksuun (oikeus periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä). Tässä tapauksessa järjestelylle kohdistettavat vieraan pääoman menot on aktivoitava järjestelyn rakentamisvaiheen aikana mainitun standardin mukaisesti.

Rahoitusvarat

23 Kappaleissa 16 ja 18 tarkoitettuihin rahoitusvaroihin sovelletaan IAS 32:ta ja 39:ää sekä IFRS 7:ää.

24 Toimiluvan antajalta tai muulta toimiluvan antajaan liittyvältä taholta saatavat määrät kirjataan IAS 39:n mukaisesti.

(a) lainoina tai saatavina;

(b) myytävissä olevina rahoitusvaroina; tai

(c) käypään arvoon kirjattavina rahoitusvaroina tulosvaikutteisesti, jos näin on määrätty alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja jos tällaisen luokittelun edellytykset täyttyvät.

25 Jos toimiluvan antajalta saatava määrä kirjataan joko lainana tai saatavana taikka myytävissä olevina rahoitusvaroina, IAS 39 edellyttää, että efektiivisen koron menetelmää käyttäen lasketut korot kirjataan tulosvaikutteisesti.

Aineettomat hyödykkeet

26 Kappaleiden 17 ja 18 mukaisesti kirjattuihin aineettomiin hyödykkeisiin sovelletaan IAS 38:aa. IAS 38:n kappaleissa 45–47 annetaan ohjeet siitä, kuinka ei-monetaarisista omaisuuseristä tai monetaaristen ja ei monetaaristen omaisuuserien yhdistelmistä vastikkeeksi saadut aineettomat hyödykkeet arvostetaan.

▼M9

Toimiluvan antajan operaattorille antamat hyödykkeet

27 Kappaleen 11 mukaisesti infrastruktuuria, jonka käyttöoikeudet toimiluvan antaja myöntää operaattorille palveluja koskevan toimilupajärjestelyn tarkoituksia varten, ei kirjata operaattorin aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi. Toimiluvan antaja voi myös antaa operaattorille muita hyödykkeitä, jotka operaattori voi säilyttää tai joille se voi tehdä mitä haluaa. Jos tällaiset omaisuuserät muodostavat osan vastiketta, jonka toimiluvan antaja maksaa operaattorille palvelujen tarjoamisesta, ne eivät ole IAS 20:ssa määriteltyjä julkisia avustuksia. Ne kirjataan operaattorin varoihin ja arvostetaan käypään arvoonsa alkuperäisen kirjaamisen ajankohtana. Operaattorin on kirjattava velkoihin vielä täyttämättömät velvoitteensa, jotka se on velvollinen täyttämään vastineeksi saamistaan omaisuuseristä.

VOIMAANTULO

28 Yhteisöjen on sovellettava tätä tulkintaa 1. tammikuuta 2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1. tammikuuta 2008 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET

29 Kappale 30 huomioon ottaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtuneet muutokset on kirjattava IAS 8:n mukaisesti eli takautuvasti.

30 Jos minkä tahansa palvelujärjestelyn osalta operaattorin on käytännössä mahdotonta soveltaa tätä tulkintaa takautuvasti aikaisimpaan tilikauteen, josta tiedot on esitetty, sen on:

(a) kirjattava rahoitusvarat ja aineettomat hyödykkeet, jotka olivat olemassa aikaisimman sellaisen tilikauden alussa, josta tiedot on esitetty;

(b) käytettävä kyseisten rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden (riippumatta siitä, kuinka ne on aikaisemmin luokiteltu) kirjaamisessa edellisiä kirjanpitoarvoja niiden kirjanpitoarvoina kyseisenä päivänä; sekä

(c) testattava kyseisenä päivänä kirjattavien rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden arvonalentuminen, paitsi jos tämä on käytännössä mahdotonta, jolloin määrien arvonalentuminen testataan tarkasteltavana olevan tilikauden alkamispäivänä.

Liite A

SOVELTAMISOHJEET

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

SOVELTAMISALA (kappale 5)

AG1 Tämän tulkinnan kappaleessa 5 täsmennetään, että infrastruktuuriin sovelletaan tätä tulkintaa, kun seuraavat ehdot täyttyvät:

(a) toimiluvan antajalla on määräysvalta päättää, mitkä palvelut operaattorin on kyseisellä infrastruktuurilla tarjottava ja kenelle ja mihin hintaan tällaiset palvelut on tarjottava, tai se sääntelee näitä kysymyksiä; sekä

▼M9

(b) toimiluvan antajalla on – joko omistuksen tai taloudellista hyötyä tuottavien oikeuksien kautta taikka muulla tavalla – määräysvalta mahdolliseen merkittävään intressiin, joka infrastruktuurista on jäljellä järjestelyn voimassaoloajan päättyessä.

AG2 Kohdassa (a) olevan ehdon mukaista määräysvaltaa tai sääntelyä voidaan harjoittaa sopimuksen nojalla tai muulla tavalla (kuten sääntelyviranomaisen kautta), ja siihen sisältyvät tilanteet, joissa toimiluvan antaja ostaa koko tuotoksen, sekä tilanteet, joissa osan tuotoksesta tai koko tuotoksen ostavat muut käyttäjät. Tätä ehtoa sovellettaessa toimiluvan antajaa ja kaikki asiaan liittyviä osapuolia tarkastellaan yhdessä. Jos toimiluvan antaja on julkisen sektorin yhteisö, koko julkisen sektorin, kaikki yleisen edun puolesta toimivat sääntelyviranomaiset mukaan luettuina, katsotaan liittyvän toimiluvan antajaan tämän tulkinnan tarkoituksia varten.

AG3 Kohdassa (a) vahvistetun ehdon tarkoitusta varten toimiluvan antajalla ei tarvitse olla täyttä hintakontrollia: riittää, että hintaa sääntelee toimiluvan antaja, sopimus tai sääntelyviranomainen esimerkiksi hintakattomekanismin avulla. Ehtoa on kuitenkin sovellettava sopimuksen olennaiseen sisältöön. Vähemmän merkittävät seikat, kuten vain harvinaisissa tapauksissa sovellettava hintakatto, jätetään huomioimatta. Toisaalta, jos sopimuksessa esimerkiksi annetaan operaattorille vapaus asettaa hinnat, mutta ylimääräinen voitto on palautettava toimiluvan antajalle, operaattorin saamalle tuotolle on asetettu katto ja valvontatestin hintaelementti tulee todistetuksi.

AG4 Kohdassa (b) tarkoitetun ehdon tarkoituksia varten infrastruktuurista jäljelle jäävään mahdolliseen merkittävään intressiin liittyvän toimiluvan antajan määräysvallan olisi sekä rajoitettava operaattorin mahdollisuutta käytännössä myydä tai pantata infrastruktuuria sekä annettava toimiluvan antajalle jatkuva käyttöoikeus koko järjestelyn ajaksi. Infrastruktuurista jäävä intressi arvostetaan sen arvioituun nykyarvoon eli laskettuna siitä iästä ja sen kunnon perusteella, jossa infrastruktuurin oletetaan olevan järjestelyn voimassaoloajan päättyessä.

AG5 Määräysvalta olisi erotettava hallinnasta. Jos toimiluvan antaja pitää sekä kappaleen 5 kohdassa (a) kuvatun määräysvallan että määräysvallan infrastruktuurista mahdollisesti jäävään merkittävään intressiin, operaattori vain hallinnoi infrastruktuuria toimiluvan antajan puolesta – vaikka sillä voi monissa tapauksissa olla laaja hallintaan liittyvä harkintavalta.

AG6 Ehdot (a) ja (b) yhdessä merkitsevät, että infrastruktuuri, kaikki tarvittavat korvaamiset mukaan luettuina (katso kappale 21), on toimiluvan antajan määräysvallassa sen koko taloudellisen vaikutusajan. Esimerkiksi jos operaattorin on korvattava infrastruktuurihyödykkeen osa järjestelyn voimassaoloaikana (esim. tien pintapäällyste tai rakennuksen katto), infrastruktuurihyödykettä tarkastellaan kokonaisena. Näin ollen ehto (b) täyttyy koko infrastruktuurin osalta, korvattu osa mukaan luettuna, jos toimiluvan antajalla on määräysvalta kyseisestä lopullisesti korvatusta osasta mahdollisesti jäävään merkittävään intressiin.

AG7 Joskus infrastruktuurin käyttöä säännellään osittain kappaleen 5 kohdassa (a) kuvatulla tavalla ja osittain jätetään sääntelemättä. Tällaiset järjestelyt toteutetaan kuitenkin monin eri tavoin:

▼**M9**

(a) infrastruktuuria, joka voidaan fyysisesti erottaa, jota voidaan operoida erillisenä ja joka vastaa IAS 36:ssa vahvistettua rahavirtaa tuottavan yksikön määritelmää, on analysoitava erillisenä, jos sitä käytetään kokonaisuudessaan sääntelemättömiin tarkoituksiin. Tätä voitaisiin soveltaa esimerkiksi sairaalan yksityissiipeen, jos toimiluvan antaja käyttää muuta osaa sairaalasta potilaiden hoitoon julkisena palveluna.

(b) kun luonteeltaan selvästi oheispalvelujen (kuten sairaalassa sijaitsevan kaupan) toimintaa ei säännellä, valvontatestiä sovelletaan ikään kuin kyseisiä palveluja ei olisi olemassa, koska tapauksissa, joissa toimiluvan antaja valvoo palveluja kappaleessa 5 kuvatulla tavalla, oheispalvelujen olemassaolo ei vähennä toimiluvan antajan määräysvaltaa infrastruktuuriin.

AG8 Operaattorilla voi olla oikeus käyttää kappaleen AG7 kohdassa (a) kuvattua erotettavissa olevaa infrastruktuuria tai tiloja, joita käytetään kappaleen AG7 kohdassa (b) kuvatun sääntelemättömän oheispalvelun tarjoamiseen. Näissä tapauksissa voi tosiasiallisesti olla kyse vuokrasopimuksesta toimiluvan antajan ja operaattorin välillä; jos näin on, niitä käsitellään IAS 17:n mukaisesti.

▼M3

IFRIC TULKINTA 13

Kanta-asiakasohjelmat

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

1 Yhteisöt käyttävät kanta-asiakasohjelmia kannustaakseen asiakkaita ostamaan heidän tuotteitaan tai palvelujaan. Jos asiakas ostaa tuotteita tai palveluja, yhteisö antaa asiakkaalle etupisteitä (joita usein nimitetään ”bonuspisteiksi”). Näitä etupisteitä vastaan asiakas voi saada etuja, esimerkiksi tavaroita tai palveluja ilmaiseksi tai alennettuun hintaan.

2 Ohjelmat toimivat eri tavoilla. Asiakkaiden voidaan edellyttää keräävän vähintään tietyn määrän tai tietyn rahamäärän edestä etupisteitä ennen kuin he voivat hyödyntää niitä. Etupisteet voidaan sitoa yksittäisin ostoihin tai useampiin ostotapahtumiin taikka tietyn ajanjakson jatkuvaan asiointiin. Yhteisö voi ylläpitää kanta-asiakasohjelmaa itse tai osallistua kolmannen osapuolen ylläpitämään ohjelmaan. Tarjottaviin etuihin voi kuulua yhteisön itsensä tuottamia tavaroita tai palveluja ja/tai oikeuksia saada tavaroita tai palveluja kolmannelta osapuolelta.

SOVELTAMISALA

3 Tämä tulkinta koskee sellaisia kanta-asiakasetupisteitä, jotka:

(a) yhteisö myöntää asiakkailleen osana myyntitapahtumaa, ts. osana tavaroiden myyntiä, palvelujen suorittamista tai sitä, kun asiakas käyttää yhteisön omaisuuseriä; ja

(b) asiakas voi mahdollisten lisäehtojen täyttyessä tulevaisuudessa vaihtaa ilmaisiin tai hinnaltaan alennettuihin tavaroihin tai palveluihin.

Tämä tulkinta koskee kirjanpitokäsittelyä yhteisössä, joka antaa etupisteitä asiakkailleen.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

4 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) pitäisikö yhteisölle syntynyt velvollisuus antaa tulevaisuudessa tavaroita tai palveluja ilmaiseksi tai alennettuun hintaan (”etuja”) kirjata ja arvostaa:

(i) kohdistamalla osa myyntitapahtumasta saadusta tai saatavasta vastikkeesta kyseisille etupisteille ja lykkäämällä tuoton kirjaamista (IAS 18:n kappaletta 13 soveltaen); vai

(ii) kirjaamalla varaus niitä arvioituja vastaisia menoja varten, jotka aiheutuvat etujen antamisesta (IAS 18:n kappaletta 19 soveltaen); ja

(b) jos vastiketta kohdistetaan etupisteille:

(i) kuinka paljon niille pitäisi kohdistaa;

▼M3

(ii) milloin tuotto tulisi kirjata; ja

(iii) miten tuotto tulisi arvostaa, jos edut antaa kolmas osapuoli.

PÄÄTÖS

5 Yhteisön on sovellettava IAS 18:n kappaletta 13 ja käsiteltävä etupisteitä erikseen yksilöitävissä olevana osana sitä myyntitapahtumaa (tai niitä myyntitapahtumia) johon (tai joihin) liittyen ne myönnetään (”alkuperäinen myynti”). Alkuperäisestä myynnistä saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo on kohdistettava kyseisille etupisteille ja myyntitapahtuman muille komponenteille.

6 Etupisteille kohdistettavan vastikkeen arvostuksen on perustuttava etupisteiden käypään arvoon, toisin sanoen siihen rahamäärään, jolla etupisteet voitaisiin myydä erikseen.

7 Jos yhteisö antaa edut itse, sen on tuloutettava etupisteille kohdistettu vastike silloin, kun etupisteet käytetään ja yhteisö täyttää edun antamista koskevat velvoitteensa. Kirjattavan tuoton määrän on perustuttava etuihin vaihdettujen etupisteiden määrään suhteutettuna niiden etupisteiden kokonaismäärään, jotka odotetaan käytettävän.

8 Jos edut antaa kolmas osapuoli, yhteisön on arvioitava, periikö se etupisteille kohdistetun vastikkeen omaan lukuunsa (ts. on liiketoimessa päämiehenä) vai kolmannen osapuolen puolesta (ts. kolmannen osapuolen agenttina).

(a) Jos yhteisö perii vastikkeen kolmannen osapuolen puolesta, sen on:

(i) arvostettava tuottonsa määrään, joka vastaa sen omaan lukuunsa pitämää nettomäärää, toisin sanoen etupisteille kohdistetun vastikkeen ja etujen antamisesta kolmannelle osapuolelle maksettavan määrän erotusta; ja

(ii) tuloutettava tämä nettomäärä silloin, kun kolmannelle osapuolelle syntyy velvollisuus edun antamiseen ja se on oikeutettu saamaan siitä vastikkeen. Nämä seikat voivat toteutua heti etupisteiden antamisen jälkeen. Jos asiakas sen sijaan saa ottaa edut valintansa mukaan joko yhteisöltä tai kolmannelta osapuolelta, edellä mainitut seikat voivat toteutua vasta, kun asiakas on päättänyt ottaa edut kolmannelta osapuolelta.

(b) Jos yhteisö perii vastikkeen omaan lukuunsa, sen tulee arvostaa tuottonsa rahamäärään, joka vastaa etupisteille kohdistettua kokonaisvastiketta, ja kirjata tuotto silloin, kun yhteisö täyttää etuja koskevan velvoitteensa.

9 Jos jonakin ajankohtana käy niin, että etujen antamisvelvoitteen täyttämisestä väistämättä syntyvät menot ylittävät niistä saadun tai saatavan vastikkeen (toisin sanoen alkuperäisen myynnin yhteydessä etupisteille kohdistetun vastikkeen, jota ei vielä ole tuloutettu, lisättynä mahdollisella lisävastikkeella, joka saadaan asiakkaan käyttäessä etupisteensä), yhteisöllä on tappiollisia sopimuksia. Tällöin on kirjattava velka IAS 37:n mukaisesti. Tällaisen velan kirjaamiseen voisi syntyä tarve etujen antamisesta johtuvien menojen kasvaessa, esimerkiksi yhteisön tarkistaessa arviotaan siitä, miten monta etupistettä tullaan käyttämään.

▼M3

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.7.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.7.2008 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

11 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

Liite

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

Etupisteiden käyvän arvon määrittäminen

AG1. Päätöksen kappaleen 6 mukaan etupisteille kohdistettavan vastikkeen arvostuksen on perustuttava etupisteiden käypään arvoon, toisin sanoen siihen rahamäärään, johon etupisteet voitaisiin myydä erikseen. Ellei käypä arvo ole suoraan todettavissa, se täytyy arvioida.

AG2. Yhteisö voi arvioida etupisteiden käyvän arvon niiden etujen käyvän arvon perusteella, joihin etupisteet voitaisiin vaihtaa. Näiden etujen käypää arvoa vähennetään seuraavien seikkojen huomioon ottamiseksi:

(a) niiden etujen käypä arvo, joita tarjottaisiin asiakkaille, jotka eivät ole ansainneet etupisteitä alkuperäisestä myynnistä; ja

(b) se osa etupisteistä, joita asiakkaiden ei odoteta käyttävän.

Jos asiakkaat voivat valita erilaisten etujen välillä, etupisteiden käypä arvo kuvastaa saatavissa olevien etujen käypää arvoa painotettuna sen mukaisesti, miten usein kunkin edun odotetaan tulevan valituksi.

AG3. Joissakin olosuhteissa voi olla käytettävissä muita arviointimenetelmiä. Esimerkiksi jos edut antaa kolmas osapuoli ja yhteisö maksaa kolmannelle osapuolelle jokaisesta antamastaan etupisteestä, se pystyy arvioimaan etupisteiden käyvän arvon kolmannelle osapuolelle maksamansa määrän perusteella lisäämällä siihen kohtuullisen katteen. Vaaditaan harkintaa sellaisen arviointimenetelmän valitsemiseksi ja soveltamiseksi, joka täyttää päätöksen kappaleen 6 mukaiset vaatimukset ja on olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisin.

▼M4

IFRIC TULKINTA 14

IAS 19 – Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys

VIITTAUKSET

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 19 *Työsuhde-etuudet*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

1 IAS 19:n kappaleessa 58 asetetaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän ylärajaksi ”palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo” lisättynä kirjaamattomilla voitoilla tai tappioilla. On kysytty, milloin palautusten tai vastaisten maksusuoritusten vähennysten pitäisi katsoa olevan saatavissa, erityisesti kun on olemassa vähimmäisrahastointivaatimuksia.

2 Monissa maissa on vähimmäisrahastointivaatimuksia, joiden tarkoituksena on edistää työsuhde-etuusjärjestelyyn osallistuville henkilöille luvattujen työsuhteen jälkeisten etuuksien turvaamista. Tällaisissa vaatimuksissa määrätään tavallisesti järjestelyyn tietyn ajanjakson kuluessa suoritettavien maksujen vähimmäismäärä tai -taso. Sen vuoksi vähimmäisrahastointivaatimus voi vähentää yhteisön mahdollisuuksia pienentää vastaisia maksusuorituksiaan.

3 Lisäksi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän määrän yläraja voi tehdä vähimmäisrahastointivaatimuksesta ankaran. Tavallisesti järjestelyyn suoritettavia maksuja koskeva vaatimus ei vaikuttaisi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän tai velan kirjattavaan määrään. Tämä johtuu siitä, että nämä maksusuoritukset muuttuvat järjestelyyn kuuluviksi varoiksi heti kun ne on tehty, jolloin lisänettovelka on nollan suuruinen. Vähimmäisrahastointivaatimus voi kuitenkin johtaa velan syntymiseen, jos vaadittavat maksusuoritukset eivät ole yhteisön käytettävissä sen jälkeen, kun ne on tehty.

▼M27

3A IASB muutti IFRIC 14:ää marraskuussa 2009 poistaakseen sen ei-toivotun vaikutuksen, joka seuraa vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen etukäteen tapahtuvasta suorittamisesta joissakin olosuhteissa, kun on olemassa vähimmäisrahastointivaatimus.

▼M4

SOVELTAMISALA

4 Tämä tulkinta koskee kaikkia työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuspohjaisia etuuksia ja muita pitkäaikaisia etuuspohjaisia työsuhde-etuuksia.

5 Tässä tulkinnassa vähimmäisrahastointivaatimuksilla tarkoitetaan vaatimuksia, jotka koskevat etuuspohjaisia työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia etuuspohjaisia työsuhde-etuuksia koskevien järjestelyjen rahoittamista.

▼M4

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) milloin palautusten tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennysten tulisi katsoa olevan saatavissa IAS 19:n kappaleen 58 mukaisesti

(b) miten vähimmäisrahastointivaatimus saattaisi vaikuttaa vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksiin

(c) milloin vähimmäisrahastointivaatimus saattaisi johtaa velan syntymiseen.

PÄÄTÖS

Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksen saatavuus

7 Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksen saatavuus

8 Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennysten muodossa tuleva taloudellinen hyöty on yhteisön saatavissa, mikäli yhteisö pystyy realisoimaan sen jonakin ajankohtana järjestelyn olemassaoloaikana tai kun järjestelyyn kuuluvat velat on suoritettu. Erityisesti on huomattava, että tällainen taloudellinen hyöty voi olla saatavissa, vaikkei se olisi tilinpäätöspäivänä välittömästi realisoitavissa.

9 Saatavissa oleva taloudellinen hyöty ei riipu siitä, millä tavoin yhteisö aikoo käyttää ylijäämän. Yhteisön on määritettävä taloudellinen enimmäishyöty, joka on saatavissa palautuksina, vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä tai näiden yhdistelmänä. Yhteisön ei pidä kirjata taloudellista hyötyä palautusten ja vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennysten yhdistelmästä, joka perustuu toisensa pois sulkeviin oletuksiin.

10 IAS 1:n mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot sellaisista tilinpäätöspäivän arvioihin liittyvistä keskeisistä epävarmuustekijöistä, jotka aiheuttavat merkittävän riskin taseeseen merkityn nettomääräisen omaisuuserän tai velan olennaisesta muuttumisesta. Tähän voi kuulua tieto ylijäämän senhetkistä realisoitavuutta koskevista rajoituksista taikka saatavissa olevan taloudellinen hyödyn määrittämisperusteesta.

Palautuksena saatava taloudellinen hyöty

Oikeus palautukseen

11 Palautus on yhteisön saatavissa vain, jos yhteisöllä on ehdoton oikeus palautukseen:

(a) järjestelyn kestoaikana olettamatta, että järjestelyyn kuuluvat velat täytyy suorittaa palautuksen saamiseksi (joissakin maissa yhteisöllä voi esimerkiksi olla oikeus palautukseen järjestelyn kestoaikana riippumatta siitä, onko järjestelyyn kuuluvat velat suoritettu); tai

(b) olettaen, että järjestelyyn kuuluvat velat suoritetaan vähitellen kunnes kaikki järjestelyyn osallistuvat henkilöt ovat poistuneet järjestelystä; tai

▼M4

(c) olettaen, että järjestelyyn kuuluvat velat suoritetaan yhdellä kertaa (ts. järjestelyn purkaminen).

Ehdoton oikeus palautuksen saamiseen on mahdollinen riippumatta järjestelyn rahastointitasosta tilinpäätöspäivänä.

12 Jos yhteisön oikeus palautukseen ylijäämästä riippuu yhden tai useamman ei kokonaan yhteisön määräysvallassa olevan tapahtuman toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä tulevaisuudessa, yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta eikä sen pidä kirjata omaisuuserää.

13 Yhteisön on määritettävä palautuksena saatavissa oleva taloudellinen hyöty niin, että se vastaa tilinpäätöspäivän ylijäämän määrää (joka on järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennettynä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvolla), joka yhteisöllä on oikeus saada palautuksena, mahdollisilla siihen liittyvillä menoilla vähennettynä. Jos palautuksesta esimerkiksi joudutaan maksamaan muuta veroa kuin tuloveroa, yhteisön tulee määrittää palautus verolla vähennettynä.

14 Määrittäessään saatavaa palautusta silloin, kun järjestely puretaan (kappale 11(c)), yhteisön tulee ottaa huomioon menot, joita järjestelylle aiheutuu järjestelyyn kuuluvien velkojen suorittamisesta ja palautuksen maksamisesta. Yhteisön tulee esimerkiksi vähentää asiantuntijapalkkiot, jos niiden suorittajana on pikemminkin järjestely kuin yhteisö, sekä vakuutusmaksumenot, joita purkamistilanteessa voidaan edellyttää velan vakuutta varten.

15 Jos palautus määritetään kiinteän rahamäärän sijaan ylijäämän kokonaismääränä tai osuutena ylijäämästä, yhteisön ei pidä tehdä rahan aika-arvoon liittyvää oikaisua, vaikka palautus olisi saatavissa vasta tulevaisuudessa.

Järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatava taloudellinen hyöty

▼M27

16 Jos vastaisesta työsuorituksesta johtuvia järjestelyyn suoritettavia maksuja koskevaa vähimmäisrahoitusvaatimusta ei ole, vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatava taloudellinen hyöty on

(a) [poistettu]

(b) vastaisesta työsuorituksesta yhteisölle kullakin kaudella aiheutuva meno järjestelyn odotettavissa olevana voimassaoloaikana tai yhteisön odotettavissa olevana olemassaoloaikana sen mukaan, kumpi näistä on lyhyempi. Vastaisesta työsuorituksesta yhteisölle aiheutuvaan menoon ei lueta työntekijöiden maksamia määriä.

17 Yhteisön on määritettävä vastaisesta työsuorituksesta johtuva meno käyttäen oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen määrittämisessä käytettävien oletusten sekä raportointikauden päättymispäivänä vallitsevan tilanteen kanssa IAS 19:ssa määrätyllä tavalla. Sen vuoksi yhteisön on oletettava, etteivät järjestelystä annettavat etuudet muutu tulevaisuudessa, ennen kuin järjestelyyn tehdään muutos, ja sen on oletettava työvoiman määrän pysyvän vakiona tulevaisuudessa, ellei yhteisö ole raportointikauden päättymispäivänä todistettavasti sitoutunut vähentämään järjestelyn piiriin kuuluvien henkilöiden määrää. Jälkimmäisessä tapauksessa kyseinen vähennys otetaan huomioon vastaista työvoimaa koskevassa oletuksessa.

▼M27

Vähimmäisrahastointivaatimuksen vaikutus siihen taloudelliseen hyötyyn, joka saadaan vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä

18 Yhteisön on jaoteltava tietyn ajankohdan mahdollinen vähimmäisrahastointivaatimus niihin järjestelyyn suoritettaviin maksuihin, jotka vaaditaan (a) mahdollisen takautuvasta työsuorituksesta johtuvan olemassa olevan alijäämän kattamiseen vähimmäisrahastointiperusteella ja (b) vastaisen työsuorituksen kattamiseen.

▼M4

19 Maksut, jotka suoritetaan järjestelyyn vähimmäisrahastoinnin perusteella jo vastaanotetusta työsuorituksesta johtuvan olemassa olevan alijäämän kattamiseksi, eivät vaikuta vastaista työsuoritusta koskeviin vastaisiin maksusuorituksiin. Ne voivat johtaa velan syntymiseen kappaleiden 23–26 mukaisesti.

▼M27

20 Jos vastaiseen työsuoritukseen liittyviä järjestelyyn suoritettavia maksuja koskee vähimmäisrahastointivaatimus, vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatava taloudellinen hyöty on seuraavien erien yhteenlaskettu määrä:

(a) mahdollinen määrä, joka vähentää vastaisesta työsuorituksesta johtuvia vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvia vastaisia järjestelyyn suoritettavia maksuja, koska yhteisö on suorittanut maksun etukäteen (ts. maksanut kyseisen määrän ennen kuin sitä on vaadittu maksettavaksi); ja

(b) vastaisesta työsuorituksesta johtuva arvioitu meno kullakin kaudella kappaleiden 16 ja 17 mukaisesti vähennettynä arvioiduilla vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvilla järjestelyyn suoritettavilla maksuilla, jotka kyseisillä kausilla vaadittaisiin vastaisesta työsuorituksesta johtuen, ellei olisi kohdassa (a) kuvattuja etukäteen suoritettuja maksuja.

21 Yhteisön on arvioitava vastaisesta työsuorituksesta johtuvat vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvat vastaiset järjestelyyn suoritettavat maksut siten, että otetaan huomioon mahdollisen olemassa olevan ylijäämän vaikutus vähimmäisrahastointiperustetta käyttäen mutta ei oteta huomioon kappaleessa 20(a) kuvattua etukäteen suoritettua maksua. Yhteisön on käytettävä vähimmäisrahastointiperusteen kanssa yhdenmukaisia oletuksia, ja – niiden tekijöiden osalta, joita ei täsmennetä tässä perusteessa – oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia etuuspohjaisen velvoitteen määrittämisessä käytettävien oletusten ja kauden lopussa vallitsevan tilanteen kanssa IAS 19:ssä määrätyllä tavalla. Arviossa on otettava huomioon mahdolliset muutokset, joiden odotetaan seuraavan siitä, että yhteisö suorittaa järjestelyyn vähimmäismaksut niiden erääntyessä. Arviossa ei kuitenkaan oteta huomioon sellaisten vähimmäisrahastointiperusteen ehtoihin odotettavissa olevien muutosten vaikutuksia, jotka eivät ole käytännössä hyväksyttyjä tai joista ei ole sovittu raportointikauden päättymiseen mennessä.

22 Jos yhteisön määrittäessä kappaleessa 20(b) kuvattua määrää vastaisesta työsuorituksesta johtuvat vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvat vastaiset järjestelyyn suoritettavat maksut jollakin tietyllä kaudella ylittävät IAS 19:n mukaisen vastaiseen työsuoritukseen perustuvan menon, tämä ylimenevä määrä vähentää sen taloudellisen hyödyn määrää, joka saadaan vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä. Kappaleessa 20(b) kuvattu määrä ei voi kuitenkaan koskaan olla nollaa pienempi.

▼M4

Milloin vähimmäisrahastointivaatimus voi johtaa velan syntymiseen

23 Jos yhteisöllä on vähimmäisrahastointivaatimuksen mukainen velvollisuus suorittaa järjestelyyn maksuja olemassa olevan alijäämän kattamiseksi vähimmäisrahastoinnin perusteella jo vastaanotettua työsuoritusta koskien, yhteisön on määritettävä, ovatko maksusuoritukset käytettävissä palautuksena tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä sen jälkeen kun ne on suoritettu järjestelyyn.

▼M4

24 Siltä osin kuin järjestelyyn suoritettavat maksut eivät ole käytettävissä sen jälkeen kun ne on suoritettu järjestelyyn, yhteisön on kirjattava velka velvoitteen syntyessä. Velan tulee pienentää etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa omaisuuserää tai kasvattaa etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvaa velkaa siten, ettei IAS 19:n kappaleen 58 soveltamisesta odoteta syntyvän voittoa eikä tappiota, kun maksut suoritetaan.

25 Yhteisön on sovellettava IAS 19:n kappaletta 58A ennen kuin se määrittää velan kappaleen 24 mukaisesti.

26 Vähimmäisrahastointivaatimusta koskeva velka ja kyseisen velan mahdollinen uudelleenarvostaminen on kirjattava välittömästi noudattaen sitä periaatetta, jonka yhteisö on omaksunut IAS 19:n kappaleen 58 mukaisen etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän ylärajan vaikutusten kirjaamiseen. Erityisesti:

(a) yhteisön, joka kirjaa kappaleen 58 mukaisen ylärajan vaikutuksen tulosvaikutteisesti IAS 19:n kappaleen 61(g) mukaisesti, on kirjattava oikaisu välittömästi tulosvaikutteisesti.

(b) yhteisön, joka kirjaa kappaleen 58 mukaisen ylärajan vaikutuksen kirjattuja tuottoja ja kuluja koskevaan laskelmaan IAS 19:n kappaleen 93C mukaisesti, on kirjattava oikaisu välittömästi ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄.

VOIMAANTULO

27 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼M5

27A IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 26. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M27

27B Asiakirja *Etukäteen suoritetut vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvat maksut* aiheutti kappaleen 3A lisäämisen sekä muutoksia kappaleisiin 16–18 ja 20–22. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M4

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

28 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ensimmäisen sellaisen kauden alusta lähtien, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jota tulkinta koskee. Yhteisön on kirjattava tämän tulkinnan soveltamisesta mahdollisesti aiheutuva aloittava oikaisu kyseisen kauden alun kertyneisiin voittovaroihin.

▼M27

29 Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 3A, 16–18 ja 20–22 tehtyjä muutoksia sen aikaisimman vertailukauden alusta, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa tätä tulkintaa. Jos yhteisö on aiemmin soveltanut tätä tulkintaa ennen kuin se soveltaa muutoksia, sen on kirjattava muutosten soveltamisesta aiheutuva oikaisu kertyneisiin voittovaroihin ensimmäisen esitettävän vertailukauden alussa.

▼**M13**

TULKINTA IFRIC 15

Kiinteistöjen rakentamissopimukset

VIITTAUKSET

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

— IFRIC 13 *Kanta-asiakasohjelmat*

TAUSTAA

1 Kiinteistötoimialan yhteisöt, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamista joko suoraan tai alihankkijoiden kautta, saattavat tehdä sopimuksia yhden tai useamman ostajan kanssa jo ennen rakennustyön valmistumista. Muodoltaan tällaiset sopimukset ovat hyvin erilaisia.

2 Esimerkiksi asuinkiinteistöjen rakentamista harjoittavat yhteisöt saattavat ryhtyä markkinoimaan yksittäisiä yksikköjä (huoneistoja tai taloja) ”off plan”, ts. kun rakentaminen on vielä käynnissä tai jopa ennen sen aloittamista. Jokainen ostaja tekee yhteisön kanssa sopimuksen, jonka mukaan ostaja hankkii tietyn yksikön, kun se on valmis hallintaan otettavaksi. Tavallisesti ostaja maksaa yhteisölle käsirahan, joka palautetaan vain siinä tapauksessa, että yhteisö ei pysty toimittamaan valmista yksikköä sovittujen ehtojen mukaisesti. Loput ostohinnasta maksetaan yleensä yhteisölle vasta sopimuksen mukaisen valmistumisen yhteydessä, kun yksikkö siirtyy ostajan omistukseen.

3 Kauppa- tai teollisuuskiinteistöjen rakentamista harjoittavat yhteisöt saattavat tehdä sopimuksen yhden ostajan kanssa. Ostajalta voidaan edellyttää työn edistymiseen perustuvia maksuja alkuperäisen sopimusajankohdan ja sopimuksen mukaisen valmistumisen välisenä aikana. Rakentaminen voi tapahtua maa-alueelle, jonka ostaja omistaa tai jonka se on ottanut vuokralle ennen rakentamisen aloittamista.

SOVELTAMISALA

4 Tätä tulkintaa sovelletaan tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjanpitokäsittelyyn yhteisöissä, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamista joko suoraan tai alihankkijoiden kautta.

5 Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvat sopimukset ovat kiinteistöjen rakentamissopimuksia. Tällaiset sopimukset voivat sisältää kiinteistön rakentamisen lisäksi muiden tavaroiden toimittamista tai palvelujen tuottamista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6 Tässä tulkinnassa käsitellään kahta asiaa:

a) Kuuluuko sopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan?

b) Milloin kiinteistön rakentamisesta saatavat tuotot kirjataan?

▼**M13**

PÄÄTÖS

7 Seuraavassa tarkastelussa oletetaan, että yhteisö on jo analysoinut kiinteistön rakentamissopimuksen ja mahdolliset siihen liittyvät sopimukset ja todennut, ettei sille jää rakennetussa kiinteistössä omistamiseen yleensä liittyvää liikkeenjohdollista intressiä eikä tosiasiallista määräysvaltaa niin paljon, että se estäisi saadun vastikkeen tulouttamisen osaksi tai kokonaan. Jos osaa vastikkeesta ei pystytä tulouttamaan, seuraava tarkastelu koskee vain sopimuksen tuloutettavaa osaa.

8 Yhteisö voi sopia samalla sopimuksella kiinteistön rakentamisen lisäksi myös tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen tuottamisesta (esim. maa-alueen myynnistä tai kiinteistönhoitopalvelujen tuottamisesta). IAS 18:n kappaleen 13 mukaan tällainen sopimus pitää mahdollisesti jakaa erikseen yksilöitävissä oleviin osiin, joista yksi on kiinteistön rakentaminen. Sopimuksen perusteella saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo on kohdistettava kullekin osalle. Jos sopimuksesta yksilöidään erillisiä osia, yhteisö soveltaa kiinteistön rakentamista koskevaan osaan tämän tulkinnan kappaleita 10–12 ratkaistakseen, kuuluuko kyseinen osa IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan. IAS 11:n mukaisia pitkäaikaishankkeiden jakamiskriteerejä sovelletaan sitten sopimuksen osaan, jonka todetaan olevan pitkäaikaishanke.

9 Seuraavassa tarkastelussa viitataan kiinteistön rakentamissopimukseen, mutta se koskee myös kiinteistön rakentamista koskevaa osaa sopimuksessa, joka sisältää myös muita osia.

Sen ratkaiseminen, kuuluuko sopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan

10 Se, kuuluuko kiinteistön rakentamissopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan, ratkaistaan sopimuksen ehtojen ja kaikkien asiaan liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tällainen ratkaisu vaatii harkintaa jokaisen sopimuksen kohdalla.

11 IAS 11:tä sovelletaan silloin, kun sopimus vastaa IAS 11:n kappaleen 3 mukaista pitkäaikaishankkeen määritelmää: ”erityisesti neuvoteltu sopimus, jonka mukaan valmistetaan tietty omaisuuserä tai ryhmä omaisuuseriä …” Kiinteistön rakentamissopimus vastaa pitkäaikaishankkeen määritelmää, kun ostaja pystyy määräämään kiinteistöä koskevan suunnitelman keskeisistä rakenteellisista elementeistä ennen rakentamisen aloittamista ja/tai määräämään keskeisistä rakenteellisista muutoksista rakentamisen aikana (riippumatta siitä, käyttääkö se tätä mahdollisuutta). Silloin kun sovelletaan IAS 11:tä, pitkäaikaishanke sisältää myös mahdolliset sopimukset tai niiden osat, jotka koskevat välittömästi kiinteistön rakentamiseen liittyvien palvelujen tuottamista, IAS 11:n kappaleen 5(a) ja IAS 18:n kappaleen 4 mukaisesti.

12 Sen sijaan kiinteistön rakentamissopimus, jonka mukaan ostajilla on vain rajoitettu mahdollisuus vaikuttaa kiinteistöä koskevaan suunnitelmaan, esim. mahdollisuus valita yhteisön antamista vaihtoehdoista tai päättää vain vähäisistä muutoksista perussuunnitelmaan, on IAS 18:n soveltamisalaan kuuluva tavaroiden myyntiä koskeva sopimus.

Kiinteistön rakentamisesta saatavien tuottojen kirjanpitokäsittely

Sopimus on pitkäaikaishanke

13 Silloin kun sopimus kuuluu IAS 11:n soveltamisalaan ja sen lopputulos on luotettavasti arvioitavissa, yhteisön on kirjattava tuotot IAS 11:n mukaisesti hankkeen valmistusasteen perusteella.

▼**M13**

14 Sopimus ei mahdollisesti vastaa pitkäaikaishankkeen määritelmää ja sen vuoksi kuuluu IAS 18:n soveltamisalaan. Tällöin yhteisön on ratkaistava, onko kyseessä palvelujen tuottamista vai tavaroiden myyntiä koskeva sopimus.

Sopimus on palvelujen tuottamista koskeva sopimus

15 Jos yhteisöltä ei edellytetä rakennusmateriaalien hankkimista ja toimittamista, sopimus saattaa olla IAS 18:n mukainen vain palvelujen tuottamista koskeva sopimus. Tällöin tuotot on IAS 18:n mukaan kirjattava liiketoimen valmistumisasteen perusteella käyttäen valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää, jos IAS 18:n kappaleen 20 mukaiset kriteerit täyttyvät. IAS 11:n vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa tällaisen liiketoimen tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjaamiseen (IAS 18 kappale 21).

Sopimus on tavaroiden myyntiä koskeva sopimus

16 Jos yhteisöltä edellytetään sekä palvelujen tuottamista että rakennusmateriaalien toimittamista, jotta se täyttäisi sopimuksen mukaisen velvoitteensa luovuttaa kiinteistö ostajalle, sopimus on tavaroiden myyntiä koskeva sopimus ja siihen sovelletaan IAS 18:n kappaleen 14 mukaisia tulouttamiskriteerejä.

17 Yhteisö saattaa rakentamisen edetessä siirtää ostajalle määräysvallan ja merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, jotka koskevat keskeneräistä työtä sen senhetkisessä tilassa. Jos tällöin kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset kriteerit täyttyvät jatkuvasti rakentamisen edetessä, yhteisön on kirjattava tuotot valmistusasteen perusteella käyttäen valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää. IAS 11:n vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa tällaisen liiketoimen tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjaamiseen.

18 Yhteisö saattaa siirtää ostajalle koko kiinteistöä koskevan määräysvallan ja sen omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut samalla kertaa (esim. työn valmistuessa, luovutuksen tapahtuessa tai luovutuksen jälkeen). Tällöin yhteisön on kirjattava tuotot vasta, kun kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset ehdot täyttyvät.

19 Silloin kun yhteisön täytyy suorittaa ostajalle jo luovutettua kiinteistöä koskevaa lisätyötä, sen on kirjattava velka ja kulu IAS 18:n kappaleen 19 mukaisesti. Velka on arvostettava IAS 37:n mukaisesti. Kun yhteisö joutuu luovuttamaan lisää tavaroita tai tuottamaan lisää palveluja, jotka ovat yksilöitävissä erillään ostajalle jo luovutetusta kiinteistöstä, se olisi yksilöinyt jäljellä olevat tavarat tai palvelut myynnin erilliseksi osatekijäksi tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

20 Kun yhteisö kirjaa valmistusasteen mukaisesti tuotot sopimuksesta, joka täyttää kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset ehdot jatkuvasti rakentamisen edetessä (ks. tämän tulkinnan kappale 17), sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) millä tavoin se ratkaisee, mitkä sopimukset täyttävät kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset kriteerit jatkuvasti rakentamisen edetessä;

b) tällaisista sopimuksista syntyvien tuottojen määrä kaudella; ja

c) sopimuksiin perustuvien keskeneräisten töiden valmistusastetta määritettäessä käytetyt menetelmät.

▼**M13**

21 Kappaleessa 20 kuvatuista sopimuksista, joihin perustuva työ on raportointipäivänä kesken, yhteisön on lisäksi esitettävä:

a) kertyneet toteutuneet menot ja kirjatut voitot (kirjatuilla tappioilla vähennettyinä) kyseiseen päivään mennessä; ja

b) saadut ennakot.

MUUTOKSET IAS 18:N LIITTEESEEN

22–23 [Muutos ei koske varsinaista numeroitua standarditekstiä.]

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

24 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2009 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

25 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutokset on käsiteltävä takautuvasti IAS 8:n mukaisesti.

▼M10

TULKINTA IFRIC 16

Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

TAUSTAA

1 Monilla raportoivilla yhteisöillä on sijoituksia ulkomaisiin yksikköihin (määritelty IAS 21:n kappaleessa 8). Tällaiset ulkomaiset yksiköt voivat olla tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksiä tai sivuliikkeitä. IAS 21:n mukaan yhteisön on määritettävä kunkin ulkomaisen yksikkönsä toimintavaluutaksi sen taloudellisen ympäristön valuutta, jossa kyseinen yksikkö pääasiallisesti toimii. Kun ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa kuvaavat luvut muunnetaan esittämisvaluutan määräisiksi, yhteisön täytyy kirjata tästä syntyvät kurssierot muihin laajan tuloksen eriin siihen asti, kunnes se luopuu ulkomaisesta yksiköstä.

2 Ulkomaiseen yksikköön tehdystä nettosijoituksesta aiheutuvaan valuuttariskiin sovelletaan suojauslaskentaa vain silloin, kun kyseisen ulkomaisen yksikön nettovarallisuus sisältyy tilinpäätökseen ([1]). Ulkomaiseen yksikköön tehdystä nettosijoituksesta aiheutuvalta valuuttariskiltä suojauduttaessa voi suojauskohteena olla nettovarallisuus, jonka määrä on enintään yhtä suuri kuin ulkomaisen yksikön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo.

3 IAS 39:n mukaan on määritettävä suojaussuhde hyväksyttävän suojauskohteen ja hyväksyttävän suojausinstrumentin välille. Jos nettosijoituksen suojauksessa on määritetty suojaussuhde, nettosijoituksen tehokkaaksi suojaukseksi todettu suojausinstrumentin voitto tai tappio kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ja sisällytetään ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa kuvaavien lukujen muuntamisesta johtuviin kurssieroihin.

4 Jos yhteisöllä on useita ulkomaisia yksikköjä, se voi altistua useille valuuttariskeille. Tämä tulkinta sisältää ohjeistusta sellaisten valuuttariskien tunnistamisesta, jotka täyttävät suojattavan riskin edellytykset ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksessa.

5 IAS 39:n mukaan yhteisö saa määrittää valuuttariskiltä suojauduttaessa suojausinstrumentiksi joko johdannaisinstrumentin tai muun rahoitusinstrumentin (tai johdannaisinstrumenttien ja muiden instrumenttien yhdistelmän). Tämä tulkinta sisältää ohjeistusta siitä, missä kohdassa konsernia ulkomaiseen yksikköön tehtyä nettosijoitusta suojaavat suojausinstrumentit voivat olla, jotta suojauslaskennan soveltamisedellytykset täyttyisivät.

([1]) Tämä toteutuu konsernitilinpäätöksessä tai tilinpäätöksessä, jossa sijoitukset on käsitelty pääomaosuusmenetelmällä tai osapuolten osuudet yhteisyrityksissä on yhdistelty suhteellista menetelmää käyttäen (IASB:n syyskuussa 2007 julkistamassa ED 9:ssä *Joint Arrangements* on ehdotettu tähän muutosta) sekä tilinpäätöksessä, johon sivuliike sisältyy.

▼**M10**

6 IAS 21 ja IAS 39 edellyttävät, että muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet määrät, jotka johtuvat toisaalta ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa kuvaavien lukujen muuntamisesta syntyneistä kurssieroista ja toisaalta nettoinvestoinnin tehokkaaksi suojaukseksi todetusta suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, on siirrettävä luokittelun muutoksista johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi, kun emoyritys luopuu ulkomaisesta yksiköstä. Tämä tulkinta sisältää ohjeistusta siitä, miten yhteisön tulee määrittää omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi siirrettävät suojausinstrumenttia ja suojauskohdetta koskevat määrät.

SOVELTAMISALA

7 Tätä tulkintaa sovelletaan yhteisöön, joka suojautuu ulkomaisiin yksikköihin tekemistään nettosijoituksista aiheutuvalta valuuttariskiltä ja haluaa täyttää IAS 39.n mukaiset suojauslaskennan soveltamisedellytykset. Yksinkertaisuuden vuoksi tällaista yhteisöä nimitetään tässä tulkinnassa emoyritykseksi ja tilinpäätöstä, johon ulkomaisten yksikköjen nettovarallisuus sisältyy, nimitetään konsernitilinpäätökseksi. Kaikki viittaukset emoyritykseen koskevat yhtä lailla myös yhteisöä, jolla on nettosijoitus yhteis- tai osakkuusyrityksen taikka sivuliikkeen muotoiseen ulkomaiseen yksikköön.

8 Tätä tulkintaa sovelletaan vain ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen nettosijoitusten suojauksiin; sitä ei tule soveltaa analogisesti muuntyyppiseen suojauslaskentaan.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

9 Ulkomaisiin yksikköihin tehdyt sijoitukset voivat olla suoraan emoyrityksen omistuksessa tai välillisesti yhden tai useamman tytäryrityksen omistuksessa. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) *suojauksen kohteena olevan riskin luonne ja suojauskohteen määrä, joille suojaussuhde voidaan määrittää:*

i) saako emoyritys määrittää suojattavaksi riskiksi vain emoyrityksen toimintavaluutan ja sen ulkomaisen yksikön toimintavaluutan välisestä erosta johtuvat kurssierot, vai saako se määrittää suojattavaksi riskiksi myös emoyrityksen konsernitilinpäätöksen esittämisvaluutan ja ulkomaisen yksikön toimintavaluutan välisestä erosta johtuvat kurssierot;

ii) jos ulkomainen yksikkö on emoyrityksen omistuksessa välillisesti, saako suojattava riski sisältää vain ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja sen välittömän emoyrityksen toimintavaluutan välisistä eroista johtuvat kurssierot, vai saako suojattava riski sisältää myös mahdolliset kurssierot, jotka syntyvät ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja sen välittömän emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen välissä olevan alakonsernin emoyrityksen taikka koko konsernin emoyrityksen toimintavaluutan välisistä eroista (ts. vaikuttaako koko konsernin emoyritykselle aiheutuvaan taloudelliseen riskiin se, että nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön on jonkin välissä olevan alakonsernin emoyrityksen omistuksessa).

▼**M10**

b) *missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti voi olla:*

i) voidaanko ehdot täyttävä suojauslaskentasuhde muodostaa vain, jos nettosijoitustaan suojaava yhteisö on suojausinstrumentin osapuolena, vai voiko suojausinstrumentti olla millä tahansa konserniin kuuluvalla yhteisöllä sen toimintavaluutasta riippumatta;

ii) vaikuttaako suojausinstrumentin luonne (johdannainen vai muu kuin johdannainen) tai käytettävä yhdistelymenetelmä suojauksen tehokkuuden arviointiin.

c) *mitkä määrät tulee ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa siirtää luokittelun muutoksesta johtuvina oikaisuina omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi:*

i) mitkä emoyrityksen muuntoerorahastoon sisältyvät suojausinstrumenttia ja ulkomaista yksikköä koskevat määrät tulee siirtää emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi, kun suojauksen kohteena olleesta ulkomaisesta yksiköstä luovutaan;

ii) vaikuttaako käytettävä yhdistelymenetelmä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi siirrettäviin määriin.

PÄÄTÖS

Sen suojauksen kohteena olevan riskin luonne ja suojauskohteen määrä, joille saadaan määrittää suojaussuhde

10 Suojauslaskentaa saadaan soveltaa vain ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja emoyrityksen toimintavaluutan välisiin kurssieroihin.

11 Ulkomaiseen yksikköön tehdystä nettosijoituksesta johtuvilta valuuttariskeiltä suojauduttaessa voi suojauskohteena olla nettovarallisuuden määrä, joka on enintään yhtä suuri kuin emoyrityksen konsernitilinpäätökseen sisältyvän ulkomaisen yksikön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo. Ulkomaisen yksikön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo, joka voidaan määrittää suojauskohteeksi emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä, riippuu siitä, onko jokin ulkomaisen yksikön alemman tason emoyritys soveltanut suojauslaskentaa ulkomaisen yksikön koko nettovarallisuuteen tai osaan siitä ja onko tämä laskenta säilytetty emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä.

12 Suojattavaksi riskiksi voidaan määrittää valuuttariski, joka syntyy ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja kyseisen ulkomaisen yksikön minkä tahansa emoyrityksen (välittömän emoyrityksen, välissä olevan alakonsernin emoyrityksen tai koko konsernin emoyrityksen) toimintavaluutan välille. Se, että nettosijoitus on välissä olevan alakonsernin emoyrityksen omistuksessa, ei vaikuta sen taloudellisen riskin luonteeseen, joka syntyy koko konsernin emoyritykselle altistumisesta valuuttariskille.

▼M10

13 Valuuttariski, joka syntyy nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön, voi täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset konsernitilinpäätöksessä vain kerran. Jos siis useampi kuin yksi emoyritys konsernissa (esim. sekä välitön että välillinen emoyritys) suojaa ulkomaisen yksikön samaa nettovarallisuutta samalta riskiltä, vain yksi suojaussuhde täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset koko konsernin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä. Ylemmän tason emoyrityksen ei tarvitse säilyttää suojaussuhdetta, jonka jokin toinen emoyritys on määrittänyt omassa konsernitilinpäätöksessään. Alemman tason emoyrityksen soveltama suojauslaskenta, jota ylemmän tason emoyritys ei säilytä, on kuitenkin peruutettava ennen ylemmän tason emoyrityksen suojauslaskennan kirjaamista.

Missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti voi olla

▼M22

14 Johdannaisinstrumentti tai muu instrumentti (tai johdannaisinstrumenttien ja muiden instrumenttien yhdistelmä) saadaan määrittää suojausinstrumentiksi ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksessa. Suojausinstrumentti voi (tai suojausinstrumentit voivat) olla konsernissa millä tahansa yhteisö(i)llä, kunhan IAS 39:n kappaleen 88 mukaiset nettosijoituksen suojausta koskevat määrittämis-, dokumentointi- ja tehokkuusvaatimukset täyttyvät. Erityisesti konsernin suojausstrategia tulee dokumentoida selkeästi, koska konsernin eri tasoilla saatetaan tehdä erilaisia määrityksiä.

▼M10

15 Valuuttariskistä johtuva suojausinstrumentin arvon muutos lasketaan tehokkuuden arviointia varten sen emoyrityksen toimintavaluuttaan nähden, jonka toimintavaluuttaa vastaan suojattava riski mitataan, suojauslaskentaa koskevan dokumentaation mukaisesti. Jos ei sovelleta suojauslaskentaa, koko arvon muutos saatetaan kirjata tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin taikka näihin kumpaankin sen mukaan, missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti on. Tehokkuuden arviointiin ei kuitenkaan vaikuta se, kirjataanko suojausinstrumentin arvon muutos tulosvaikutteisesti vai muihin laajan tuloksen eriin. Muutoksen koko tehokas osuus sisällytetään muihin laajan tuloksen eriin osana suojauslaskennan soveltamista. Tehokkuuden arviointiin ei vaikuta se, onko suojausinstrumentti johdannaisinstrumentti vai muu instrumentti tai mitä yhdistelymenetelmää käytetään.

Luopuminen suojauksen kohteena olleesta ulkomaisesta yksiköstä

16 Kun suojauksen kohteena olleesta ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, muuntoerorahastosta tulosvaikutteiseksi siirretään emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna suojausinstrumentin osalta määrä, jonka selvittämistä edellytetään IAS 39:n kappaleessa 102. Kyseinen määrä on tehokkaaksi suojaukseksi todettu suojausinstrumentin kertynyt voitto tai tappio.

17 Määrä, joka siirretään emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastosta tulosvaikutteiseksi kyseiseen ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen osalta IAS 21:n kappaleen 48 mukaisesti, on kyseisen emoyrityksen muuntoerorahastoon sisältyvä kyseistä ulkomaista yksikköä koskeva määrä. Käytettävä yhdistelymenetelmä

▼M10

ei vaikuta siihen yhteenlaskettuun kaikkia ulkomaisia yksikköjä koskevaan nettomäärään, joka on kirjattu muuntoerorahastoon koko konsernin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä. Kuitenkin se, käyttääkö koko konsernin emoyritys suoraa vai vaiheittaista yhdistelyä ([1]), voi vaikuttaa sen muuntoerorahastoon sisältyvään yksittäistä ulkomaista yksikköä koskevaan määrään. Vaiheittaisen yhdistelyn käyttäminen voi johtaa siihen, että tulosvaikutteiseksi siirrettävä määrä poikkeaa suojauksen tehokkuuden määrittämiseen käytetystä määrästä. Tämä ero voidaan poistaa selvittämällä kyseistä ulkomaista yksikköä koskeva määrä, joka olisi syntynyt, jos olisi käytetty suoraa yhdistelyä. IAS 21:ssä ei vaadita tällaisen oikaisun tekemistä. Kyseessä on kuitenkin tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinta, ja valittua menettelyä tulee soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin nettosijoituksiin.

VOIMAANTULO

▼M22

18 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.10.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava kappaleeseen 14 tehtyä huhtikuussa 2009 julkistetun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheuttamaa muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Molempien aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.10.2008 alkavalla kaudella tai kappaleen 14 muutosta aikaisemmin kuin 1.7.2009, tästä on annettava tieto.

▼M10

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

19 IAS 8:ssa määrätään, miten yhteisö toteuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen, joka johtuu tulkinnan soveltamisesta ensimmäistä kertaa. Yhteisön ei tarvitse noudattaa näitä vaatimuksia soveltaessaan tätä tulkintaa ensimmäistä kertaa. Jos yhteisö oli määrittänyt suojausinstrumentin nettosijoituksen suojaukseksi mutta suojaus ei täytä tämän tulkinnan mukaisia suojauslaskennan edellytyksiä, yhteisön on sovellettava IAS 39:ää lopettaakseen suojauslaskennan ei-takautuvasti.

Lisäys

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

AG1 Tässä liitteessä havainnollistetaan tulkinnan soveltamista alla kuvattua yhtiörakennetta käyttäen. Suojaussuhteiden tehokkuus testattaisiin kaikissa tapauksissa IAS 39:n mukaisesti, vaikka tätä testausta ei käsitellä tässä liitteessä. Emoyritys, joka on koko konsernin emoyritys, esittää konsernitilinpäätöksensä oman toimintavaluuttansa euron (EUR) määräisenä. Kaikki tytäryritykset ovat kokonaan omistettuja. Emoyrityksen 500 miljoonan £:n suuruiseen nettosijoitukseen tytäryritykseen

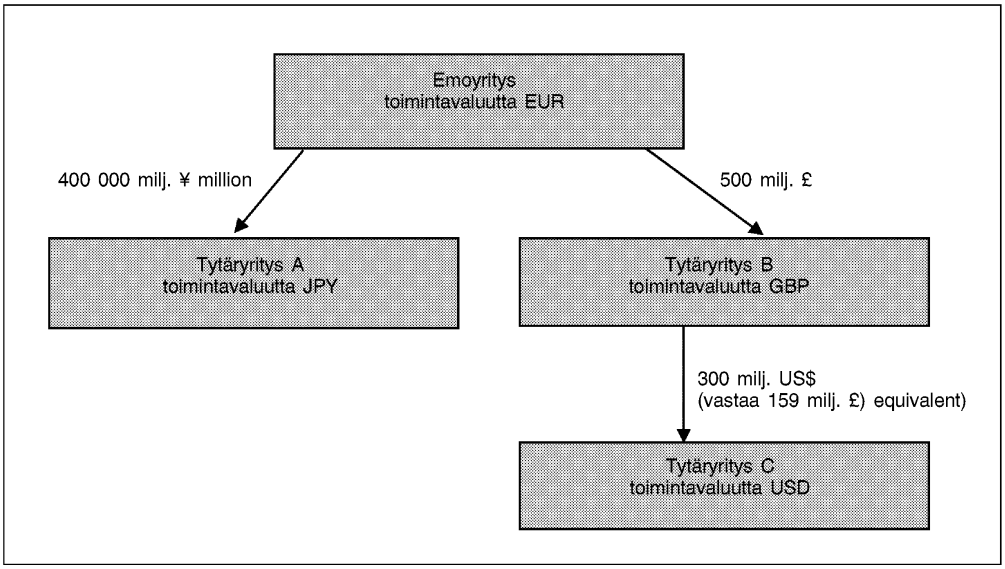
([1]) Suoralla yhdistelyllä tarkoitetaan yhdistelyä, jossa ulkomaisen toiminnon tilinpäätös muunnetaan suoraan koko konsernin toimintavaluuttaan. Vaiheittaisella yhdistelyllä tarkoitetaan yhdistelyä, jossa ulkomaisen yksikön tilinpäätös muunnetaan ensin jonkin välissä olevan alakonserninemoyrityksen (tai emoyritysten) toimintavaluutan määräiseksi ja sitten koko konsernin emoyrityksen toimintavaluutan (tai siitä poikkeavan esittämisvaluutan) määräiseksi.

▼M10

B (toimintavaluuttana Englannin punta (GBP)) sisältyy 159 miljoonan £:n suuruinen erä, joka vastaa tytäryrityksen B 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen C (toimintavaluuttana Yhdysvaltain dollari (USD)). Toisin sanoen tytäryrityksen B nettovarallisuus on 341 miljoonaa £, jos sen nettosijoitusta tytäryritykseen C ei oteta huomioon.

Sen suojauksen kohteena olevan riskin luonne, jolle saadaan määrittää suojaussuhde (kappaleet 10–13)

AG2 Emoyritys voi suojata nettosijoituksensa tytäryrityksiin A, B ja C kunkin tytäryrityksen toimintavaluutan (Japanin jeni (JPY), Englannin punta ja Yhdysvaltain dollari) ja euron väliseltä valuuttariskiltä. Lisäksi emoyritys voi suojautua tytäryritysten B ja C toimintavaluuttojen väliseltä USD/GBP-valuuttariskiltä. Tytäryritys B voi konsernitilinpäätöksessään suojata nettosijoituksensa tytäryritykseen C kyseisten yritysten toimintavaluuttojen Yhdysvaltain dollarin ja Englannin punnan väliseltä valuuttariskiltä. Seuraavissa esimerkeissä suojattavaksi määritetty riski on avistakurssiriski, koska suojausinstrumentit eivät ole johdannaisia. Jos suojausinstrumentit olisivat termiinisopimuksia, emoyritys voisi määrittää suojattavaksi termiinikurssiriskin.



Suojauskohteen määrä, jolle saadaan määrittää suojaussuhde (kappaleet 10–13)

AG3 Emoyritys haluaa suojautua valuuttariskiltä, joka syntyy sen nettosijoituksesta tytäryritykseen C. Oletetaan, että tytäryrityksellä A on 300 miljoonan $:n suuruinen ulkoinen laina. Tytäryrityksen A nettovarallisuus raportointikauden alussa on 400 000 miljoonaa ¥, joka sisältää 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan nostamisesta saadut maksut.

▼**M10**

AG4 Suojauskohteena voi olla nettovarallisuus, jonka määrä on enintään yhtä suuri kuin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä oleva nettosijoitus tytäryritykseen C (300 miljoonaa $). Emoyritys voi konsernitilinpäätöksessään määrittää tytäryrityksellä A olevan 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan suojaamaan EUR/USD-avistakurssiriskiä, joka liittyy sen nettosijoitukseen tytäryrityksen C nettovarallisuuteen 300 miljoonaa $. Tällöin sekä EUR/USD-kurssiero tytäryrityksen A 300 miljoonan $:n suuruisesta ulkoisesta lainasta että EUR/USD-kurssiero 300 miljoonan $:n suuruisesta nettosijoituksesta tytäryritykseen C sisältyvät emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastoon, kun suojauslaskentaa on sovellettu.

AG5 Jos suojauslaskentaa ei sovellettaisi, tytäryrityksen A ulkoisen 300 miljoonan $:n suuruisen lainan USD/EUR-kurssieron kokonaismäärä kirjattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä seuraavasti:

— USD/JPY-avistakurssin muutos euroiksi muutettuna tulosvaikutteisesti, ja

— JPY/EUR-avistakurssin muutos muihin laajan tuloksen eriin.

Kappaleessa AG4 kuvatun määrittämisen sijaan emoyritys voi konsernitilinpäätöksessään määrittää tytäryrityksen A ulkoisen lainan suojaamaan tytäryritysten C ja B välistä GBP/USD-avistakurssiriskiä. Tällöin tytäryrityksen A ulkoisen 300 miljoonan $:n suuruisen lainan USD/EUR-kurssieron kokonaismäärä kirjattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä edellä kuvatun sijaan seuraavasti:

— GBP/USD-avistakurssin muutos tytäryritystä C koskevaan muuntoerorahastoon,

— GBP/JPY-avistakurssin muutos euroiksi muutettuna tulosvaikutteisesti, ja

— JPY/EUR-avistakurssin muutos muihin laajan tuloksen eriin.

AG6 Emoyritys ei voi määrittää tytäryrityksellä A olevaa 300 miljoonan $:n suuruista ulkoista lainaa konsernitilinpäätöksessään suojaamaan sekä EUR/USD-avistakurssiriskiä että GBP/USD-avistakurssiriskiä. Yksi suojausinstrumentti voi suojata samaa määritettyä riskiä vain kerran. Tytäryritys B ei voi soveltaa konsernitilinpäätöksessään suojauslaskentaa, koska suojausinstrumentti on tytäryrityksistä B ja C koostuvan konsernin ulkopuolella.

▼M10

Missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti voi olla (kappaleet 14 ja 15)?

AG7 Kuten kappaleessa AG5 todetaan, tytäryrityksellä A olevan 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan valuuttariskistä johtuvan arvonmuutoksen kokonaismäärä kirjattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti (USD/JPY-avistakurssiriski) ja muihin laajan tuloksen eriin (EUR/JPY-avistakurssiriski), jos suojauslaskentaa ei sovellettaisi. Molemmat määrät otetaan huomioon arvioitaessa kappaleessa AG4 määritetyn suojauksen tehokkuutta, koska sekä suojausinstrumentin että suojauskohteen arvonmuutos lasketaan suojausta koskevan dokumentaation mukaisesti perustuen emoyrityksen toimintavaluutan euron ja tytäryrityksen C toimintavaluutan Yhdysvaltain dollarin väliseen suhteeseen. Käytettävä yhdistelymenetelmä (ts. suora tai vaiheittainen yhdistely) ei vaikuta suojauksen tehokkuuden arviointiin.

Ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa tulosvaikutteisiksi siirrettävät määrät (kappaleet 16 ja 17)

AG8 Kun tytäryrityksestä C luovutaan, emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastosta tulosvaikutteisiksi siirrettävät määrät ovat:

a) tytäryrityksellä A olevaa 300 miljoonan $:n suuruista ulkoista lainaa koskeva määrä, jonka selvittämistä IAS 39 edellyttää, ts. valuuttariskistä johtuvan arvonmuutoksen kokonaismäärä, joka oli kirjattu muihin laajan tuloksen eriin suojauksen tehokkaana osuutena; ja

b) tytäryritykseen C tehtyä 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta koskeva määrä, jonka yhteisön käyttämä yhdistelymenetelmä ratkaisee. Jos emoyritys käyttää suoraa yhdistelyä, sen tytäryritystä C koskeva muuntoerorahasto määritetään suoraan EUR/USD-valuuttakurssin perusteella. Jos emoyritys käyttää vaiheittaista yhdistelyä, sen tytäryritystä C koskeva muuntoerorahasto määritetään muuntamalla tytäryrityksen B kirjaama GBP/USD-valuuttakurssia kuvastava muuntoerorahasto emoyrityksen toimintavaluutan määräiseksi käyttäen EUR/GBP-valuuttakurssia. Se, että emoyritys on käyttänyt vaiheittaista yhdistelyä aiemmilla kausilla, ei tarkoita, että sen täytyisi tai että se ei saisi määrittää tytäryrityksestä C luovuttaessa siirrettävää muuntoeroa määräksi, jonka se olisi kirjannut, jos se olisi aina käyttänyt suoraa yhdistelyä, valitsemansa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen mukaisesti.

Useamman kuin yhden ulkomaisen yksikön suojaaminen (kappaleet 11, 13 ja 15)

AG9 Seuraavat esimerkit havainnollistavat, että riski, jolta voidaan suojautua emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä, on aina sen toimintavaluutan (euro) ja tytäryritysten B ja C toimintavaluuttojen välinen riski. Suojausten määrittämistavasta riippumatta ne enimmäismäärät, jotka voivat olla emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastoon sisällytettäviä tehokkaita suojauksia molempia ulkomaisia yksikköjä suojattaessa, ovat EUR/USD-riskin osalta 300 miljoonaa $ ja EUR/-GBP-riskin osalta 341 miljoonaa £. Muut valuuttakurssien muutoksista johtuvat arvonmuutokset sisällytetään emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä voittoon tai tappioon. Emoyrityksen olisi tietenkin mahdollista määrittää 300 miljoonaa $ suojattavaksi vain USD/GBP-avistakurssin muutoksilta tai 500 miljoonaa £ suojattavaksi vain GBP/-EUR-avistakurssin muutoksilta.

▼M10

Emoyrityksellä on sekä USD- että GBP-määräisiä suojausinstrumentteja

AG10 Emoyritys voi haluta suojautua tytäryritykseen B tehtyyn nettosijoitukseen liittyvältä valuuttariskiltä samoin kuin tytäryritykseen C tehtyyn nettosijoitukseen liittyvältä valuuttariskiltä. Oletetaan, että emoyrityksellä on sopivia Yhdysvaltain dollarin ja Englannin punnan määräisiä suojausinstrumentteja, jotka se voisi määrittää tytäryrityksiin B ja C tehtyjen nettosijoitusten suojauksiksi. Emoyritys voi tehdä konsernitilinpäätöksessään seuraavanlaiset määritykset näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) 300 miljoonan $:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen C, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen C välinen avistakurssiriski (EUR/USD), ja enintään 341 miljoonan £:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 341 miljoonan £:n suuruista osuutta nettosijoituksesta tytäryritykseen B, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen B välinen avistakurssiriski (EUR/GBP).

b) 300 miljoonan $:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen C, jolloin suojattava riski on tytäryritysten B ja C välinen avistakurssiriski (GBP/USD), ja enintään 500 miljoonan £:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 500 miljoonan £:n suuruista määrää nettosijoituksesta tytäryritykseen B, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen B välinen avistakurssiriski (EUR/GBP).

AG11 EUR/USD-riski, joka syntyy emoyrityksen nettosijoituksesta tytäryritykseen C, on eri riski kuin EUR/GBP-riski, joka syntyy emoyrityksen nettosijoituksesta tytäryritykseen B. Kappaleen AG10 kohdassa (a) kuvatussa tapauksessa emoyritys on kuitenkin jo suojannut tytäryritykseen C tekemästään nettosijoituksesta johtuvan EUR/USD-riskin kokonaisuudessaan määrittämällä sillä olevan USD-määräisen suojausinstrumentin tähän tarkoitukseen. Jos emoyritys määrittäisi sillä olevan GBP-määräisen instrumentin suojaamaan 500 miljoonan £:n suuruista nettosijoitustaan tytäryritykseen B, tästä nettosijoituksesta 159 miljoonaa £ – tytäryritykseen C tehtyä USD-määräistä nettosijoitusta vastaava GBP-määrä – suojattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä GBP/EUR-riskiltä kahteen kertaan.

AG12 Jos emoyritys kappaleen AG10 kohdassa (b) kuvatussa tapauksessa määrittää suojattavaksi riskiksi tytäryritysten B ja C välisen avistakurssiriskin (GBP/USD), vain GBP/USD-osuus sen 300 miljoonan $:n suuruisen suojausinstrumentin arvon muutoksesta sisällytetään tytäryritystä C koskevaan emoyrityksen muuntoerorahastoon. Loput muutoksesta (159 miljoonan £:n GBP/EUR-muutosta vastaavan määrän) emoyritys sisällyttää konsernin voittoon tai tappioon, kuten kappaleessa AG5. Koska tytäryritysten B ja C välisen USD/GBP-riskin määrittäminen suojattavaksi ei kata GBP/EUR-riskiä, emoyritys pystyy määrittämään suojattavaksi myös enintään 500 miljoonaa £ nettosijoituksestaan tytäryritykseen B, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen B välinen avistakurssiriski (GBP/EUR).

▼M10

USD-määräinen suojausinstrumentti on tytäryrityksellä B

AG13 Oletetaan, että tytäryrityksellä B on 300 miljoonan $:n suuruinen ulkoinen laina, josta saadut maksut on siirretty emoyritykselle konsernin sisäisenä puntamääräisenä lainana. Koska tytäryrityksen B varat ja velat molemmat kasvavat 159 miljoonan £:n verran, sen nettovarallisuus ei muutu. Tytäryritys B voisi konsernitilinpäätöksessään määrittää ulkoisen velan suojaamaan tytäryritykseen C tekemänsä nettosijoituksen GBP/USD-riskiä. Emoyritys voisi säilyttää tytäryrityksen B tekemän määrityksen, jonka mukaan kyseinen suojausinstrumentti suojaa tytäryritykseen C tehtyä nettosijoitusta GBP/USD-riskiltä (ks. kappale 13), ja emoyritys voisi määrittää sillä olevan GBP-määräisen suojausinstrumentin suojaamaan sen koko 500 miljoonan £:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen B. Ensiksi mainittu, tytäryrityksen B määrittämä suojaus arvioitaisiin perustuen tytäryrityksen B toimintavaluuttaan (Englannin punta) ja jälkimmäinen, emoyrityksen määrittämä suojaus arvioitaisiin perustuen emoyrityksen toimintavaluuttaan (euro). Tällöin USD-määräinen suojausinstrumentti suojaa emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä vain emoyrityksen nettosijoituksesta tytäryritykseen C syntyvää GBP/USD-riskiä, ei koko EUR/USD-riskiä. Näin ollen koko EUR/GBP-riski emoyrityksen 500 miljoonan £:n suuruisesta nettosijoituksesta tytäryritykseen B voidaan suojata emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä.

AG14 On kuitenkin otettava huomioon myös emoyrityksen 159 miljoonan £:n suuruisen tytäryritykseltä B otetun lainan kirjanpitokäsittely. Jos emoyrityksellä olevan velan ei katsota olevan osa sen nettosijoitusta tytäryritykseen B, koska se ei täytä IAS 21:n kappaleen 15 mukaisia ehtoja, emoyritys sisällyttäisi sen muuntamisesta johtuvan GBP/EUR-kurssieron konsernin voittoon tai tappioon. Jos 159 miljoonan £:n suuruinen velka tytäryritykselle B katsotaan osaksi emoyrityksen nettosijoitusta, kyseinen nettosijoitus olisi vain 341 miljoonaa £, ja määrä, jonka emoyritys voisi määrittää suojauskohteeksi GBP/EUR–riskiltä suojauduttaessa pienenisi vastaavasti 500 miljoonasta 341 miljoonaan £:aan

AG15 Jos emoyritys peruuttaisi tytäryrityksen B määrittämän suojaussuhteen, emoyritys voisi määrittää tytäryrityksellä B olevan 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan suojaamaan EUR/USD-riskiltä 300 miljoonan $:n nettosijoitustaan tytäryritykseen C ja määrittää sillä itsellään olevan GBP-määräisen suojausinstrumentin suojaamaan vain 341 miljoonaa £ nettosijoituksesta tytäryritykseen B. Tällöin molempien suojausten tehokkuus laskettaisiin emoyrityksen toimintavaluuttaan (euroon) perustuen. Näin ollen sekä tytäryrityksellä B olevan ulkoisen lainan USD/GBP-arvonmuutos että emoyrityksen tytäryritykseltä B ottaman lainan GBP/EUR-arvonmuutos (sama kuin USD/EUR yhteensä) sisältyisivät emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastoon. Koska emoyritys on jo kokonaan suojautunut tytäryritykseen C tehdystä sijoituksesta syntyvältä EUR/UDS-riskiltä, se voi suojata vain enintään 341 miljoonaa £ tytäryritykseen B tehdystä sijoituksesta EUR/GBP-riskiltä.

▼M17

TULKINTA IFRIC 17

Muiden kuin käteisvarojen jakaminen omistajille

VIITTAUKSET

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008)

— IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot*

— IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

— IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat*

— IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu toukokuussa 2008)

TAUSTAA

1 Joskus yhteisö jakaa muita varoja kuin käteisvaroja (muut kuin käteisvarat) osinkoina omistajilleen ([1]) näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa. Näissä tilanteissa yhteisö saattaa myös antaa omistajilleen mahdollisuuden valita, ottavatko nämä vastaan muita kuin käteisvaroja vai vaihtoehtoisesti käteisvaroja. IFRICiltä on pyydetty ohjeistusta siitä, kuinka yhteisön tulisi käsitellä tällaisia varojen jakoja kirjanpidossaan.

2 IFRS-standardeihin ei sisälly ohjeistusta siitä, kuinka yhteisön tulee arvostaa omistajille tapahtuvat varojen jakamiset (joista yleensä käytetään nimitystä osingot). IAS 1:n mukaan yhteisön on esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa yksityiskohtaiset tiedot osingoista, jotka on kirjattu varojen jakamisena omistajille.

SOVELTAMISALA

3 Tätä tulkintaa sovelletaan seuraavan tyyppisiin vastikkeettomiin varojen jakamisiin, jotka yhteisö kohdistaa omistajilleen näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa:

(a) muiden kuin käteisvarojen (esim. aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, IFRS 3:ssa määritellyn liiketoiminnan, toisen yhteisön omistusosuuksien tai IFRS 5:ssä määriteltyjen luovutettavien erien ryhmien) jakaminen; ja

(b) varojen jakamiset, joissa omistajille annetaan mahdollisuus valita, ottavatko nämä vastaan muita kuin käteisvaroja vai vaihtoehtoisesti käteisvaroja.

4 Tätä tulkintaa sovelletaan vain sellaisiin varojen jakamisiin, joissa kaikkia samanlajisten oman pääoman instrumenttien omistajia kohdellaan yhdenvertaisesti.

5 Tätä tulkintaa ei sovelleta varojen jakamiseen, joka koskee sellaista käteisvaroihin kuulumatonta omaisuuserää, joka on viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa ennen varojen jakamista ja sen jälkeen. Tämä poikkeus koskee varoja jakavan yhteisön erillistilinpäätöstä, omaa tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä.

([1]) Omistajat määritellään IAS 1:n kappaleessa 7 omaksi pääomaksi luokiteltujen instrumenttien haltijoiksi.

▼M17

6 Kappaleen 5 mukaisesti tätä tulkintaa ei sovelleta silloin, kun kyseinen käteisvaroihin kuulumaton omaisuuserä on viime kädessä samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen varojen jakamista että sen jälkeen. IFRS 3:n kappaleessa B2 todetaan, että ”Yksittäisten henkilöiden muodostaman ryhmän on katsottava käyttävän yhteisössä määräysvaltaa silloin, kun henkilöillä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena oikeus kollektiivisesti määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta”. Näin ollen jotta varojen jakaminen jäisi tämän tulkinnan soveltamisalan ulkopuolelle sillä perusteella, että samat osapuolet käyttävät omaisuuserään määräysvaltaa sekä ennen varojen jakamista että sen jälkeen, jaettavia varoja vastaanottavien yksittäisten osakkeenomistajien muodostamalla ryhmällä täytyy olla sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena tällainen kollektiivinen oikeus varoja jakavaan yhteisöön nähden.

7 Kappaleen 5 mukaisesti tätä tulkintaa ei sovelleta, kun yhteisö jakaa osan omistusosuudestaan tytäryrityksessä mutta säilyttää siinä määräysvallan. Yhteisö, joka jakaa varoja siten, että se tämän seurauksena merkitsee taseeseen määräysvallattomien omistajien osuuden tytäryrityksessään, käsittelee varojen jakamisen kirjanpidossaan IAS 27:n (muutettu 2008) mukaisesti.

8 Tässä tulkinnassa käsitellään vain muita kuin käteisvaroja jakavan yhteisön kirjanpitoa. Siinä ei käsitellä tällaisia jaettavia varoja vastaanottavien osakkeenomistajien kirjanpitoa.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

9 Kun yhteisö tekee päätöksen varojen jakamisesta ja sillä on velvollisuus jakaa kyseiset varat omistajilleen, sen täytyy kirjata maksettavaa osinkoa koskeva velka. Näin ollen tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) Milloin yhteisön tulee kirjata maksettava osinko?

(b) Kuinka yhteisön tulee arvostaa maksettava osinko?

(c) Kun yhteisö maksaa osingon, kuinka sen tulee käsitellä kirjanpidossa mahdollista jaettujen varojen kirjanpitoarvon ja maksettavan osingon kirjanpitoarvon erotusta.

PÄÄTÖS

Milloin maksettava osinko kirjataan

10 Osingon maksamista koskeva velka on kirjattava, kun osinko on asianmukaisesti hyväksytty eikä se ole enää yhteisön harkintavallassa, mikä tarkoittaa päivää, jona:

(a) asianmukainen toimivaltainen taho, esim. osakkeenomistajat, hyväksyy esim. toimivan johdon tai hallituksen tekemän osingonjakoehdotuksen, jos kyseisessä maassa edellytetään tällaista hyväksymistä; tai

(b) esim. toimiva johto tai hallitus päättää osingonjaosta, jos kyseisessä maassa ei edellytetä muun tahon antamaa hyväksymistä.

Maksettavan osingon arvostaminen

11 Yhteisön on arvostettava velka, joka koskee muiden kuin käteisvarojen jakamista osinkona omistajille, jaettavien varojen käypään arvoon.

▼M17

12 Jos yhteisö antaa omistajilleen mahdollisuuden valita, ottavatko nämä vastaan käteisvaroihin kuulumattoman omaisuuserän vai vaihtoehtoisesti käteisvaroja, yhteisön on arvioitava maksettava osinko ottamalla huomioon sekä kummankin vaihtoehdon käypä arvo että vastaava todennäköisyys sille, että omistajat valitsevat kunkin vaihtoehdon.

13 Yhteisön on tarkistettava maksettavan osingon kirjanpitoarvo ja oikaistava sitä jokaisen raportointikauden lopussa sekä osingon maksupäivänä, ja kirjattava maksettavan osingon kirjanpitoarvon mahdolliset muutokset jaettavien varojen määrän oikaisuina omaan pääomaan.

Jaettujen varojen kirjanpitoarvon ja maksettavan osingon kirjanpitoarvon mahdollisen erotuksen käsittely kirjanpidossa yhteisön maksaessa osingon

14 Kun yhteisö maksaa osingon, sen on kirjattava jaettujen varojen kirjanpitoarvon ja maksettavan osingon kirjanpitoarvon mahdollinen erotus tulosvaikutteisesti.

Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

15 Yhteisön on esitettävä kappaleessa 14 kuvattu erotus tulosvaikutteisesti omana eränään.

16 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot soveltuvin osin:

(a) maksettavan osingon kirjanpitoarvo kauden alussa ja lopussa; ja

(b) kaudella kappaleen 13 mukaisesti kirjattu kirjanpitoarvon lisäys tai vähennys, joka johtuu jaettavien varojen käyvän arvon muutoksesta.

17 Jos yhteisö tekee päätöksen muuna kuin käteisvaroina jaettavasta osingosta raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessä:

(a) jaettavan omaisuuserän luonne;

(b) jaettavan omaisuuserän kirjanpitoarvo raportointikauden lopussa; ja

(c) jaettavan omaisuuserän arvioitu käypä arvo raportointikauden lopussa, jos se poikkeaa kirjanpitoarvosta, sekä IFRS 7:n kappaleen 27 kohtien (a) ja (b) edellyttämät tiedot menetelmästä, jota on käytetty kyseisen käyvän arvon määrittämiseen.

VOIMAANTULO

18 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Takautuva soveltaminen ei ole sallittua. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa ennen 1.7.2009 alkavalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja lisäksi sovellettava IFRS 3:a (uudistettu 2008), IAS 27:ää (muutettu toukokuussa 2008) sekä IFRS 5:tä (tämän tulkinnan muuttamana).

▼M18

TULKINTA IFRIC 18

Omaisuuserien siirrot asiakkailta

VIITTAUKSET

— *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*

— IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* (uudistettu 2008)

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

— IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

TAUSTAA

1 Lämmön-, sähkön- kaasun- ja vedenjakelua harjoittava yhteisö saattaa saada asiakkailtaan käyttöomaisuushyödykkeitä, joita täytyy käyttää siihen, että kyseiset asiakkaat liitetään jakeluverkkoon ja heille annetaan jatkuva oikeus esimerkiksi sellaisten hyödykkeiden kuin sähkön, kaasun tai veden saamiseen. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi saada asiakkailta käteisvaroja tällaisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista tai rakentamista varten. Asiakkaat joutuvat yleensä suorittamaan tavaroiden tai palvelujen ostosta käyttöön perustuvia lisämaksuja.

2 Omaisuuserien siirtoja asiakkailta voi tapahtua myös muilla toimialoilla. Esimerkiksi tietotekniikkatoimintonsa ulkoistava yhteisö voi siirtää senhetkiset käyttöomaisuushyödykkeensä ulkoistettavan palvelun tuottajalle.

3 Joissakin tapauksissa omaisuuserän siirtävä taho ei välttämättä ole se yhteisö, jolla tulee lopulta olemaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen ja joka tulee vastaanottamaan kyseisiä tavaroita tai palveluja. Tässä tulkinnassa käytetään kuitenkin omaisuuserän siirtävästä yhteisöstä yksinkertaisuuden vuoksi nimitystä asiakas.

SOVELTAMISALA

4 Tätä tulkintaa sovelletaan käyttöomaisuushyödykkeiden siirtojen kirjanpitokäsittelyyn yhteisöissä, jotka saavat tällaisia siirtoja asiakkailtaan.

5 Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvat sopimukset ovat sopimuksia, joissa yhteisö saa asiakkaalta käyttöomaisuushyödykkeen, jota yhteisön sen jälkeen täytyy käyttää joko siihen, että asiakas liitetään jakeluverkkoon, tai siihen, että asiakkaalle annetaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen, taikka näihin molempiin.

6 Tätä tulkintaa sovelletaan myös sopimuksiin, joiden mukaan yhteisö saa asiakkaalta käteisvaroja, kun kyseinen rahamäärä täytyy käyttää yksinomaan jonkin käyttöomaisuushyödykkeen hankkimiseen tai rakentamiseen ja yhteisön täytyy sen jälkeen käyttää kyseistä käyttöomaisuushyödykettä joko siihen, että asiakas liitetään jakeluverkkoon, tai siihen, että asiakkaalle annetaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen, taikka näihin molempiin.

▼**M18**

7 Tätä tulkintaa ei sovelleta sopimuksiin, joiden mukaisessa siirrossa on kysymys joko IAS 20:ssa määritellystä julkisesta avustuksesta tai IFRIC 12:n soveltamisalaan kuuluvassa palvelutoimilupajärjestelyssä käytettävästä infrastruktuurista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

8 Tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) Täyttyvätkö omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit?

(b) Jos omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, kuinka siirretty käyttöomaisuushyödyke tulee arvostaa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa?

(c) Jos käyttöomaisuushyödyke arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa käypään arvoon, miten kredit-vienti tulee tehdä kirjanpidossa?

(d) Kuinka yhteisön tulee käsitellä asiakkaalta saatuja käteisvaroja kirjanpidossa?

PÄÄTÖS

Täyttyvätko omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit?

9 Kun yhteisö vastaanottaa asiakkaan sille siirtämän käyttöomaisuushyödykkeen, sen on arvioitava, vastaako siirretty hyödyke *Yleisissä perusteissa* esitettyä omaisuuserän määritelmää. *Yleisten perusteiden* kappaleen 49 kohdan (a) mukaan ”omaisuuserä on yhteisön määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena oleva voimavara, josta yhteisölle odotetaan koituvan taloudellista hyötyä tulevaisuudessa”. Useimmiten yhteisö saa sille siirrettyyn käyttöomaisuushyödykkeeseen omistusoikeuden. Omistusoikeus ei kuitenkaan ole olennainen seikka ratkaistaessa, onko kyseessä omaisuuserä. Näin ollen jos asiakkaalla on edelleen määräysvalta siirrettyyn hyödykkeeseen, omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit eivät täyttyisi omistusoikeuden siirtymisestä huolimatta.

10 Yhteisö, jolla on omaisuuserään määräysvalta, saa yleensä tehdä sille mitä tahansa. Yhteisö voi esimerkiksi vaihtaa kyseisen omaisuuserän toisiin omaisuuseriin, käyttää sitä tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen, periä toisilta hinnan sen käytöstä, käyttää sen velkojen suorittamiseen, pitää sen tai jakaa sen voittona omistajille. Yhteisön, joka vastaanottaa asiakkaan sille siirtämän käyttöomaisuushyödykkeen, on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, kenellä on määräysvalta siirrettyyn hyödykkeeseen. Vaikka yhteisön täytyy esimerkiksi käyttää sille siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä yhden tai useamman palvelun tuottamiseen asiakkaalle, se saattaa pystyä päättämään tavasta, jolla siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä käytetään ja ylläpidetään, ja siitä, milloin se korvataan uudella. Tällöin yhteisö yleensä toteaisi, että sillä on määräysvalta sille siirrettyyn käyttöomaisuushyödykkeeseen.

Kuinka siirretty käyttöomaisuushyödyke tulee arvostaa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa?

11 Jos yhteisö toteaa, että omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, sen on kirjattava sille siirretty omaisuuserä aineelliseksi käyttöomaisuushyödykkeeksi IAS 16:n kappaleen 7 mukaisesti ja määritettävä sille alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa hankintameno sen käyvän arvon perusteella kyseisen standardin kappaleen 24 mukaisesti.

▼M18

Kuinka kredit-vienti tulee tehdä kirjanpidossa?

12 Seuraavassa oletetaan, että käyttöomaisuushyödykkeen vastaanottava yhteisö on todennut, että sille siirretty hyödyke tulee kirjata ja arvostaa kappaleiden 9–11 mukaisesti.

13 IAS 18:n kappaleessa 12 todetaan seuraavaa: ”Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi”. Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvien sopimusten ehtojen mukaan käyttöomaisuushyödykkeen siirrossa olisi kysymys vaihdosta erilaisiin tavaroihin tai palveluihin. Näin ollen yhteisön tulee kirjata tuotto IAS 18:n mukaisesti.

Erikseen yksilöitävissä olevien palvelujen yksilöiminen

14 Yhteisö voi sopia tuottavansa sille siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä vastaan yhden tai useamman palvelun, kuten liittävänsä asiakkaan jakeluverkkoon tai antavansa asiakkaalle jatkuvan oikeuden tavaroiden tai palvelujen saamiseen taikka tekevänsä nämä molemmat. IAS 18:n kappaleen 13 mukaan yhteisön on yksilöitävä sopimukseen sisältyvät erikseen yksilöitävissä olevat palvelut.

15 Piirteitä, jotka viittaavat siihen, että asiakkaan liittäminen jakeluverkkoon on erikseen yksilöitävissä oleva palvelu, ovat:

(a) palvelun käyttöön oikeuttava liittymä toimitetaan asiakkaalle ja sillä on erillisenä arvoa kyseiselle asiakkaalle;

(b) palvelun käyttöön oikeuttavan liittymän hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

16 Piirre, joka viittaa siihen, että asiakkaalle annettava jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen on erikseen yksilöitävissä oleva palvelu, on että siirron tekevä asiakas saa tulevaisuudessa kyseisen jatkuvan oikeuden, tavarat tai palvelut taikka nämä molemmat alempaan hintaan kuin se saisi ne ilman käyttöomaisuushyödykkeen siirtoa.

17 Toisaalta se, että siirron tekevät asiakkaat maksavat jatkuvasta oikeudesta, tavaroista tai palveluista taikka näistä molemmista saman hinnan kuin ne, jotka eivät tee tällaista siirtoa, on piirre, joka viittaa siihen, että yhteisön velvollisuus antaa asiakkaalle jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen perustuu sillä olevaan toimintalisenssiin tai muuhun rajoittavaan järjestelyyn sen sijaan että se perustuisi käyttöomaisuushyödykkeen siirtoon liittyvään sopimukseen.

Tuottojen kirjaaminen

18 Jos palveluja todetaan olevan vain yksi, yhteisön on kirjattava tuotto IAS 18:n kappaleen 20 mukaisesti silloin, kun palvelu toteutuu.

19 Jos erikseen yksilöitävissä olevia palveluja on useampia kuin yksi, IAS 18:n kappale 13 edellyttää, että sopimuksen perusteella saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo kohdistetaan kullekin palvelulle ja sen jälkeen IAS 18:n mukaisia kirjaamiskriteerejä sovelletaan kuhunkin palveluun erikseen.

20 Jos jonkin jatkuvan palvelun todetaan olevan osa sopimusta, niin se ajanjakso, jolle tästä palvelusta kirjattavat tuotot on jaksotettava, määräytyy yleensä asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen ehtojen perusteella. Jos ajanjaksoa ei ole määritelty sopimuksessa, tuotot kirjataan ajanjaksolle, joka ei ole pidempi kuin jatkuvan palvelun tuottamiseen käytettävän siirretyn omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika.

▼**M18**

Kuinka yhteisön tulisi käsitellä asiakkaalta saatuja käteisvaroja kirjanpidossa?

21 Silloin kuin yhteisö saa asiakkaalta käteisvaroja, sen on arvioitava, kuuluuko sopimus kappaleen 6 mukaan tämän tulkinnan soveltamisalaan. Jos se kuuluu, yhteisön on arvioitava, vastaako rakennettu tai hankittu käyttöomaisuushyödyke omaisuuserän määritelmää kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti. Jos omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, yhteisön on kirjattava käyttöomaisuushyödyke IAS 16: n mukaisesti hankintamenoon ja tuloutettava asiakkaalta saatu käteisvarojen määrä kappaleiden 13–20 mukaisesti.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

22 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen tapahtuviin omaisuuserien siirtoihin asiakkailta. Aikaisempi soveltaminen on sallittu edellyttäen, että arvostusta koskevat tiedot ja muut tiedot, joita tarvitaan tulkinnan soveltamiseksi aikaisempiin siirtoihin, on hankittu kyseisten siirtojen tapahtuessa. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä, mistä päivästä alkaen tulkintaa on sovellettu.

▼**M28**

TULKINTA IFRIC 19

Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla

VIITTAUKSET

— *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*

— IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisen arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

TAUSTA

1 Velallinen ja velkoja saattavat neuvotella rahoitusvelan ehdot uudelleen siten, että sen seurauksena velallinen kuolettaa velan osaksi tai kokonaan laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja velkojalle. Näistä liiketoimista käytetään joskus nimitystä ”velan vaihto omaan pääomaan”. IFRICiltä on pyydetty ohjeistusta tällaisten liiketoimien kirjanpitokäsittelystä.

SOVELTAMISALA

2 Tämä tulkinta koskee yhteisön kirjanpitoa, kun rahoitusvelan ehdot neuvotellaan uudelleen ja tämän seurauksena yhteisö laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja yhteisön velkojalle kuolettaakseen kyseisen rahoitusvelan osaksi tai kokonaan. Tulkinta ei koske velkojan kirjanpitoa.

3 Yhteisö ei saa soveltaa tätä tulkintaa liiketoimiin tilanteissa, joissa:

(a) velkoja on myös välitön tai välillinen osakkeenomistaja ja toimii välittömän tai välillisen olemassa olevan osakkeenomistajan ominaisuudessa.

(b) velkoja ja yhteisö ovat saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa ennen liiketointa ja sen jälkeen ja liiketoimi on tosiasialliselta sisällöltään sellainen, että siihen sisältyy yhteisön toteuttama oman pääoman jakaminen tai yhteisöön tehtävä oman pääoman sijoitus.

(c) rahoitusvelan kuolettaminen laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osakkeita on rahoitusvelan alkuperäisten ehtojen mukaista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

4 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia asioita:

(a) Ovatko yhteisön oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka lasketaan liikkeeseen rahoitusvelan kuolettamiseksi osaksi tai kokonaan, IAS 39:n kappaleen 41 mukaista ”maksettua vastiketta”?

(b) Kuinka yhteisön tulee alun perin arvostaa tällaisen rahoitusvelan kuolettamiseksi liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit?

(c) Kuinka yhteisön tulee käsitellä kuoletetun rahoitusvelan kirjanpitoarvon ja liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien alkuperäiseen arvostukseen perustuvan määrän mahdollinen erotus kirjanpidossaan?

▼**M28**

PÄÄTÖS

5 Yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseen laskeminen velkojalle rahoitusvelan kuolettamiseksi kokonaan tai osaksi on IAS 39:n kappaleen 41 mukaista maksettua vastiketta. Yhteisön on poistettava rahoitusvelka (tai rahoitusvelan osa) taseestaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että se on IAS 39:n kappaleen 39 mukaisesti lakannut olemasta olemassa.

6 Oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jotka lasketaan liikkeeseen velkojalle rahoitusvelan kuolettamiseksi kokonaan tai osaksi, alun perin kirjattaessa yhteisön on arvostettava ne liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon, paitsi jos kyseinen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä.

7 Jos liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, niin oman pääoman ehtoiset instrumentit tulee arvostaa siten, että ne kuvastavat kuoletetun rahoitusvelan käypää arvoa. Sellaisen kuoletetun rahoitusvelan, joka on vaadittaessa maksettava (esim. vaadittaessa maksettava talletus), käypää arvoa määritettäessä ei sovelleta IAS 39:n kappaletta 49.

8 Jos rahoitusvelasta kuoletetaan vain osa, yhteisön on arvioitava, liittyykö jokin osa maksetusta vastikkeesta jäljelle jäävän velan ehtojen muuttamiseen. Jos osa maksetusta vastikkeesta todellakin liittyy velan jäljelle jäävän osan ehtojen muuttamiseen, yhteisön on jaettava maksettu vastike velan kuoletetun osan ja jäljelle jäävän osan kesken. Yhteisön on tätä jakoa tehdessään otettava huomioon kaikki liiketoimeen liittyvät relevantit tosiasiat ja olosuhteet.

9 Kuoletetun rahoitusvelan (tai sen osan) kirjanpitoarvon ja maksetun vastikkeen välinen erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti IAS 39.n kappaleen 41 mukaisesti. Liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit on alun perin kirjattava ja arvostettava sinä päivänä, jona rahoitusvelka (tai velan osa) kuoletetaan.

10 Silloin kun rahoitusvelasta kuoletetaan vain osa, vastike on kohdistettava kappaleen 8 mukaisesti. Jäljelle jäävälle velalle kohdistettava vastike on otettava huomioon arvioitaessa, ovatko jäljelle jäävän velan ehdot muuttuneet huomattavasti. Jos jäljelle jäävä velka on muuttunut huomattavasti, yhteisön on käsiteltävä muutos kirjanpidossaan alkuperäisen velan kuoletuksena ja uuden velan kirjaamisena IAS 39:n kappaleessa 40 vaadittavalla tavalla.

11 Yhteisön on esitettävä kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti kirjattu voitto tai tappio tilinpäätöksessään tulosvaikutteisesti omana eränään tai ilmoitettava se liitetiedoissa.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

12 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa ennen 1.7.2010 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

13 Yhteisön on sovellettava tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutosta IAS 8:n mukaisesti aikaisimman esitettävän vertailukauden alusta lähtien.

▼B

TULKINTA SIC-7

Euron käyttöönotto

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 10 *Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat* (uudistettu 2003)

— IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 2003)

▼M11

— IAS 27 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2008)

▼B

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Euroopan talous- ja rahaliiton (EMU:n) voimaantulosta 1.1.1999 alkaen euro on oma valuuttansa, ja euron ja liittoon osallistuvien kansallisten valuuttojen väliset kurssit kiinnitetään lopullisesti, ts. näihin valuuttoihin liittyvä myöhempien kurssierojen riski on poistunut tuosta päivästä lukien.

2. Käsiteltävä kysymys on, miten IAS 21:tä sovelletaan siirryttäessä liittoon osallistuvien Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansallisista valuutoista euroon (”siirtyminen”).

PÄÄTÖS

3. Siirtymisessä noudatetaan ehdottomasti IAS 21:n vaatimuksia ulkomaan rahan määräisten liiketoimien ja ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamisesta. Samat perusteet soveltuvat, kun vaihtokurssit kiinnittyvät maiden liittyessä EMU:un myöhemmässä vaiheessa.

4. Tämä tarkoittaa erityisesti, että:

a) liiketoimista johtuvat ulkomaan rahan määräiset monetaariset varat ja velat on edelleen muutettava toimintavaluutan määräisiksi tilikauden päättymispäivän kurssiin. Tästä johtuvat kurssierot on kirjattava tuotoiksi tai kuluiksi välittömästi, paitsi että yhteisön on edelleen noudatettava niitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita se soveltaa kurssivoittoihin ja -tappioihin, jotka liittyvät suojautumiseen ennakoidun liiketoimen valuuttariskiltä;

▼M11

b) muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet kurssierot, jotka liittyvät ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamiseen, on kerrytettävä omaan pääomaan ja siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi vasta silloin, kun nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön luovutaan kokonaan tai osaksi; ja

▼B

c) kurssieroja, jotka johtuvat rahaliittoon osallistuvissa valuutoissa ilmaistujen velkojen muuntamisesta, ei saa sisällyttää niihin liittyvien omaisuuserien kirjanpitoarvoon.

PÄÄTÖS TEHTY

lokakuussa 1997

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 1.6.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n vaatimusten mukaisesti.

▼M5

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 4. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M11

IAS 27 (jota IASB muutti 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 4(b). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA SIC-10

Julkinen tuki — ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Joissakin maissa julkinen tuki yhteisöille saattaa olla tarkoitettu kannustamaan tai tukemaan pitkäaikaisesti tietyillä alueilla tai toimialoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa. Tällaisen tuen saannin ehdot eivät välttämättä liity nimenomaisesti yhteisön liiketoimintaan. Esimerkkejä tällaisesta tuesta ovat voimavarojen siirrot julkiselta vallalta yhteisöille, jotka:

   a) toimivat tietyllä toimialalla;

   b) jatkavat toimintaa hiljattain yksityistetyillä toimialoilla; tai

   c) aloittavat tai jatkavat toimintaansa kehitysalueilla.

2. Käsiteltävä kysymys on, onko tällainen julkinen tuki IAS 20:n soveltamisalaan kuuluva ”julkinen avustus”ja käsitelläänkö sitä siis kyseisen standardin mukaisesti.

PÄÄTÖS

3. Julkinen tuki yhteisöille on IAS 20:een sisältyvän julkisten avustusten määritelmän mukainen, vaikka sen saamiselle ei olisi muita nimenomaisesti yhteisön liiketoimintaan liittyviä ehtoja kuin vaatimus toimimisesta tietyillä alueilla tai toimialoilla. Tällaisia avustuksia ei sen vuoksi saa kirjata suoraan omaan pääomaan.

PÄÄTÖS TEHTY

tammikuussa 1998

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 1.8.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA SIC-12

Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 19 *Työsuhde-etuudet*

— IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*

— IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yksikkö on saatettu perustaa kapea-alaisen ja tarkasti määritellyn tavoitteen toteuttamista varten (esimerkiksi hoitamaan tiettyä vuokrasopimusta, tutkimus- ja kehittämistoimintaa tai rahoitusvarojen arvopaperistamista). Tällainen erityistä tarkoitusta varten perustettu yksikkö (”SPE”) voi olla muodoltaan osakeyhtiö, säätiö, henkilöyhtiö tai rekisteröimätön yksikkö. SPE:tä perustettaessa tehdään usein oikeudellisia järjestelyjä, jotka rajoittavat tiukasti ja joskus pysyvästi yksikön hallituksen, asiamiehen tai johdon valtaa päättää SPE:n toiminnasta. Näissä ehdoissa määrätään usein, että SPE:n jatkuvaa toimintaa ohjaavia periaatteita ei voi muuttaa muu kuin mahdollisesti yksikön perustaja tai sponsori (ts. ne toimivat niin sanotusti ”automaattiohjauksella”).

2. Sponsori (tai yhteisö, jonka puolesta SPE on perustettu) siirtää usein SPE:lle varoja, saa oikeuden käyttää SPE:n hallussa olevia varoja tai suorittaa palveluja SPE:lle, kun taas muut osapuolet (”pääoman sijoittajat”) saattavat hoitaa SPE:n rahoittamisen. Yhteisö, jolla on liiketoimia SPE:n kanssa (usein perustaja tai sponsori) saattaa tosiasiassa käyttää SPE:ssä määräysvaltaa.

3. Hyötyä tuottava intressi SPE:ssä saattaa olla muodoltaan esimerkiksi vieraan tai oman pääoman ehtoinen instrumentti, oikeus voitto-osuuteen, oikeus jäännösarvoon tai vuokrasopimus. Jotkin hyötyä tuottavat intressit saattavat yksinkertaisesti antaa haltijalleen kiinteän tai sopimuksen mukaisen tuoton, kun taas toiset antavat haltijalle oikeudet tai pääsyn SPE:n toiminnan tuottamaan muuhun vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Useimmiten perustajalla tai sponsorilla (tai yhteisöllä, jonka puolesta SPE on perustettu) on merkittävä hyötyä tuottava intressi SPE:n toiminnassa, vaikka se omistaisi vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta.

4. IAS 27 edellyttää raportoivan yhteisön määräysvallassa olevien yksiköjen yhdistelemistä konsernitilinpäätökseen. Standardi ei kuitenkaan sisällä nimenomaisia ohjeita SPE:iden yhdistelemisestä.

5. Käsiteltävä kysymys on, minkälaisten olosuhteiden vallitessa yhteisön tulisi yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä.

6. Tämä tulkinta ei koske työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eikä muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevia järjestelyjä, joihin sovelletaan IAS 19:ää.

▼B

7. Varojen siirto yhteisöltä SPE:lle voi kyseisen yhteisön näkökulmasta täyttää myynnin kriteerit. Vaikka siirto olisikin myynti, IAS 27:n ja tämän tulkinnan mukaiset vaatimukset saattavat tarkoittaa, että yhteisön tulisi yhdistellä SPE konsernitilinpäätökseensä. Tässä tulkinnassa ei käsitellä olosuhteita, joissa myyntinä käsitteleminen koskisi yhteisöä, eikä tällaisen myynnin seuraamusten eliminointia konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

PÄÄTÖS

8. SPE on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen silloin, kun yhteisön ja SPE:n välisen suhteen tosiasiallinen luonne osoittaa SPE:n olevan yhteisön määräysvallassa.

9. SPE:ssä määräysvalta voi toteutua siten, että yhteisö määrää etukäteen SPE:n (joka toimii ”automaattiohjauksessa”) toiminnasta tai muulla tavalla. Kohdassa IAS 27.13 mainitaan useita olosuhteita, jotka johtavat määräysvallan syntymiseen, silloinkin kun yhteisö omistaa enintään puolet toisen yhteisön äänivallasta. Määräysvalta voi toteutua myös tapauksissa, joissa yhteisö omistaa vain pienen osuuden tai ei minkäänlaista osuutta SPE:n omasta pääomasta. Määräysvallan käsitteen soveltaminen edellyttää kussakin tapauksessa harkintaa, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset tekijät.

10. Kohdassa IAS 27.13 kuvattujen tilanteiden lisäksi esimerkiksi seuraavat olosuhteet saattavat viitata sellaiseen suhteeseen, jossa yhteisöllä on määräysvalta SPE:ssä ja sen on tästä johtuen yhdisteltävä SPE konsernitilinpäätökseensä (tämän tulkinnan liitteessä on lisää ohjeistusta):

a) SPE:n toimintaa harjoitetaan tosiasiallisesti yhteisön puolesta sen nimenomaisten liiketoiminnallisten tarpeiden mukaisesti niin, että yhteisö saa hyötyä SPE:n toiminnasta;

b) yhteisöllä on tosiasiallisesti päätösvalta, jonka perusteella se saa pääosan SPE:n toiminnan tuottamasta hyödystä, tai yhteisö on delegoinut tämän päätösvallan luomalla ”automaattiohjauksen”;

c) yhteisöllä on tosiasiallisesti oikeus pääosaan SPE:n tuottamasta hyödystä, ja sen vuoksi yhteisö saattaa olla alttiina riskeille, jotka liittyvät SPE:n toimintaan; tai

d) yhteisö pitää tosiasiallisesti itsellään enemmistön SPE:hen tai sen varoihin liittyvistä jäännösarvoon tai omistukseen perustuvista riskeistä saadakseen hyötyä sen toiminnasta.

11. [poistettu]

PÄÄTÖS TEHTY

kesäkuussa 1998

▼B

VOIMAANTULO

Tätä tulkintaa sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

Yhteisön on sovellettava kappaleen 6 muutosta 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 2:ta aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös tätä muutosta tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA SIC-13

Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt — osapuolten ei-monetaariset panokset

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Kohdassa IAS 31.48 viitataan yhteisyrityksen ja sen osapuolen välisiin panoksiin ja myynteihin seuraavasti: ”Kun yhteisyrityksen osapuoli luovuttaa tai myy omaisuuseriä yhteisyritykselle, osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta on kirjattava niin, että se vastaa liiketoimen tosiasiallista sisältöä.” Lisäksi kohdassa IAS 31.24 todetaan, että ”yhteisessä määräysvallassa oleva yksikkö on yhteisyritys, johon liittyy sellaisen osakeyhtiön, henkilöyhtiön tai muun yhteisön perustaminen, jossa kullakin osapuolella on omistusosuus”. Voitoista tai tappioista, jotka johtuvat ei-monetaarisista panoksista yhteisessä määräysvallassa oleviin yksikköihin (”JCE”), ei anneta nimenomaisia ohjeita.

2. Panokset JCE:hen ovat osapuolten omaisuuserien siirtoja vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä. Tällaiset panokset voidaan antaa eri muodoissa. Osapuolet voivat antaa panoksensa samanaikaisesti joko JCE:tä perustettaessa tai myöhemmin. Osapuolen (tai osapuolten) saama vastike JCE:hen luovutetuista omaisuuseristä saattaa sisältää myös käteisvaroja tai muuta vastiketta, joka ei ole riippuvainen JCE:n vastaisista rahavirroista (”lisävastike”).

3. Käsiteltävät kysymykset ovat:

   a) milloin yhteisyrityksen osapuolen tulisi ►**M5** kirjata tulosvaikutteisesti ◄ asianmukainen osuus voitoista tai tappioista, jotka syntyvät ei-monetaarisesta omaisuuserästä, joka on annettu JCE:hen vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä;

   b) miten yhteisyrityksen osapuolen tulee käsitellä lisävastike kirjanpidossaan; ja

   c) miten realisoitumaton voitto tai tappio esitetään yhteisyrityksen osapuolen konsernitilinpäätöksessä.

4. Tämä tulkinta koskee sitä, miten yhteisyrityksen osapuoli käsittelee kirjanpidossaan ei-monetaarisia panoksia, jotka se on antanut JCE:hen vastikkeeksi joko pääomaosuusmenetelmällä tai suhteellista yhdistelyä käyttäen käsiteltävästä omistusosuudesta JCE:ssä.

PÄÄTÖS

5. Kun yhteisyrityksen osapuoli soveltaa kohtaa IAS 31.48 ei-monetaarisiin panoksiin, jotka se on antanut vastikkeeksi omistusosuudesta JCE:ssä, yhteisyrityksen osapuolen on kirjattava kaudelle tulosvaikutteisesti se osuus voitosta tai tappiosta, joka kohdistuu muiden osapuolten omistusosuuteen, paitsi jos:

▼B

a) panoksena annetun ei-monetaarisen omaisuuserän (tai omaisuuserien) omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut eivät ole siirtyneet JCE:lle; tai

b) voitto tai tappio ei-monetaarisesta panoksesta ei ole määritettävissä luotettavasti; tai

c) panoksen antamisella ei ole kaupallista merkitystä, siten kuin termi on kuvattu IAS 16:ssa.

Jos poikkeus (a), (b) tai (c) toteutuu, voittoa tai tappiota pidetään realisoitumattomana, eikä sitä näin ollen kirjata tulosvaikutteisesti, paitsi kappaleen 6 mukaisessa tapauksessa.

6. Jos yhteisyrityksen osapuoli saa JCE:n omistusosuuden lisäksi monetaarisia tai ei-monetaarisia omaisuuseriä, osapuolen on kirjattava asianmukainen osuus liiketoimesta johtuvasta voitosta tai tappiosta tulosvaikutteisesti.

7. Realisoitumattomat voitot tai tappiot JCE:hen annetuista ei-monetaarisista panoksista on eliminoitava suhteellista yhdistelyä sovellettaessa kyseisiä omaisuuseriä vastaan tai pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa sijoitusta vastaan. Tällaisia realisoitumattomia voittoja tai tappioita ei saa esittää yhteisyrityksen osapuolen konsernitaseessa lykättyinä voittoina tai tappioina.

8–13. [Ei koske pelkkää tulkintaa]

PÄÄTÖS TEHTY

kesäkuussa 1998

VOIMAANTULO

Tätä tulkintaa sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla; aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

14. Kappaleen 5 mukaisia muutoksia ei-monetaaristen panosten kirjanpitokäsittelyyn on sovellettava ei-takautuvasti tuleviin tapahtumiin.

15. Yhteisön on sovellettava IAS 16:n seurauksena tähän tulkintaan tehtyjä muutoksia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa kyseistä standardia aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA SIC-15

Muut vuokrasopimukset — kannustimet

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Neuvoteltaessa uudesta tai uudistettavasta vuokrasopimuksesta, joka on muu vuokrasopimus, vuokralle antaja saattaa tarjota vuokralle ottajalle kannustimia sopimuksen aikaansaamiseksi. Esimerkkejä tällaisista kannustimista ovat suorat rahasuoritukset vuokralle ottajalle taikka vuokralle ottajalle syntyvien menojen hyvittäminen tai vastattavaksi ottaminen (esimerkiksi muutosta johtuvat menot, vuokrattavan omaisuuserän parannustyöt ja vuokralle ottajan aikaisempaan vuokraussitoumukseen liittyvät menot). Vaihtoehtoisesti voidaan sopia, ettei vuokra-ajan ensimmäisiltä jaksoilta makseta lainkaan vuokraa tai että niiltä peritään alennettua vuokraa.

2. Käsiteltävä kysymys on, miten tällaiseen muuhun vuokrasopimukseen liittyvät kannustimet merkitään vuokralle ottajan ja vuokralle antajan tilinpäätökseen.

PÄÄTÖS

3. Kaikki kannustimet, jotka liittyvät uuteen tai uudistettavaan muuhun vuokrasopimukseen on käsiteltävä kiinteänä osana sitä nettovastiketta, joka on sovittu suoritettavan vuokratun omaisuuserän käytöstä, riippumatta kannustimen luonteesta tai muodosta taikka maksujen ajoittumisesta.

4. Vuokralle antajan on kirjattava kannustimista johtuvien menojen kokonaismäärä vuokratuoton vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokratusta omaisuuserästä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista.

5. Vuokralle ottajan on kirjattava kannustimista johtuva kokonaishyöty vuokrakulun vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokralle ottajan omaisuuserästä saaman hyödyn ajallista jakautumista.

6. Vuokralle ottajalle syntyviä menoja, joihin kuuluvat myös aikaisempaan vuokrasopimukseen liittyvät menot (esimerkiksi irtisanomisesta, muutosta tai vuokrattavan omaisuuserän parannustöistä johtuvat menot) on käsiteltävä vuokralle ottajan kirjanpidossa kyseisiä menoja koskevien standardien mukaisesti, mukaan lukien menot, jotka tosiasiassa hyvitetään kannustinjärjestelyä käyttäen.

PÄÄTÖS TEHTY

kesäkuussa 1998

VOIMAANTULO

Tätä tulkintaa sovelletaan vuokrasopimuksiin, joiden mukainen vuokra-aika alkaa 1.1.1999 tai sen jälkeen.

▼B

TULKINTA SIC-21

Tuloverot — uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 12 *Tuloverot*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 40 *Sijoituskiinteistöt* (uudistettu 2003)

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. IAS 12.51:n mukaan laskennalliset verovelat ja -saamiset määritetään siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yhteisö ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ odottaa kerryttävänsä niiden varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa niiden velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän, joista väliaikaiset erot johtuvat.

2. Kohdassa IAS 12.20 todetaan, että omaisuuserän uudelleenarvostus ei aina vaikuta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) ja että omaisuuserän verotuksellista arvoa ei ehkä oikaista uudelleenarvostuksen seurauksena. Jos tulevaisuudessa kertyvä kirjanpitoarvoa vastaava määrä on veronalaista, uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erotus on väliaikainen ero, ja se synnyttää laskennallisen verovelan tai -saamisen.

3. Käsiteltävä kysymys on, miten tulkitaan ”kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymistä”, jos kyseessä on omaisuuserä, josta ei tehdä poistoja (ei poistojen kohteena oleva omaisuuserä) ja se on arvostettu uudelleen IAS 16:n kappaleen 31 mukaisesti.

4. Tätä tulkintaa sovelletaan myös sijoituskiinteistöihin, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon IAS 40.33:n mukaisesti mutta joita ei pidettäisi poistojen kohteena olevina, jos sovellettaisiin IAS 16:ta.

PÄÄTÖS

5. Laskennallinen verovelka tai -saaminen, joka johtuu ei poistojen kohteena olevan omaisuuserän uudelleenarvostamisesta IAS 16.31:n mukaan, on määritettävä niiden verovaikutusten perusteella, jotka seuraisivat kyseisen erän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä myymällä omaisuuserä, riippumatta siitä, millä perusteella kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo on määritetty. Näin ollen jos verolaissa määrätään omaisuuserän myynnistä kertyvään verotettavaan määrään sovellettava verokanta, joka poikkeaa omaisuuserän käytöstä kertyvään verotettavaan määrään sovellettavasta verokannasta, käytetään ensiksi mainittua verokantaa ei poistojen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista määritettäessä.

PÄÄTÖS TEHTY

elokuussa 1999

VOIMAANTULO

Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA SIC-25

Tuloverot — yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 12 *Tuloverot*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla yhteisölle seuraamuksia, jotka lisäävät tai vähentävät sen verovelkoja tai -saamisia. Tämä saattaa tapahtua esimerkiksi otettaessa yhteisön oman pääoman ehtoisia instrumentteja julkisen kaupankäynnin kohteeksi tai kun yhteisön omaa pääomaa järjestellään uudelleen. Se voi tapahtua myös, kun määräysvaltainen osakkeenomistaja siirtyy toiseen maahan. Tällaisen tapahtuman seurauksena yhteisöä saatetaan verottaa eri tavalla; se voi esimerkiksi saada tai menettää veroetuja tai siihen saatetaan soveltaa erilaista verokantaa tulevaisuudessa.

2. Yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla välitön vaikutus yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuviin verovelkoihin tai -saamisiin. Muutos saattaa myös lisätä tai vähentää yhteisön kirjaamia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia riippuen siitä, miten verotuksellisen aseman muutos vaikuttaa niihin veroseuraamuksiin, jotka johtuvat yhteisön varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai sen velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta.

3. Käsiteltävä kysymys on, miten yhteisön tulee käsitellä kirjanpidossaan muutosta sen omassa tai osakkeenomistajien verotuksellisessa asemassa.

PÄÄTÖS

▼M5

4 Yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutos ei lisää eikä vähennä muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattavia määriä. Verotuksellisen aseman muutoksen vaikutus kauden verotettavaan tuloon perustuviin veroihin ja laskennallisiin veroihin on kirjattava kaudella tulosvaikutteisesti, jolleivät nämä vaikutukset liity liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, jotka johtavat samalla kaudella tai jollakin muulla kaudella suoraan oman pääoman määrään kirjattavaan hyvitykseen tai veloitukseen tai muihin laajan tuloksen eriin kirjattaviin määriin. Ne verovaikutukset, jotka liittyvät oman pääoman määrän muutoksiin samalla kaudella tai muulla kaudella (ei kirjata tulosvaikutteisesti), on kirjattava suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen. Ne verovaikutukset, jotka liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjattuihin määriin, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin.

▼B

PÄÄTÖS TEHTY

elokuussa 1999

VOIMAANTULO

Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼M5

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 4. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA SIC-27

Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* (uudistettu 2003)

— IFRS 4 *Vakuutussopimukset*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisö voi toteuttaa lähipiiriinsä kuulumattoman toisen osapuolen tai osapuolten (sijoittajan) kanssa liiketoimen tai strukturoitujen liiketoimien sarjan (järjestely), johon sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus. Yhteisö voi esimerkiksi vuokrata omaisuuseriä sijoittajille ja vuokrata samat omaisuuserät takaisin, tai vaihtoehtoisesti se voi myydä omaisuuserät juridisesti ja vuokrata samat omaisuuserät takaisin. Järjestelyt voivat vaihdella muodoiltaan ja ehdoiltaan. Edellä olevassa vuokralle antoa ja vuokralle ottoa koskevassa esimerkissä järjestelyn tarkoituksena voi olla sijoittajan saama veroetu, joka jaetaan yhteisön kanssa palkkion muodossa, eikä sen tarkoituksena ole ollut omaisuuserän käyttöoikeuden siirtäminen.

2. Kun sijoittajan kanssa tehtyyn järjestelyyn kuuluu sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, käsiteltävät kysymykset ovat:

   a) kuinka määritetään, kytkeytyvätkö sarjan muodostavat liiketoimet toisiinsa ja tuleeko niitä käsitellä yhtenä liiketoimena;

   b) vastaako järjestely IAS 17:n mukaista vuokrasopimuksen määritelmää; ja jos ei,

      i) ovatko erillinen sijoitustili ja mahdollisesti olemassa olevat vuokranmaksuvelvoitteet yhteisön varoja ja velkoja (ajatellen esimerkiksi liitteen A kappaleen A2(a) esimerkkiä);

      ii) miten yhteisön tulisi käsitellä kirjanpidossa muita järjestelystä johtuvia velvoitteita; ja

      iii) miten yhteisön tulisi käsitellä kirjanpidossa sijoittajalta mahdollisesti saatava palkkio.

PÄÄTÖS

3. Sellaiset sarjan muodostavat liiketoimet, joihin sisältyy sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, kytkeytyvät toisiinsa ja ne on käsiteltävä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena silloin, kun niiden taloudellista kokonaisvaikutusta ei voida ymmärtää muutoin kuin tarkastelemalla liiketoimien sarjaa yhtenä kokonaisuutena. Näin on esimerkiksi, kun sarjan muodostavat liiketoimet kuuluvat yhteen, niistä on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena ja ne toteutuvat samanaikaisesti tai yhtäjaksoisesti. (Liitteessä A havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista).

▼B

4. Kirjanpitokäsittelyn on kuvastettava järjestelyn tosiasiallista sisältöä. Järjestelyn tosiasiallista sisältöä määritettäessä on arvioitava sen kaikkia piirteitä ja seuraamuksia painottaen niitä, joilla on taloudellista vaikutusta.

5. IAS 17:ää sovelletaan silloin, kun järjestelyn tosiasialliseen sisältöön kuuluu omaisuuserän käyttöoikeuden siirtäminen sovituksi ajaksi. Merkkejä, jotka yksittäisinä osoittavat, ettei järjestelyyn tosiasiassa ehkä kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, ovat (liitteessä B havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista):

a) yhteisö pitää itsellään kaikki kohteena olevan omaisuuserän omistukselle ominaiset riskit ja edut, ja sillä on pääasiassa samat käyttöoikeudet siihen kuin ennen järjestelyä;

b) järjestelyn ensisijaisena syynä on tietyn verotukseen liittyvän tuloksen saavuttaminen eikä hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen; ja

c) liiketoimeen sisältyy optio, jonka ehdot ovat sellaiset, että sen käyttäminen on lähes varmaa (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa hintaan, joka on merkittävästi korkeampi kuin odotettu käypä arvo silloin, kun option toteuttaminen tulee mahdolliseksi).

6. *Yleisten perusteiden* kappaleiden 49–64 mukaisia määritelmiä ja ohjeita on sovellettava ratkaistaessa, ovatko erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasiallisesti yhteisön varoja ja velkoja. Merkkejä, jotka yhdessä osoittavat, etteivät erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasialliselta sisällöltään täytä omaisuuserän ja velan määritelmiä eikä niitä saa sisällyttää yhteisön taseeseen, ovat:

a) yhteisö ei pysty käyttämään sijoitustiliin määräysvaltaa omien tavoitteidensa edistämiseksi eikä ole velvollinen maksamaan vuokria. Näin on esimerkiksi, kun ennakkoon suoritettu maksu on sijoitettu erilliselle sijoitustilille sijoittajan suojaksi ja saadaan käyttää vain suorituksiin sijoittajalle, sijoittaja hyväksyy vuokranmaksuvelvoitteiden suorittamisen sijoitustilin varoista ja yhteisöllä ei ole mahdollisuutta pidättää sijoitustililtä sijoittajalle suoritettavia maksuja;

b) yhteisöllä on vain erittäin vähäinen riski joutua palauttamaan kokonaan sijoittajalta saatu palkkio ja mahdollisesti suorittamaan jokin ylimääräinen maksu, tai kun palkkiota ei ole vielä saatu, yhteisöllä on erittäin vähäinen riski joutua maksamaan muiden sitoumusten (esimerkiksi takaus) perusteella. Riski siitä, että joudutaan suorittamaan maksuja, on vain erittäin vähäinen esimerkiksi silloin, kun järjestelyn ehdot vaativat, että etukäteen maksettu summa on sijoitettu riskittömiin omaisuuseriin, joiden odotetaan tuottavan riittävästi rahavirtoja vuokranmaksuvelvoitteiden hoitamiseen; ja

c) järjestelyn alussa toteutuneiden alkuperäisten rahavirtojen lisäksi ainoat odotettavissa olevat järjestelyyn perustuvat rahavirrat ovat vuokranmaksuja yksinomaan varoista, jotka nostetaan alkuperäisistä rahavirroista muodostetulta erilliseltä sijoitustililtä.

7. Järjestelyyn liittyvät muut velvoitteet, mukaan lukien kaikki annetut takuut ja tehdyt sitoumukset ennenaikaisen päättymisen varalta, käsitellään niiden ehdoista riippuen joko IAS 37:n, IAS 39:n tai IFRS 4:n mukaisesti.

▼B

8. Kuhunkin järjestelyyn liittyviin tosiasioihin ja olosuhteisiin on sovellettava IAS 18:n kappaleen 20 mukaisia kriteerejä määritettäessä, milloin palkkio voidaan kirjata yhteisön mahdollisena tulona. Huomioon otettavia tekijöitä ovat mm. onko yhteisöllä säilynyt intressi esimerkiksi siten, että palkkion ansaitseminen edellyttää merkittävää vastaisen toiminnan tulosvaatimusta, onko riskejä jäänyt itselle, takausjärjestelyiden ehdot sekä riski joutua palauttamaan korvaus. Merkkejä, jotka jo yksittäisinä osoittavat, ettei saadun palkkion tulouttaminen kokonaisuudessaan heti ole perusteltua, jos palkkio on saatu järjestelyn alussa:

a) velvoitteet joko joidenkin merkittävien toimenpiteiden suorittamiseen tai suorittamatta jättämiseen ovat saadun palkkion ansaitsemisen ehtona, ja näin ollen oikeudellisesti sitovan järjestelyn toimeenpano ei ole merkittävin järjestelyn edellyttämistä toimenpiteistä;

b) kohteena olevan omaisuuserän käytölle on asetettu rajoituksia, jotka käytännössä rajoittavat ja merkittävästi muuttavat yhteisön mahdollisuuksia käyttää (esimerkiksi kuluttaa, myydä tai asettaa vakuudeksi) omaisuuserää;

c) todennäköisyys sille, että osa palkkiosta joudutaan palauttamaan tai joudutaan maksamaan lisää, ei ole erittäin vähäinen. Näin käy esimerkiksi, kun:

i) kohteena oleva omaisuuserä ei ole niin erityislaatuinen, että se olisi yhteisön liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön, ja siksi on mahdollista, että yhteisö saattaa maksaa jonkin summan päättääkseen järjestelyn ennenaikaisesti; tai

ii) yhteisö on järjestelyn ehtojen mukaan velvollinen sijoittamaan tai sillä on jonkinasteinen tai täysi päätäntävalta sijoittaa etukäteen saatuja korvauksia omaisuuseriin, joihin liittyy vähäistä merkittävämpi riski (esimerkiksi valuutta-, korko- tai luottoriski). Tässä tapauksessa riski, ettei sijoituksen arvo enää riitä täyttämään vuokravelvoitteita, ei ole enää erittäin vähäinen, ja siksi on mahdollista, että yhteisö saattaa joutua maksamaan jonkin summan.

9. Palkkio on esitettävä tuloslaskelmassa perustuen sen taloudelliseen sisältöön ja luonteeseen.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

10. Jos järjestelyyn ei sen tosiasiallisen sisällön mukaan kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, sen kaikki piirteet on otettava huomioon ratkaistaessa, mitkä ovat asianmukaisia tietoja, joiden esittäminen tilinpäätöksessä on välttämätöntä järjestelyn sekä käytetyn kirjanpitokäsittelyn ymmärtämiseksi. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot kultakin kaudelta, jonka aikana järjestely on voimassa:

a) järjestelyn kuvaus, joka sisältää:

i) kohteena olevan omaisuuserän ja sen käyttöä koskevat rajoitukset;

ii) järjestelyn keston ja muut merkittävät ehdot;

iii) liiketoimet, jotka kytkeytyvät toisiinsa, mukaan lukien mahdolliset optiot; ja

b) saadun palkkion kirjanpitokäsittelyn, kaudella tuloutetun määrän sekä tuloslaskelman erän, johon se on sisällytetty.

▼B

11. Tämän tulkinnan kappaleen 10 mukaiset tiedot on annettava jokaisesta järjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen muodostamasta luokasta yhteenlaskettuna. Luokalla tarkoitetaan järjestelyjä, joiden kohteena olevat omaisuuserät ovat samankaltaisia (esimerkiksi voimalaitokset).

PÄÄTÖS TEHTY

helmikuussa 2000

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA SIC-29

▼M9

Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

▼B

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisö (►M9 operaattori ◄) voi tehdä toisen yhteisön (►M9 toimiluvan antaja ◄) kanssa järjestelyn keskeisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten palveluiden tarjoamisesta yleisölle. ►M9 Toimiluvan antaja ◄ voi olla yksityisen tai julkisen sektorin yhteisö, myös julkishallinnon toimielin. Esimerkkejä palvelutoimilupajärjestelyistä ovat mm. vedenkäsittely- ja -jakelujärjestelmät, moottoritiet, pysäköintialueet, tunnelit, sillat, lentokentät ja tietoliikenneverkot. Esimerkkejä järjestelyistä, jotka eivät kuulu palvelutoimilupajärjestelyihin, ovat yhteisön omat sisäiset palvelut, jotka on ulkoistettu (esimerkiksi henkilöstöruokala, huoltopalvelut, ja laskenta- tai tietotekniikkatoiminnot).

2. Palvelutoimilupajärjestelyssä ►M9 toimiluvan antaja ◄ antaa yleensä ►M9 operaattorille ◄ toimiluvan voimassaoloajaksi:

   a) oikeuden tarjota yleisölle keskeisiä taloudellisia ja yhteiskunnallisia palveluita, ja

   b) joissakin tapauksissa oikeuden käyttää tiettyjä aineellisia tai aineettomia hyödykkeitä tai rahoitusvaroja,

   minkä vastikkeeksi ►M9 operaattori ◄:

   c) sitoutuu tuottamaan palvelut tiettyjen ehtojen mukaisesti toimiluvan voimassaoloajan; ja

   d) milloin tämä on sovellettavissa, sitoutuu toimiluvan voimassaolon päättyessä palauttamaan oikeudet, jotka se on saanut toimilupakauden alussa ja/tai hankkinut toimilupakauden aikana.

3. Palvelutoimilupajärjestelyjen yleinen piirre on, että ►M9 operaattori ◄ sekä saa oikeuksia että sitoutuu tarjoamaan julkisia palveluita.

4. Käsiteltävä kysymys on, mitä informaatiota esitetään liitetietona ►M9 operaattorin ja toimiluvan antajan ◄ tilinpäätöksessä.

▼B

5. Tiettyjä palvelutoimilupajärjestelyihin liittyviä asioita samoin kuin niihin liittyvien tietojen esittämistä käsitellään jo olemassa olevissa IFRS-standardeissa (esim. IAS 16 koskee aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa, IAS 17 omaisuuserien vuokrausta ja IAS 38 aineettomien hyödykkeiden hankintaa). Palvelutoimilupajärjestelyyn voi kuitenkin liittyä myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, joita ei käsitellä IFRS-standardeissa, paitsi jos sopimukset ovat tappiollisia, jolloin niitä koskee IAS 37. Sen vuoksi tässä tulkinnassa käsitellään lisätietoja, jotka tilinpäätöksessä tulee esittää palvelutoimilupajärjestelyistä.

PÄÄTÖS

6. Palvelutoimilupajärjestelyn kaikki piirteet on otettava huomioon ratkaistaessa, mitä tietoja siitä on perusteltua antaa tilinpäätöksessä. ►M9 Operaattorin ja toimiluvan antajan ◄ on esitettävä kultakin kaudelta seuraavat tiedot:

a) kuvaus järjestelystä;

b) järjestelyn merkittävät ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen (esimerkiksi toimiluvan voimassaoloaika, hintojen tarkistuspäivät ja perusteet, joilla hintojen tarkistukset ja uudet neuvottelut toteutetaan);

c) seuraavien ehtojen luonne ja laajuus (esimerkiksi määrä, aika tai summa sen mukaan, mikä on perusteltua esittää):

i) oikeus käyttää tiettyjä omaisuuseriä;

ii) velvollisuus palvelun tuottamiseen tai oikeus odottaa palvelun saamista;

iii) velvollisuus hankkia tai rakentaa aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä;

iv) velvollisuus luovuttaa tai oikeus saada tietyt omaisuuserät toimilupakauden päättyessä;

v) mahdollisuus järjestelyn uudistamiseen tai lopettamiseen; ja

vi) muut oikeudet ja velvoitteet (esim. suuret huollot); ja

d) kauden aikana tapahtuneet muutokset järjestelyssä ►M9 ; sekä ◄

▼M9

e) palveluja koskevan toimilupajärjestelyn luokittelu.

6A. Operaattorin on esitettävä rahoitusvaroja tai aineettomia hyödykkeitä vastaan toimitetuista rakentamispalveluista tilikaudelle kirjattujen tuottojen ja voiton tai tappion määrää koskevat tiedot.

▼B

7. Tämän tulkinnan kappaleen 6 edellyttämät tiedot on esitettävä jokaisesta palvelutoimilupajärjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen luokasta. Palvelutoimilupajärjestelyjen luokka koostuu samanluonteisia palveluja koskevista järjestelyistä (esimerkiksi maksujen keruu-, tietoliikenne- ja vedenkäsittelypalvelut).

▼B

PÄÄTÖS TEHTY

toukokuussa 2001

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001.

▼B

TULKINTA SIC-31

Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 18 *Tuotot*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisö (myyjä) voi tehdä vaihtokaupan, jossa se tuottaa mainospalveluja, joiden vastikkeeksi se saa mainospalveluja asiakkaaltaan (asiakas). Mainokset voivat olla esillä internetissä tai julisteina, ne voidaan lähettää televisiossa tai radiossa, julkaista yleis- tai erikoisaikakauslehdissä tai esittää jossain muussa mediassa.

2. Joissakin tapauksissa yhteisöjen välillä ei vaihdeta käteisvaroja eikä muuta vastiketta. Joissakin tapauksissa yhteisöjen välillä vaihdetaan myös samansuuruiset tai jokseenkin samansuuruiset määrät käteisvaroja tai muuta vastiketta.

3. Myyjä, joka tuottaa mainospalveluja osana tavanomaista toimintaansa, kirjaa mainospalveluja sisältävästä vaihtokaupasta syntyvät tuotot IAS 18:n mukaisesti silloin, kun — muiden edellytysten ohella — vaihdetut palvelut ovat erilaisia (IAS 18.12) ja tuotot ovat määritettävissä luotettavasti (IAS 18.20 (a)). Tätä tulkintaa sovelletaan vain erilaisten mainospalvelujen vaihtamiseen. Samankaltaisten mainospalvelujen vaihtaminen ei IAS 18:n mukaan ole tuottoja synnyttävä liiketoimi.

4. Käsiteltävä kysymys on, millaisissa tapauksissa myyjä pystyy luotettavasti määrittämään tuotot vaihtokaupassa saatujen tai suoritettujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella.

PÄÄTÖS

5. Mainontaa sisältävästä vaihtokaupasta saatava tuotto ei ole määritettävissä luotettavasti saatujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella. Myyjä voi kuitenkin määrittää tuoton luotettavasti perustuen vaihtokaupassa antamansa mainospalvelun käypään arvoon, mutta vain sellaisten kauppojen perusteella, jotka eivät ole vaihtokauppoja, ja:

   a) joihin kuuluva mainonta on samankaltaista kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;

   b) jotka toteutuvat usein;

   c) jotka edustavat merkittävää määrää liiketoimia ja merkittävää rahamäärää verrattaessa kaikkiin liiketoimiin, joissa tuotetaan samankaltaista mainontaa kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;

   d) joissa käytetään käteisvaroja tai muunlaista vastiketta (esimerkiksi markkinakelpoisia arvopapereita, ei-monetaarisia varoja ja muita palveluja), jolla on luotettavasti määritettävissä oleva käypä arvo; ja

   e) joissa vastapuoli ei ole sama kuin vaihtokaupassa.

PÄÄTÖS TEHTY

toukokuussa 2001

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA SIC-32

Aineettomat hyödykkeet — verkkosivustoista johtuvat menot

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 2 *Vaihto-omaisuus* (uudistettu 2003)

— IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisölle voi syntyä sisäisiä menoja sen oman, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä. Ulkopuoliseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää erilaisiin tarkoituksiin, kuten yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämiseen ja mainontaan tai sähköisten palvelujen tuottamiseen sekä tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Sisäiseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää toimintaperiaatteiden ja asiakastietojen tallettamiseen sekä tarvittavan tiedon hakuun.

2. Verkkosivuston kehittämistyön vaiheita voidaan kuvata seuraavasti:

   a) Suunnitteluvaihe — toteutettavuusselvitykset, tavoitteiden ja yksityiskohtien määrittely, vaihtoehtojen arviointi ja valintojen tekeminen.

   b) Sovellusten ja perusrakenteiden kehittäminen — verkkotunnuksen hankkiminen, laitteiston ja käyttöohjelmistojen hankinta ja kehittäminen, kehitettyjen sovellusten asentaminen ja kuormitustestaukset.

   c) Graafisen ulkoasun suunnittelu — verkkosivuston ulkonäön suunnittelu.

   d) Sisällön kehittäminen — informaation, tekstin tai kuvien, luominen, hankkiminen, valmistelu ja vieminen palvelimelle ennen verkkosivuston kehittämistyön valmistumista. Tämä informaatio voi olla erillisissä tietokannoissa, jotka on liitetty verkkosivustoon (tai joihin verkkosivuilta on yhteys), tai se voi olla koodattuna suoraan verkkosivuille.

3. Kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu päätökseen, alkaa käyttövaihe. Tämän vaiheen aikana yhteisö ylläpitää ja parantaa verkkosivuston sovelluksia, perusrakenteita, graafista ulkoasua ja sisältöä.

4. Yhteisön oman, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä johtuvien sisäisten menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyen käsiteltävät kysymykset ovat:

   a) onko verkkosivusto sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia; ja

▼B

b) mikä on näiden menojen asianmukainen kirjanpitokäsittely.

5. Tämä tulkinta ei koske menoja, jotka johtuvat verkkosivuston laitteistojen (esimerkiksi verkkopalvelimien, koekäyttöpalvelimien, tuotantopalvelimien ja internetyhteyksien) hankinnasta, kehittämisestä ja käytöstä. Tällaisia menoja käsitellään IAS 16:n mukaisesti. ►M5 Jos yhteisölle syntyy menoja siitä, että sen verkkosivustoa pitää yllä palveluntuottaja, nämä menot kirjataan kuluiksi kohdan IAS 1.88 ja *yleisten perusteiden* mukaisesti silloin, kun palvelu saadaan. ◄

6. IAS 38 ei koske aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat yhteisön hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 ja IAS 11) eikä vuokrasopimuksia, jotka kuuluvat IAS 17:n soveltamisalaan. Näin ollen tämä tulkinta ei koske menoja, jotka syntyvät verkkosivuston (tai verkkosivuohjelmistojen) kehittämisestä tai käytöstä, kun se on tarkoitettu myytäväksi toiselle yhteisölle. Jos verkkosivusto vuokrataan muulla vuokrasopimuksella, vuokralle antaja soveltaa tätä tulkintaa. Jos verkkosivusto vuokrataan rahoitusleasing-sopimuksella, vuokralle ottaja soveltaa tätä tulkintaa vuokralle otetun omaisuuserän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

PÄÄTÖS

7. Yhteisön oma verkkosivusto, joka on syntynyt kehittämistyön tuloksena ja tarkoitettu sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön, on sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia.

8. Kehittämistyön tuloksena syntyvä verkkosivusto on merkittävä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että se täyttää kohdassa IAS 38.21 esitetyt edellytykset kirjaamiselle ja alkuperäiselle arvostamiselle ja lisäksi yhteisö pystyy täyttämään IAS 38.57:n vaatimukset. Vaatimuksen, jonka mukaan yhteisön on osoitettava, miten verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä IAS 38.57(d):n mukaisesti, yhteisö voi kyetä täyttämään erityisesti silloin, kun verkkosivusto pystyy kerryttämään tuottoja, esimerkiksi välittömiä tuottoja mahdollistamalla tilausten tekemisen. Yhteisö ei pysty osoittamaan, miten yksinomaan tai ensisijaisesti sen omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämistä ja mainontaa varten kehitetty verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä, ja näin ollen kaikki tällaisen verkkosivuston kehittämisestä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

9. Yhteisön oman verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä syntyviä sisäisiä menoja on käsiteltävä kirjanpidossa IAS 38:n mukaisesti. Asianmukaisen kirjanpitokäsittelyn ratkaisemiseksi on arvioitava menoja aiheuttaneen toiminnan luonne (esim. henkilöstön koulutus ja verkkosivuston ylläpito) sekä sivuston kehittämisvaihe tai valmistumisen jälkeinen vaihe (lisää ohjeistusta on tämän tulkinnan liitteessä). Esimerkiksi:

a) suunnitteluvaihe on luonteeltaan samankaltainen kuin IAS 38.54–.56:n mukainen tutkimusvaihe. Tämän vaiheen aikana syntyvät menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

▼B

b) sovellusten ja perusrakenteiden kehittämisvaihe, graafisen ulkoasun suunnitteluvaihe ja sisällön kehittämisvaihe siltä osin kuin sisältöä kehitetään muuhun tarkoitukseen kuin yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen mainostamiseen ja myynnin edistämiseen, ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin IAS 38.57–.64:n mukainen kehittämisvaihe. Näissä vaiheissa syntyvät menot on sisällytettävä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattavan verkkosivuston hankintamenoon tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti, kun menot välittömästi johtuvat verkkosivuston luomisesta, toteuttamisesta ja saattamisesta valmiiksi toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla ja ovat tätä ajatellen välttämättömiä. Esimerkiksi menot, jotka johtuvat sisällön (muun kuin yhteisön omia tuotteita ja palveluja mainostavan tai niiden myyntiä edistävän) ostamisesta tai luomisesta nimenomaisesti verkkosivuja varten, tai menot, jotka syntyvät, jotta verkkosivuston sisältöä pystytään käyttämään (esimerkiksi maksu monistamislisenssistä) on sisällytettävä kehittämismenoihin tämän ehdon täyttyessä. IAS 38.71:n mukaan aineettomasta hyödykkeestä johtuvaa menoa, joka on alun perin kirjattu kuluksi aiemmassa tilinpäätöksessä, ei kuitenkaan saa myöhemmin sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon (esimerkiksi jos tekijänoikeudesta johtuvista menoista on tehty täydet poistot ja sisältö asetetaan myöhemmin verkkosivuille).

c) siltä osin kuin sisältö on kehitetty yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen mainontaa ja myynninedistämistä varten (esimerkiksi digitaaliset valokuvat tuotteista), sisällön kehittämisvaiheessa syntyvät menot kirjataan IAS 38.69(c):n mukaisesti kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkiksi asiantuntijapalveluista syntyvät menot, jotka aiheutuvat digitaalisten valokuvien ottamisesta yhteisön omista tuotteista ja niiden esillepanon kehittämisestä, on kirjattava kuluiksi sitä mukaa kuin asiantuntijapalveluja vastaanotetaan prosessin aikana, eikä silloin kun digitaaliset valokuvat ovat esillä verkkosivuilla.

d) käyttövaihe alkaa, kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu valmiiksi. Tässä vaiheessa syntyvät menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi jos ne täyttävät kohdan IAS 38.18 mukaiset kriteerit.

10. Tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaan aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattu verkkosivusto arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen kohtien IAS 38.72–.87 vaatimusten mukaisesti. Verkkosivuston parhaan arvion mukaisen taloudellisen vaikutusajan on oltava lyhyt.

PÄÄTÖS TEHTY

toukokuussa 2001

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 25.3.2002. Tämän tulkinnan käyttöönoton vaikutukset on käsiteltävä IAS 38:n vuonna 1998 julkistetun version siirtymäsääntöjen mukaisesti. Näin ollen jos verkkosivusto ei täytä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytyksiä mutta on aikaisemmin aktivoitu, erä on kirjattava pois taseesta tämän tulkinnan voimaantulopäivänä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset mutta sitä ei ole aikaisemmin aktivoitu, ei tämän tulkinnan voimaantulopäivänä pidä kirjata aineetonta hyödykettä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset ja se on aiemmin kirjattu aineettomaksi hyödykkeeksi hankintamenoon, alun perin kirjattu määrä katsotaan asianmukaisesti määritetyksi.

▼**M5**

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.