Käesolev tekst on üksnes dokumenteerimisvahend ning sel ei ole mingit õiguslikku mõju. Liidu institutsioonid ei vastuta selle teksti sisu eest. Asjakohaste õigusaktide autentsed versioonid, sealhulgas nende preambulid, on avaldatud Euroopa Liidu Teatajas ning on kättesaadavad EUR-Lexi veebisaidil. Need ametlikud tekstid on vahetult kättesaadavad käesolevasse dokumenti lisatud linkide kaudu

►B

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1126/2008,

3. november 2008,

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

(EMPs kohaldatav tekst)

(ELT L 320, 29.11.2008, lk 1)

Muudetud:

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

►**M20**	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1171/2009, 30. november 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Komisjoni määrus (EL) nr 1293/2009, 23. detsember 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Komisjoni määrus (EL) nr 243/2010, 23. märts 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Komisjoni määrus (EL) nr 244/2010, 23. märts 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Komisjoni määrus (EL) nr 550/2010, 23. juuni 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Komisjoni määrus (EL) nr 574/2010, 30. juuni 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Komisjoni määrus (EL) nr 632/2010, 19. juuli 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Komisjoni määrus (EL) nr 633/2010, 19. juuli 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Komisjoni määrus (EL) nr 662/2010, 23. juuli 2010	L 193	1	24.7.2010
►**M29**	Komisjoni määrus (EL) nr 149/2011, 18. veebruar 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Komisjoni määrus (EL) nr 1205/2011, 22. november 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Komisjoni määrus (EL) nr 475/2012, 5. juuni 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Komisjoni määrus (EL) nr 1254/2012, 11. detsember 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Komisjoni määrus (EL) nr 1255/2012, 11. detsember 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Komisjoni määrus (EL) nr 1256/2012, 13. detsember 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Komisjoni määrus (EL) nr 183/2013, 4. märts 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Komisjoni määrus (EL) nr 301/2013, 27. märts 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Komisjoni määrus (EL) nr 313/2013, 4. aprill 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Komisjoni määrus (EL) nr 1174/2013, 20. november 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Komisjoni määrus (EL) nr 1374/2013, 19. detsember 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Komisjoni määrus (EL) nr 1375/2013, 19. detsember 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Komisjoni määrus (EL) nr 634/2014, 13. juuni 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Komisjoni määrus (EL) nr 1361/2014, 18. detsembri 2014.	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Komisjoni määrus (EL) 2015/28, 17. detsember 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Komisjoni määrus (EL) 2015/29, 17. detsember 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Komisjoni määrus (EL) 2015/2113, 23. november 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Komisjoni määrus (EL) 2015/2173, 24. november 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Komisjoni määrus (EL) 2015/2231, 2. detsember 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Komisjoni määrus (EL) 2015/2343, 15. detsember 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Komisjoni määrus (EL) 2015/2406, 18. detsember 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Komisjoni määrus (EL) 2015/2441, 18. detsember 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Komisjoni määrus (EL) 2016/1703, 22. september 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Komisjoni määrus (EL) 2016/1905, 22. september 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Komisjoni määrus (EL) 2016/2067, 22. november 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Komisjoni määrus (EL) 2017/1986, 31. oktoober 2017	L 291	1	9.11.2017
►**M55**	Komisjoni määrus (EL) 2017/1987, 31. oktoober 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M56**	Komisjoni määrus (EL) 2017/1988, 3. november 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M57**	Komisjoni määrus (EL) 2017/1989, 6. november 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M58**	Komisjoni määrus (EL) 2017/1990, 6. november 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M59**	Komisjoni määrus (EL) 2018/182, 7. veebruar 2018	L 34	1	8.2.2018

►**M60**	Komisjoni määrus (EL) 2018/289, 26. veebruar 2018	L 55	21	27.2.2018
►**M61**	Komisjoni määrus (EL) 2018/400, 14. märts 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M62**	Komisjoni määrus (EL) 2018/498, 22. märts 2018	L 82	3	26.3.2018
►**M63**	Komisjoni määrus (EL) 2018/519, 28. märts 2018	L 87	3	3.4.2018
►**M64**	Komisjoni määrus (EL) 2018/1595, 23. oktoober 2018	L 265	3	24.10.2018
►**M65**	Komisjoni määrus (EL) 2019/237, 8. veebruar 2019	L 39	1	11.2.2019
►**M66**	Komisjoni määrus (EL) 2019/402, 13. märts 2019	L 72	6	14.3.2019
►**M67**	Komisjoni määrus (EL) 2019/412, 14. märts 2019	L 73	93	15.3.2019
►**M68**	Komisjoni määrus (EL) 2019/2075, 29. november 2019	L 316	10	6.12.2019
►**M69**	Komisjoni määrus (EL) 2019/2104, 29. november 2019	L 318	74	10.12.2019
►**M70**	Komisjoni määrus (EL) 2020/34, 15. jaanuar 2020	L 12	5	16.1.2020
►**M71**	Komisjoni määrus (EL) 2020/551, 21. aprill 2020	L 127	13	22.4.2020
►**M72**	Komisjoni määrus (EL) 2020/1434, 9. oktoober 2020	L 331	20	12.10.2020

Parandatud:

►**C1**	Parandus, ELT L 15, 19.1.2017, lk 39 (2016/2067)			

▼B

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1126/2008,

3. november 2008,

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

(EMPs kohaldatav tekst)

Artikkel 1

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

Artikkel 2

Määrus (EÜ) nr 1725/2003 tunnistatakse kehtetuks.

Viiteid kehtetuks tunnistatud määrusele tõlgendatakse viidetena käesolevale määrusele.

Artikkel 3

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

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

▼B

LISA

RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

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

▼B

IAS 40	*Kinnisvarainvesteeringud*
IAS 41	*Põllumajandus*
IFRS 1	*Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt*
IFRS 2	*Aktsiapõhine makse*
IFRS 3	*Äriühendused*
IFRS 4	*Kindlustuslepingud*
IFRS 5	*Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*
IFRS 6	*Maavarade uuring ja hindamine*
IFRS 7	*Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*
IFRS 8	*Tegevussegmendid*
IFRS 9	*Finantsinstrumendid*
IFRS 10	*Konsolideeritud finantsaruanded*
IFRS 11	*Ühised ettevõtmised*
IFRS 12	*Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*
IFRS 13	*Õiglase väärtuse mõõtmine*
IFRS 15	*Kliendilepingutest saadav müügitulu*
IFRS 16	*Rendiarvestus*
IFRIC 1	*Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes*
IFRIC 2	*Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid*
IFRIC 4	*Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*
IFRIC 5	*Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides*
IFRIC 6	*Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed*
IFRIC 7	*Korrigeerimise rakendamine IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt*
IFRIC 10	*Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus*
IFRIC 12	IFRIC tõlgendus 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*
IFRIC 13	IFRIC tõlgendus 13 *Kliendilojaalsuse programmid*
IFRIC 14	IFRIC tõlgendus 14 *IAS 19 – kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime*
IFRIC 15	IFRIC tõlgendus 15 *Kinnisvara ehituslepingud*
IFRIC 16	IFRIC tõlgendus 16 *Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses*
IFRIC 17	Tõlgendus IFRIC 17 *Mitterahaliste varade jaotamine omanikele*
IFRIC 18	Tõlgendus IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt*
IFRIC 19	Tõlgendus IFRIC 19 *Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega*
IFRIC 20	Tõlgendus IFRIC 20 *Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis*

▼**M41**

IFRIC 21	Tõlgendus IFRIC 21 *Lõivud* (*)

▼**B**

IFRIC 22	IFRICi tõlgendus 22 *Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu*
IFRIC 23	IFRICi tõlgendus 23 *Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas*
SIC 7	*Euro kasutuselevõtt*
SIC 10	*Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega*
SIC 15	*Kasutusrent – stiimulid*
SIC 25	*Tulumaks – (majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutused*
SIC 27	*Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine*
SIC 29	*Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine*
SIC 31	*Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud*
SIC 32	*Immateriaalsed varad – veebilehe kulud*

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

▼M5

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 1

Finantsaruannete esitamine

EESMÄRK

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

RAKENDUSALA

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

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

▼M32

4 Käesolevat standardit ei rakendata kooskõlas IAS 34-ga *Vahefinantsaruandlus* koostatud lühendatud vahefinantsaruannete struktuuri ja sisu suhtes. Selliste finantsaruannete suhtes rakendatakse siiski lõikeid 15–35. Käesolev standard on võrdselt rakendatav kõigi (majandus)üksuste suhtes, kaasa arvatud need, mis esitavad konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, ja need, mis esitavad konsolideerimata finantsaruanded kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*.

▼M5

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

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

MÕISTED

▼M68

7 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

▼M5

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

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

▼**M5**

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

a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);

b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS); ning

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

▼**M69**

***Oluline*:**

Teave on oluline, kui võib mõistlikult eeldada, et selle väljajätmine, ebaõige esitamine või varju jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta.

Olulisus oleneb teabe laadist või ulatusest või mõlemast. Üksus hindab, kas teave on eraldivõetuna või koos muu teabega finantsaruannete raames tervikliku pildi saamiseks oluline.

Teave on varju jäetud juhul, kui see edastatakse viisil, millel oleks finantsaruannete põhikasutajatele sarnane mõju nagu siis, kui see jäetaks välja või esitataks ebaõigelt. Näiteks võivad olulise teabe varjujätmiseni viia järgmised olukorrad:

a) teave olulise kirje, tehingu või muu sündmuse kohta küll avalikustatakse finantsaruannetes, kuid väljendusviis on ebamäärane või ebaselge;

b) teave olulise kirje, tehingu või muu sündmuse kohta on finantsaruannetes hajutatult;

c) erinevad kirjed, tehingud või muud sündmused on ebasobivalt koondatud;

d) sarnased kirjed, tehingud või muud sündmused on ebasobivalt eraldatud ning

e) finantsaruannete arusaadavus väheneb, kui olulist teavet varjatakse ebaolulise teabega sel määral, et põhikasutaja ei suuda kindlaks teha, milline teave on oluline.

▼M69

Selle hindamisel, kas võib mõistlikult eeldada, et teave mõjutab konkreetse aruandva üksuse üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajate otsuseid, on üksusel vaja arvestada nii nende kasutajate iseloomulikke tunnusjooni kui ka üksuse enda olukorda.

Paljud olemasolevad ja võimalikud investorid, laenuandjad ja teised võlausaldajad ei saa nõuda, et aruandvad üksused esitaksid neile teavet otse, vaid peavad vajatava finantsteabe saamisel suures osas tuginema üldotstarbelistele finantsaruannetele. Järelikult on nad põhikasutajad, kellele üldotstarbelised finantsaruanded on suunatud. Finantsaruanded koostatakse selliste kasutajate jaoks, kellel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning kes teavet hoolikalt läbi vaatavad ja analüüsivad. Kohati peavad isegi teadlikud ja hoolsad kasutajad pöörduma nõustaja poole, et mõista keeruliste majandusnähtustega seotud teavet.

▼M5

►M31 *Lisad* sisaldavad informatsiooni lisaks finantsseisundi aruandes ning kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes), ◄ eraldiseisvas ►M5 koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud), omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes toodud teabele. Lisades esitatakse jutustav kirjeldus või üksikasjalikum analüüs nendes aruannetes avaldatud teabe kohta ning informatsioon teabe kohta, mis ei vasta neis aruannetes kajastamise tingimustele.

▼M53

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

Muu koondkasumi komponendid on järgmised:

▼M31

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

b) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide ümberhindamised (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);

▼M5

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

▼M53

d) kooskõlas IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahviga 5.7.5 õiglases väärtuses muus koondkasumis määratletud omakapitalinvesteeringutesse tehtud investeeringutest saadavad kasumid ja kahjumid;

da) kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõdetud finantsvarast tekkinud kasumid ja kahjumid;

▼M53

e) rahavoogude riskimaandamise riskimaandamisinstrumentide kasumite ja kahjumite efektiivne osa ning kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5 õiglases väärtuses muus koondkasumis määratletud omakapitalinvesteeringutesse tehtud investeeringute riske maandavatest riskimaandamisinstrumentidest (vt IFRS 9 6. peatükk) tekkinud kasumid ja kahjumid;

f) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud teatud kohustiste korral see õiglase väärtuse muutuse summa, mis on tingitud kohustuse krediidiriski muutumisest vt IFRS 9 paragrahv 5.7.7);

g) optsioonide ajaväärtuse muutused optsioonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse eraldamise ning ainult optsiooni sisemise väärtuse muutuste riskimaandamisinstrumendina määratlemise korral (vt IFRS 9 6. peatükk);

h) forvardlepingute forvardelementide väärtuse muutused forvardlepingute forvardelemendi ja hetkehinna elemendi eraldamise ning ainult hetkehinna elemendi väärtuse muutuse riskimaandamisinstrumendina määratlemise korral, samuti finantsinstrumendi valuutabaasi hinnavahe väärtuse muutused juhul, kui see jäetakse välja finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt IFRS 9 6. peatükk).

▼M5

Omanikud on omakapitalina liigitatud instrumentide omanikud.

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

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

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

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

FINANTSARUANDED

Finantsaruannete eesmärk

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

a) varade;

b) kohustiste;

c) omakapitali;

d) tulude ja kulude;

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

f) rahavoogude kohta.

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

Finantsaruannete tervikkomplekt

▼M49

10 Finantsaruannete täielik kogum hõlmab järgmist:

a) finantsseisundi aruanne perioodi lõpu seisuga;

b) perioodi kasumi- ja muu koondkasumi aruanne;

c) perioodi omakapitali muutuste aruanne;

d) perioodi rahavoogude aruanne;

e) lisad, mis hõlmavad tähtsamaid arvestusmeetoteid ja ja muud selgitavat teavet;

(ea) eelneva perioodiga seotud võrdlusandmed, nagu on täpsustatud paragrahvides 38 ja 38 A ning

f) finantsseisundi aruanne eelmise perioodi alguse seisuga juhul, kui (majandus)üksus rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber kooskõlas paragrahvidega 40 A–40D.

(Majandus)üksus võib aruandeid nimetada muude nimetustega, kui on kasutatud käesolevas standardis. Näiteks võib (majandus)üksus kasutada pealkirja „kasumi- ja muu koondkasumi aruanne” asemel pealkirja „koondkasumi aruanne”.

▼M31

10A (Majandus)üksus võib esitada ühe kasumi- ja muu koondkasumi aruande, milles kasum või kahjum ja muu koondkasum on esitatud eri osades. Kõnealused osad esitatakse koos, kusjuures esimesena esitatakse kasumit või kahjumit kajastav osa ning seejärel esitatakse muud koondkasumit kajastav osa. (Majandus)üksus võib esitada kasumit või kahjumit kajastava osa eraldiseisvas kasumiaruandes. Sel juhul eelneb eraldiseisev kasumiaruanne vahetult koondkasumit kajastavale aruandele, mis algab kas kasumi või kahjumiga.

▼M5

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

▼M31

_____

▼M5

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

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

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

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

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

Üldpõhimõtted

Õiglane esitus ja vastavus IFRSidele

▼M68

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

▼M5

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

▼M5

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

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

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

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

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

▼M68

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

20 **Juhul, kui üksus kaldub kõrvale mõne IFRSi nõudest vastavalt paragrahvile 19, avalikustab üksus:**

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

b) **et üksus on järginud kehtivaid IFRSe, kui arvata välja, et ta on õiglase esituse saamiseks teatud konkreetsest nõudest kõrvale kaldunud;**

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

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

▼M5

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

▼M5

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

▼M68

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

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

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

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

a) miks ei saavutata finantsaruannete eesmärki konkreetses olukorras; ning

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

▼M5

Tegevuse jätkuvus

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

▼M5

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

Tekkepõhine arvestus

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

▼M68

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

▼M5

Olulisus ja summeerimine

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

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

▼M49

30A Kohaldades käesolevat või muud IFRSi, otsustab (majandus)üksus, võttes arvesse kõiki asjaomaseid fakte ja asjaolusid, kuidas esitada lisasid sisaldavates finantsaruannetes koondteavet. (Majandus)üksus ei vähenda oma finantsaruannete arusaadavust, jättes olulise teabe väheolulise teabe varju või koondades olulised kirjed, millel on erinev olemus või otstarve.

31 Mõnedes IFRSides määratletakse lisasid sisaldavates finantsaruannetes nõutav teave. (Majandus)üksus ei pea konkreetselt avalikustama IFRSis nõutud teavet, kui avalikustamisel saadav teave ei ole oluline. Sama kehtib ka juhul, kui IFRS sisaldab erinõuete loetelu või kirjeldab neid miinimumnõuetena. Samuti kaalub (majandus)üksus täiendavat avalikustamist juhul, kui vastavus IFRSis esitatud erinõuetele ei ole piisav, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju (majandus)üksuse finantsseisundile ja -tulemustele.

▼M5

Saldeerimine

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

▼M5

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

▼M52

34 IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* kohaselt tuleb üksusel mõõta kliendilepingutest saadavat müügitulu summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus lubatud kaupade või teenuste eest saada. Näiteks kajastab kajastatud müügitulu suurus kõiki kaubanduslikke allahindlusi ja mahust tulenevaid hinnaalandeid, mida üksus võimaldab. Üksus teeb oma tavapärase tegevuse käigus ka selliseid tehinguid, mis ei loo otseselt tulu, vaid on põhitegevuse seisukohast juhuslikud. Üksus esitab selliste tehingute tulemused samast tehingust tulenevate tulude ja kulude saldeerimise teel juhul, kui selline esitus kajastab tehingu või muu sündmuse sisu. Näiteks:

a) üksus kajastab põhivarade, sealhulgas investeeringute ja äritegevuses kasutatavate varade müügikasumi ja -kahjumi, lahutades müügi eest saadud tasust vara bilansilise jääkmaksumuse ja kaasnevad müügikulud; ja

▼M5

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

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

Aruandluse sagedus

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

a) lühema või pikema perioodi kasutamise põhjuse; ja

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

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

▼M5

Võrdlusandmed

▼M36

Minimaalsed võrdlusandmed

38 **(Majandus)üksus esitab kõikide jooksva perioodi finantsaruannetes kajastatud summade kohta eelmise perioodi võrdlusandmed, välja arvatud juhul, kui IFRSides on lubatud või nõutud teisiti. (Majandus)üksus esitab võrdlusandmed seletava või kirjeldava teabe kohta, kui see on vajalik jooksva perioodi finantsaruannete mõistmiseks.**

38A **(Majandus)üksus esitab vähemalt kaks finantsseisundi aruannet, kaks kasumi- ja muu koondkasumiaruannet, kaks eraldiseisvat kasumiaruannet (kui esitatakse), kaks rahavoogude aruannet ja kaks omakapitali muutuste aruannet ning nende lisad.**

38B Mõnikord on eelmis(t)e perioodi(de) finantsaruannetes esitatud seletav teave jätkuvalt asjakohane ka jooksval perioodil. Näiteks avalikustab (majandus)üksus jooksval perioodil üksikasjad õigusvaidluse kohta, mille tulemus oli eelmise perioodi lõpus ebakindel ega ole endiselt selgunud. Finantsaruannete kasutajal võib olla kasulik teada, et see ebakindlust tekitav asjaolu oli olemas juba eelmise perioodi lõpus ja milliseid abinõusid on selle lahendamiseks käesoleval perioodil rakendatud.

Täiendavad võrdlusandmed

38C (Majandus)üksus võib esitada muid võrdlusandmeid peale IFRSides nõutud minimaalsete võrdlevate finantsaruannete, tingimusel et need andmed on koostatud kooskõlas IFRSidega. Sellised võrdlusandmed võivad sisaldada ühte või mitut paragrahvis 10 osutatud aruannet, kuid ei pea sisaldama finantsaruannete tervikkomplekti. (Majandus)üksus esitab sellisel juhul kõnealuste täiendavate aruannete kohta asjakohased lisad.

38D (Majandus)üksus võib näiteks esitada kolmanda kasumi- ja muu koondkasumiaruande (esitades andmed jooksva perioodi, eelmise perioodi ja ühe täiendava võrdlusperioodi kohta). (Majandus)üksus ei pea siiski esitama kolmandat finantsseisundi aruannet, kolmandat rahavoogude aruannet ja kolmandat omakapitali muutuste aruannet (st täiendavat võrdlevat raamatupidamisaruannet). (Majandus)üksus peab kõnealuse täiendava kasumi- ja muu koondkasumiaruandega seotud võrdlusandmed esitama finantsaruannete lisades.

———————

Arvestusmeetodite muutus, tagasiulatuv korrigeerimine või ümberliigitamine

40A **(Majandus)üksus esitab lisaks paragrahvis 38A nõutud minimaalsetele võrdlevatele finantsaruannetele kolmanda finantsseisundi aruande eelmise perioodi alguse seisuga, kui:**

(a) **ta rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber ja**

▼M36

(b) **selline tagasiulatuv rakendamine, korrigeerimine või ümberliigitamine avaldab olulist mõju eelmise perioodi alguse finantsseisundi aruandes esitatud teabele.**

40B Paragrahvis 40A kirjeldatud olukorras esitab (majandus)üksus kolm finantsseisundi aruannet:

(a) jooksva perioodi lõpu seisuga;

(b) eelmise perioodi lõpu seisuga ja

(c) eelmise perioodi alguse seisuga.

40C Kui (majandus)üksus peab kooskõlas paragrahviga 40A esitama täiendava finantsseisundi aruande, peab ta avalikustama paragrahvides 41–44 ja IAS 8-s nõutud teabe. Ta ei pea siiski esitama eelmise perioodi alguse finantsseisundi algaruande lisasid.

40D Kõnealune finantsseisundi algaruanne esitatakse eelmise perioodi alguse seisuga sõltumata sellest, kas (majandus)üksuse finantsaruanded sisaldavad eelmiste perioodide võrdlusandmeid (nagu on lubatud paragrahvis 38C).

41 Juhul kui (majandus)üksus muudab finantsaruannete kirjete esitusviisi või liigitust, liigitab ta võrdlussummad ümber, välja arvatud juhul, kui ümberliigitamine ei ole otstarbekas. Võrdlussummade ümberliigitamisel avalikustab (majandus)üksus (sh eelmise perioodi alguse seisuga):

(a) ümberliigituse olemuse;

(b) iga ümberliigitatud kirje või kirjete liigi summa ja

(c) ümberliigituse põhjuse.

▼M5

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

a) summade ümberliigitamata jätmise põhjuse; ja

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

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

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

▼M5

Esituse järjepidevus

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

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

b) mõni IFRS nõuab muutust esitusviisis.

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

STRUKTUUR JA SISU

Sissejuhatus

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

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

Finantsaruannete identifitseerimine

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

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

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

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

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

▼M5

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

d) esitusvaluuta määratletuna vastavalt IAS 21-le; ja

e) täpsusaste, mida kasutatakse finantsaruannetes arvandmete esitamisel.

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

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

Finantsseisundi aruanne

Finantsseisundi aruandes esitatavad andmed

▼M49

54 Finantsseisundi aruanne sisaldab kirjeid, mis väljendavad järgmisi summasid:

▼M5

a) materiaalsed põhivarad;

b) kinnisvarainvesteeringud;

c) immateriaalsed varad;

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

e) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud;

▼M45

f) bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 „Põllumajandus” rakendusalasse;

▼M5

g) varud;

h) nõuded ostjate vastu ja muud nõuded;

i) raha ja raha ekvivalendid;

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

k) võlad tarnijatele ja muud võlad;

l) eraldised;

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

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

▼M5

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

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

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

r) emaettevõtte omanikele omistatav emiteeritud kapital ja reservid.

▼M49

55 (Majandus)üksus esitab täiendavad kirjed (sealhulgas eristades paragrahvis 54 loetletud kirjed), alapealkirjad ja vahesummad finantsseisundi aruandes, kui see on oluline (majandus)üksuse finantsseisundi mõistmiseks.

55A Kui (majandus)üksus esitab vahesummad vastavalt paragrahvile 55, siis need vahesummad:

a) koosnevad kirjetest, mis hõlmavad kooskõlas IFRSiga kajastatud ja mõõdetud summasid;

b) esitatakse ja nimetatakse viisil, mis teeb vahesumma moodustavad kirjed selgeks ja arusaadavaks;

c) on vastavalt paragrahvile 45 järjepidevalt perioodist perioodi samad ning

d) ei tohi olla rohkem esile tõstetud kui IFRSiga nõutud vahe- ja kogusummad finantsseisundi aruande kohta.

▼M5

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

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

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

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

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

a) varade olemus ja likviidsus;

b) varade otstarve (majandus)üksuses; ja

c) kohustiste summad, olemus ja tasumise tähtajad.

▼M5

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

Lühi- ja pikaajaline eristus

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

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

a) mitte hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi, ja

b) hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi.

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

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

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

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

▼M5

Käibevarad

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

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

b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;

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

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

(Majandus)üksus liigitab kõiki teisi varasid põhivaradeks.

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

▼M53

68 Üksuse äritsükkel on aeg, mis kulub protsessis kasutatavate varade omandamisest kuni nende realiseerimiseni raha või raha ekvivalentide vastu. Kui üksuse tavapärane äritsükkel ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud. Käibevarad hõlmavad varasid (nagu näiteks varud ja nõuded ostjate vastu), mida müüakse, tarbitakse või realiseeritakse tavapärase äritsükli jooksul ka juhul, kui neid eeldatavalt ei realiseerita kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi. Käibevarad hõlmavad samuti varasid, mida hoitakse peamiselt kauplemiseesmärgil (näiteks teatavad finantsvarad, mis vastavad IFRS 9-s esitatud kauplemiseesmärgil hoidmise määratlusele), ja pikaajalise finantsvara lühiajalist osa.

▼M5

Lühiajalised kohustised

▼M22

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

a) ta eeldatavasti arveldab kohustise oma tavapärase äritsükli jooksul;

b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;

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

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

(Majandus)-üksus liigitab kõik muud kohustised pikaajalisteks.

▼M5

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

▼M53

71 Muid lühiajalisi kohustisi ei tasuta jooksva äritsükli käigus, vaid need tuleb tasuda kaheteistkümne kuu jooksul pärast aruandeperioodi või neid hoitakse peamiselt kauplemiseesmärgil. Sellised kohustised on näiteks teatavad finantskohustised, mis liigitatakse IFRS 9 kohaselt kauplemiseesmärgil hoitavateks, arvelduslaenud ja pikaajaliste finantskohustiste lühiajaline osa, dividendivõlad, tulumaksuvõlg ja muud jooksva äritegevusega mitteseotud võlgnevused. Pikaajaliseks finantseerimiseks kasutatavad finantskohustised (st need, mis ei kuulu üksuse tavapärases äritsüklis kasutatava käibekapitali hulka) ja mida ei tule tasuda kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi, on 74 ja 75 kohaselt pikaajalised kohustised.

▼M5

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

a) esialgne tähtaeg oli pikem kui kaksteist kuud; ja

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

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

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

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

▼**M5**

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

a) pikaajaline refinantseerimine;

b) pikaajalise laenulepingu tingimuste rikkumise kõrvaldamine; ja

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

Finantsseisundi aruandes või lisades esitatav informatsioon

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

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

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

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

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

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

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

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

a) aktsiakapitali iga liigi kohta:

i) lubatud aktsiate arv;

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

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

▼M5

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

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

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

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

b) iga omakapitali reservi olemus ja eesmärgi kirjeldus.

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

▼M6

80A Kui (majandus)üksus on liigitanud

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

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

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

▼M31

Kasumi- ja muu koondkasumi aruanne

———————

81A Kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (koondkasumiaruandes) esitatakse lisaks kasumit või kahjumit ja muud koondkasumit kajastavatele osadele järgmised kirjed:

(a) kasum või kahjum;

(b) muu koondkasumi kogusumma;

(c) perioodi koondkasum, s.o kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi kogusumma.

Kui (majandus)üksus esitab eraldiseisva kasumiaruande, ei esita ta koondkasumiaruandes kasumit või kahjumit kajastavat osa.

▼M31

81B (Majandus)üksus esitab lisaks kasumit või kahjumit ja muud koondkasumit kajastavatele osadele perioodi kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi jaotusena järgmised objektid:

(a) aruandeperioodi kasum või kahjum, mis kuulub:

(i) mittekontrollivale osalusele ja

(ii) emaettevõtte omanikele;

(b) aruandeperioodi koondkasum, mis kuulub:

(i) mittekontrollivale osalusele ja

(ii) emaettevõtte omanikele.

Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi eraldiseisvas aruandes, esitab ta selles aruandes punktis a nimetatud teabe.

Kasumit või kahjumit kajastavas osas või kasumiaruandes esitatav teave

▼M53

82 Kasumit või kahjumit kajastav osa või kasumiaruanne sisaldab lisaks muude IFRSidega nõutud kirjetele järgmisi kirjeid perioodi asjaomaste summade kohta:

(a) tulu, milles on eraldi esitatud sisemise intressimäära meetodil arvutatud intressitulu;

(aa) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvara kajastamise lõpetamisest tekkivad kasumid ja kahjumid;

(b) finantskulud;

(ba) väärtuse langusest tulenev kahjum (kaasa arvatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite või kasumite tühistamised), mis on määratletud vastavalt IFRS 9 osale 5.5;

(c) osa kapitaliosaluse meetodil kajastatud sidus- ja ühisettevõtjate kasumist või kahjumist;

(ca) kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu ümberliigitamise kuupäeval (vastavalt IFRS 9 määratlusele) juhul, kui finantsvara liigitatakse amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast ümber õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse;

(cb) varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum, mis liigitatakse ümber kasumisse või kahjumisse juhul, kui finantsvara liigitatakse õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast ümber õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse;

▼M31

(d) tulumaksu kulu;

(e) [välja jäetud]

(ea) lõpetatud tegevusvaldkondi hõlmav koondsumma (vt IFRS 5).

(f)–(i) [välja jäetud]

▼M31

Muud koondkasumit kajastavas osas esitatav teave

▼M49

82A **Muu koondkasumi jaotises esitatakse järgmised kirjed perioodi vastavate summade kohta:**

a) muu koondkasumi kirjed (välja arvatud lõikes b esitatud summad), liigitatud olemuse järgi vastavalt teistele IFRSidele:

i) ei liigitata hiljem ümber kasumisse või kahjumisse ning

ii) liigitatakse hiljem ümber kasumisse või kahjumisse, kui erinõuded on täidetud.

b) sidus- ja ühisettevõtete kapitaliosaluse meetodil arvestatud koondkasumi osa, mis on jagatud kirjeteks, mida vastavalt muudele IFRSidele:

i) ei liigitata hiljem ümber kasumisse või kahjumisse ning

ii) liigitatakse hiljem ümber kasumisse või kahjumisse, kui erinõuded on täidetud.

▼M31

———————

▼M49

85 **(Majandus)üksus esitab täiendavad kirjed (sealhulgas eristades paragrahvis 82 loetletud kirjed), alapealkirjad ja vahesummad kasumi ning muu koondkasumi aruandes/aruannetes, kui see on oluline (majandus)üksuse finantstulemuste mõistmiseks.**

85A Kui (majandus)üksus esitab vahesummad vastavalt paragrahvile 85, siis need vahesummad:

a) koosnevad kirjetest, mis hõlmavad IFRSiga kinnitatud ja mõõdetud summasid;

b) esitatakse ja nimetatakse viisil, mis teeb vahesumma moodustavad kirjed selgeks ja arusaadavaks;

c) on vastavalt paragrahvile 45 perioodist perioodi samad; ning

d) ei tohi olla rohkem esile tõstetud kui IFRSiga nõutud vahe- ja kogusummad kasumi ja muu koondkasumi aruande/aruannete kohta.

85B (Majandus)üksus esitab kirjed kasumi- ja muu koondkasumi aruande-s/aruannetes, mis on vastavuses kõikide paragrahvi 85 kohaselt esitatud vahesummadega juhul, kui IFRSiga nõutakse vahe- või kogu-summade esitamist sellis(t)es aruandes/aruannetes.

▼M31

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

87 (Majandus)üksus ei esita kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) ega lisades tulu- ja kuluobjekte erakorralise tulu või kuluna.

▼M5

Aruandeperioodi kasum või kahjum

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

▼M68

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

▼M5

Aruandeperioodi muu koondkasum

▼M31

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

91 (Majandus)üksus võib esitada muu koondkasumi objektid kas:

(a) netosummas pärast maksumõjusid või

(b) enne maksumõjusid, näidates ühe summana kõigi nende objektidega seotud tulumaksu kogusumma.

Kui (majandus)üksus otsustab rakendada punkti b, jaotab ta maksu sellistele objektidele, mis võidakse hiljem ümber liigitada kasumit või kahjumit kajastavasse osasse, ja neile, mida ei liigitata hiljem ümber kasumit või kahjumit kajastavasse osasse.

▼M5

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

▼M53

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

▼M31

94 (Majandus)üksus võib esitada ümberliigitamiskanded kas kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) või selle (nende) lisades. Lisades ümberliigitusi esitav (majandus)üksus esitab muu koondkasumi objektid pärast nendega seotud ümberliigitusi.

▼M53

95 Ümberliigitamiskanded tekivad näiteks välismaise äriüksuse realiseerimisel (vt IAS 21) ja juhul, kui mõni maandatud riskiga prognoositav rahavoog mõjutab kasumit või kahjumit (rahavoogude riskimaandamise kohta vt IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punkt d).

96 Ümberliigitamiskanded ei teki ümberhindluse reservi muutusest, mida kajastatakse vastavalt IAS 16-le või IAS 38-le, või kindlaksmääratud hüvitistega plaanide ümberhindamistest, mida kajastatakse vastavalt IAS 19-le. Neid komponente kajastatakse muus koondkasumis ja neid ei liigitata järgmistel perioodidel kasumisse või kahjumisse. Ümberhindluse reservi muutusi võib järgmistel perioodidel kanda üle jaotamata kasumisse vara kasutamisel või kajastamise lõpetamisel (vt IAS 16 ja IAS 38). Vastavalt IFRS 9-le ei teki ümberliigitamiskandeid juhul, kui rahavoogude riskimaandamise või optsiooni ajaväärtuse (või forvardlepingu forvardelemendi või finantsinstrumendi valuutabaasi hinnavahe) arvestuse tulemuseks on summad, mis eemaldatakse vastavalt kas rahavoogude riskimaandamisreservist või omakapitali eraldi komponendist ning lisatakse otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. Nimetatud summad kantakse otse varasse või kohustistesse.

▼M31

Kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) või selle (nende) lisades esitatav teave

▼M5

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

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

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

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

c) materiaalsete põhivarade objektide müügid;

d) investeeringute müügid;

e) lõpetatud tegevusvaldkonnad;

f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused; ja

g) muud eraldiste tühistamised.

▼M5

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

▼M31

100 (Majandus)üksustel soovitatakse esitada lõikes 99 ettenähtud analüüs kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes).

▼M5

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

Omakapitali muutuste aruanne

▼M29

Omakapitali muutuste aruandes esitatavad andmed

▼M53

106 Üksus esitab omakapitali muutuste aruande vastavalt paragrahvi 10 nõuetele. Omakapitali muutuste aruanne sisaldab järgmisi andmeid:

▼M29

a) aruandeperioodi koondkasumi kogusumma, näidates eraldi emaettevõtte omanikele ja vähemusosalusele kuuluvad kogusummad;

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

▼M53

c) [Välja jäetud]

d) iga omakapitali komponendi bilansilise jääkmaksumuse võrdlus perioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi (vähemalt) iga muutuse, mis tuleneb:

i) kasumist või kahjumist,

ii) muust koondkasumist ja

iii) tehingutest oma omanikuõigusi rakendavate omanikega, näidates eraldi omanike poolt tehtud sissemaksed ja neile tehtud väljamaksed ning osaluse muutused tütarettevõtjates, mis ei tingi kontrolli kaotust.

▼M29

Omakapitali muutuste aruandes või lisades esitatavad andmed

106A Iga omakapitali komponendi kohta esitab (majandus)üksus kas omakapitali muutuste aruandes või lisades analüüsi muu koondkasumi kohta kirjete kaupa (vt paragrahvi 106 punkti d alapunkt ii).

107 (Majandus)üksus esitab kas omakapitali muutuste aruandes või lisades dividendide summa, mis on kajastatud perioodi jooksul omanikele tehtud väljamaksetena, ja sellega seotud dividendide summa aktsia kohta.

▼M5

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

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

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

Rahavoogude aruanne

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

Lisad

Struktuur

112 Lisad:

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

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

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

▼M49

113 (Majandus)üksus esitab lisad võimalikult süstemaatiliselt. Süstemaatilise viisi kindlaks määramisel lähtub (majandus)üksus eesmärgist, et finantsaruanded oleksid arusaadavad ja võrreldavad. (Majandus)üksus kasutab ristviiteid finantsseisundi aruannete ja kasumi- ning muu koondkasumi aruande/aruannete iga kirje ning omakapitali muutuste ja rahavoogude aruannetes lisades esitatud seotud teabe kohta.

▼M49

114 Lisade süstemaatilise järjestamise või rühmitamise näited hõlmavad järgmist:

a) tegevusvaldkondade väljatoomine, mida (majandus)üksus peab kõige olulisemaks, et mõista oma majandustulemusi ja finantsseisundit, näiteks teabe koondamine teatud äritegevuse kohta;

b) teabe koondamine sarnaselt mõõdetud kirjete kohta, näiteks õiglases väärtuses mõõdetud vara või

c) kirjete järjestuse järgimine kasumi- ning muu koondkasumi aruandes/aruannetes ning finantsseisundi aruandes, näiteks:

i) kinnitus IFRSidele vastavuse kohta (vt paragrahv 16);

ii) olulised kohaldatud arvestuspõhimõtted (vt paragrahv 117);

iii) täiendav teave finantsseisundi aruannetes ja kasumi- ning muu koondkasumi aruandes/aruannetes ning omakapitali muutuste ja rahavoogude aruannetes esitatud kirjete kohta nende aruannete ja kirjete esitamise järjekorras ning

iv) muu avalikustatav teave, sealhulgas

(1) tingimuslikud kohustised (vt IAS 37) ja kajastamata lepingulised tulevikukohustused ning

(2) mitterahalise teabe avalikustamine, näiteks (majandus)üksuse finantsriskide juhtimise eesmärgid ja põhimõtted (vt IFRS 7).

———————

▼M5

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

Arvestusmeetodite avalikustamine

▼M49

117 (Majandus)üksus avalikustab oma olulised arvestuspõhimõtted, mis hõlmavad järgmist:

a) finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus(ed) ja

b) muud kasutatud olulised arvestuspõhimõtted, mis on vajalikud finantsaruannete mõistmiseks.

▼M5

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

▼M49

119 Otsustades selle üle, kas konkreetne arvestusmeetod tuleks avalikustada, kaalub juhtkond, kas see avalikustamine aitaks finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas tehingud, muud sündmused ja tingimused kajastuvad (majandus)üksuse finantstulemustes ja finantsseisundis. Iga (majandus)üksus otsustab oma äritegevusest lähtudes, milliste arvestusmeetodite avalikustamist võiksid tema finantsaruannete kasutajad eeldada sellist tüüpi (majandus)üksuse puhul. Konkreetsete arvestusmeetodite avalikustamine on kasutajaile eriti kasulik, kui need meetodid on valitud IFRSides lubatud alternatiivide hulgast. Üheks näiteks on teabe avalikustamine selle kohta, kas (majandus)üksus kohaldab õiglase väärtuse või soetusmaksumuse mudelit oma kinnisvarainvesteeringu suhtes (vt IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*). Mõnedes IFRSides nõutakse konkreetselt teatavate arvestusmeetodite avalikustamist, sealhulgas juhtkonna valikud erinevate lubatud meetodite vahel. Näiteks nõutakse rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 16 materiaalsete põhivarade liikide mõõtmisaluste avalikustamist.

———————

▼M5

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

▼M49

122 (Majandus)üksus avalikustab koos oluliste arvestusmeetodite või muude lisadega otsused, sealhulgas eraldi hinnanguid nõudvad otsused (vt paragrahv 125), mis juhtkond on vastu võtnud (majandus)üksuse arvestusmeetodite rakendamisel ning mis avaldavad kõige olulisemat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

▼M54

123 Üksuse arvestusmeetodite rakendamisel teeb juhtkond lisaks hinnanguid sisaldavatele otsustele mitmesuguseid otsuseid, mis võivad olulisel määral mõjutada tema poolt finantsaruannetes kajastatavaid summasid. Näiteks teeb juhtkond otsuseid, et määrata kindlaks:

▼M53

a) [Välja jäetud]

▼M54

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

▼M53

c) kas teatava kauba müük on sisult rahastamiskokkulepe, mistõttu see ei tekita müügitulu;

d) kas finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

▼M5

►M32 124 Osa kooskõlas lõikega 122 avalikustatavast teabest on nõutud muude standarditega. Näiteks IFRS 12 *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine* nõuab (majandus)üksuselt nende otsuste avalikustamist, mida ta on teinud, et määrata kindlaks, kas ta kontrollib teist (majandus)üksust. ◄ IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* nõutakse, et avalikustataks (majandus)üksuses välja töötatud kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatava kinnisvara või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitava kinnisvara vahel.

Peamised hindamisebakindluse allikad

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

a) nende olemus; ja

b) nende bilansiline (jääk)maksumus aruandeperioodi lõpus

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

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

▼M33

128 Lõike 125 kohaselt avalikustatav teave ei ole nõutav selliste varade ja kohustiste puhul, millel on suur risk, et nende bilansilised (jääk)maksumused võivad järgmisel majandusaastal oluliselt muutuda, kui neid mõõdetakse aruandeperioodi lõpus õiglases väärtuses, mis põhineb identse vara või kohustise noteeritud hinnal aktiivsel turul. Sellised õiglased väärtused võivad järgmisel majandusaastal oluliselt muutuda, kuid neid muutusi ei põhjusta kasutatud eeldused või muud hindamisega seotud ebakindluse allikad aruandeperioodi lõpus.

▼M5

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

a) eelduste või muude hindamisebakindluste olemus;

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

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

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

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

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

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

▼M33

133 Teiste IFRSidega nõutakse teatavate eelduste avalikustamist, mida muul juhul nõutakse kooskõlas lõikega 125. Näiteks nõutakse IAS 37-s teatud tingimustel eraldiste liike mõjutavate tulevaste sündmustega seotud peamiste eelduste avalikustamist. IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine* nõutakse selliste oluliste eelduste avalikustamist (k.a hindamistehnika(d) ja sisendid), mida (majandus)üksus kasutab õiglases väärtuses kajastatavate varade ja kohustiste õiglaste väärtuste mõõtmisel.

▼M5

Kapital

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

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

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

i) kirjeldus sellest, mida ta haldab kapitalina;

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

iii) kuidas ta täidab oma kapitali haldamise eesmärke.

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

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

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

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

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

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

▼M6

Omakapitaliks liigitatud (tagasi)müüdavad finantsinstrumendid

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

a) summaarsed kvantitatiivsed andmed omakapitaliks liigitatud summa kohta;

▼M6

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

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

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

▼M5

Muu avalikustatav informatsioon

137 (Majandus)üksus avalikustab lisades:

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

b) eelisaktsiate kõikide mittekajastatud kumulatiivsete dividendide summa.

▼M6

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

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

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

c) emaettevõtte ja kontserni kõrgeima emaettevõtte nimi ja

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

▼M5

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼M11

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

▼**M6**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M29**

139F 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendused* muutis paragrahve 106 ja 107 ning lisas paragrahvi 106A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼**M32**

139H IFRS 10-ga ja IFRS 12-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 4, 119, 123 ja 124. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 12.

▼**M33**

139I IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 128 ja 133. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M31**

139J Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõiked 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ja 115, lisati lõiked 10A, 81A, 81B ja 82A ning jäeti välja lõiked 12, 81, 83 ja 84. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2012 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

139K IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele* (muudetud juunis 2011) muudeti lõigetes 7 ja 96 sätestatud mõiste „muu koondkasum”. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud juunis 2011).

▼**M36**

139L Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahvid 10, 38 ja 41, jäeti välja paragrahvid 39–40 ning lisati paragrahvid 38A–38D ja 40A–40D. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M52**

139N IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi 34. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M53**

139O IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ja 123 ning jäeti välja paragrahvid 139E, 139G ja 139M. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M49**

139P *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud lõikeid 10, 31, 54–55, 82 A, 85, 113–114, 117, 119 ja 122, lisatud lõiked 30 A, 55 A ja 85 A–85B ning välja jäetud lõiked 115 ja 120. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Seoses käesolevate muudatustega ei nõuta (majandus)üksustelt rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 8 lõigetes 28–30 nõutud teabe avalikustamist.

▼**M54**

139Q 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahvi 123. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M68**

139S 2018. aastal välja antud *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* muudeti paragrahve 7, 15, 19–20, 23–24, 28 ja 89. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab IAS 1 muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuv rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, rakendab ta IAS 1 muudatust, viidates IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.

▼**M69**

139T Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti IAS 1 paragrahvi 7 ja IAS 8 paragrahvi 5 ning jäeti välja IAS 8 paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M5**

IAS 1 (PARANDATUD 2003) TAGASIVÕTMINE

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

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 2

Varud

EESMÄRK

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

RAKENDUSALA

▼M53

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varude suhtes, välja arvatud:

a) [Välja jäetud]

b) finantsinstrumendid (vt IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IFRS 9 *Finantsinstrumendid*) ja

▼B

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

3 Käesolevat standardit ei rakendata varude mõõtmisel, mida omavad:

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

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

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

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

▼B

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Varud on varad:

a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;

b) mida parajasti toodetakse niisuguse müügi eesmärgil või

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

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

▼M33

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

7 Neto realiseerumisväärtus viitab netosummale, mida (majandus)üksus loodab saada varude müügist tavapärase äritegevuse käigus. Õiglane väärtus kajastab hinda, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval turuosaliste vaheline tavapärane tehing samade varude müügiks põhiturul (või soodsaimal turul). Esimene on (majandus)üksuse põhine väärtus, teine ei ole. Varude neto realiseerimisväärtus ei pruugi võrduda õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.

▼M52

8 Varud hõlmavad ostetud ja edasimüügiks hoitavaid kaupu, kaasa arvatud näiteks jaemüüja ostetud ja edasimüügi eesmärgil hoitav kaup või edasimüügi eesmärgil hoitav maa ja muu kinnisvara. Samuti kuuluvad varude hulka üksuse poolt toodetud valmistoodang või tootmises olev lõpetamata toodang ning ka materjalid ja tarvikud, mis ootavad kasutamist tootmisprotsessis. Kliendilepingute täitmisega kaasnevad kulud, mis ei tekita varusid (või mõne muu standardi rakendusalasse kuuluvaid varasid) arvestatakse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*.

▼B

VARUDE MÕÕTMINE

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

Varude soetusmaksumus

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

Ostukulutused

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

▼B

Töötlemiskulutused

▼M54

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

▼B

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

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

Muud kulutused

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

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

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

▼B

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

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

d) müügikulutused.

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

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

Teenuse osutaja varude soetusmaksumus

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

Bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangu soetusmaksumus

▼M8

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

▼B

Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodid

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

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

▼B

Soetusmaksumuse arvestusvalemid

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

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

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

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

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

Netorealiseerimisväärtus

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

▼M52

29 Üldjuhul hinnatakse varud alla netorealiseerimisväärtuseni üksikobjektide kaupa. Siiski võib teatavatel asjaoludel osutuda otstarbekaks rühmitada sarnaseid või omavahel seotud objekte. Selline olukord võib esineda ühe ja sama tootegrupiga seotud varude objektide puhul, millel on sarnane otstarve või lõppkasutus, mida toodetakse ja turustatakse samas geograafilises piirkonnas ning mida ei ole otstarbekas hinnata eraldi teistest sama tootegrupi objektidest. Ei ole asjakohane hinnata varusid alla nende liigituse alusel, nagu näiteks valmistoodang või kõik teatava tegevussegmendi varud.

▼B

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

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

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

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

KULUNA KAJASTAMINE

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

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

▼B

AVALIKUSTAMINE

36 Finantsaruannetes avalikustatakse:

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

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

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

d) perioodi jooksul kulusse kantud varude summa;

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

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

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

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

▼M52

37 Informatsioon varude erinevate liikide bilansilise jääkmaksumuse ning nende varade muutuste ulatuse kohta on finantsaruande kasutajatele kasulik. Varud liigitatakse tavaliselt kaupadeks, tootmistarvikuteks, materjalideks, lõpetamata toodanguks ja valmistoodanguks.

▼B

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

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

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼M33

40C IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 6 ja muudeti lõige 7. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M52**

40E IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 2, 8, 29 ja 37 ning jäeti välja paragrahv 19. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M53**

40F IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 2 ning jäeti välja paragrahvid 40A, 40B ja 40D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M54**

40G 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahvi 12. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**B**

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

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

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

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 7

Rahavoogude aruanded

EESMÄRK

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

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

RAKENDUSALA

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

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

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

RAHAVOOGE KÄSITLEVAST INFORMATSIOONIST SAADAV KASU

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

▼B

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

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

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Raha hõlmab sularaha ja nõudmiseni hoiuseid.

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

Rahavood on raha ja raha ekvivalentide laekumised ja väljamaksed.

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

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

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

Raha ja raha ekvivalendid

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

▼B

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

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

RAHAVOOGUDE ARUANDE ESITAMINE

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

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

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

Põhitegevus

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

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

a) rahalaekumised kaupade müügist ja teenuste osutamisest;

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

▼B

c) rahamaksed tarnijatele kaupade ja teenuste eest;

d) rahamaksed töötajatele ja töötajate eest;

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

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

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

▼M8

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

▼B

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

Investeerimistegevus

▼M22

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

▼B

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

Finantseerimistegevus

▼M54

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

▼B

a) rahalaekumised aktsiate ja muude omakapitaliinstrumentide emiteerimisest;

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

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

d) laenusummade rahalised tagasimaksed ja

▼M54

e) rentniku tehtud rahamaksed rendi kohustise vähendamiseks.

▼B

PÕHITEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

18 (Majandus)üksus kasutab põhitegevuse rahavoogude kajastamisel kas:

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

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

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

a) (majandus)üksuse arvestusregistritest või

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

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

ii) muud mitterahalised kirjed ja

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

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

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

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

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

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

INVESTEERIMIS- JA FINANTSEERIMISTEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

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

▼B

RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE NETOSUMMANA

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

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

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

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

a) nõudmiseni hoiuste vastuvõtmine ja väljamaksmine panga poolt;

b) investeerimisettevõtte klientide vahendite haldamine ja

c) rendimaksete kogumine kinnisvaraomanike nimel ja nende väljamaksed.

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

a) krediitkaardi põhisummadega;

b) investeeringute ostu ja müügiga ja

c) muude lühiajaliste, näiteks kuni kolmekuuliste võlakohustustega.

24 Netosummana võib kajastada finantsasutuse kõigi järgmiste tegevustega seotud rahavoogusid:

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

b) hoiuste paigutamine teistesse finantsasutustesse ja nende väljavõtmine sealt ning

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

VÄLISVALUUTAPÕHISED RAHAVOOD

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

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

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

▼B

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

29 Kehtetu

30 Kehtetu

INTRESSID JA DIVIDENDID

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

▼M1

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

▼B

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

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

TULUMAKS

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

▼B

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

INVESTEERINGUD TÜTAR- JA SIDUSETTEVÕTETESSE NING ÜHISETTEVÕTMISTESSE

▼M32

37 Investor esitab rahavoogude aruandes sidus-, ühis- või tütarettevõttesse tehtud kapitaliosaluse või soetusmaksumuse meetodil kajastatud investeeringu arvestamisel üksnes enda ja investeerimisobjekti vahelised rahavood, näiteks dividendid ja ettemaksed.

38 (Majandus)üksus, kes kajastab oma osalust sidus- või ühisettevõttes kapitaliosaluse meetodil, kajastab oma rahavoogude aruandes rahavooge, mis tulenevad tema sidus- või ühisettevõttesse tehtud investeeringutest, ning tema ja sidus- või ühisettevõtte vahelisi väljamakseid ja muid makseid või laekumisi.

▼M11

MUUTUSED OSALUSTES TÜTARETTEVÕTETES JA MUUDES ÄRIDES

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

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

a) makstud või saadud kogutasu;

b) rahast ja raha ekvivalentidest koosneva tasu osa;

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

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

▼M38

40A Investeerimisettevõte (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*) ei pea rakendama lõike 40 punkte c ja d investeeringule tütarettevõttes, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses.

▼M11

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

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

▼M38

42A Rahavoogusid, mis tekivad tütarettevõtte osalustes toimunud muutustest, mille tulemusena kontroll ei kao, liigitatakse finantseerimistegevuse rahavoogudeks, välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte omanik on investeerimisettevõte (nagu määratletud IFRS 10-s) ja tütarettevõtet tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses.

42B Muutusi tütarettevõtte osalustes, mille tulemusena kontroll ei kao, näiteks hilisem emaettevõtte poolne tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide ost või müük, arvestatakse omakapitalitehingutena (vt IFRS 10), välja arvatud juhul, kui tütarettevõtte omanik on investeerimisettevõte ja tütarettevõtet tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses. Seega liigitatakse sellest tulenevaid rahavoogusid sarnaselt teistele omanikega sooritatud tehingutele, mida on kirjeldatud lõikes 17.

▼B

MITTERAHALISED TEHINGUD

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

▼M54

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

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

▼B

b) (majandus)üksuse omandamine aktsiate emiteerimise kaudu ja

c) võla konverteerimine omakapitaliks.

▼**M58**

FINANTSEERIMISTEGEVUSEST TULENEVATE KOHUSTISTE MUUTUSED

44A **(Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutusi, sealhulgas nii rahavoogudest tulenevaid muutusi kui ka mitterahalisi muutusi.**

44B (Majandus)üksus avalikustab paragrahvi 44A nõude täitmiseks vajalikul määral järgmised finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutused:

a) finantseerimistegevuse rahavoogudest tulenevad muutused;

b) tütarettevõtjates või muudes ärides kontrolli saavutamisest või selle kaotamisest tulenevad muutused;

c) valuutakursside muutuste mõju;

d) õiglase väärtuse muutused ja

e) muud muutused.

44C Finantseerimistegevusest tulenevad kohustised on kohustised, mille puhul liigitati rahavood või liigitatakse tulevased rahavood rahavoogude aruandes finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Paragrahvi 44A kohast avalikustamisnõuet kohaldatakse ka finantsvarade (nt varad, millega maandatakse finantseerimistegevusest tulenevate kohustistega seotud riski) muutuste suhtes, kui kõnealustest finantsvarade rahavoogusid kajastati või tulevasi rahavoogusid kajastatakse finantseerimistegevuse rahavoogudena.

44D Üks viis, kuidas paragrahvi 44A kohast avalikustamisnõuet täita, oleks esitada finantsseisundi aruandes finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste alg- ja lõppsaldo võrdlus, sealhulgas paragrahvis 44B sätestatud muutused. Sellise võrdluse avalikustamisel esitab (majandus)üksus piisavalt teavet, et finantsaruannete kasutajad saaksid võrdluses esitatud kirjeid seostada finantsseisundi aruande ja rahavoogude aruandega.

44E Kui (majandus)üksus avalikustab paragrahvi 44A kohase teabe koos muude varade ja kohustiste muutusi käsitleva teabega, avalikustab ta finantseerimistegevusest tulenevate kohustiste muutused kõnealuste muude varade ja kohustiste muutustest eraldi.

▼**B**

RAHA JA RAHA EKVIVALENTIDE KOMPONENDID

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

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

▼B

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

MUU AVALIKUSTATAV TEAVE

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

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

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

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

▼M32

_____

▼B

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

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

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

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

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼**M11**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M32**

57 IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 37, 38 ja 42B ning jäeti välja lõike 50 punkt b. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼**M38**

58 Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 42A ja 42B ning lisati lõige 40A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼**M54**

59 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 17 ja 44. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M58**

60 *Avalikustamise algatus* (IAS 7 muudatused), välja antud 2016. aasta jaanuaris, lisatud paragrahvid 44A–44E. (Majandus)üksus rakendab need muudatused 1. jaanuaril 2017 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi esimest korda, ei pea ta esitama võrdlusandmeid eelmiste aruandeaastate kohta.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 8

Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead

EESMÄRK

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

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

RAKENDUSALA

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

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

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

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

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

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

a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid;

b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid ja

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

▼M69

Olulisus **on määratletud IAS 1 paragrahvis 7 ja seda kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses.**

▼B

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

a) oli kättesaadav nende perioodide finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel ja

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

   muust informatsioonist.

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

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

▼B

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

▼M69

6 [Välja jäetud]

▼B

ARVESTUSMEETODID

Arvestusmeetodite valimine ja rakendamine

▼M8

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

▼B

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

▼M8

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

▼B

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

a) asjakohane kasutajate majanduslike otsuse tegemise vajaduste suhtes ja

b) usaldusväärne, kuna seda rakendades finantsaruanded:

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

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

iii) on neutraalsed, st objektiivsed;

iv) on konservatiivsed ja

v) on täielikud kõigis olulistes osades.

▼M8

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

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

▼M68

b) **varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted, kajastamise kriteeriumid ja mõõtmise põhimõtted *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* (*Kontseptuaalne raamistik*).**

▼B

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

Arvestusmeetodite järjepidevus

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

Muutused arvestusmeetodites

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

a) muutus on nõutav mõne standardi või tõlgenduse poolt või

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

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

16 Järgmised ei ole muutused arvestusmeetodites:

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

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

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

▼B

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

Arvestusmeetodite muutuste rakendamine

19 Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid:

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

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

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

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

Tagasiulatuv rakendamine

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

Tagasiulatuva rakendamise piirangud

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

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

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

▼B

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

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

Avalikustamine

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

a) standardi või tõlgenduse pealkirja;

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

c) arvestusmeetodi muutuse olemuse;

d) kui asjakohane, siis üleminekusätete kirjelduse;

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

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

   i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

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

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

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

▼B

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

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

a) arvestusmeetodi muutuse olemuse;

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

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

i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

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

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

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

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

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

a) selle fakti ja

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

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

a) uue standardi või tõlgenduse pealkiri;

b) eelseisva arvestusmeetodi muutuse või muutuste olemus;

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

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

e) kas:

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

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

▼B

MUUTUSED ARVESTUSHINNANGUTES

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

a) ebatõenäoliselt laekuvad nõuded;

b) iganenud varud;

c) finantsvarade või finantskohustiste õiglane väärtus;

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

e) garantiikohustused.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Avalikustamine

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

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

VEAD

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

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

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

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

Piirangud tagasiulatuvale korrigeerimisele

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

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

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

▼B

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

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

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

Eelneva perioodi vigade avalikustamine

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

a) eelneva perioodi vea olemuse;

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

i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

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

c) korrigeerimise summa varaseima esitatud eelneva perioodi alguse seisuga ja

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

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

TAGASIULATUVA RAKENDAMISE JA TAGASIULATUVA KORRIGEERIMISE TEOSTAMATUS

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

▼B

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

▼M33

52 Seega nõuab uue arvestusmeetodi tagasiulatuv rakendamine või eelneva perioodi vea tagasiulatuv korrigeerimine sellise teabe eristamist muust teabest, mis

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

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

Teatavate hinnanguliikide (nt õiglase väärtuse mõõtmine, mille puhul kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid) puhul on nende teabeliikide eristamine võimatu. Kui tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuaks olulise hinnangu tegemist, mille jaoks oleks võimatu eristada neid kahte teabeliiki, ei ole võimalik rakendada uut arvestusmeetodit või korrigeerida tagasiulatuvalt eelnenud perioodi viga.

▼M53

53 Eelnevale perioodile uue arvestusmeetodi rakendamisel või summade korrigeerimisel ei tohi kasutada tagantjärele tarkust, kas oletuste tegemisel selle kohta, millised oleksid olnud eelneval perioodil juhtkonna kavatsused, või eelneval perioodil kajastatud, mõõdetud või avalikustatud summade hindamisel. Näiteks juhul, kui üksus korrigeerib eelneva perioodi vea, arvestades välja töötajate akumuleeritud haiguspuhkuse kohustuse kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele*, ei võta ta arvesse informatsiooni ebatavaliselt ränga gripihooaja kohta järgneval perioodil, mis saab kättesaadavaks pärast seda, kui finantsaruanded olid selleks eelnevaks perioodiks avaldamiseks heaks kiidetud. Asjaolu, et eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmete muutmisel osutub sageli vajalikuks oluliste hinnangute kasutamine, ei takista võrdlusandmete usaldusväärset kohandamist või korrigeerimist.

▼M68

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

▼B

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

▼M33

54C IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine*, välja antud mais 2011, muudeti lõige 52. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M53

54E IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 53 ning jäeti välja paragrahvid 54A, 54B ja 54D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

▼M68

54F 2018. aastal välja antud *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* muudeti paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab paragrahvide 6 ja 11b muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas käesoleva standardiga. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuv rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, rakendab ta paragrahvi 6 ja paragrahvi 11 punkti b muudatusi, viidates käesoleva standardi paragrahvidele 23–28. Kui *Muudatused IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* kohase muudatuse tagasiulatuv rakendamine põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, käsitab üksus käesoleva standardi paragrahvide 23–28 rakendamisel (v.a paragrahvi 27 viimase lause puhul) kõiki „ebapraktilisusele“ viitamisi kui viitamist „liigseid kulusid või pingutusi põhjustavale“ ja kõiki „teostatavusele“ viitamisi kui viitamist „ilma liigsete kulude või pingutusteta võimalikule“.

54G Kui üksus standardit IFRS 14 *Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine* ei rakenda, lähtub üksus reguleeritud müügitulu saldode suhtes paragrahvi 11b rakendamisel ka edaspidi viitamisel ja rakendatavuse kaalumisel mitte *Kontseptuaalses raamistikus*, vaid *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus* ([1]) esitatud mõistetest, kajastamise kriteeriumidest ja mõõtmise põhimõtetest. Reguleeritud müügitulu saldo on sellise kulu- (või tulu-) saldo, mida ei kajastataks muude asjaomaste IFRSide alusel vara või kohustisena, kuid mida tariifi reguleeriv organ võtab või eeldatavalt võtab arvesse tariifide kindlaksmääramisel, mida saab klientidelt nõuda. Tariifi reguleeriv organ on organ, kellele on põhikirja või õigusaktidega antud õigus kehtestada tariif või tariifid, mis on üksusele siduvad. Tariifi reguleeriv organ võib olla kolmandast isikust organ või üksusega seotud isik, sealhulgas üksuse nõukogu, kui põhikirja või õigusaktidega on ette nähtud, et kõnealune organ peab nii kehtestama tariifid klientide huvides kui ka tagama üksuse üldise rahalise elujõulisuse.

▼M69

54H Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti IAS 1 paragrahvi 7 ja IAS 8 paragrahvi 5 ning jäeti välja IAS 8 paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

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

56 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:

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

b) SIC 18 „Järjepidevus – alternatiivsed meetodid”.

([1]) Viide IASC dokumendile *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik*, mille IASB võttis vastu 2001. aastal.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 10

▼M5

Sündmused pärast aruandeperioodi

▼B

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on määrata:

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

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

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

RAKENDUSALA

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

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

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

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

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

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

▼B

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

Näide

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

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

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

Näide

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

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

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

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ korrigeerivad sündmused

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

▼M53

9 Järgmised sündmused on näited aruandeperioodijärgsetest korrigeerivatest sündmustest, mis nõuavad üksuselt finantsaruannetes kajastatud summade korrigeerimist või varem kajastamata objektide kajastamist:

▼B

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

▼M53

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

i) pärast aruandeperioodi välja kuulutatud kliendi pankrot tavaliselt kinnitab, et kliendi vara väärtus oli aruandeperioodi lõpus krediidi tõttu langenud;

▼B

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

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

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

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

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ mittekorrigeerivad sündmused

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

►M33 11 Aruandeperioodijärgne mittekorrigeeriv sündmus on näiteks investeeringute õiglase väärtuse langemine aruandeperioodi lõpu ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel ajal. Õiglase väärtuse langemine ei ole tavaliselt seotud investeeringute seisundiga aruandeperioodi lõpus, vaid kajastab hiljem tekkinud asjaolusid. ◄ Sellepärast ei korrigeeri (majandus)üksus oma finantsaruannetes kajastatud investeeringute summasid. Samamoodi ei ajakohasta (majandus)üksus ►M5 aruandeperioodi ◄ seisuga avalikustatud summasid investeeringute kohta, siiski peab ta paragrahvi 21 kohaselt avalikustama täiendavat teavet.

▼B

Dividendid

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

▼M17

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

▼B

TEGEVUSE JÄTKUVUS

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

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

16 IAS 1 täpsustab informatsiooni avalikustamise nõudeid, kui:

a) finantsaruanded ei ole koostatud tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtudes või

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

AVALIKUSTAMINE

Avaldamiseks heakskiitmise kuupäev

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

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

►M5 Aruandeperioodi lõpu ◄ asjaolude kohta avalikustatud teabe ajakohastamine

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

▼B

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

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ mittekorrigeerivad sündmused

▼M69

21 **Kui aruandeperioodijärgsed mittekorrigeerivad sündmused on olulised, siis võib mõistlikult eeldada, et nende avalikustamata jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta. Seepärast avalikustab üksus järgmise teabe aruandeperioodijärgsete mittekorrigeerivate sündmuste iga olulise kategooria kohta:**

a) **sündmuse liik ning**

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

▼B

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

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

b) (valdkonna) äritegevuse lõpetamise plaani teatavaks tegemine;

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼M33

23A IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige 11. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M53

23B IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 9. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M69

23C Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti paragrahvi 21. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.

▼B

IAS 10 (PARANDATUD 1999) TAGASIVÕTMINE

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

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 11

Ehituslepingud

EESMÄRK

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

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse ehituslepingute arvestuses tööettevõtjate finantsaruannetes.

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

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

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

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

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

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

▼B

5 Käesoleva standardi kohaselt hõlmavad ehituslepingud muu hulgas:

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

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

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

EHITUSLEPINGUTE ÜHENDAMINE JA OSITAMINE

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

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

a) iga vara osas on esitatud eraldi pakkumised;

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

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

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

a) lepingute kogum on sõlmitud ühe paketina;

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

c) lepinguid täidetakse samaaegselt või üksteise järel.

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

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

▼B

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

LEPINGULINE TULU

11 Lepinguline tulu hõlmab:

a) lepingus kokku lepitud tulu esialgset summat ja

b) muudatusi lepingulistes töödes, hüvitisnõudeid ja preemiaid:

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

ii) neid on võimalik usaldusväärselt mõõta.

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

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

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

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

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

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

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

b) tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

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

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

▼B

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

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

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

b) ergutustasu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

LEPINGULISED KULUTUSED

16 Lepingulised kulutused hõlmavad:

a) konkreetse lepinguga otseselt seotud kulutusi;

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

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

17 Konkreetse lepinguga otseselt seotud kulutused on muu hulgas:

a) objekti tööjõukulud, sealhulgas objekti järelevalve;

b) kulutused ehituses kasutatavatele materjalidele;

c) lepinguga seoses kasutatavate seadmete ja masinate kulum;

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

e) kulutused seadmete ja masinate rentimiseks;

f) kulutused lepinguga otseselt seotud projekteerimisele ja tehnilisele abile;

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

h) kolmandate isikute hüvitisnõuded.

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

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

a) kindlustust;

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

▼B

c) ehituse üldkulusid.

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

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

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

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

b) müügikulutusi;

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

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

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

LEPINGULISE TULU JA KULUDE KAJASTAMINE

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

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

a) lepingulise tulu kogusummat on võimalik usaldusväärselt mõõta;

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) kõikide osapoolte täitmisele pööratavad õigused seoses ehitatava varaga;

b) makstav tasu ja

c) arveldusviis ja -tingimused.

▼B

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

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

a) tehtud kulutuste osatähtsusele hinnangulistest lepingulistest kogukulutustest;

b) teostatud tööde ülevaatamisele või

c) lepingujärgse töö tegelikule valmidusele.

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

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

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

b) ettemaksed alltöövõtjatele alltöövõtulepingute alusel tehtava töö eest.

32 Kui ehituslepingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata:

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

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

Ehituslepingust eeldatavalt tulenev kahjum kajastatakse kohe kuluna kooskõlas paragrahviga 36.

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

▼B

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

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

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

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

d) mille puhul klient ei suuda oma kohustusi täita või

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

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

EELDATAVA KAHJUMI KAJASTAMINE

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

37 Kõnealuse kahjumi summa kindlaksmääramisel ei võeta arvesse:

a) kas lepinguline töö on alanud või mitte;

b) lepingulise tegevuse valmidusastet ega

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

HINNANGUTE MUUTUSED

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

AVALIKUSTAMINE

39 (Majandus)üksus avalikustab:

a) perioodi tuluna kajastatud lepingulise tulu summa;

b) perioodil kajastatud lepingulise tulu kindlaksmääramiseks kasutatud meetodid ja

c) pooleliolevate lepingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatud meetodid.

▼B

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

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

b) saadud ettemaksete summa ja

c) kinnipidamiste summa.

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

42 (Majandus)üksus avalikustab:

a) klientidelt lepingulise töö eest saada oleva brutosumma varana ja

b) klientidele lepingulise töö eest võlgnetava brutosumma kohustisena.

43 Klientidelt lepingulise töö eest saada olev brutosumma sisaldab järgmist:

a) tehtud kulutused pluss kajastatud kasum, millest lahutatakse

b) kajastatud kahjumite ja valmidusastmeliste arvlemiste summa

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

44 Klientidele lepingulise töö eest võlgnetav brutosumma sisaldab järgmist:

a) tehtud kulutused pluss kajastatud kasum, millest lahutatakse

b) kajastatud kahjumite ja valmidusastmeliste arvlemiste summa

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

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

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 12

Tulumaks

EESMÄRK

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

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

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

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

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

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

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse tulumaksu arvestamisel.

2 Käesolevas standardis käsitatakse tulumaksuna kõiki kasumi kasutamisel põhinevaid kohalikke ja välismaised makse. Tulumaks hõlmab ka selliseid makse, nagu näiteks kinnipeetavad maksud, mida tütar- või sidusettevõte või ►M32 ühine ettevõtmine ◄ tasuvad aruandvale (majandus)üksusele jaotatavatelt dividendidelt.

3 Kehtetu

▼B

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

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

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

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

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

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

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

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

a) mahaarvatav ajutine erinevus;

b) edasi kantud kasutamata maksukahjumid ja

c) edasi kantud kasutamata maksukrediidid.

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

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

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

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

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

▼B

Maksustamisbaas

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

Näited

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

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

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

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

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

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

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

Näited

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

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

▼B

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

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

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

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

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

▼M33

10 Kui vara või kohustise maksustamisbaas ei ole kohe selge, tasub arvesse võtta käesoleva standardi põhiprintsiipi: (majandus)üksus kajastab, välja arvatud mõnel üksikul erandjuhul, edasilükkunud tulumaksu kohustist (vara), kui vara või kohustise bilansilise (jääk)maksumuse katmine või arveldamine suurendab (vähendab) tulevast tulumaksu võrreldes sellega, mis see oleks juhul kui bilansilise (jääk)maksumuse katmise või arveldamisega maksukohustusi ei kaasneks. Paragrahvile 51A järgnev näide C iseloomustab olukordi, mil tasub kõnealust põhiprintsiipi arvesse võtta, näiteks, kui vara või kohustise maksustamisbaas sõltub eeldatavast katmise või arveldamise viisist.

▼B

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

TASUMISELE KUULUVA TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

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

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

▼B

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

EDASI LÜKKUNUD TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

MAKSUSTATAV AJUTINE ERINEVUS

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

a) firmaväärtuse esmasest kajastamisest või

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

i) ei ole äriühendus

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

Samas maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemistega ►**M32** ühistes ettevõtmistes ◄, kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu kohustist kooskõlas paragrahviga 39.

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

Näide

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

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

▼B

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

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

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

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

18 Ajutised erinevused tekivad ka siis, kui:

▼M12

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

▼B

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

c) äriühendusest tekib firmaväärtus (vt paragrahv 21);

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

e) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute või ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ osalemiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus muutub investeeringu või osalemise maksustamisbaasist erinevaks (vt paragrahvid 38–45).

Äriühendused

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

▼B

erinevus, mille tulemuseks on edasi lükkunud tulumaksu kohustis. Tekkinud edasi lükkunud tulumaksu kohustis mõjutab firmaväärtust (vt paragrahv 66).

▼M54

Paragrahvi 20 muudetakse üksuste jaoks, kes ei ole kasutusele võtnud IFRS 9 *Finantsinstrumendid*.

Õiglases väärtuses kajastatud varad

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

▼B

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

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

▼M54

Paragrahvi 20 muudetakse üksuste jaoks, kes on kasutusele võtnud IFRS 9 *Finantsinstrumendid*.

Õiglases väärtuses kajastatud varad

20 IFRSid lubavad või nõuavad, et teatud varasid kajastatakse õiglases väärtuses või neid hinnatakse ümber (vt näiteks IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*, IAS 38 *Immateriaalsed varad*, IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud*, IFRS 9 *Finantsinstrumendid* ja IFRS 16 *Rendiarvestus*). Mõnes riigis mõjutab vara ümberhindamine või muu õiglasele väärtusele ümberarvestamine käesoleva perioodi maksustatavat kasumit (maksukahjumit). Sellest tulenevalt korrigeeritakse vara maksustamisbaasi ja ajutisi erinevusi ei teki. Mõnes riigis ei mõjuta vara ümberhindamine või korrigeerimine perioodi maksustatavat kasumit ja järelikult vara maksustamisbaasi ei korrigeerita. Sellegipoolest on bilansilise väärtuse katmise tulemuseks tulevikus üksuse maksustatava majandusliku kasu suurenemine ja maksustamise eesmärgil maha arvatav summa erineb kõnealuse majandusliku kasu summast. Erinevus ümberhinnatud vara bilansilise väärtuse ja maksustamisbaasi vahel on ajutine erinevus ja tekitab edasi lükkunud tulumaksu kohustise või vara. See on nii isegi juhul, kui:

▼B

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

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

Firmaväärtus

▼M12

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

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

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

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

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

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

▼B

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

▼M12

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

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

▼M12

maksustatav erinevus 20 RÜ. Kuna see ajutine maksustamise erinevus ei seostu firmaväärtuse esmase kajastamisega, siis kajastatakse sellelt edasi lükkunud tulumaksu kohustis.

▼B

Vara või kohustise esmane kajastamine

▼M12

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

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

▼B

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

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

Paragrahvi 22 punkti c illustreeriv näide

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

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

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

▼B

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

Mahaarvatavad ajutised erinevused

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

a) ei ole äriühendus ja

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

Samas mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemistega ►**M32** ühistes ettevõtmistes ◄, kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu vara kooskõlas paragrahviga 44.

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

Näide

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

▼B

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

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

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

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

▼M12

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

▼B

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

▼M57

Paragrahvi 26 punkti d illustreeriv näide
Mahaarvatava ajutise erinevuse kindlakstegemine teise aasta lõpus. (Majandus)üksus A ostab esimese aasta alguses 1 000 VÜ eest võlainstrumendi nimiväärtusega 1 000 VÜd, maksetähtajaga 5 aastat ja intressimääraga 2 %, mis kuulub maksmisele iga aasta lõpus. Efektiivne intressimäär on 2 %. Võlainstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses. Kuna turu intressimäär tõusis 5 %-le, on võlainstrumendi õiglane väärtus vähenenud teise aasta lõpus 918 VÜ-le. On tõenäoline, et (majandus)üksus A saab kõik lepingujärgsed rahavood, kui ta jätkab võlainstrumendi hoidmist. Kogu võlainstrumendilt saadav kasum (kahjum) on maksustatav (mahaarvatav) alles selle realiseerumisel. Võlainstrumendi müügist või tähtaja saabumisest tulenev kasum (kahjum) arvutatakse maksustamise eesmärgil saadud summa ja võlainstrumendi algse soetusmaksumuse vahena. Seega on võlainstrumendi maksubaas selle algne soetusmaksumus. *(Majandus)üksuse A finantsseisundi aruandes kajastatud võlainstrumendi finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse 918 VÜd ja võlainstrumendi maksubaasi 1 000 VÜd vahest tuleneb teise aasta lõpus mahaarvatav ajutine erinevus 82 VÜd (vt paragrahv 20 ja paragrahvi 26 punkt d), olenemata sellest, kas (majandus)üksus A loodab võlainstrumendi bilansilise (jääk)maksumuse katmist müügi või kasutamise teel, st hoides seda ja saades lepingujärgseid rahavoogusid, või mõlema kombineerimise teel.* *See tuleneb sellest, et mahaarvatavad ajutised erinevused on finantsseisundi aruandes kajastatud kui vara või kohustise finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse ja võlainstrumendi maksubaasi vahelised erinevused, millest tulenevad summad, mis arvatakse maha tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, kui vara või kohustise finantsseisundi aruandeline (jääk)maksumus on kaetud või tasaarveldatud (vt paragrahv 5). (Majandus)üksus A saab vara maksubaasiga 1 000 VÜd samaväärse mahaarvamise maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel müügi või tähtaja saabumise korral.*

▼B

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

▼M57

27 A Kui (majandus)üksus hindab, kas tal saab olema maksustatavat kasumit, mille suhtes saab rakendada mahaarvatavat ajutist erinevust, võtab ta arvese seda, kas maksuõigusega on piiratud sellise maksustatava kasumi allikad, mille suhtes ta võib teha mahaarvamisi seoses kõnealuste mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumisega. Kui maksuõigusega ei ole selliseid piiranguid kehtestatud, hindab (majandus)üksus mahaarvatavat ajutist erinevust koos kõigi tema muude mahaarvatavate ajutiste erinevustega. Kui maksuõigusega on kahjumi kasutamine teatavat liiki tulust mahaarvamiseks siiski piiratud, hinnatakse mahaarvatavat ajutist erinevust üksnes koos muude vastavat liiki mahaarvatavate ajutiste erinevustega.

▼B

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

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

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

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

▼M57

29 Kui sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava (majandus)üksusega seotud ajutised erinevused ei ole piisavad, kajastatakse edasilükkunud tulumaksu vara sellises ulatuses, mis:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksusel tekib tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, mis on seotud sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava (majandus)üksusega, ning maksustatav kasum tekib samal perioodil kui mahaarvatava ajutise erinevuse tühistumine (või perioodidel, kuhu edasi lükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib edasi või tagasi kanda). Hinnates seda, kas tal on tulevaste perioodide maksustatavat kasumit piisavalt, teeb (majandus)üksus järgmist:

   i) võrdleb mahaarvatavaid ajutisi erinevusi tulevaste perioodide maksustatava kasumiga, mis ei hõlma tulumaksust mahaarvatavaid summasid, mis tulenevad kõnealuste mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumisest. Selline võrdlemine näitab, mil määral on tulevaste perioodide maksustatav kasum piisav selleks, et (majandus)üksus saaks maha arvata kõnealuste mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumisest tulenevad summad;

   ii) ei võta arvesse tulevastel perioodidel eeldatavasti tekkivatest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenevaid maksustatavaid summasid, kuna nendest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenev edasi lükkunud tulumaksu vara kasutamine nõuab omakorda tulevast maksustatavat kasumit;

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

29A Tõenäolise tulevase maksustatava kasumi hinnang võib hõlmata (majandus)üksuse mõnede varade realiseerumist üle nende finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse, kui on piisavalt tõendeid selle kohta, et on tõenäoline, et (majandus)üksus suudab seda saavutada. Näiteks juhul, kui vara mõõdetakse õiglases väärtuses, kaalub (majandus)üksus, kas on piisavalt tõendeid, mille alusel järeldada, et on tõenäoline, et (majandus)üksus realiseerib vara üle selle finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse. See võib olla nii näiteks juhul, kui (majandus)üksus kavatseb hoida fikseeritud intressiga võlainstrumenti ja saada lepingujärgseid rahavoogusid.

▼B

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

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

b) maksustatava kasumi teatavate mahaarvamiste edasilükkamisega;

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

▼B

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

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

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

32 Kehtetu

▼M12

Firmaväärtus

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

▼B

Vara või kohustise esmane kajastamine

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

Kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu varade ümberhindamine

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

Investeeringud tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemine ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄

38 Ajutised erinevused tekivad siis, kui tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ osalemise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus (täpsemalt emaettevõtte või investori osa tütarettevõtte, filiaali, sidusettevõtte või investeerimisobjekti netovarades, k.a firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus) muutub selle investeeringu või kaasosa maksustamisbaasist (tihti on selleks soetusmaksumus) erinevaks. Sellised erinevused võivad tekkida näiteks paljudes järgmistes erinevates olukordades:

a) tütarettevõtete, filiaalide, sidusettevõtete või ►M32 ühiste ettevõtmiste ◄ jaotamata kasumi olemasolu;

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

▼B

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

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

▼M32

39 (Majandus)üksus kajastab edasilükkunud tulumaksu kohustist kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühistes ettevõtmistes olevate osalustega seotud maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, välja arvatud erinevused, mille puhul on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

a) emaettevõte, investor, ühisettevõtja või ühisoperaator suudab kontrollida ajutise erinevuse tühistamise ajastamist ja

▼B

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

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

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

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

▼M32

43 Ühise ettevõtmise osapoolte vaheline kokkulepe käsitleb tavaliselt kasumi jaotamist ja määrab kindlaks, kas selliste otsuste vastuvõtmiseks on vajalik kõigi osapoolte või osapoolte rühma nõusolek. Kui ühisettevõtja või ühisoperaator suudab kontrollida talle ühises ettevõtmises kuuluva kasumi jaotamise ajastamist ja on tõenäoline, et talle kuuluvat osa kasumist lähitulevikus ei jaotata, ei kajastata edasilükkunud tulumaksu kohustist.

▼B

44 (Majandus)üksus kajastab edasi lükkunud tulumaksu vara kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ osalemisega seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul üksnes ulatuses, mille osas on tõenäoline, et:

a) kõnealune ajutine erinevus lähitulevikus tühistub ja

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

45 Majandus(üksus) lähtub oma otsuses, kas kajastada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning osalemisega ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste edasi lükkunud tulumaksu vara või mitte, paragrahvides 28–31 esitatud juhistest.

MÕÕTMINE

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

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

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

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

50 Kehtetu

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

▼M33

51A Mõnes riigis võib see, mil viisil (majandus)üksus katab (arveldab) vara (kohustise) bilansilise (jääk)maksumuse, mõjutada kas üht või mõlemat järgmist asjaolu:

(a) (majandus)üksuse suhtes vara (kohustise) bilansilise (jääk)maksumuse katmisel (arveldamisel) rakendatavat maksumäära; ja

(b) vara (kohustise) maksustamisbaasi.

Sel juhul kasutab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustiste ja edasi lükkunud tulumaksu varade mõõtmisel sellist maksumäära ja maksustamisbaasi, mis on kooskõlas katmise või arveldamise eeldatava viisiga.

▼**M33**

Näide A

Materiaalse põhivara objekti bilansiline (jääk)maksumus on 100 ja maksustamisbaas 60. Objekti müümisel rakendataks 20 % maksumäära ja muu tulu suhtes 30 % maksumäära.

Kui (majandus)üksus eeldab, et objekti enam ei kasutata ja et see müüakse maha, kajastab (majandus)üksus edasilükkunud tulumaksu kohustise 8 (20 % 40-st), kui aga (majandus)üksus eeldab, et objekt säilitatakse ja bilansiline (jääk)maksumus kaetakse kasutamise käigus, kajastab (majandus)üksus edasilükkunud tulumaksu kohustise 12 (30 % 40-st).

Näide B

Materiaalse põhivara objekt, mille soetusmaksumus on 100 ja bilansiline (jääk)-maksumus on 80, hinnatakse ümber 150-le. Maksustamise eesmärgil vastavat korrigeerimist ei tehta. Kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 30 ja maksumäär on 30 %. Kui objekt müüakse maha soetusmaksumusest kallimalt, lisatakse maksustatavale tulule ka kumulatiivne maksukulum 30, kuid soetusmaksumust ületav müügitulu ei ole maksustatav.

Objekti maksustamisbaas on 70 ja eksisteerib maksustatav ajutine erinevus 80. Kui (majandus)üksus eeldab, et objekti bilansiline (jääk)maksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid kulumit võib maha arvata ainult 70. Sel juhul eksisteerib edasilükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st). Kui (majandus)üksus loodab katta objekti bilansilise (jääk)maksumuse selle kohese müümise teel 150 suuruse tulu eest, arvutatakse edasilükkunud tulumaksu kohustis järgmiselt:

	Maksustatav ajutine erinevus	*Maksumäär*	*Edasi lükkunud tulumaksu kohustis*
Kumulatiivne maksukulum	*30*	*30 %*	*9*
Soetusmaksumust ületav müügitulu	*50*	*null*	—
Kogusumma	*80*		*9*

(Märkus: paragrahvi 61A kohaselt kajastatakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasilükkunud tulumaks muus koondkasumis.)

Näide C

Andmed on samad, mis näites B, välja arvatud see, et kui objekt müüakse soetusmaksumusest kõrgema hinna eest, kuulub kumulatiivne maksukulum maksustatava tulu alla (maksustatakse 30 % maksumääraga) ja müügitulu maksustatakse pärast inflatsiooniga korrigeeritud soetusmaksumuse (110) lahutamist 40 % maksumääraga.

Kui (majandus)üksus eeldab, et objekti bilansiline (jääk)maksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid kulumit võib maha arvata ainult 70. Sellisel juhul on maksustamisbaas 70, maksustatav ajutine erinevus 80 ja edasilükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st), nagu ka näites B.

▼**M33**

Kui (majandus)üksus kavatseb bilansilise (jääk)maksumuse katta objekti kohese müümise teel 150 eest, saab (majandus)üksus maha arvata indekseeritud soetusmaksumuse 110. Netotulu 40 maksustatakse 40 % maksumääraga. Lisaks kuulub maksustatava tulu alla kumulatiivne maksukulum 30, millele rakendub 30 % suurune maksumäär. Sellest tulenevalt on maksustamisbaas 80 (110 miinus 30), maksustatav ajutine erinevus on 70 ja edasilükkunud tulumaksu kohustis 25 (40 % 40-st pluss 30 % 30-st). Kui käesolevas näites ei selgunud maksustamisbaasi olemus, võib abiks olla paragrahvis 10 esitatud põhiprintsiip.

(Märkus: paragrahvi 61A kohaselt kajastatakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasilükkunud tulumaks otse muus koondkasumis.)

51B Kui edasilükkunud tulumaksu kohustis või edasilükkunud tulumaksu vara tuleneb mitteamortiseeritavast varast, mis on mõõdetud kasutades ISA 16 kohast ümberhindluse mudelit, siis edasilükkunud tulumaksu kohustise või edasilükkunud tulumaksu vara mõõtmine kajastab maksu, mis kaasneb mitteamortiseeritava vara bilansilise (jääk)maksumuse katmisega müümise teel, sõltumata selle vara bilansilise (jääk)maksumuse mõõtmise alusest. Järelikult, kui maksuseaduses on kindlaks määratud vara müügist tuleneva maksustatava summa suhtes rakendatav tulumaksumäär, mis erineb vara kasutamisest tuleneva maksustatava summa suhtes rakendatavast tulumaksumäärast, rakendatakse mitteamortiseeritava varaga seotud edasilükkunud tulumaksu kohustise või vara mõõtmisel esimesena nimetatud maksumäära.

51C Kui edasilükkunud tulumaksu kohustis või vara tuleneb kinnisvarainvesteeringust, mis on mõõdetud kasutades IAS 40-s esitatud õiglase väärtuse mudelit, siis on vaidlustatav eeldus, et kinnisvarainvesteeringu bilansiline (jääk)maksumus kaetakse müügi kaudu. Seega, kui eeldust ei vaidlustata, siis edasi lükkunud tulumaksu kohustise või edasilükkunud tulumaksu vara mõõtmine kajastab maksu, mis tekib, kui kinnisvarainvesteeringu bilansiline (jääk)maksumus kaetakse täielikult müügi kaudu. See eeldus vaidlustatakse juhul, kui kinnisvarainvesteering on amortiseeritav ning seda hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk on mitte müügi kaudu, vaid pigem aja jooksul tarbida ära sisuliselt kogu kinnisvarainvesteeringust tulenev majanduslik kasu. Kui eeldus vaidlustatakse, järgitakse paragrahvides 51 ja 51A esitatud nõudeid.

Paragrahvi 51C illustreeriv näide

Kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus on 100 ja õiglane väärtus on 150. Seda mõõdetakse kasutades IAS 40 kohast õiglase väärtuse mudelit. See koosneb maast, mille soetusmaksumus on 40 ja õiglane väärtus 60, ning hoonest, mille soetusmaksumus on 60 ja õiglane väärtus 90. Maa kasulik eluiga on piiramatu.

Hoone kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 30. Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse realiseerimata muutused ei mõjuta maksustatavat kasumit. Kui kinnisvarainvesteering müüakse soetusmaksumusest kallimalt, sisaldab maksustav kasum kumulatiivse maksukulumi 30 tühistamist ning see maksustatakse tavalise 30 % maksumääraga. Soetusmaksumust ületava müügitulu puhul on maksuseaduses täpsustatud, et vähem kui kaks aastat hoitud varade maksumäär on 25 % ning kaks aastat või kauem hoitud varade maksumäär on 20 %.

Kuna kinnisvarainvesteeringut mõõdetakse kasutades IAS 40-s esitatud õiglase väärtuse mudelit, siis on vaidlustatav eeldus, et (majandus)üksus katab kinnisvarainvesteeringu bilansilise (jääk)maksumuse täielikult müügi teel. Kui seda eeldust ei vaidlustata, siis edasilükkunud tulumaks kajastab maksu, mis kaasneb bilansilise (jääk)maksumuse katmisega täielikult müümise teel, isegi kui (majandus)üksus loodab enne müüki teenida kinnisvaralt renditulu.

▼**M33**

Kui maa müüakse, on maa maksustamisbaas 40 ning maksustatav ajutine erinevus on 20 (60 – 40). Kui hoone müüakse, on hoone maksustamisbaas 30 (60 – 30) ning maksustatav ajutine erinevus on 60 (90 – 30). Seega on kinnisvarainvesteeringuga seotud kogu maksustatav ajutine erinevus 80 (20 + 60).

Vastavalt paragrahvile 47 on maksumäär määr, mida eeldatavasti rakendatakse kinnisvarainvesteeringu realiseerimise perioodil. Seega juhul, kui (majandus)üksus kavatseb kinnisvara müüa pärast seda, kui ta on seda rohkem kui kaks aastat hoidnud, arvutatakse kaasnev edasilükkunud tulumaksu kohustis järgmisel viisil:

	Maksustatav ajutine erinevus	*Maksumäär*	*Edasi lükkunud tulumaksu kohustis*
Kumulatiivne maksukulum	*30*	*30 %*	*9*
Soetusmaksumust ületav müügitulu	*50*	*20 %*	*10*
Kogusumma	*80*		*19*

Kui (majandus)üksus kavatseb müüa kinnisvara pärast seda, kui ta on seda hoidnud vähem kui kaks aastat, siis tuleks eelmist arvutust muuta, rakendades soetusmaksumust ületava müügitulu suhtes 25 %, mitte 20 % maksumäära.

Juhul kui (majandus)üksus hoiab hoonet ärimudeli raames, mille eesmärk on mitte müümise kaudu, vaid pigem aja jooksul tarbida ära hoonest tulenev sisuliselt kogu majanduslik kasu, siis see eeldus oleks hoone puhul vaidlustatud. Maa siiski ei ole amortiseeritav. Seepärast maa puhul ei oleks müümise kaudu katmise eeldus vaidlustatud. Seega edasilükkunud tulumaksu kohustis kajastaks maksu, mis kaasneks hoone bilansilise (jääk)maksumuse katmisega kasutamise kaudu ning maa bilansilise (jääk)maksumuse katmisega müümise kaudu.

Kui hoonet kasutatakse, on hoone maksustamisbaas 30 (60 – 30) ja maksustatav ajutine erinevus on 60 (90 – 30), ning tulenev edasilükkunud tulumaksu kohustis on 18 (30 % 60-st).

Kui maa müüakse, on maa maksustamisbaas 40 ja maksustatav ajutine erinevus on 20 (60 – 40), ning seega edasilükkunud tulumaksu kohustis on 4 (20 % 20-st).

Seepärast kui hoone puhul on müümise kaudu katmise eeldus vaidlustatud, siis edasi lükkunud tulumaksu kohustis seoses kinnisvarainvesteeringuga on 22 (18 + 4).

51D Paragrahvis 51C sätestatud vaidlustatavat eeldust kohaldatakse ka siis, kui edasilükkunud tulumaksu kohustis või edasilükkunud tulumaksu vara tuleneb kinnisvarainvesteeringu mõõtmisest äriühenduses, kui (majandus)üksus kasutab selle kinnisvarainvesteeringu edaspidisel mõõtmisel õiglase väärtuse mudelit.

51E Paragrahvid 51B–51D ei muuda nõudeid kohaldada edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel ja mõõtmisel käesoleva standardi paragrahvides 24–33 (mahaarvatavad ajutised erinevused) ja paragrahvides 34–36 (*kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid*) sätestatud põhimõtteid.

▼B

52A Mõnedes riikides on maksumäärad kõrgemad või madalamad, kui perioodi puhaskasum või jaotamata kasum makstakse osaliselt või täielikult (majandus)üksuse omanikele välja dividendidena. Teistes riikides võib tulumaksu tagasi saada või see võib maksmisele kuuluda juhul, kui perioodi puhaskasum või jaotamata kasum makstakse osaliselt või täielikult (majandus)üksuse omanikele välja dividendidena. Sellistel juhtudel on tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste maksumääraks jaotamata kasumile rakenduv maksumäär.

▼M67

52B [Välja jäetud]

▼B

▼M67

Paragrahve 52A ja 57A illustreeriv näide

▼B

Järgmine näide käsitleb sellise (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste mõõtmist, mis tegutseb riigis, kus jaotamata kasumi pealt makstava tulumaksu määr on kõrgem (50 %) ja tagastatakse kasumi jaotamisel. Jaotatava kasumi maksumäär on 35 %. ►**M5** Aruandeperioodi lõpus ◄, s.o 31. detsembril 20X1, ei kajasta (majandus)üksus dividendide kohustist, mille kohta jaotusettepanek on tehtud või mis on välja kuulutatud pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄. Selle tulemusena aastal 20X1 dividende ei kajastata. Aasta 20X1 maksustatav tulu on 100 000. Aasta 20X1 neto maksustatav ajutine erinevus on 40 000.

*(Majandus)üksus kajastab tasumisele kuuluva tulumaksu kohustise ja tulumaksu kulu 50 000. Tulevikus jaotatavate dividendide näol potentsiaalselt kaetavat summat varana ei kajastata. (Majandus)üksus kajastab ka edasi lükkunud tulumaksu kohustise ja edasi lükkunud tulumaksu kulu 20 000 (50 % 40 000-st), mis kujutavad endast tulumakse, mida (majandus)üksus maksab oma varade ja kohustiste ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisel või arveldamisel vastavalt jaotamata kasumile rakenduvale maksumäärale.*

Seejärel kajastab (majandus)üksus 15. märtsil 20X2 kohustisena eelnevatest kasumitest dividendid 10 000.

15. märtsil 20X2 kajastab (majandus)üksus tulumaksu katmise summas 1 500 (15 % kohustisena kajastatud dividendidest) tasumisele kuuluva tulumaksu varana ja vähendab selle võrra 20X2. aasta tasumisele kuuluva tulumaksu kulu.

53 Edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ei diskonteerita.

54 Edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste usaldusväärne diskonteerimine nõuab kõigi ajutiste erinevuste tühistumise ajastamise üksikasjalikku ajakava. Paljudel juhtudel ei ole sellist ajakava võimalik koostada või see on väga keeruline. Seepärast ei ole asjakohane nõuda edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist. Diskonteerimise võimaldamine, kuid selleks mitte kohustamine tooks kaasa edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste võrreldamatuse (majandus)üksuste vahel. Seetõttu ei nõuta ega lubata käesoleva standardiga edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist.

▼B

55 Ajutised erinevused määratakse kindlaks vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel. See kehtib isegi juhul, kui ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus on ise määratud kindlaks diskonteeritud alusel, näiteks pensionihüvitiste kohustuste puhul (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”).

56 Edasi lükkunud tulumaksu vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus vaadatakse igal ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ üle. (Majandus)üksus vähendab edasi lükkunud tulumaksu vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust sellises ulatuses, mille puhul ei ole enam tõenäoline, et tekib piisavalt maksustatavat kasumit, mis võimaldab kogu edasi lükkunud tulumaksu varast või selle osast saadavat kasu kasutada. Kõik sellised vähendamised tühistatakse sellises ulatuses, mille puhul on piisava maksustatava kasumi tekkimise tõenäosus taastunud.

TASUMISELE KUULUVA JA EDASI LÜKKUNUD TULUMAKSU KAJASTAMINE

57 Tehingust või muust sündmusest tuleneva tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu mõjude arvestamine toimub kooskõlas kõnealuse tehingu või sündmuse endaga. See põhimõte on esitatud paragrahvides 58–68C.

▼M67

57A Üksus kajastab dividendide mõju tulumaksule, nagu on määratud kindlaks IFRS 9-s, kui ta kajastab dividendide maksmisega seotud kohustist. Dividendide mõju tulumaksule on otsesemalt seotud pigem varasemate tehingute või sündmustega, mis genereerisid jaotatavat kasumit, kui omanikele jaotamisega. Seepärast peab üksus kajastama dividendide mõju tulumaksule kasumiaruandes, muus koondkasumis või omakapitalis, lähtudes sellest, kus üksus algselt need varasemad tehingud või sündmused kajastas.

▼M5

Kasumis või kahjumis kajastatud objektid

▼M38

58 Tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks kajastatakse tulu või kuluna ja see sisaldub perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud määral, mil tulumaks tekib seoses:

▼M5

a) tehingu või sündmusega, mida kajastatakse samal või erineval perioodil puhaskasumi või -kahjumiväliselt kas muus koondkasumis või otse omakapitalis (vt paragrahvid 61A - 65);

▼M38

b) äriühendusega (muu kui sellise tütarettevõtte omandamine investeerimisettevõtte poolt (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*), mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses) (vt lõiked 66–68).

▼M52

59 Enamik edasi lükkunud tulumaksu kohustisi ja varasid tekib juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi arvestuslikus kasumis, aga teise perioodi maksustatavas kasumis (maksukahjumis). Sellest tulenev edasilükkunud tulumaks kajastatakse kasumiaruandes. Näiteks:

a) intress, litsentsitasu või dividenditulu laekub tagantjärele ja see kaasatakse arvestuslikku kasumisse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, standardile IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* või *standardile* IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, kui see on asjakohane, kuid on lisatud kassapõhise maksustatava kasumi (maksukahjumi) hulka, ning

▼B

b) immateriaalsete varade soetusmaksumus on kapitaliseeritud kooskõlas IAS 38-ga ja amortiseeritakse ►M5 kasumis või kahjumis ◄, kuid maksustamise eesmärgil arvati see maha juba tekkimise hetkel.

▼B

60 Edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus võib muutuda isegi juhul, kui vastavad ajutised erinevused ei muutu. See võib tuleneda näiteks järgmistest asjaoludest:

a) maksumäärade või maksustamist reguleerivate seaduste muutumine;

b) edasi lükkunud tulumaksu vara kaetavuse ümberhindamine või

c) vara eeldatava katmise viisi muutumine.

Sellest tulenev edasi lükkunud tulumaks kajastatakse ►M5 kasumis või kahjumis ◄, kui see ei ole seotud objektidega, mis on varasemalt ►M5 kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud ◄ (vt paragrahv 63).

►M5 Kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud ◄ objektid

▼M5

———————

61A Maksmisele kuuluvat ja edasilükkunud tulumaksu kajastatakse kasumi- või kahjumiväliselt, kui maksustatavaid objekte kajastatakse samal või muul perioodil kasumi- või kahjumiväliselt. Seega, maksmisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks, mis on seotud objektidega, mida kajastatakse samal või muul perioodil:

a) muus koondkasumis, kajastatakse muus koondkasumis (vt paragrahv 62).

b) otse omakapitalis, kajastatakse otse omakapitalis (vt paragrahv 62A).

62 Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutakse või lubatakse teatud objekte kajastada muus koondkasumis. Sellised objektid on näiteks:

a) materiaalsete põhivarade ümberhindamisest tingitud bilansilise (jääk)maksumuse muutus (vt IAS 16); ja

b) [kehtetu]

c) välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberhindlusest tulenevad valuutakursi vahed (vt IAS 21).

d) [kehtetu]

62A Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutakse või lubatakse krediteerida või debiteerida teatud objekte otse omakapitalis. Sellised objektid on näiteks:

a) jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine, mis tuleneb kas muutusest arvestusmeetodis, mida rakendatakse tagasiulatuvalt või vea korrigeerimisest (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*); ja

b) liitfinantsinstrumendi omakapitali komponendi esmasel kajastamisel tekkinud summad (vt paragrahv 23).

63 Erandjuhtudel võib olla keeruline määratleda kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud objekte (kas muus koondkasumis või otse omakapitalis) puudutava tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu summat See võib näiteks esineda siis, kui:

▼B

a) astmelise tulumaksu puhul ei ole võimalik määratleda, millise maksumääraga maksustatava kasumi (maksukahjumi) konkreetset komponenti maksustati;

b) maksumäära või mõne muu tulumaksu õigusakti muutus mõjutab ►M5 eelnevalt puhaskasumi või -kahjumiväliselt kajastatud objektiga; või ◄

▼B

c) (majandus)üksus otsustab, et edasi lükkunud tulumaksu vara tuleb kajastada või selle kajastamine lõpetatakse osaliselt ►M5 ja edasilükkunud tulumaksuvara (täies ulatuses või osaliselt) on seotud eelnevalt puhaskasumi või -kahjumiväliselt kajastatud objektidega. ◄

▼M5

Sellistel juhtudel põhinevad puhaskasumi või –kahjumiväliselt kajastatud objektidega seotud tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks maksujurisdiktsiooni kuuluva (majandus)üksuse põhjendatud proportsionaalsel tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu jaotamisel, või mõnel teisel meetodil, mis annab antud juhul sobivama jaotuse.

▼B

64 IAS 16-s ei täpsustata, kas (majandus)üksus peaks igal aastal investeeringute ümberhindluse reservist jaotamata kasumisse üle kandma summa, mis on võrdne ümberhinnatud vara kulumi või amortisatsiooni ja vara soetusmaksumusel põhineva kulumi või amortisatsiooni vahega. Kui (majandus)üksus sellise ülekande teeb, on ülekantud summa sellega seotud edasi lükkunud tulumaksuga saldeeritud. Samasuguseid põhimõtteid rakendatakse ka ülekande suhtes materiaalse põhivara objekti müümise korral.

65 Kui vara hinnatakse ümber maksustamise eesmärgil ja see ümberhindamine on seotud varasema perioodi või eeldatavasti tulevasel perioodil teostatava arvestusliku ümberhindamisega, ►M5 kajastatakse ◄ nii vara ümberhindamise kui ka maksustamisbaasi korrigeerimise maksumõju ►M5 muus koondkasumis ◄ sellel perioodil, kui see tekkis. Kui ümberhindamine maksustamise eesmärgil ei ole seotud eelneva perioodi või eeldatavasti tulevasel perioodil teostatava arvestusliku ümberhindamisega, kajastatakse maksustamisbaasi korrigeerimise mõjud ►M5 kasumis või kahjumis ◄.

65A Dividendide maksmisel omanikele võib (majandus)üksus olla kohustatud maksma osa dividendidest omanike nimel maksuhaldusasutusele. Paljudes riikides nimetatakse seda summat kinnipeetavaks tulumaksuks. Selline maksuhaldusasutusele makstud või makstav summa debiteeritakse omakapitalis kui osa dividendidest.

Äriühendusest tulenev edasi lükkunud tulumaks

▼M12

66 Nagu on selgitatud paragrahvis 19 ja paragrahvi 26 punktis c, võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas IFRS 3-ga kajastab (majandus)üksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksu varad (ulatuses, milles nad on vastavuses paragrahvis 24 toodud kajastamiskriteeriumitega) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firmaväärtuse summat või soodusostu tulu, mida (majandus)üksus kajastab. Kuid siiski paragrahvi 15 punkti a kohaselt ei kajasta (majandus)üksus firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi

67 Äriühenduse tulemusena võib omandajale enne omandamist kuulunud edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimise tõenäosus muutuda. Omandaja võib pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu vara, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksu kahjumitest tulenevat kasu omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Alternatiivselt, äriühendusest tulenevalt ei pruugi enam olla tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimist. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara äriühenduse perioodil, kuid ei lisa seda äriühenduse arvestusse. Seetõttu ei võta omandaja seda arvesse mõõtes firmaväärtust või soodusostu tulu, mida ta kajastab äriühenduses.

▼M12

68 Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate tulumaksu kahjumite kasutamisest või teistest edasilükkunud tulumaksu varadest ei pruugi vastata äriühenduse esmase arvestamise ajal eraldiseisvana kajastamise kriteeriumitele, võivad need realiseeruda hiljem.

(Majandus)üksus kajastab omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud, mida ta realiseerib pärast äriühendust, järgmiselt:

a) Mõõtmisperioodil kajastatud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid, mis tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta, rakendatakse selleks, et vähendada selle omandamisega seotud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust. Kui selle firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus on null, siis kajastatakse kõik allesjäänud tulumaksu kasud kasumiaruandes.

b) Kõik muud realiseeritud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).

_____

▼B

Aktsiapõhistest maksetehingutest tulenev tasumisele kuuluv ja edasi lükkunud tulumaks

68A Mõnes maksujurisdiktsioonis saab (majandus)üksus tulumaksu maha arvata (st summa, mis on maksustavat kasumit vähendatav) selles osas, mis puudutab (majandus)üksuse aktsiate, aktsiaoptsioonide või muude omakapitaliinstrumentidega makstud tasu. Selline maksu mahaarvamise summa võib erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust ja võib tekkida hilisemal arvestusperioodil. Näiteks, mõningates jurisdiktsioonides võib küll (majandus)üksus kajastada töötajatele võimaldatud aktsiaoptsioonide vastu saadud teenuste tarbimist kuludes IFRS 2 „Aktsiapõhine makse” põhimõtetest lähtuvalt, kuid mitte saada tulumaksu mahaarvamist enne aktsiaoptsioonide kasutamist ning maksu mahaarvamine põhineb sellisel juhul (majandus)üksuse aktsia hinnal optsioonide kasutamise kuupäeva seisuga.

68B Seoses käesoleva standardi paragrahvis 9 ja paragrahvi 26 punktis b vaadeldud uurimisväljaminekutega loetakse teatud ajahetkeks töötaja poolt osutatud teenuste maksubaasi (summa, mida maksuamet lubab tulevastel perioodidel vähendada) ja ►M5 finantsseisundi nullaruandelise ◄ (jääk)maksumuse erinevust mahaarvatavaks ajutiseks erinevuseks, mis väljendub edasi lükkunud tulumaksuvarana. Kui maksuhaldusasutuse poolt tulevikus lubatavate mahaarvamiste summa ei ole perioodi lõpu seisuga teada, leitakse perioodi lõpus teada olnud informatsiooni alusel hinnanguline summa. Näiteks kui maksuhaldusasutuse poolt tulevikus mahaarvatav summa sõltub (majandus)üksuse aktsiahinnast tuleviku kuupäeva seisuga, siis mahaarvatav ajutine erinevus põhineb (majandus)üksuse aktsia hinnal perioodi lõpu kuupäeva seisuga.

▼**M38**

68C Nagu lõikes 68A märgitud, võib mahaarvatav maksusumma (või arvestuslik tulevane maksu mahaarvamine, mida mõõdetakse vastavalt lõikele 68B) erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust. Standardi lõige 58 nõuab, et tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks tuleb kajastada tulu või kuluna perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, milles tulumaks tekib a) tehingust või sündmusest, mis on kajastatud samal või erineval perioodil väljaspool kasumit või kahjumit, või b) äriühendusest (muu kui sellise tütarettevõtte omandamine investeerimisettevõtte poolt, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses). Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või hinnanguline tulevane tulumaksu mahaarvamise summa) ületab sellega seonduvat kumulatiivsete tasude kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine seondub mitte ainult tasude kuluga, vaid ka omakapitali objektidega. Sellises olukorras tuleks seonduva tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu ülejääk kajastada otse omakapitalis.

▼**B**

ESITUSVIIS

Tulumaksu varad ja kohustised

69 Kehtetu

70 Kehtetu

Saldeerimine

71 (Majandus)üksus saldeerib tasumisele kuuluva tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kajastatud summasid saldeerida ja

b) (majandus)üksus kavatseb kas arveldada netosummana või realiseerida vara ja arveldada kohustise samaaegselt.

72 Kuigi tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi kajastatakse ning mõõdetakse eraldi, saldeeritakse need ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ samasuguste kriteeriumide järgi, nagu on finantsinstrumentide kohta kehtestatud IAS 32-s. Tavaliselt on (majandus)üksusel juriidilist jõudu omav õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu vara ja kohustist, kui need on seotud sama maksuhaldusasutuse poolt hallatava tulumaksuga ja maksuhaldusasutus lubab (majandus)üksusel saada või teha ühe netomakse.

73 Konsolideeritud finantsaruannetes saldeeritakse ühe kontserni (majandus)üksuse tagastamisele kuuluva tulumaksu vara kontserni teise (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisega ainult juhul, kui nendel (majandus)üksustel on juriidilist jõudu omav õigus teha või saada üks netomakse ning kõnealused (majandus)üksused kavatsevad sellise netomakse teha või selle saada või samaaegselt katta vara ja arveldada kohustise.

74 (Majandus)üksus saldeerib edasi lükkunud tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi ja

▼B

b) edasi lükkunud tulumaksu varad ja kohustised on seotud tulumaksuga, mida haldab sama maksuhaldusasutus:

i) sama maksustava (majandus)üksuse suhtes või

ii) erinevate maksustatavate (majandus)üksuste suhtes, mis kavatsevad kõikidel tulevastel perioodidel, mil edasi lükkunud tulumaksu varad või kohustised eeldatavasti arveldatakse või kaetakse, arveldada tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja varad netosummana või realiseerida varad ja arveldada kohustised samaaegselt.

75 Vältimaks kõikide ajutiste erinevuste tühistumise ajastamise üksikasjaliku ajakava koostamise vajadust, nähakse käesoleva standardiga ette, et (majandus)üksus saldeerib sama maksustatava (majandus)üksuse edasi lükkunud tulumaksu vara ja kohustise ainult juhul, kui need on seotud sama maksuhaldusasutuse poolt hallatava tulumaksuga ja kui (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi saldeerida.

76 Harvadel juhtudel võib (majandus)üksusel olla mõnede perioodide osas juriidilist jõudu omav õigus saldeerida ja ka kavatsus arveldada netosummana, kuid teiste perioodide suhtes mitte. Sellistel harvadel juhtudel võib osutuda vajalikuks koostada üksikasjalik ajakava, et usaldusväärselt kindlaks teha, kas ühe maksustatava (majandus)üksuse edasi lükkunud tulumaksu kohustis tõstab sama perioodi tulumaksu, milles teise maksustatava (majandus)üksuse edasi lükkunud tulumaksu vara teise maksustatava (majandus)üksuse makse vähendab.

Tulumaksu kulu

Tavategevuse kasumi või kahjumiga seotud tulumaksu kulu (või tulu)

▼M31

77 Tavapärase tegevuse kasumi või kahjumiga seotud maksukulu (-tulu) esitatakse kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) kasumi või kahjumi osana.

———————

▼B

Välisriigis tekkinud edasi lükkunud tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi vahe

78 IAS 21-ga on ette nähtud teatavate valuutakursi vahede kajastamine tulu või kuluna, kuid ei täpsustata, kus need vahed tuleks ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitada. Seega, kui edasi lükkunud välismaiste tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi vahed kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, võib need vahed liigitada edasi lükkunud tulumaksu kuluks (tuluks), kui sellist esitusviisi peetakse finantsaruannete kasutajatele kõige kasulikumaks.

AVALIKUSTAMINE

79 Tulumaksu kulu (tulu) põhilised komponendid avalikustatakse eraldi.

▼B

80 Tulumaksu kulu (tulu) komponendid võivad olla järgmised:

a) tasumisele kuuluv tulumaksu kulu (tulu);

b) kõik perioodil kajastatud eelnevate perioodide tasumisele kuuluva tulumaksu kulu korrigeerimised;

c) ajutiste erinevuste tekkimise ja tühistumisega seotud edasi lükkunud tulumaksu kulu (tulu) summa;

d) maksumäärade muutuste või uute maksude kehtestamisega seotud edasi lükkunud tulumaksu kulu (tulu) summa;

e) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati tasumisele kuuluva tulumaksu kulu vähendamiseks;

f) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati edasi lükkunud tulumaksu kulu vähendamiseks;

g) edasi lükkunud tulumaksu vara allahindamisest või eelneva allahindamise tühistamisest tulenev edasi lükkunud tulumaksu kulu paragrahvi 56 kohaselt ja

h) tulumaksu kulu (tulu) summa, mis on seotud nende muutustega arvestusmeetodites ja vigadega, mis sisalduvad kasumis või kahjumis kooskõlas IAS 8-ga, kuna neid ei ole võimalik kajastada tagasiulatuvalt.

▼M5

81 Järgmised asjaolud avalikustatakse samuti eraldi:

a) otse omakapitalis debiteeritud või krediteeritud objektidega seotud tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu kogusumma (vt paragrahv 62A);

ab) muu koondkasumi iga komponendiga seotud tulumaksu summa (vt paragrahv 62 ja IAS 1 (parandatud 2007));

b) [kehtetu];

▼B

c) tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelise suhte selgitus ühes või mõlemas järgmises vormis:

i) tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vaheline arvuline võrdlus korrutatuna rakendatava(te) maksumäära(de)ga, avalikustades ka rakendatava(te) maksumäära(de) arvutamise aluse, või

ii) keskmise tegeliku maksumäära ja rakendatava maksumäära arvuline võrdlus, avalikustades ka rakendatava maksumäära arvutamise aluse;

d) kui eelneva arvestusperioodiga võrreldes on rakendatavat maksumäära või rakendatavaid maksumäärasid muudetud, siis sellekohane selgitus;

e) selliste mahaarvatavate ajutiste erinevuste, kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide summa (ja olemasolu korral aegumiskuupäev), mille suhtes edasi lükkunud tulumaksu vara ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ei ole kajastatud;

▼B

f) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ osalemisega seotud ajutiste erinevuste kogusumma, mille suhtes edasi lükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahv 39);

g) iga ajutise erinevuse liigi ja kasutamata maksukahjumi või kasutamata maksukrediidi liigi suhtes:

i) kõikide ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ esitatud perioodidel kajastatud edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste summa;

ii) ►M5 kasumis või kahjumis ◄ kajastatud edasi lükkunud tulumaksu tulu või kulu summa, kui see ei selgu ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud summade muutuste kaudu;

▼M12

h) lõpetatud tegevusvaldkondade osas tulumaksu kulu, mis on seotud järgmiste asjaoludega:

i) tegevuse lõpetamisega kaasnev kasum või kahjum; ja

ii) lõpetatud tegevusvaldkonna tavategevuse kasum või kahjum perioodil koos kõikide aruandes esitatud eelnevate perioodide vastavate summadega;

i) (majandus)üksuse omanikele jaotatavate dividendidega kaasnevad tulumaksukohustused, mille kohta tehti jaotusettepanek või mis kuulutati välja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, kuid mis finantsaruannetes kohustisena ei kajastu;

j) kui äriühendus, milles (majandus)üksus on omandaja, põhjustab tema kajastatud omandamiseelse edasilükkunud tulumaksu vara summa muutuse (vt paragrahv 67), siis selle muutuse summa; ja

k) kui äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid ei kajastata omandamise kuupäeval, kuid kajastatakse pärast omandamise kuupäeva (vt paragrahv 68), siis selle sündmuse või asjaolude muutuse kirjeldus, mis tingis edasilükkunud tulumaksu kasude kajastamise.

▼B

82 (Majandus)üksus avalikustab edasi lükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastamist toetava tõendusmaterjali olemuse, kui:

a) edasi lükkunud tulumaksu vara kasutamine sõltub tulevastest maksustavatest kasumitest, mis ületavad olemasolevate maksustavate ajutiste erinevuste tühistamisest saadavad kasumid, ja

b) (majandus)üksus on kandnud jooksval või eelneval perioodil kahjumit riigis, millega on seotud edasi lükkunud tulumaksu varad.

82A Paragrahvis 52A kirjeldatud asjaolude korral avalikustab (majandus)üksus omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude olemuse. Lisaks avalikustab (majandus)üksus ka potentsiaalsed kaasnevad tulumaksukohustuste summad, mida on võimalik kindlaks määrata, ja selle, kas eksisteerib potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik kindlaks määrata.

83 Kehtetu

▼B

84 Paragrahvi 81 punktis c toodud avalikustamise nõue võimaldab finantsaruannete kasutajatel aru saada, kas tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vaheline suhe on ebaharilik, ning mõista kõnealust suhet tulevikus mõjutavaid olulisi tegureid. Tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelist suhet võivad mõjutada sellised asjaolud nagu mittemaksustatav müügitulu, maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel mahaarvamisele mittekuuluvad kulud, maksukahjumite mõju ja välismaiste maksumäärade mõju.

85 Tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelist suhet seletades kasutab (majandus)üksus rakendatavat maksumäära, mis annab finantsaruannete kasutajatele kõige asjakohasemat informatsiooni. Sageli osutub kõige asjakohasemaks maksumääraks (majandus)üksuse asukohariigi maksumäär, mis summeerib siseriiklikud maksumäärad ja kõik kohalikud maksumäärad, mis arvutatakse sisuliselt samalt maksustatava kasumi (maksukahjumi) tasemelt. Kuid (majandus)üksuse puhul, mis tegutseb mitmes erinevas riigis, võib olla asjakohasem summeerida eri riikide kohalike maksumäärade alusel koostatud individuaalsed võrdlused. Järgmine näide iseloomustab seda, kuidas rakendatava maksumäära valimine mõjutab arvulise võrdluse esitamist.

Paragrahvi 85 illustreeriv näide

19X2. aastal on (majandus)üksuse arvestuslik kasum oma riigis (riik A) 1 500 (19X1: 2 000) ja riigis B 1 500 (19X1: 500). Riigis A on maksumäär 30 % ja riigis B 20 %. Riigis A on maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvaid kulusid 100 (19X1: 200).

Siseriikliku maksumäära võrdluse kohta on esitatud järgmine näide

	19X1	19X2
Arvestuslik kasum	2 500	3 000
Tulumaks siseriikliku maksumääraga 30 %	750	900
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Riigis B kehtivate madalamate maksumäärade mõju	(50)	(150)
Tulumaksu kulu	760	780

Alljärgnevalt on esitatud näide kõiki riike käsitlevate eraldiseisvate võrdluste summeerimisel saadud võrdluse kohta. Selle meetodiga ei kajastu aruandja enda siseriikliku maksumäära ja teiste riikide maksumäärade vahelise võrdluse mõju eraldi kirjena. (Majandus)üksusel võib osutuda vajalikuks anda seletusi maksumäärade või eri riikides teenitud kasumi struktuuri oluliste muutuste mõju kohta selleks, et selgitada paragrahvi 81 punkti d kohaselt rakendatava(te) maksumäära(de) muutust.

▼B

Arvestuslik kasum	2 500	3 000
Tulumaks asjaomases riigis teenitud kasumite suhtes rakendatava siseriikliku maksumääraga	700	750
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Tulumaksu kulu	760	780

86 Keskmine tegelik maksumäär on tulumaksu kulu (tulu) jagatud arvestusliku kasumiga.

87 Tihti ei ole praktiline arvutada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutest ja ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ osalemisest tulenevaid ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustisi (vt paragrahv 39). Seetõttu nõutakse käesoleva standardiga, et (majandus)üksus avalikustab aluseks olevate ajutiste erinevuste kogusumma, kuid ei nõuta edasi lükkunud tulumaksu kohustiste avalikustamist. Sellegipoolest soovitatakse (majandus)üksustel võimaluse korral avalikustada ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustiste summad, kuna finantsaruannete kasutajatele võib see informatsioon vajalikuks osutuda.

87A Paragrahvis 82A nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasneva potentsiaalse tulumaksu mõju laadi. (Majandus)üksus avalikustab tulumaksusüsteemide olulised iseärasused ja tegurid, mis mõjutavad dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude summasid.

87B Mõnikord ei ole võimalik omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevat potentsiaalset tulumaksu summat ning mõju arvutada. Selline olukord võib esineda näiteks siis, kui (majandus)üksusel on palju välismaiseid tütarettevõtteid. Kuid isegi sel juhul võib kogusumma mõnede osade määramine olla lihtne. Näiteks võivad kontserni emaettevõte ja mõned tütarettevõtted olla maksnud jaotamata kasumitelt tulumaksu kõrgema maksumääraga ja võivad teada konsolideeritud jaotamata kasumist omanikele tehtavate tulevaste dividendiväljamaksete puhul tagastatava summa suurust. Sel juhul avalikustatakse tagastatava summa suurus. Kui (majandus)üksusel on veel teisi kaasnevaid potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik määratleda, siis avalikustab ta selle asjaolu. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes (kui need on olemas) seostuvad kaasnevad potentsiaalsed tulumaksukohustused emaettevõtte jaotamata kasumiga.

87C (Majandus)üksuselt, mis on kohustatud avalikustama paragrahvis 82A kehtestatud teabe, võidakse nõuda ka tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄ osalemisega seotud teabe avalikustamist. Sel juhul võtab (majandus)üksus seda arvesse paragrahvi 82A kohaselt avalikustatava teabe kindlaksmääramisel. Näiteks võidakse (majandus)üksuselt nõuda selliste tütarettevõtetesse tehtud investeeringutega seotud ajutiste erinevuste kogusumma avalikustamist, mille kohta edasi lükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahvi 81 punkt f). Kui kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustiste summade arvutamine ei ole võimalik (vt paragrahv 87), ei pruugi olla võimalik arvutada ka kõnealuste tütarettevõtetega seotud dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude summasid.

▼B

88 (Majandus)üksus avalikustab kõik tulumaksuga seotud tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”. Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad võivad tekkida näiteks maksuhaldusasutusega pooleli olevatest vaidlustest. Kui maksumäärade või maksustamist reguleerivate seaduste muudatused jõustuvad või kuulutatakse välja pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, avalikustab (majandus)üksus ka nende muudatuste kõik olulised mõjud tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu varadele ja kohustistele (vt IAS 10 „►M5 Sündmused pärast aruandeperioodi ◄”).

JÕUSTUMISKUUPÄEV

89 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1998 või hiljem algavaid perioode, välja arvatud paragrahvis 91 sätestatu suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad enne 1. jaanuari 1998 algavaid perioode, avalikustab (majandus)üksus, et 1979. aastal heakskiidetud IAS 12 „Tulumaksu arvestus” asemel on kasutatud käesolevat standardit.

90 Käesoleva standardiga asendatakse 1979. aastal kinnitatud IAS 12 „Tulumaksu arvestus”.

91 Paragrahvid 52A, 52B, 65A, paragrahvi 81punkt i, paragrahvid 82A, 87A, 87B, 87C ning paragrahvide 3 ja 50 väljajätmine jõustuvad aruandeaasta finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2001 või hiljem algavaid perioode ([1]). Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem kasutuselevõtmine mõjutab finantsaruandeid, siis avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

▼M5

92 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ja 81, jäeti välja paragrahv 61 ja lisati paragrahvid 61A, 62A ja 77A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

93 **Paragrahvi 68 rakendatakse edasiulatuvalt alates IFRS 3 (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) jõustumiskuupäevast äriühendustes omandatud edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel.**

94 Seetõttu (majandus)üksused ei korrigeeri eelnevate äriühenduste arvestust, kui tulumaksu kasud ei vastanud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumitele omandamise kuupäeval ja kajastatakse pärast omandamise kuupäeva, välja arvatud juhul, kui kasusid kajastatakse mõõtmise perioodil ja need tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Kõik muud kajastatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).

([1]) Paragrahvis 91 esitatud viide „aruandeaasta finantsaruanded” on kooskõlas jõustumiskuupäevi käsitleva 1998. aastal vastu võetud selgesõnalisema väljendusega. Paragrahvis 89 viidatakse finantsaruannetele.

▼M12

95 **IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 21 ja 67 ning lisati paragrahv 32 A ja paragrahvi 81 punktid j ja k. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.**

▼M33

98 Dokumendiga *Edasilükkunud tulumaks: alusvara katmine*, mis anti välja 2010. aasta detsembris, nummerdati paragrahv 52 ümber paragrahviks 51A, muudeti paragrahvi 10 ja paragrahvile 51A järgnevaid näiteid ning lisati paragrahvid 51B ja 51C koos järgneva näitega ja paragrahvid 51D, 51E ja 99. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2012 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M32

98A IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 2 ja 15, lõike 18 punkt e, lõiked 24, 38, 39, 43–45, lõike 81 punkt f, lõiked 87 ja 87C. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 11.

▼M31

98B Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 77 ja jäeti välja lõige 77A. (Majandus)üksus rakendab need muudatused siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼M38

98C Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 58 ja 68C. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M52

98E IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi 59. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M57

98G IAS 12 muudatustega *Realiseerimata kahjumi edasi lükkunud tulumaksu vara kajastamine*, mis anti välja 2016. jaanuaris, muudeti paragrahvi 29 ning lisati paragrahvid 27A ja 29A ning paragrahvi 26 illustreeriv näide. (Majandus)üksus rakendab need muudatused 1. jaanuaril 2017 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Muudatuse algsel kohaldamisel võib varaseima võrreldava perioodi omakapitali algsaldo muutust kajastada jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali muu komponendi) algsaldos, ilma et oleks vaja jaotada muutust jaotamata kasumi algsaldo ja muude omakapitali komponentide vahel. Kui (majandus)üksus kõnealust vabastust kohaldab, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M53**

98F IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 20 ning jäeti välja paragrahvid 96, 97 ja 98D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M54**

98G 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 20. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M67**

98I 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel” lisati paragrahv 57A ja jäeti välja paragrahv 52B. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu. Kui üksus hakkab neid muudatusi rakendama, rakendab ta neid dividendide poolt tulumaksule avaldatava mõju suhtes, mida kajastatakse varaseima võrdlusperioodi alguses või hiljem.

▼**M33**

SIC-21 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

99 Tõlgendus SIC 21 *Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine* asendatakse muudatustega, mis tehti 2010. aasta detsembris välja antud dokumendiga *Edasilükkunud tulumaks: alusvara katmine.*

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 16

Materiaalsed põhivarad

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada materiaalsete põhivarade arvestuslik käsitlus, nii et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik saada informatsiooni (majandus)üksuse poolt materiaalsetesse põhivaradesse tehtud investeeringu ning sellise investeeringu muutuste kohta. Materiaalsete põhivarade arvestusliku käsitluse põhiküsimusteks on varade esmane kajastamine, nende ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste määramine ja nendega seotud kulumi ning (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamine.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse materiaalsete põhivarade arvestamisel, välja arvatud juhul, kui mõne teise rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga nõutakse või lubatakse sellest erineva arvestusliku käsitluse kasutamist.

▼M45

3 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:

a) materiaalne põhivara, mis on IFRS 5 „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad” kohaselt liigitatud müügiks hoitavaks;

b) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad, välja arvatud tootvad taimed (vt IAS 41 „Põllumajandus”). Käesolevat standardit rakendatakse tootvate taimede suhtes, kuid mitte tootvate taimede toodangu suhtes;

c) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 „Maavarade uuring ja hindamine”);

▼B

d) mineraalide kaevandamisõigused ja mineraalvarud, nagu nafta, maagaas ning samalaadsed mittetaastuvad maavarad.

Käesolevat standardit rakendatakse materiaalsete põhivarade suhtes, mida kasutatakse punktides b–d kirjeldatud varade arendamiseks või säilitamiseks.

▼M54

4 [kehtetu]

5 Üksus, mis kasutab IAS 40-le *Kinnisvarainvesteeringud* vastavat soetusmaksumuse mudelit, rakendab käesolevas standardis kirjeldatud soetusmaksumuse mudelit oma kinnisvarainvesteeringute suhtes.

▼B

MÕISTED

▼M45

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Tootev taim **on elustaim:**

a) mida kasutatakse põllumajandustoodangu tootmisel või tarnimisel,

b) mis annab eeldatavasti toodangut rohkem kui ühe perioodi jooksul ning,

▼M45

c) mille puhul on vähe tõenäoline, et see müüakse põllumajandustoodanguna, välja arvatud juhuslik müük jääkidena.

(IAS 41 paragrahvides 5 A–5B on tootva taime määratlust edasi arendatud.)

Bilansiline (jääk)maksumus **on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud kulumi ja (vara) väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.**

▼B

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmakordsel kajastamisel kooskõlas teiste IFRS-ide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on lõppväärtus maha arvatud.

Kulum on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

(Majandus)üksusespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida (majandus)üksus eeldab tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida (majandus)üksus eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

▼M33

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼B

Kahjum (vara) väärtuse langusest on summa, mille võrra vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Materiaalsed põhivarad on materiaalsed objektid, mida:

a) kasutatakse kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja

b) mida eeldatavasti kasutatakse rohkem kui ühe perioodi jooksul.

▼M8

Kaetav väärtus on vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on suurem.

▼B

Lõppväärtus on hinnanguline summa, mida (majandus)üksus saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamiskulud eeldusel, et selle vara eluiga on lõppenud ja see on eeldatavas tööseisundis oma kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

a) ajavahemik, mille jooksul (majandus)üksus vara eeldatavasti kasutab, või

b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida (majandus)üksus eeldatavasti varast saab.

KAJASTAMINE

7 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust kajastatakse esmalt varana siis ja ainult siis, kui:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab objektist tulevast majanduslikku kasu ja

b) objekti soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta.

▼M36

8 Sellised objektid nagu varuosad, paigaldamata seadmed ja hooldusseadmed kajastatakse kooskõlas käesoleva IFRSiga juhul, kui need vastavad materiaalse põhivara määratlusele. Muul juhul liigitatakse sellised objektid varudeks.

▼B

9 Käesolev standard ei näe ette kajastamisel kasutatavat mõõtühikut, st seda, mis moodustab materiaalse põhivara objekti. Seega tuleb kajastamiskriteeriumite rakendamist hinnata vastavalt (majandus)üksusespetsiifilistele tingimustele. Individuaalselt ebaoluliste objektide (näiteks vormid, tööriistad ja stantsid) puhul võib olla otstarbekas need ühendada ja rakendada vastavaid kriteeriume objektide kogusumma suhtes.

▼M54

10 Üksus hindab kõiki materiaalsete põhivarade omandamiseks tehtud tekkepõhiseid kulutusi käesoleva kajastamispõhimõtte kohaselt. Nimetatud kulutused hõlmavad materiaalse põhivara objekti esmase omandamise või valmistamisega seotud kulutusi ning kulutusi, mis on seotud selle täiendamise, osalise asendamise või hooldusega. Materiaalse põhivara objekti kulutused võivad sisaldada kulutusi seoses sellise vara rentimisega, mida kasutatakse materiaalse põhivara objekti valmistamiseks, täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks, näiteks kasutamisõiguse esemeks oleva vara kulum.

▼B

Esmased kulutused

11 Materiaalse põhivara objekte võib omandada turvalisuse või keskkonnakaitsega seotud eesmärkidel. Kuigi selliste materiaalsete põhivarade omandamine (majandus)üksuse tulevast majanduslikku kasu muult olemasolevalt materiaalse põhivara objektilt otseselt ei suurenda, võib see olla vajalik teistelt varadelt tulevase majandusliku kasu saamiseks. Selliseid materiaalse põhivara objekte kajastatakse varadena, kuna need võimaldavad (majandus)üksusel tulevikus saada nendega seotud varadelt sellist majanduslikku kasu, mis oleks suurem kui kasu juhul, kui neid objekte ei oleks omandatud. Näiteks võib keemiatootja rakendada uusi kemikaalide töötlemise protsesse, et täita ohtlike kemikaalide tootmisel ja ladustamisel keskkonnanõudeid; sellega seotud tehase uuendustööd kajastatakse varana, kuna nendeta ei saa (majandus)üksus kemikaale toota ja müüa. Siiski, sellise vara ja sellega seotud varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kontrollitakse väärtuse languse hindamiseks kooskõlas IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

Hilisemad kulutused

12 Paragrahvis 7 toodud kajastamispõhimõtte kohaselt ei kapitaliseeri (majandus)üksus materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses selle igapäevase hooldusega seotud kulusid. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulud tekkepõhiselt ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Igapäevase hooldusega seotud kulud hõlmavad peamiselt kulusid tööjõule ja tarbekaupadele ning võivad sisaldada ka varuosadega seotud kulusid. Selliseid väljaminekuid kirjeldatakse sageli kui materiaalse põhivara objekti „remondi ja hooldusega” seotud kulusid.

▼B

13 Mõne materiaalse põhivara objekti osasid tuleb korrapäraste ajavahemike järel asendada. Näiteks tuleb sulatusahjule panna uus vooder pärast teatavat töötundide arvu või uuendada lennuki sisustust (näiteks välja vahetada istmed ja salong) mitu korda lennukikere eluea jooksul. Materiaalse põhivara objekte võib omandada ka harvemini toimuva asendamise eesmärgil, nagu näiteks hoone siseseinte asendamiseks või lõplikuks asendamiseks. Paragrahvis 7 toodud kajastamispõhimõtte kohaselt kajastab (majandus)üksus materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses selle objekti osa asendamisega seotud tekkepõhiseid kulutusi juhul, kui see on kooskõlas kajastamiskriteeriumitega. Asendatud osade kajastamine ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ lõpetatakse kooskõlas käesoleva standardi kajastamise lõpetamise sätetega (vt paragrahvid 67–72).

14 Materiaalse põhivara objekti (näiteks lennuki) jätkuv kasutamine võib hõlmata regulaarseid põhjalikke ülevaatusi vigade avastamiseks, olenemata sellest, kas objekti osad on asendatud või mitte. Iga põhjaliku läbivaatuse sooritamisel lisatakse selle teostamisega seotud kulutus materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele sarnaselt asendamisega tingimusel, et see vastab kajastamiskriteeriumitele. Iga eelneva ülevaatusega seotud kulutuste (jääk)maksumuse (füüsilistest osadest eraldiseisvana) kajastamine ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ lõpetatakse. Seda tehakse sõltumata sellest, kas eelneva ülevaatuse kulutus määrati kindlaks objekti omandamise või ehitamise käigus. Vajaduse korral võib sarnase tulevase ülevaatuse hinnangulist kulutust kasutada olemasoleva ülevaatuse komponendi kulu määramiseks objekti soetamisel või ehitamisel.

MÕÕTMINE ESMASEL KAJASTAMISEL

15 Materiaalse põhivara objekt, mis vastab varana kajastamise nõuetele, kajastatakse esmalt selle soetusmaksumuses.

Soetusmaksumuse komponendid

16 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus sisaldab:

a) selle ostuhinda, mille hulka kuuluvad impordimaksud ja tagastamatud maksud, pärast allahindluste ja hinnaalandite mahaarvamist;

b) otseseid kulutusi, mis on seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega;

c) objekti demonteerimise ja teisaldamise ning selle asukoha taastamise kulutuste esialgset hinnangut, milleks (majandus)üksus on võtnud kohustuse kas objekti omandamisel või tingituna sellest, et objekti on teatud perioodi vältel kasutatud muul otstarbel kui varude valmistamiseks antud perioodil.

17 Otsesed kulutused on näiteks:

a) hüvitised töötajatele (IAS 19 „Hüvitised töötajatele” toodud mõiste kohaselt), mis tulenevad otseselt materiaalse põhivara objekti ehitamisest või omandamisest;

b) asukoha ettevalmistamise kulud;

c) esialgsed tarne- ja käitlemiskulutused;

▼B

d) paigaldus- ja monteerimiskulud;

e) vara töökorra testimisega seotud kulud, arvates maha selliste objektide asukohta ja tööseisundisse viimise jooksul saadud toodangu (nagu näiteks seadmete testimise jooksul toodetud näidised) müügist saadud puhastulu, ja

f) teenustasud.

18 (Majandus)üksus rakendab IAS 2 „Varud” demonteerimise, teisaldamise ja asukoha taastamise kohustustega seotud kulutuste suhtes, mis tekivad teatud perioodi jooksul seoses objekti kasutamisega varude tootmiseks. IAS 2-st ja IAS 16-st tulenevad kohustustega seotud kulud kajastatakse ning mõõdetakse kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”.

19 Materiaalse põhivara objektiga mitteseotud kulutused on näiteks:

a) uue rajatise avamisega seotud kulutused;

b) uue toote või teenuse esitamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaam ja müügitoetusega seotud kulutused);

c) uues asupaigas äritegevuse alustamise või uue tarbijarühmaga seotud kulutused (kaasa arvatud kulutused personali väljaõppeks) ja

d) haldus- ja muud üldkulud.

20 Kulutuste kapitaliseerimine materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses lõpetatakse siis, kui objekt on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Seega ei kajastata kasutamise või ümberpaigutamisega seotud kulutusi selle objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)-maksumuses. Näiteks ei kajastata materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses järgmisi kulutusi:

a) kulutused, mis tekivad ajal, mil juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viidud objekt ei ole veel kasutusele võetud või kui seda ei rakendata täisvõimsusel;

b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu objektist saadava toodangu nõudluse kujunemise ajal tekkivad kahjumid, ja

c) (majandus)üksuse täieliku või osalise ümberpaigutamise või reorganiseerimisega seotud kulud.

21 Materiaalse põhivara objekti ehitamise või arendamisega seoses esineb mõningaid tegevusi, mis ei ole vajalikud selle viimiseks juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse. Sellised ettenägematud tegevused võivad aset leida ehitamis- või arendustegevuse jooksul või enne seda. Näiteks võib teenida tulu ehitusplatsi kasutamisest autoparklana kuni ehituse alguseni. Kuna ettenägematud tegevused ei ole vajalikud objekti juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimiseks, kajastatakse selliste ettenägematute tegevustega seotud tulud ja vastavad kulud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ vastavas tulu- või kulurühmas.

▼B

22 Omavalmistatud vara maksumus määratakse kindlaks samade põhimõtete alusel, mida kasutatakse ka omandatud vara puhul. Kui (majandus)üksus toodab oma tavapärase äritegevuse käigus niisuguseid varasid müügi eesmärgil, ühtib sellise vara maksumus tavaliselt mõne teise vara müügiks valmistamise maksumusega (vt IAS 2). Seega elimineeritakse nimetatud maksumuse leidmiseks kõik sisemised kasumid. Samuti ei lülitata vara maksumusse omavalmistatud vara tootmiseks kasutatud materjali, tööjõu ja muude ressursside ebaharilikult suuri kadusid. IAS 23 „Laenukasutuse kulutused" sätestab kriteeriumid, mis peavad olema täidetud, et intressikulusid võiks kajastada omavalmistatud materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse komponendina.

▼M45

22A Tootvaid taimi arvestatakse samamoodi nagu omavalmistatud materiaalse põhivara objekte, enne kui nad on viidud juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse. Seetõttu tuleks käesolevas standardis olevaid viiteid „valmistamisele" mõista sellisena, et need hõlmavad tegevusi, mis on vajalikud tootvate taimede kasvatamiseks enne seda, kui nad on viidud juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse.

▼B

Soetusmaksumuse mõõtmine

▼M1

23 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus on võrdne makstud raha nüüdisväärtusega arvele võtmise kuupäeval. Kui tasumine lükkub tavalisest tasumisajast kaugemale, kajastatakse sularahahinna ja kogumakse vahe võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna, välja arvatud juhul, kui taolised intressid kapitaliseeritakse vastavalt standardile IAS 23.

▼B

24 Üht või enamat materiaalse põhivara objekti võib omandada, vahetades need mitterahalise vara või varade vastu või nii rahaliste kui mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see on kehtiv kõikide eelmises lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Sellise materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust mõõdetakse õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või kui b) nii saadud kui loovutatud vara õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta. Omandatud objekti mõõdetakse sellisel viisil isegi juhul, kui (majandus)üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdeta õiglases väärtuses, on selle soetusmaksumus võrdne loovutatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega.

25 (Majandus)üksus otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) saadud vara rahavoogude struktuur (risk, ajastus ja summa) erineb loovutatud vara rahavoogude struktuurist või

b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud (majandus)üksuse tegevuste (majandus)üksusespetsiifiline väärtus ja

c) punktis a või b toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

▼B

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele (majandus)üksusele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste (majandus)üksusespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Selliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et (majandus) üksus peaks põhjalikke arvutusi läbi viima.

▼M33

26 Vara õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused ei ole selle vara puhul suured või b) erinevate võimalike hinnangute täitumise tõenäosust saab mõistlikult hinnata ja kasutada õiglase väärtuse mõõtmiseks. Kui (majandus)üksus saab saadud või loovutatud vara õiglast väärtust usaldusväärselt mõõta, kasutatakse saadud vara soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatud vara õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratav.

▼M54

27 [kehtetu]

▼B

28 Materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust võib vähendada sihtfinantseerimise summa võrra kooskõlas IAS 20-ga „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestus ja valitsusepoolse abi avalikustamine”.

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

29 (Majandus)üksus valib arvestusmeetodiks paragrahvis 30 toodud soetusmaksumuse mudeli või paragrahvis 31 toodud ümberhindluse mudeli ning rakendab valitud meetodit iga materiaalse põhivara liigi suhtes tervikuna.

Soetusmaksumuse mudel

30 Materiaalse põhivara objekti kajastatakse pärast esmast kajastamist soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja (vara) väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid.

Ümberhindluse mudel

31 Materiaalse põhivara objekt, mille õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta, kajastatakse pärast esmast kajastamist ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja hilisemad (vara) väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid. Ümberhindlusi tuleb teha piisavalt korrapäraselt, et ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei erineks oluliselt sellest ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, mis määratakse õiglase väärtuses alusel ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

▼M33

_____

▼B

34 Ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate materiaalse põhivara objektide õiglase väärtuse muutustest. Kui ümberhinnatud vara õiglane väärtus erineb oluliselt selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, on vajalik täiendav ümberhindlus. Mõnede materiaalse põhivara objektide õiglased väärtused võivad muutuda oluliselt ja järjepidevalt, mis tingib nende iga-aastase ümberhindluse. Sellised sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud materiaalse põhivara objektide puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised. Selle asemel võib objekti ümberhindamine olla vajalik vaid iga kolme või viie aasta tagant.

▼M43

35 Kui materiaalse põhivara objekt hinnatakse ümber, siis korrigeeritakse selle vara bilansilist (jääk)maksumust vastavalt ümberhinnatud summale. Ümberhindamise kuupäeval käsitletakse seda vara ühel alljärgnevatest viisidest:

(a) bilansilist brutojääkmaksumust korrigeeritakse viisil, mis on vara bilansilise (jääk)maksumuse ümberhindamisega kooskõlas. Näiteks võidakse bilansilist brutojääkmaksumust korrigeerida jälgitava turuteabe alusel või proportsionaalselt bilansilise (jääk)maksumuse muutusega. Ümberhindamise kuupäevaks akumuleerunud kulumit korrigeeritakse nii, et see võrdub vara bilansilise brutojääkmaksumuse ja bilansilise (jääk)maksumuse vahega pärast (vara) väärtuse langusest tulenenud akumuleerunud kahjumi arvessevõtmist, või

(b) akumuleerunud kulum lahutatakse vara bilansilisest brutojääkmaksumusest.

Akumuleeritud kulumi korrigeerimise summa moodustab osa bilansilise (jääk)maksumuse suurenemisest või vähenemisest, mida käsitletakse kooskõlas paragrahvidega 39 ja 40.

▼B

36 Materiaalse põhivara objekti väärtuse korrigeerimise korral hinnatakse tervikuna ümber ka materiaalse põhivara liik, kuhu see vara kuulub.

▼M45

37 Materiaalse põhivara liik on (majandus)üksuse tegevuses kasutatavate laadilt ja kasutuselt sarnaste varade rühm. Selliste liikide näited on:

▼B

a) maa;

b) maa ja ehitised;

c) masinad;

d) laevad;

e) lennukid;

f) mootorsõidukid;

▼M45

g) mööbel ja sisseseade;

h) kontoritehnika ning;

i) tootvad taimed.

▼B

38 Materiaalse põhivara ühe liigi objektid hinnatakse ümber üheaegselt, et vältida varade valikulist ümberhindlust ja hoida ära finantsaruannetes eri kuupäevadel ja erinevatel alustel mõõdetud soetusmaksumuste ja väärtuste segunemist. Varade liike võib ka jooksvalt ümber hinnata, kui varade liigi ümberhindlust teostatakse lühikese ajavahemiku jooksul ja ümberhindlusi ajakohastatakse.

▼B

►M5 39 Kui vara bilansilist (jääk)maksumust ümberhindluse tulemusel suurendatakse, kajastatakse see kasv muus koondkasumis ja see koguneb omakapitalis põhivara ümberhindluse reservi kirjel. ◄ Suurendamist kajastatakse aga ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ulatuses, mil see katab sama vara ümberhindlusest eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud väärtuse vähenemisest tulenenud kahjumeid.

40 Kui vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, kajastatakse seda vähendamist ►M5 koondkasumi aruandes ◄. ►M5 Samas kajastatakse bilansilise (jääk)maksumuse vähenemist muus koondkasumis ulatuses, mis ei ületa sama vara suhtes ümberhindluse reservis kajastatud kreeditsaldot. Muus koondkasumis kajastatud vähenemine alandab omakapitalis põhivara ümberhindluse reservi kirjel kogunenud summat. ◄

41 Omakapitalis kajastatud materiaalse põhivara ümberhindluse reservi võib vara kajastamise lõpetamisel kanda üle otse jaotamata kasumisse. See võib tähendada kogu reservi ülekandmist juhul, kui vara kasutusest eemaldatakse või see võõrandatakse. Siiski võib osa reservist üle kanda samal ajal, kui (majandus)üksus vara kasutab. Sel juhul on üle kantava reservi summa võrdne vara ümberhinnatud ►M5 finantsseisundi aruandelisel ◄ (jääk)maksumusel põhineva kulumi ja vara esialgsel soetusmaksumusel põhineva kulumi vahega. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse ei kajastata ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

42 Materiaalsete põhivarade ümberhindluse tõttu tekkinud tulult makstavate maksude võimalikke mõjusid kajastatakse ning avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks”.

Kulum

43 Materiaalse põhivara objekti iga osa, mille soetusmaksumus on oluline võrreldes selle objekti kogumaksumusega, amortiseeritakse eraldi.

▼M54

44 Üksus jaotab materiaalse põhivara objekti esialgse maksumuse selle olulistele osadele ning amortiseerib iga sellist osa eraldi. Näiteks võib osutuda otstarbekaks amortiseerida lennuki kere ja selle mootorid eraldi. Samuti kui üksus omandab materiaalset põhivara kasutusrendiks, milles ta on rendileandja, võib osutuda otstarbekaks amortiseerida eraldi selle objekti soetusmaksumuses näidatud summad, mis on omistatavad soodsatele või ebasoodsatele renditingimustele võrreldes turutingimustega.

▼B

45 Materiaalse põhivara objekti olulise osa kasulik eluiga ja kulumiarvestuse meetod võivad olla sarnased sama objekti teise olulise osa kasuliku eluea ja kulumiarvestuse meetodiga. Sellised osad võib kulumi määramisel rühmitada.

46 Materiaalse põhivara objekti teatud osade eraldi amortiseerimisel amortiseerib (majandus)üksus eraldi ka selle objekti ülejäänud osad. Ülejäänud osad ei ole individuaalselt olulised. Kui (majandus)üksusel on selliste osade suhtes erinevad ootused, võib nende amortiseerimisel kasutada ligikaudse väärtuse meetodeid, nii et nende osade tarbimist ja/või kasulikku eluiga oleks õigesti kajastatud.

▼B

47 (Majandus)üksus võib eraldi amortiseerida objekti osad, mille soetusmaksumus ei ole objekti kogumaksumust arvestades oluline.

48 Iga perioodi kulum kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, välja arvatud juhul, kui see lisatakse mõne teise vara ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele.

49 Perioodi kulum kajastatakse üldjuhul ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Samas kasutatakse mõnikord varast saadavat majanduslikku kasu muude varade tootmiseks. Sellisel juhul moodustab kulum osa teise vara soetusmaksumusest ja seda kajastatakse selle vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Näiteks kajastatakse tootmisseadmete kulumit varude töötlemiskulutustes (vt IAS 2). Samuti võib arendustegevuses kasutatud materiaalsete põhivarade kulumit kajastada immateriaalse vara soetusmaksumuse osana kooskõlas IAS 38-ga „Immateriaalsed varad”.

Amortiseeritav osa ja kulumiarvestuse periood

50 Vara amortiseeritav osa jaotatakse korrapäraselt vara kasulikule elueale.

51 Vara lõppväärtus ja selle kasulik eluiga vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus ning eelnevatest hinnangutest erinevate ootuste puhul kajastatakse muutus(ed) arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

52 Kulumit arvestatakse ka juhul, kui vara õiglane väärtus ületab selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust tingimusel, et vara lõppväärtus ei ületa selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. Vara remont ja hooldus ei vabasta (majandus)üksust kulumi arvestamisest.

53 Vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks lõppväärtuse summa lahutamise teel. Praktikas on vara lõppväärtus tavaliselt väga väike ja seega amortiseeritava osa arvutamisel ebaoluline.

54 Varaobjekti lõppväärtuse summa võib suureneda, nii et muutub võrdseks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega või sellest suuremaks. Sel juhul on vara amortisatsioonikulu null, välja arvatud juhul ja kuni selle lõppväärtus langeb edaspidi madalamale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

55 Varaobjekti hakatakse amortiseerima alates hetkest, mil ta on kasutusvalmis, st kui see on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Vara amortiseerimine lõpetatakse kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga või mil lõpetatakse selle vara kajastamine, olenevalt sellest, kumb toimub varem. Seega ei lõpetata amortiseerimist, kui vara kasutamine seiskub või see eemaldatakse aktiivsest kasutusest, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud. Siiski võib amortisatsioonikulu olla tootmisseisaku ajal null, kui rakendatakse tooteühikutel põhinevat kulumiarvestuse meetodit.

▼M47

56 (Majandus)üksus tarbib varast saadavat tulevast majanduslikku kasu peamiselt selle kasutamise kaudu. Samas vähendavad aga varast saadavat võimalikku majanduslikku kasu ka teised tegurid, nagu tehniline või kaubanduslik iganemine või kulumine seisaku ajal. Seega arvestatakse vara kasuliku eluea määramisel kõiki järgmisi asjaolusid:

▼B

a) vara eeldatav kasutamine. Kasutamist hinnatakse vara eeldatava võimsuse või toodangu füüsilise mahu järgi;

b) eeldatav füüsiline kulumine, mis sõltub sellistest tegevust puudutavatest teguritest nagu mitmes vahetuses vara kasutatakse, milline on (majandus)üksuse remondi- ja hooldustööde kava ning kuidas vara hoitakse ja hooldatakse seisaku ajal;

▼M47

c) tehniline või kaubanduslik iganemine, mis on tingitud tootmisprotsessi muutustest või parendamistest või turunõudluse muutumisest selle toote või teenuse järele, mis on vara väljundiks. Vara abil toodetud objekti müügihinna eeldatav tulevane vähenemine võib viidata vara tehnilise või kaubandusliku iganemise ootusele, mis omakorda võib peegeldada varast saadava tulevase majandusliku kasu vähenemist;

▼B

d) juriidilised või muud analoogilised piirangud vara kasutamisel, nagu sellega seotud rendilepingute lõpptähtajad.

57 Vara kasulikku tööiga määratletakse läbi selle eeldatava kasulikkuse (majandus)üksusele. (Majandus)üksuse varajuhtimise poliitika võib nõuda varade võõrandamist pärast teatud perioodi möödumist või pärast varast saadava majandusliku kasu teatud osa tarbimist. Seega võib vara kasulik eluiga olla lühem kui selle majanduslik eluiga. Varaobjekti kasuliku eluea hindamine on hinnangute küsimus, mis põhineb (majandus)üksuse kogemusel muude samalaadsete varadega.

58 Maa ja hooned on eristatavad varad ja seega peetakse nende üle arvestust eraldi, isegi kui need on omandatud koos. Maa kasulik eluiga on piiramatu, välja arvatud mõningad erandid, nagu karjääride ja maatükkide kasutamine täitepinnasena, ja seega maad ei amortiseerita. Hoonete kasulik eluiga on piiratud ja seega on need amortiseeritavad varad. Maa väärtuse suurenemine, millel hoone paikneb, ei mõjuta selle hoone amortiseeritava osa väärtust.

59 Kui maa soetusmaksumus sisaldab kulutusi seoses asukoha demonteerimise, eemaldamise ja taastamisega, amortiseeritakse see osa maa hinnast nende kulutustega seotud majandusliku kasu saamise perioodi jooksul. Mõnel juhul võib maa kasulik eluiga olla piiratud, mistõttu tuleb seda amortiseerida nii, et see peegeldab sellest saadavat majanduslikku kasu.

Kulumiarvestuse meetod

60 Kasutatav kulumiarvestuse meetod peegeldab seda, kuidas (majandus)üksus varast saadavat tulevast majanduslikku kasu eeldatavasti kasutama hakkab.

61 Vara kulumiarvestuse meetod vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus ning kui eeldatava varast saadava majandusliku kasu tarbimismudelis on toimunud oluline muutus, muudetakse seda meetodit vastavalt muutunud tarbimismudelile. Selline muutus kajastatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

62 Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule tööeale võib kasutada mitmesuguseid kulumiarvestuse meetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod. Lineaarne kulumiarvestuse meetod tähendab vara ühtlast amortiseerimist kasuliku eluea jooksul, juhul kui selle lõppväärtus ei muutu. Kahaneva jäägi meetod seisneb vara vähenevas amortiseerimises kasuliku eluea jooksul. Tooteühikute meetod seisneb vara amortiseerimises eeldatava kasutuse või toodangu alusel. (Majandus)üksus valib meetodi, mis peegeldab kõige täpsemalt sellest varast saadavat majanduslikku kasu. Meetodit rakendatakse järjepidevalt kõikidele perioodidele, välja arvatud juhul, kui sellest varast saadava majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis toimub muutus.

▼M47

62A Kulumiarvestuse meetodit, mis põhineb vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulul, ei ole lubatud kasutada. Vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulu peegeldab üldjuhul muid tegureid kui varast saadava majandusliku kasu tarbimine. Näiteks mõjutavad tulu muud sisendid ja protsessid, müügitegevus ning müügimahu ja -hindade muutused. Tulu hinnakomponenti võib mõjutada inflatsioon, mis ei ole kuidagi seotud sellega, kuidas vara tarbitakse.

▼B

Väärtuse langus

63 Tegemaks kindlaks, kas materiaalse põhivara objekti väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36 „Varade väärtuse langus”. Nimetatud standardis selgitatakse, kuidas (majandus)üksus kontrollib oma varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, kuidas määrab kindlaks vara kaetava väärtuse suuruse ja millal kajastab või tühistab kahjumi (vara) väärtuse langusest.

64 Kehtetu

(Vara) väärtuse languse hüvitamine

65 Kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ siis, kui tekib hüvitisenõue.

66 Materiaalse põhivara objekti väärtuse langus või kahjumid, sellest tulenevad nõuded kolmandatele isikutele või nende poolt makstud hüvitis ning hilisem asendusvarade ostmine või valmistamine on eraldi majanduslikud sündmused ning neid arvestatakse eraldi järgmiselt:

a) materiaalse põhivara objektide väärtuse langus kajastatakse kooskõlas IAS 36-ga;

b) kasutusest eemaldatud või võõrandatud materiaalse põhivara objektide kajastamise lõpetamine määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardiga;

c) kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, kajastatakse kasumi või kahjumi määramisel siis, kui tekib hüvitisenõue, ja

d) asendusvarana taastatud, ostetud või valmistatud materiaalse põhivara objektide soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardiga.

KAJASTAMISE LÕPETAMINE

67 Materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamine lõpetatakse:

a) selle võõrandamisel või

b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

▼M54

68 **Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest saadav kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes objekti kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul, kui IFRS 16 *Rendiarvestus* nõuab teisiti seoses müügi- ja tagasirenditehingutega). Sellist kasumit ei liigitata tuluks.**

▼M8

68A (Majandus)üksus, mis oma tavapärase tegevuse käigus müüb rutiinselt materiaalse põhivara objekte, mida ta on omandanud rendile andmiseks, kannab sellised varad varudesse nende bilansilises (jääk)maksumuses, kui nende rentimine lõpetatakse ja nad liigituvad müügiks hoitavaks. Selliste varade müügist saadud tulu kajastatakse müügituluna kooskõlas IAS 18-ga *Müügitulu*. IFRS 5 ei rakendata, kui äritegevuse tavapärases käigus müügiks hoitavad varad kantakse varudesse.

▼M54

69 Materiaalse põhivara objekti võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (näiteks müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Materiaalse põhivara objekti võõrandamise kuupäev on kuupäev, mil saaja saavutab selle objekti üle kontrolli vastavalt IFRS 15-s esitatud nõuetele, mille kohaselt määratakse kindlaks, millal on toimingukohustus täidetud. IFRS 16 kohaldatakse vara võõrandamise suhtes müügi- ja tagasirenditehingutega.

▼B

70 Juhul kui (majandus)üksus kajastab paragrahvi 7 kohaselt sätestatud kajastamispõhimõttele materiaalse põhivara objekti osa asendusmaksumuses, lõpetab see asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamise, olenemata sellest, kas asendatud osa oli amortiseeritud eraldi või mitte. Kui asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse määramine ei ole (majandus)üksuse jaoks teostatav, võib kasutada asendava osa soetusmaksumust hindamaks, milline oli asendatud osa soetusmaksumus hetkel, mil see omandati või valmistati.

71 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest saadav kasum või kahjum määratakse kindlaks netovõõrandamistulu (juhul kui see eksisteerib) ja objekti ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)-maksumuse vahena.

▼M52

72 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest tulenevasse kasumisse või kahjumisse lisatava tasu summa määratakse kindlaks vastavalt tehinguhinna kindlaksmääramise nõuetele, mis on esitatud IFRS 15 paragrahvides 47–72. Järgnevad kasumisse või kahjumisse kantava hinnangulise tasu summa muudatusi arvestatakse vastavalt standardis IFRS 15 esitatud tehinguhinna muutuste nõuetele.

▼B

AVALIKUSTAMINE

73 Finantsaruannetes avalikustatakse materiaalse põhivara iga liigi kohta:

a) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ brutomaksumuse mõõtmisel rakendatud mõõtmisalus;

b) kasutatud kulumiarvestuse meetodid;

c) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid;

d) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ soetusmaksumus ja akumuleeritud kulum (koos väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus ja

e) perioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrdlus, näidates ära:

i) lisandumised;

▼B

ii) varad, mis liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja teised võõrandamised;

iii) omandamised äriühenduste kaudu;

iv) suurenemised või vähenemised, mis tulenevad paragrahvide 31, 39 ja 40 kohastest ümberhindlustest ja IAS 36 kohaselt ►M5 muus koondkasumis kajastatud või sealt maha arvatud ◄ (vara) väärtuse langusest tulenevatest kahjumitest;

v) (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamine ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga;

vi) (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga;

vii) kulum;

viii) valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest arvestusvaluutast erinevasse esitusvaluutasse, kaasa arvatud välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberarvestamine aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse, ja

ix) muud muutused.

74 Finantsaruannetes avalikustatakse samuti:

a) omandiõiguse piirangute ja kohustiste katteks panditud materiaalsete põhivarade olemasolu ja summad;

b) ehitamise ajal materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses kajastatud kulutuste summa;

c) materiaalsete põhivarade omandamiseks võetud lepingupõhiste kohustuste summa ja

d) ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud materiaalse põhivara objektide väärtuse languse, hävimise või loobumise hüvitamiseks kolmandatelt isikutelt saadud summad, juhul kui seda ei ole ►M5 koondkasumi aruandes ◄ eraldi avalikustatud.

75 Kulumiarvestuse meetodi valimine ja varade kasuliku eluea hindamine on hinnangulised küsimused. Seega annab kasutatud meetodite ja eeldatavate eluigade või amortisatsioonimäärade avalikustamine finantsaruannete kasutajatele informatsiooni, mille alusel nad võivad juhtkonna poolt valitud meetodid üle vaadata ja andmeid teiste (majandus)üksustega võrrelda. Samadel põhjustel on vaja avalikustada:

a) perioodi kulum, mis on kajastatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või teiste varade soetusmaksumuse osana perioodi jooksul, ja

b) akumuleeritud kulum perioodi lõpus.

76 IAS 8 kohaselt avalikustab (majandus)üksus arvestushinnangu, millel on käesolevale perioodile mõju või millel eeldatakse olevat mõju tulevastele perioodidele, muutuste iseloomu ja mõju. Sellise informatsiooni avalikustamine võib osutuda vajalikuks järgmistele materiaalsetele põhivaradele antud hinnangute muutuste osas:

a) lõppväärtused;

b) hinnangulised kulutused materiaalse põhivara objektide demonteerimiseks, teisaldamiseks ning taastamiseks;

c) kasulikud eluead ja

d) kulumiarvestuse meetodid.

▼M33

77 **Kui materiaalse põhivara objektid kajastatakse ümberhinnatud väärtuses, avalikustatakse lisaks IFRS 13-s nõutud avalikustatavale teabele järgmine teave:**

▼B

a) ümberhindluse kuupäev;

b) sõltumatu eksperdi osalus;

▼M33

c) [kehtetu]

d) [kehtetu]

▼B

e) iga ümberhinnatud materiaalse põhivara liigi ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis oleks kajastatud juhul, kui varasid oleks kajastatud soetusmaksumuse mudelit kasutades, ja

f) ümberhindluse reserv, näidates perioodi muutusi ja kõiki reservi arvelt omanikele väljamaksete tegemisel kehtivaid piiranguid.

78 Lisaks paragrahvi 73 puntki e alapunktides iv–vi nõutud informatsioonile avalikustab (majandus)üksus informatsiooni materiaalsete põhivarade väärtuse languse kohta kooskõlas IAS 36-ga.

79 Finantsaruannete kasutajad võivad ka järgmist informatsiooni oma vajaduste seisukohalt oluliseks pidada:

a) ajutiselt seiskunud materiaalsete põhivarade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

b) kõigi täielikult amortiseerunud, kuid endiselt kasutuses olevate materiaalsete põhivarade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ brutomaksumus;

c) sellise materiaalsete põhivarade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis on eemaldatud aktiivsest kasutusest ja mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja

d) soetusmaksumuse mudeli kasutamisel materiaalsete põhivarade õiglane väärtus, kui see erineb oluliselt ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Sellega seoses soovitatakse (majandus)üksustel need summad avalikustada.

ÜLEMINEKUSÄTTED

80 Paragrahvides 24–26 esitatud nõudeid varade vahetustehingus soetatud materiaalse põhivara objekti esmase mõõtmise kohta rakendatakse edasiulatuvalt ainult tulevastele tehingutele.

▼M43

80A Paragrahvi 35 muudeti dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*. (Majandus)üksus rakendab muudatuse kõigi ümberhindamiste suhtes, mida kajastatakse selle muudatuse esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda algavatel aruandeaastatel või sellele vahetult eelneval aruandeaastal. (Majandus)üksus võib esitada, kuid ei pea esitama, korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud aruandeaastate kohta. Kui (majandus)üksus esitab mõne varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusteabe, määrab ta selgelt kindlaks teabe, mida ei ole korrigeeritud, märgib, et see on koostatud erineval alusel, ja selgitab seda alust.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼B

81A (Majandus)üksus rakendab paragrahvis 3 kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 6 varasemale perioodile, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka sellele varasemale perioodile.

▼M5

81B IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 39, 40 ja 73(e)(iv). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

81C IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 44. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M8

81D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 6 ja 69 ning lisati paragrahv 68A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja samal ajal rakendab sellega seotud IAS 7 *Rahavoogude aruanded* muudatusi.

81E 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 5. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui (majandus)üksus rakendab samal ajal ka IAS 40 paragrahvide 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ja 85B muudatusi. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

81F IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 6, muudeti lõiked 26, 35 ja 77 ja jäeti välja lõiked 32 ja 33. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M36

81G Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahv 8. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M43

81H Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahv 35 ja lisati paragrahv 80A. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M47**

81I 2014. aasta mais välja antud *Kulumi- ja amortisatsiooniarvestuse lubatavate meetodite selgitusega* (IAS 16 ja IAS 38 muudatused) muudeti lõiget 56 ja lisati lõige 62 A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M52**

81J IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 68 A, 69 ja 72. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M45**

81K Juunis 2014 välja antud muudatusega „Põllumajandus: tootvad taimed (IAS 16 ja IAS 41 muudatused)" muudeti paragrahve 3, 6 ja 37 ning lisati paragrahvid 22 A ja 81L–81M. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, välja arvatud paragrahvis 81M sätestatud asjaoludel.

▼**M54**

81L 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga jäeti välja paragrahvid 4 ja 27 ning muudeti paragrahve 5, 10, 44 ja 68–69. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M45**

81M (Majandus) üksus võib otsustada mõõta tootvate taimede objekti selle õiglases väärtuses varaseima finantsaruannetes kajastatud aruandeperioodi alguses, mil (majandus)üksus esmakordselt rakendab muudatust „Põllumajandus: tootvad taimed (IAS 16 ja IAS 41 muudatused)", ja kasutada seda õiglast väärtust selle tuletatud soetusmaksumusena nimetatud kuupäeval. Erinevus varasema bilansilise (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi algsaldos varaseima kajastatud perioodi alguses.

▼**B**

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

82 Käesoleva standardiga asendatakse 1998. aastal muudetud IAS 16 „Materiaalsed põhivarad".

83 Käesolev standard asendab järgmised tõlgendused:

a) SIC 6 „Kulutused olemasoleva tarkvara muutmiseks";

b) SIC 14 „Materiaalsed põhivarad – objektide väärtuse langusest või kadudest tingitud kahju kompenseerimine" ja

c) SIC 23 „Materiaalsed põhivarad – põhjaliku ülevaatuse või remondi kulud".

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 17

Rendid

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada nii rentnikele kui ka rendileandjatele sobivad arvestusmeetodid ja avalikustatav teave, mida rakendatakse rentide suhtes.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõigi rendilepingute arvestusel, välja arvatud:

a) rendilepingud, mis käsitlevad mineraalide, nafta, maagaasi ja teiste selliste mittetaastuvate loodusvarade uurimist või kasutamist, ja

b) mängufilmide, videosalvestiste, teatrilavastuste, käsikirjade, patentide ja autoriõiguste litsentsilepingud.

▼M45

Käesolevat standardit ei rakendata mõõtmisalusena siiski järgmistel juhtudel:

▼B

a) rentnike poolt rendile võetud kinnisvara, mida arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna (vt IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);

b) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40);

▼M45

c) kapitalirendi tingimustel rentnike poolt rendile võetud bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 „Põllumajandus” rakendusalasse; või

d) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditavad bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 rakendusalasse.

▼B

3 Käesolevat standardit rakendatakse vara kasutusõigust üle andvate lepingute suhtes, isegi kui rendileandjalt võidakse nõuda sellise vara kasutamise või hooldusega seotud olulisi teenuseid. Käesolevat standardit ei rakendata teeninduslepingute suhtes, millega ei anta varade kasutusõigust üle ühelt lepinguosaliselt teisele.

MÕISTED

4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Rendileping on leping, mille kohaselt rendileandja annab rentnikule makse või rea maksete eest kokkulepitud ajavahemikuks üle vara kasutusõiguse.

Kapitalirent on rent, mille puhul kantakse üle kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved. Omandiõigust võib, kuid ei pruugi lõppkokkuvõttes üle anda.

Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent.

Katkestamatu rendileping on rendileping, mida saab katkestada ainult:

a) mingi vähetõenäolise, kuid võimaliku sündmuse toimumisel;

b) rendileandja loal;

▼B

c) kui rentnik sõlmib uue sama või samaväärset vara käsitleva rendilepingu sama rendileandjaga või

d) rentniku poolt sellise täiendava summa tasumisel, et rendilepingu jätkumine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel.

Rendi jõustumise kuupäev on varaseim kahest järgmisest kuupäevast: rendilepingu kuupäev ja kuupäev, mil lepinguosalised kohustuvad järgima rendilepingu põhisätteid. Sellel kuupäeval:

a) liigitatakse rent kas kasutusrendiks või kapitalirendiks ja

b) kapitalirendi puhul määratletakse summad, mida kajastatakse hetkel, mil rendiperiood algab.

Rendiperioodi algus on kuupäev, millest alates on rentnikul õigus renditavat vara kasutada. Sellel kuupäeval kajastatakse renti esmakordselt (st rendiobjektist tulenevate asjakohaste varade, kohustiste, tulude või kulude kajastamine).

Rendiperiood on katkestamatu periood, mille jooksul rentnik kokkuleppe kohaselt vara rendib, ning mis tahes lisaperioodid, mille jooksul on rentnikul õigus vara rentimist jätkata kas lisamakse eest või ilma, kui rendilepingu jõustumisel on piisavalt kindel, et rentnik kasutab seda õigust.

Rendimaksete miinimumsumma on rendimaksete summa, mida rentnikul tuleb rendiperioodi jooksul tasuda või mille tasumist võidakse temalt nõuda, välja arvatud tingimuslik rent, teenustega seotud kulutused ja maksud, mida rendileandja maksab ja mis talle hüvitatakse, koos:

a) rentniku puhul rentniku või temaga seotud osapoole poolt garanteeritud summadega või

b) rendileandja puhul lõppväärtusega, mille rendileandjale on garanteerinud:

   i) rentnik;

   ii) rentnikuga seotud osapool või

   iii) rendileandjaga mitteseotud kolmas osapool, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma.

Kuid kui rentnikul on optsioon vara ostmiseks hinnaga, mis on eeldatavasti tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle optsiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optsiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel, koosneb rendimaksete miinimumsumma rendiperioodil ostuoptsiooni realiseerimise eeldatava kuupäevani makstavatest miinimummaksetest ja selle realiseerimiseks vajalikust maksest.

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

Majanduslik eluiga on kas:

a) periood, mille jooksul vara eeldatavasti on majanduslikult kasutatav ühe või mitme kasutaja poolt, või

b) toodangu- või muude selliste ühikute arv, mida üks või mitu kasutajat eeldatavasti varast saavad.

▼B

Kasulik eluiga on alates rendiperioodi algusest allesjääv hinnanguline, rendiperioodiga piiramata periood, mille jooksul (majandus)üksus eeldatavasti kasutab varast saadavat majanduslikku kasu.

Garanteeritud lõppväärtus on:

a) rentniku puhul see osa lõppväärtusest, mille rentnik või temaga seotud osapool on garanteerinud (garantii summa on suurim võimalik tasumisele kuuluv summa), ja

b) rendileandja puhul see osa lõppväärtusest, mille rentnik või rendileandjaga mitteseotud, garantiikohustuste täitmiseks majanduslikult suuteline kolmas osapool on garanteerinud.

Garanteerimata lõppväärtus on see osa renditava vara lõppväärtusest, mille realiseerumises rendileandja ei ole kindel või mida garanteerib üksnes rendileandjaga seotud osapool.

Esmased otsekulutused on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt seotud lisakulutused, välja arvatud kulutused, mis tekivad rendileandjana toimivate tootjate või vahendajate tegevusest.

Rendileandja brutoinvesteering on järgmise koondsumma:

a) kapitalirendi puhul rendileandjale laekuvate rendimaksete miinimumsummad ja

b) rendileandjale lisanduv garanteerimata lõppväärtus.

Rendileandja netoinvesteering on rendileandja brutoinvesteering diskonteerituna rendi sisemise intressimääraga.

Teenimata finantstulu on erinevus:

a) rendileandja brutoinvesteeringu ja

b) rendileandja netoinvesteeringu vahel.

Rendi sisemine intressimäär on diskontomäär, mille puhul rendi jõustumise kuupäeval a) rendimaksete miinimumsummade ja b) garanteerimata lõppväärtuse summaarne nüüdisväärtus võrdub i) renditava vara õiglase väärtuse ja ii) rendileandja esmaste otsekulutuste summaga.

Rentniku alternatiivne laenuintressimäär on sarnase rendi puhul rentniku poolt makstav intressimäär või, kui see ei ole kindlaksmääratav, määr, millega rentnik saaks rendi jõustumise kuupäeval vara ostuks vajalikku laenu võtta sarnaseks perioodiks ja sarnase tagatisega.

Tingimuslik rent on see osa rendimaksetest, mille summa ei ole kindlaks määratud ja mis põhineb tulevasel teguril (nt tulevase müügi protsent, kasutusmäär tulevikus, tulevased hinnaindeksid, tulevased turuintressimäärad), mille muutumist ei põhjusta aja möödumine, vaid mõni muu nähtus.

5 Rendileping või -kohustus võib sisaldada sätet, mille abil on võimalik korrigeerida rendimakseid renditava vara ehitus- või omandamiskulutuste muutustega või soetusmaksumuse või väärtuse mõne muu näitaja, näiteks üldiste hinnatasemete muutustega; või rendileandja kulutuste muutustega rendi rahastamisel rendi jõustumise kuupäeva ja rendiperioodi alguse vahelise ajavahemiku jooksul. Kui see on nii, tuleb käesoleva standardi kohaselt kõigi eelnimetatud muutuste mõju lugeda toimunuks rendi jõustumise kuupäeval.

▼B

6 Rendilepingu mõiste hõlmab ka vara üürilepinguid, mis sisaldavad üürijale kokkulepitud tingimuste täitmisel vara omandamise õiguse sätet. Selliseid lepinguid tuntakse ka rendi-/ostulepingutena.

▼M33

6A IAS 17-s kasutatakse mõistet „õiglane väärtus” viisil, mis erineb teataval määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 17, siis mõõdab ta seega õiglast väärtust kooskõlas IAS 17-ga, mitte IFRS 13-ga.

▼B

RENTIDE LIIGITAMINE

7 Käesolevas standardis kasutatav rentide liigitamine põhineb määral, mil renditava vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved on rendileandja või rentniku kanda. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad kasutamata tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutusest tingitud rentaabluse muutustest. Hüved võivad olla eeldatavalt kasumlik tegevus vara majandusliku eluea jooksul ja kasum väärtuse suurenemisest või lõppväärtuse realiseerimisest.

8 Rent liigitatakse kapitalirendiks, kui sellega kantakse sisuliselt üle kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid.

9 Et rendileandja ja rentniku vaheline tehing põhineb nendevahelisel rendilepingul, on otstarbekas kasutada mõisteid järjepidevalt. Nende mõistete rakendamine rendileandja ja rentniku erinevate olukordade suhtes võib mõnikord viia selleni, et osapooled liigitavad sama rendilepingut erinevalt. Näiteks võib nii juhtuda, kui rendileandja saab kasu lõppväärtuse garantiist, mida annab rentnikuga mitteseotud osapool.

10 See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist ([1]) Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:

a) rendilepinguga läheb vara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule;

b) rentnikul on optsioon osta vara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle optsiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optsiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel;

c) rendiperiood hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;

d) rendi jõustumise kuupäeval on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur kui renditava vara õiglane väärtus ja

([1]) Vt ka SIC 27 „Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine”.

▼B

e) renditav vara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada.

11 Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:

a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;

b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenevad kasumid või kahjumid lähevad üle rentnikule (nt rendihinna vähendina, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust) ja

c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.

12 Paragrahvides 10 ja 11 toodud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest tunnustest on selge, et sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui vara omandiõigus kantakse rendiperioodi lõpus üle muutuva makse eest, mis võrdub selle õiglase väärtusega, või juhul, kui esineb tingimuslik rent, mille tulemusena rentnik sisuliselt ei oma kõiki neid riske ja hüvesid.

13 Renti liigitatakse rendi jõustumise kuupäeval. Kui rentnik ja rendileandja lepivad hiljem kokku renditingimuste muutmises (mis ei ole lihtsalt rendilepingu pikendamine), nii et muutunud tingimuste kohaselt oleks renti esmase jõustumise kuupäeval liigitatud paragrahvides 7–12 esitatud kriteeriumide kohaselt teisiti, loetakse muudetud lepingut uueks lepinguks selle perioodi jooksul. Siiski ei põhjusta hinnangute muutused (nt renditava vara majandusliku eluea või lõppväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmata jätmine rentniku poolt) rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.

▼M22

_____

15A Kui rent hõlmab nii maa kui ka hoonete komponente, hindab (majandus)-üksus eraldi iga komponendi liigitamist kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7–13. Selle kindlaksmääramisel, kas maakomponent on kasutus- või kapitalirent, on oluline kaalutlus see, et maal on tavaliselt piiramatu majanduslik eluiga.

▼B

16 Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotatakse rendimaksete miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ühekordsed ettemaksed) maa- ja hoonete komponentide vahel proportsionaalselt renditava maa-komponendi ja hoonete komponendi rendiomandiõiguse vastavate õiglaste väärtustega rendi jõustumise kuupäeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe komponendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad komponendid on selgelt kasutusrendid, mil kogu rent liigitatakse kasutusrendiks.

▼B

17 Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus summa, mida peaks esmalt paragrahvi 20 kohaselt kajastatama maa-komponendi suhtes, on ebaoluline, võib maad ja hooneid rendi liigitamisel käsitada ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7–13. Sellisel juhul loetakse hoonete majanduslikku eluiga kogu renditava vara majanduslikuks elueaks.

18 Maa-komponendi ja hoonete komponendi eraldi hindamist ei nõuta, kui rentniku osalus nii maa kui hoonete puhul liigitatakse kinnisvarainvesteeringuks kooskõlas IAS 40-ga ning kasutatakse õiglase väärtuse mudelit. Üksikasjalikke arvutusi nõutakse hindamise puhul ainult siis, kui ühe või mõlema komponendi liigitamine on muidu ebakindel.

19 Rentnikul on võimalik kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvara liigitada kinnisvarainvesteeringuks kooskõlas IAS 40-ga. Kui rentnik nii käitubki, arvestatakse osalust kinnisvaras kui kapitalirenti ja lisaks kasutatakse kajastatava vara puhul õiglase väärtuse mudelit. Rentnik jätkab rendi arvestamist kapitalirendina, isegi siis, kui oluline sündmus muudab rentniku osaluse olemust kinnisvaras nii, et seda ei liigitata enam kinnisvarainvesteeringuks. See võib juhtuda näiteks siis, kui rentnik:

a) kasutab kinnisvara, mis seejärel liigitatakse omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks tuletatud soetusmaksumuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega kasutusotstarbe muutmise kuupäeval, või

b) võimaldab allrenti, mis kannab sisuliselt kõik osaluse omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved üle mitteseotud kolmandale osapoolele. Sellist allrenti arvestab rentnik kapitalirendina kolmandale osapoolele, kuigi kolmas osapool võib seda arvestada ka kasutusrendina.

RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKE FINANTSARUANNETES

Kapitalirendid

Esmane kajastamine

20 Rendiperioodi alguses kajastavad rentnikud oma ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kapitalirenti varade ja kohustistena summas, mis võrdub renditava vara õiglase väärtusega rendilepingu jõustumisel, või kui see on madalam, rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses rendi jõustumise kuupäeval. Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana rendi sisemist intressimäära, kui seda on võimalik kindlaks määrata; kui mitte, kasutatakse rentniku alternatiivset laenuintressimäära. Rentniku esmased otsekulutused lisatakse varana kajastatavale summale.

21 Tehinguid ja muid sündmusi arvestatakse ja esitatakse sisu ja majandusliku tegelikkuse ning mitte ainult nende õigusliku vormi kohaselt. Kuigi rendilepingu õigusliku vormi kohaselt ei pruugi renditava vara seadusjärgne omandiõigus rentnikule üle minna, saab rentnik endale kapitalirendi puhul sisuliselt renditava vara kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdavaks ajaks vara majanduslikust elueast, võttes endale ühtlasi kohustuse tasuda vara rendi jõustumise kuupäeval õiglasele väärtusele vastavat hinda ja sellega seotud finantskulusid.

▼B

22 Kui selliseid renditehinguid rentniku ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ei kajastata, näidatakse (majandus)üksuse ressursse ja kohustusi tegelikest väiksematena, seega moonutades finantssuhtarve. Seetõttu on asjakohane, et kapitalirenti kajastatakse rentniku ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ nii vara kui ka tulevaste rendimaksete tasumise kohustusena. Rendiperioodi alguses kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ vara ja tulevaste rendimaksete tasumise kohustist ühesuguses summas, välja arvatud kõigi rentniku esmaste otsekulutuste puhul, mis lisatakse varana kajastatavale summale.

23 Renditava varaga seotud kohustisi ei ole asjakohane esitada finantsaruannetes renditavast varast mahaarvamisena. Kui kohustiste esitamise eesmärgil ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ eristatakse lühi- ja pikaajalisi kohustisi, eristatakse samamoodi ka rendikohustisi.

24 Teatavate renditoimingutega, nagu läbirääkimiste ja rendilepingute tagamisega seoses tekivad sageli esmased otsekulutused. Kulutused, mida saab otseselt seostada rentniku poolt kapitalirendi lepingute sõlmimiseks sooritatava tegevusega, lisatakse varana kajastatavale summale.

Edasine mõõtmine

25 Rendimaksete miinimumsummad jaotatakse finantskuludeks ja kohustise lõppväärtuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse igale rendiperioodile nii, et kogu rendiperioodi vältel oleks intressimäär igal osaperioodil kohustise lõppväärtuse suhtes sama. Tingimuslikku renti kajastatakse kuluna selle tekkimise perioodil.

26 Praktikas võib rentnik finantskulude jaotamisel rendiperioodi osaperioodidele kasutada arvutamise lihtsustamiseks ligikaudseid väärtusi.

27 Kapitalirendiga kaasneb igal aruandeperioodil amortiseeritava vara amortisatsiooni- ja finantskulu. Renditavaid amortiseeritavaid varasid amortiseeritakse sarnaselt enda omandis olevate amortiseeritavate varadega ja kajastatav amortisatsioon arvutatakse kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 38-ga „Immateriaalsed varad”. Kui puudub põhjendatud kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, amortiseeritakse vara täielikult kas rendiperioodi jooksul või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.

28 Renditava vara amortiseeritav summa jaotatakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul süstemaatiliselt igale aruandeperioodile vastavalt amortisatsioonipõhimõttele, mida rentnik kasutab enda omandis oleva amortiseeritava vara puhul. Kui eksisteerib piisav kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, on vara eeldatav kasutusperiood vara kasulik eluiga; vastasel juhul amortiseeritakse vara rendiperioodi või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.

▼B

29 Vara amortisatsioonikulu ja aruandeperioodi finantskulu summa võrdub harva perioodi jooksul tasutavate rendimaksetega ja seetõttu ei ole põhjendatud rendimaksete kajastamine kuluna. Järelikult ei ole ka vara ja sellega seotud kohustis pärast rendiperioodi algust tõenäoliselt oma summa poolest võrdsed.

30 Et teha kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36 „Varade väärtuse langus".

31 Rentnikud avalikustavad lisaks IFRS 7-s „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave" toodud nõuete järgimisele järgmise kapitalirenti puudutava informatsiooni:

a) iga varade liigi osas ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄;

b) võrdlus tulevaste rendimaksete miinimumsumma ja nende nüüdisväärtuse vahel ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga. Lisaks avalikustab (majandus)üksus tulevaste rendimaksete miinimumsumma ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga ja nende nüüdisväärtuse iga järgmise perioodi kohta:

   i) kuni üks aasta;

   ii) üks kuni viis aastat;

   iii) rohkem kui viis aastat;

c) perioodil kuluna kajastatud tingimuslik rent;

d) tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest;

e) rentniku oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus, mis sisaldab järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:

   i) tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;

   ii) uuendamis- või ostuoptsioonide olemasolu ja tingimused ning hinnamuutmisklauslid ja

   iii) rendikokkulepetega seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.

32 Lisaks rakendatakse rentnikele kapitalirendi tingimustel rendile võetud varade puhul avalikustamise nõudeid kooskõlas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41-ga.

Kasutusrendid

33 Kasutusrendi maksed kajastatakse lineaarselt rendiperioodi jooksul kuluna, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist ([1]).

34 Kasutusrendi puhul kajastatakse rendimaksed, v.a teenuste (nagu kindlustus ja hooldus) maksumus, lineaarselt kuluna, välja arvatud juhul, kui kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist väljendab mingi muu süstemaatiline alus, isegi kui makseid ei sooritata sellel alusel.

([1]) Vt ka SIC15 „Kasutusrendid – stiimulid".

▼B

35 Rentnikud avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kasutusrenti puudutava informatsiooni:

a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste miinimumrendimaksete kogusumma iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

b) tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest;

c) aruandeperioodil kuluna kajastatud rendi- ja allrendimaksed, nii et eraldi esitatakse miinimumsummad rendimaksete, tingimusliku rendi ja allrendimaksete kohta;

d) rentniku oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus, mis sisaldab järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:

i) tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;

ii) uuendamis- või ostuoptsioonide olemasolu ja tingimused ning hinnamuutmisklauslid ja

iii) rendiga seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.

RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJATE FINANTSARUANNETES

Kapitalirendid

Esmane kajastamine

36 Rendileandjad kajastavad kapitalirendi tingimustel väljarenditud vara oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ nõudena summas, mis võrdub rendileandja netoinvesteeringuga.

37 Kapitalirendi puhul lähevad sisuliselt kõik juriidilise omandiõigusega seotud riskid ja hüved rendileandjalt üle ning seega käsitleb rendileandja saada olevaid rendimakseid põhiosa tagasimaksete ja finantstuluna, mis on hüvitis ja tasu rendileandja investeeringu ja teenuste eest.

38 Rendileandjatel tekib tihti esmaseid otsekulutusi, mis sisaldavad selliseid summasid nagu vahendustasud, õigusabikulud ja sisemised kulud, mis on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt kaasnevad täiendavad kulutused. Nende hulka ei kuulu üldkulud nagu müügi- ja turundusmeeskonna poolt tehtud kulud. Kapitalirendi puhul, kus rendileandjad ei ole tootjad ega vahendajad, korrigeeritakse esmaste otsekulutustega saada oleva kapitalirendi esialgset summat ning need vähendavad rendiperioodi jooksul kajastatud tulu summat. Rendi sisemist intressimäära määratletakse nii, et esmaste otsekulutustega korrigeeritakse automaatselt saada olevat kapitalirendi nõuet ning seega ei ole neid enam vaja eraldi lisada. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused jäetakse välja esmaste otsekulutuste mõistest. Selle tulemusena jäetakse need välja rendileandja netoinvesteeringust ning kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum, mis kapitalirendi puhul toimub tavaliselt rendiperioodi alguses.

▼B

Edasine mõõtmine

39 Finantstulu kajastamine peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes.

40 Rendileandja püüab jaotada finantstulu kogu rendiperioodile süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. See tulu jaotamine peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes. Perioodi rendimakseid, välja arvatud teenustega seotud kulutused, rakendatakse rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka teenimata finantstulu.

41 Rendileandja brutoinvesteeringu arvutamisel kasutatud garanteerimata lõppväärtuste hinnanguid kontrollitakse regulaarselt. Kui hinnanguline garanteerimata lõppväärtus on vähenenud, muudetakse tulu jaotumist rendiperioodile ja tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemine kajastatakse viivitamatult.

41A Kasutusrendis oleva vara üle, mis liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, peetakse arvestust kooskõlas nimetatud IFRS-iga.

42 Tootjate või vahendajatena toimivad rendileandjad kajastavad perioodi müügikasumid või -kahjumid vastavalt (majandus)üksuse poolt otsemüügi korral järgitavale metoodikale. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum.

43 Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valikuvõimalust vara ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab vara rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kaht liiki tulu:

a) kasum või kahjum, mis on võrdne selle kasumi või kahjumiga, mis tekiks renditava vara otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke allahindlusi, ja

b) finantstulu rendiperioodi jooksul.

44 Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja poolt rendiperioodi alguses kajastatud müügitulu on vara õiglane väärtus või, kui see on madalam, rendileandjale laekuvate intressi turumääraga diskonteeritud miinimumrendimaksete nüüdisväärtus. Rendiperioodi alguses kajastatav müüdud toodete maksumus on renditava vara soetusmaksumus või sellest erinev ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus, millest on maha arvatud garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtus. Müügitulu ja müüdud toodete maksumuse vahe moodustab müügikasumi, mida kajastatakse vastavalt (majandus)üksuse poolt otsemüügi korral järgitavale metoodikale.

45 Rendileandjatena toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks kunstlikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et müügihetkel kajastatakse liiga suur osa tehingu kogutulust. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.

▼B

46 Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja puhul kajastatakse läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevaid kulutusi rendiperioodi alguses kuluna, sest need on peamiselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega.

47 Rendileandjad avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kapitalirenti puudutava informatsiooni:

a) võrdlus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse vahel (mõlemad ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga). Lisaks avalikustab (majandus)üksus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

b) teenimata finantstulu;

c) rendileandja kasuks kujunev garanteerimata lõppväärtus;

d) ebatõenäoliselt laekuvate rendimaksete miinimumsumma nõude akumuleeritud allahindlused;

e) perioodil tuluna kajastatud tingimuslik rent;

f) rendileandja oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus.

48 Lisaks on kasvu näitajana sageli kasulik avalikustada brutoinvesteering, millest on maha arvatud perioodi jooksul lisandunud uute rendilepingute teenimata tulu, seda pärast katkestatud rendilepingute vastavate summade mahaarvamist.

Kasutusrendid

49 Rendileandjad esitavad kasutusrendi tingimustel väljarenditavad varad oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄, lähtudes vara olemusest.

50 Kasutusrendist saadavat renditulu kajastatakse rendiperioodi jooksul tuluna lineaarselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava vara kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist ([1]).

51 Renditulu teenimisel tekkinud kulutused, kaasa arvatud amortisatsioon, kajastatakse kuluna. Renditulu (v.a osutatud teenuste, nagu kindlustuse ja hoolduse eest laekunud tulu) kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt isegi siis, kui laekumine ei toimu ühtlaselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava vara kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist.

52 Rendileandjatele läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega tekkinud esmased otsekulutused lisatakse renditava vara ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele ja kajastatakse rendiperioodi jooksul kuluna, järgides samu põhimõtteid, mis renditulu puhul.

([1]) Vt ka SIC15 „Kasutusrendid – stiimulid”.

▼B

53 Renditavate amortiseeritavate varade amortisatsioonimeetod on sarnane rendileandja sarnaste varade puhul kasutatava tavapärase amortisatsioonimeetodiga, ja amortisatsiooni arvutatakse kooskõlas IAS 16 ja IAS 38-ga.

54 Et määrata kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36.

55 Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügikasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa samastada müügiga.

56 Rendileandjad avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kasutusrenti puudutava informatsiooni:

a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste miinimumrendimaksete kogusumma ja eraldi summad iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

b) perioodil tuluna kajastatud kogu tingimuslik rent;

c) rendileandja rendikokkulepete üldine kirjeldus.

57 Lisaks rakendatakse rendileandjatele kasutusrendi tingimustel väljarenditavate varade puhul avalikustamise nõudeid kooskõlas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41-ga.

MÜÜGI-TAGASIRENDI TEHINGUD

58 Müügi-tagasirendi tehing hõlmab vara müüki ja sama vara tagasi rentimist. Rendimakse ja müügihind on tavaliselt teineteisest sõltuvad, kuna läbirääkimistel käsitletakse neid kui ühte tervikut. Müügi-tagasirendi tehingu arvestuslik käsitlus sõltub asjaomase rendilepingu liigist.

59 Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemuseks on kapitalirent, ei kajasta müüja-rentnik ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ületavat müügitulu kohe tuluna. Seda kajastatakse järgnevates perioodides ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.

60 Kui tagasirent on kapitalirent, on tehing vahend, mille abil rendileandja rahastab rentnikku, kasutades vara tagatisena. Seetõttu ei ole asjakohane pidada ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ületavat müügitulu tuluks. Sellist tulu kajastatakse järgnevates perioodides ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.

▼B

61 Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemus on kasutusrent ja kui on selge, et tehing põhineb õiglasel väärtusel, kajastatakse võimalik kasum või kahjum kohe. Kui müügihind on õiglasest väärtusest madalam, kajastatakse võimalik kasum või kahjum kohe, välja arvatud juhul, kui kahjum kompenseeritakse turuhinnast madalamate tulevaste rendimaksetega. Sel juhul kajastatakse seda järgnevates perioodides ja amortiseeritakse proportsionaalselt rendimaksetega vara eeldatava kasutusperioodi jooksul. Kui müügihind on õiglasest väärtusest kõrgem, lükatakse õiglast väärtust ületav osa edasi ja amortiseeritakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul.

62 Kui tagasirent on kasutusrent ning rendimaksed ja müügihind on õiglases väärtuses, on tegelikult tegemist tavalise müügitehinguga ning võimalik kasum või kahjum kajastatakse kohe.

63 Kasutusrendi korral, kui õiglane väärtus müügi-tagasirendi tehingu hetkel on väiksem kui vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumus, kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vahelise erinevuse summaga võrdne kahjum kohe.

64 Kapitalirendi korral on selline korrigeerimine vajalik ainult siis, kui väärtus on vähenenud, ja sel juhul vähendatakse vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kaetava väärtuseni kooskõlas IAS 36-ga.

65 Rentnikke ja rendileandjaid hõlmavaid avalikustamise nõudeid rakendatakse ka müügi-tagasirendi tehingute suhtes. Oluliste rendilepingute nõutav kirjeldus eeldab ainulaadsete või ebatavaliste lepingutingimuste või müügi-tagasirendi tehingute tingimuste avalikustamist.

66 Müügi-tagasirendi tehingud võivad vastata IAS 1-s „Finantsaruannete esitamine” toodud eraldi avalikustamist käsitletavatele kriteeriumidele.

ÜLEMINEKUSÄTTED

67 Paragrahvi 68 kohaselt on käesoleva standardi tagasiulatuv rakendamine soovitatav, kuid mitte nõutav. Kui käesolevat standardit ei rakendata tagasiulatuvalt, eeldatakse, et rendileandja on võimalike varasemate kapitalirentide saldo nõuetekohaselt kindlaks määranud, ja seda käsitletakse seejärel käesoleva standardi sätete kohaselt.

68 (Majandus)üksus, mis varem on rakendanud IAS 17 (muudetud 1997), rakendab käesoleva standardiga kehtestatud muudatusi tagasiulatuvalt kõigi rendilepingute suhtes või kui IAS 17 (muudetud 1997) ei rakendatud tagasiulatuvalt, kõigi rendilepingute suhtes, mis sõlmiti enne, kui (majandus)üksus esmalt rakendas käesolevat standardit.

▼M22

68A (Majandus)-üksus hindab lõppemata rentide maakomponentide liigitamise ümber paragrahvis 69. aasta viidatud muudatuste kasutuselevõtmise kuupäeval teabe alusel, mis oli olemas nimetatud rentide jõustumise kuupäeval. Ta kajastab kapitalirendiks ümber liigitatud rendi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Kui aga (majandus)-üksusel ei ole teavet, mis on vajalik muudatuste rakendamiseks tagasiulatuvalt, siis ta:

a) rakendab kõnealuste rentide suhtes muudatusi faktide ja asjaolude alusel, mis eksisteerisid tema poolt muudatuste vastuvõtmise kuupäeval; ja

▼**M22**

b) kajastab kapitalirendiks ümber liigitatud maa rendiga seotud vara ja kohustist nende õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeva seisuga; nende õiglaste väärtuste vaheline erinevus kajastatakse jaotamata kasumis.

▼**B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼**M22**

69A Paragrahv 14 ja 15 muudeti kehtetuks ning paragrahvid 15A ja 68A lisati 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarenduste* osana. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

IAS 17 (MUUDETUD 1997) TAGASIVÕTMINE

70 Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 17 „Rendid” (muudetud 1997).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 18

Müügitulu

EESMÄRK

„Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus” on tulu määratletud majandusliku kasu suurenemisena arvestusperioodil, mis väljendub varade lisandumise või parendamisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtavad sissemaksed. Tulu hõlmab nii müügitulu kui tehingukasumeid. Müügitulu on tulu, mis tekib (majandus)üksuse tavapärase tegevuse käigus, ja sellele viidatakse väga erinevate nimetustega, kaasa arvatud müük, tasud, intressid, dividendid ja litsentsitasud (rojaltid). Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada teatud liiki tehingutest ja sündmustest tuleneva müügitulu arvestuslik käsitlus.

Müügitulu arvestamise põhiküsimus on müügitulu kajastamise aja kindlaksmääramine. Müügitulu kajastatakse siis, kui (majandus)üksuse tulevase majandusliku kasu saamine on tõenäoline ja seda kasu on võimalik usaldusväärselt mõõta. Käesolevas standardis täpsustatakse asjaolud, mille puhul need kriteeriumid on täidetud, ja seetõttu müügitulu kajastatakse. Lisaks sisaldab standard praktilisi juhiseid nende kriteeriumide rakendamiseks.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse järgmistest tehingutest ja sündmustest tuleneva müügitulu arvestamisel:

a) kaupade müük;

b) teenuste osutamine ja

c) (majandus)üksuse varade kasutamine teiste poolt, mille tulemusel teenitakse intresse, litsentsitasusid (rojalteid) ja dividende.

2 Käesoleva standardiga asendatakse 1982. aastal kinnitatud IAS 18 „Müügitulu kajastamine”.

3 Kaubad hõlmavad (majandus)üksuse poolt müügiks toodetud kaupu ja edasimüügiks ostetud kaupu, näiteks jaemüüja poolt ostetud kaupa müügiks või edasimüügiks hoitavat maad ja muud kinnisvara.

4 Teenuste osutamine tähendab tavaliselt (majandus)üksuse poolt mingi lepinguliselt sätestatud ülesande täitmist kokkulepitud aja jooksul. Teenuseid võib osutada kas ühe või mitme perioodi jooksul. Mõned teenuste osutamise lepingud on otseselt seotud ehituslepingutega, näiteks projektijuhtide või arhitektide teenustega seotud lepingud. Sellistest lepingutest tulenevat müügitulu käesolevas standardis ei käsitleta, vaid seda käsitletakse IAS 11 „Ehituslepingud” kohaselt ehituslepingutele kehtestatud nõuetele.

5 (Majandus)üksuse varade kasutamisest teiste poolt tekib järgmine tulu:

a) intressid – (majandus)üksuse raha või raha ekvivalentide või (majandus)üksuse saada olevate summade kasutamise tasu;

▼B

b) litsentsitasu (rojaltid) – (majandus)üksuse pikaealise vara kasutamise tasu, näiteks patendid, kaubamärgid, autoriõigused ja arvutitarkvara, ja

c) dividendid – kasumi jaotamine omakapitali investeeringute valdajatele proportsionaalselt nende osalusega omakapitali teatud liigis.

6 Käesolevas standardis ei käsitleta müügitulu, mis tuleneb:

a) rendilepingutest (vt IAS 17 „Rendid”);

b) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringutest saadud dividendidest (vt ►**M32** IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* ◄);

c) kindlustuslepingutest, mis kuuluvad IFRS 4 „Kindlustuslepingud” rakendusalasse;

d) finantsvarade ja finantskohustiste õiglase väärtuse muutustest või nende müügist (vt IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”);

e) muude käibevarade väärtuse muutustest;

f) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise vara esmasest kajastamisest ja selle vara õiglase väärtuse muutustest (vt IAS 41 „Põllumajandus”);

g) põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest (vt IAS 41) ja

h) mineraalide kaevandamisest.

MÕISTED

7 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Müügitulu on (majandus)üksuse tavapärase tegevuse käigus aruandeperioodil tekkiva majandusliku kasu brutosumma, kui selle tulemusena (majandus)üksuse omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtud sissemaksetest tulenev suurenemine.

▼M33

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼B

8 Müügitulu hõlmab ainult (majandus)üksuse enda nimel saadud ja saada oleva majandusliku kasu brutosummat. Kolmandate isikute nimel saadud summad, nagu müügitehingutest tulenevad maksud, kaupade ja teenustega seotud maksud ja käibemaks, ei ole (majandus)üksuse poolt saadav majanduslik kasu ega suurenda omakapitali. Seetõttu ei arvata neid müügitulu hulka. Samamoodi sisaldab agendi majandusliku kasu brutosumma esindatava isiku nimel kogutud summasid, mis ei suurenda (majandus)üksuse omakapitali. Esindatava isiku nimel sissenõutavad summad ei ole müügitulu. Müügitulu on hoopis vahendustasu.

▼B

MÜÜGITULU MÕÕTMINE

9 Müügitulu mõõdetakse saadud või saada oleva tasu õiglases väärtuses ([1]).

10 Tehingust saadava müügitulu suurus määratakse tavaliselt kindlaks (majandus)üksuse ja vara ostja või kasutaja vahel sõlmitud lepingus. Seda mõõdetakse saadud või saada oleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse kõiki (majandus)üksuse poolt lubatud kaubanduslikke allahindlusi ja mahust tulenevaid hinnaalandeid.

11 Enamikul juhtudel laekub tasu kas raha või raha ekvivalentidena, ja müügitulu on laekunud või saada oleva raha või raha ekvivalentide summa. Kui aga raha või raha ekvivalentide laekumine lükatakse edasi, võib tasu õiglane väärtus olla laekuva või saada oleva raha nominaalväärtusest väiksem. Näiteks võib (majandus)üksus anda ostjale intressita krediiti või võtta kaupade müügi eest ostjalt veksli, mille intress on turuintressimäärast madalam. Kui sisuliselt on tegemist finantseerimistehinguga, määratakse tasu õiglane väärtus kindlaks kõigi tulevaste laekumiste diskonteerimise teel, kasutades tinglikku intressimäära. Tinglik intressimäär on kas:

a) sarnase krediidireitinguga emiteerija poolt sarnasele instrumendile valdavalt kehtiv intressimäär või

b) intressimäär, millega diskonteeritakse instrumendi nominaalväärtust kõnealuste kaupade või teenuste hetkemüügihinnaks sularahas, olenevalt sellest, kumb on selgemini määratletav.

Tasu õiglase väärtuse ja nominaalväärtuse vaheline erinevus kajastatakse intressituluna kooskõlas IAS 39 paragrahvidega 29 ja 30.

12 Kaupade või teenuste vahetamist sarnase olemuse ja väärtusega kaupade või teenuste vastu ei loeta müügitulu loovaks tehinguks. Seda juhtub tihti selliste kaupade nagu nafta või piim korral, kui tarnijad vahetavad oma erinevates asupaikades olevaid varusid omavahel, et õigeaegselt rahuldada konkreetse paiga nõudlust. Kaupade müümist või teenuste osutamist vahetusena teistsuguste kaupade või teenuste vastu loetakse müügitulu loovaks tehinguks. Müügitulu mõõdetakse saadud kaupade või teenuste õiglases väärtuses, mida on korrigeeritud võimaliku üleantud raha või raha ekvivalentide summaga. Kui saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse müügitulu loovutatud kaupade või teenuste õiglases väärtuses, mida on korrigeeritud võimaliku üleantud raha või raha ekvivalentide summaga.

TEHINGU KINDLAKSTEGEMINE

13 Käesoleva standardi kajastamiskriteeriumeid rakendatakse tavaliselt iga tehingu suhtes eraldi. Teatud asjaoludel on tehingu sisu peegeldamiseks siiski vajalik rakendada kajastamiskriteeriume üksiku tehingu eraldi määratletavate komponentide suhtes. Näiteks kui toote müügihind sisaldab tulevikus osutatava teenusega seotud määratletavat summat, lükatakse selle summa müügituluna kajastamine edasi, kajastades seda selle perioodi müügituluna, mil teenust osutatakse. Seevastu rakendatakse kajastamiskriteeriume kahe või enama tehingu suhtes koos sel juhul, kui need on omavahel seotud nii, et nende majanduslikku mõju ei ole võimalik mõista ilma viitamata tehingute jadale tervikuna. Näiteks võib (majandus)üksus müüa kaupu ja samal ajal sõlmida eraldi lepingu kaupade hilisema tagasiostu kohta, nullides sellega tehingu sisulise mõju; sellisel juhul käsitatakse kaht tehingut koos.

([1]) Vt ka SIC 31 „Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud”.

▼B

KAUPADE MÜÜK

14 Kaupade müügist saadud müügitulu kajastatakse siis, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) (majandus)üksus on ostjale üle andnud kõik kauba omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved;

b) (majandus)üksus ei säilita sellist vastutust, mis tavaliselt seondub omandiõigusega, ning tal puudub tegelik valitsev mõju müüdud kauba üle;

c) müügitulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta;

d) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu ja

e) tehingust tulenevaid tehtud või tehtavaid kulutusi on võimalik usaldusväärselt mõõta.

15 Selleks et hinnata, millal (majandus)üksus on ostjale üle andnud kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved, tuleb vaadelda tehingu asjaolusid. Enamikul juhtudel langeb omandiõigusega seotud riskide ja hüvede üleandmine kokku juriidilise omandiõiguse üleandmisega ostjale või kauba ostja valdusesse andmisega. Nii on see tavaliselt jaemüügi puhul. Teistel juhtudel võib omandiõigusega seotud riskide ja hüvede üleandmine ostjale toimuda juriidilise omandiõiguse üleandmisest või kauba ostja valdusesse andmisest erineval ajal.

16 Kui olulised omandiõiguse riskid jäävad (majandus)üksuse kanda, siis ei ole tegemist müügitehinguga ja müügitulu ei kajastata. Omandiõigusega seotud oluline risk võib (majandus)üksusele kanda jääda mitmel erineval moel. Näited olukordadest, kus omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved jäävad (majandus)üksuse kanda:

a) kui (majandus)üksusele jääb ebarahuldava tulemuslikkusega seonduv kohustus, mida tavapärased garantiitingimused ei kata;

b) kui müügitulu laekumine mingist konkreetsest müügitehingust sõltub ostja poolt sama kauba müügi eest saadavast müügitulust;

c) kui kaup tarnitakse kliendile koos paigaldusega, mis moodustab olulise osa lepingust, kuid mida (majandus)üksus ei ole veel lõplikult teostanud, ja

d) kui ostjal on õigus tehing müügilepingus täpsustatud põhjusel tühistada ja (majandus)üksus ei ole kindel kauba tagastamise tõenäosuses.

17 Kui omandiõigusega seotud riskidest jääb (majandus)üksusele ainult ebaoluline osa, on tegemist müügitehinguga ja müügitulu kajastatakse. Näiteks võib müüjale jääda kauba juriidiline omandiõigus ainult selle kauba eest tasutava summa laekumise tagamiseks. Kui (majandus)üksus on sellisel juhul omandiõigusega seotud olulised riskid üle andnud, on tegemist müügitehinguga ja müügitulu kajastatakse. Teise näitena (majandus)üksusest, kellele jääb kanda ainult ebaoluline osa omandiõigusega seotud riskidest, võib tuua jaemüügi, kui rahulolematule ostjale pakutakse raha tagastamist. Sellistel juhtudel kajastatakse müügitulu müügihetkel, tingimusel, et müüja suudab tulevasi tagastamisi usaldusväärselt hinnata ja kajastab tagastamisega seotud kohustise eelneva kogemuse ja muude asjakohaste tegurite põhjal.

▼B

18 Müügitulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu. Mõnedel juhtudel ei pruugi see tõenäoline olla enne, kui tasu on laekunud või kui ebakindlust põhjustav asjaolu on kõrvaldatud. Näiteks võib olla ebaselge, kas välisriigi valitsusasutus lubab välisriigis toimunud müügi eest saadava tasu üle kanda. Loa saamisel kõrvaldatakse ebakindlus ja müügitulu kajastatakse. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba müügituluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna, kui esmalt kajastatud müügitulu summa korrigeerimisena.

19 Sama tehingu või muu sündmusega seotud tulud ja kulud kajastatakse samaaegselt; seda protsessi nimetatakse tavaliselt tulude ja kulude vastavusse viimiseks. Kui müügitulu kajastamise muud kriteeriumid on täidetud, on kulusid, sealhulgas garantiikulusid ja muid pärast kauba tarnimist tekkivaid kulutusi tavaliselt võimalik usaldusväärselt mõõta. Samas ei tohi müügitulu kajastada, kui kulusid ei saa usaldusväärselt mõõta; sellisel juhul kajastatakse kauba müügi eest juba saadud tasu kohustisena.

TEENUSTE OSUTAMINE

20 Kui teenuse osutamist hõlmava tehingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse tehinguga seotud müügitulu vastavalt tehingu valmidusastmele ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄. Tehingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

a) müügitulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta;

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

c) tehingu valmidusastet ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on võimalik usaldusväärselt mõõta ja

d) tehinguga seotud kulutusi ja tehingu lõpetamise kulutusi on võimalik usaldusväärselt mõõta ([1]).

21 Müügitulu kajastamist tehingu valmidusastme järgi nimetatakse tihti ka valmidusastme meetodiks. Selle meetodi kohaselt kajastatakse müügitulu arvestusperioodil, mil teenust osutatakse. Sellisel alusel kajastatud müügitulu annab kasulikku informatsiooni perioodi teenuste osutamise mahu ja tulemuslikkuse kohta. IAS 11-s nõutakse samuti müügitulu kajastamist samadel alustel. Nimetatud standardi nõuded on üldiselt rakendatavad kõigi teenuste osutamisega seotud tulude ja kulude kajastamise suhtes.

22 Müügitulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba müügituluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud müügitulu summa korrigeerimisena.

([1]) Vt ka SIC 27 „Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine” ja SIC 31 „Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud”.

▼B

23 Üldjuhul on (majandus)üksus võimeline andma usaldusväärseid hinnanguid pärast seda, kui ta on tehingu teiste osapooltega kokku leppinud järgmises:

a) kõikide osapoolte juriidilist jõudu omavad õigused osapoolte poolt osutatavate ja saadavate teenuste osas;

b) arveldamisele kuuluv tasu ja

c) arveldusviis ja -tingimused.

Üldjuhul peab (majandus)üksusel olema ka tõhus sisemine eelarvestus- ja aruandlussüsteem. (Majandus)üksus vaatab teenuse osutamise käigus tuluhinnangud üle ja vajaduse korral korrigeerib neid. Selliste muudatuste vajadus ei tähenda tingimata seda, et tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata.

24 Tehingu valmidusastme võib kindlaks määrata mitme erineva meetodiga. (Majandus)üksus kasutab meetodit, mis võimaldab osutatud teenuseid usaldusväärselt mõõta. Olenevalt tehingu olemusest võivad meetodid sisaldada järgmist:

a) teostatud tööde ülevaatus;

b) osutatud teenuste osakaal osutatavate teenuste kogumahust või

c) tehtud kulutuste osa kogu tehingu eeldatavatest kulutustest. Tehtud kulutuste hulka arvatakse ainult juba osutatud teenustega seotud kulutused. Tehingu eeldatavate kulutuste hulka loetakse ainult osutatud või tulevikus osutatavate teenustega seotud kulutused.

Klientidelt saadud osamaksed ja ettemaksed ei peegeldada sageli tegelikult osutatud teenuseid.

25 Kui teenuse osutamiseks teostatakse kindla perioodi jooksul määramatu arv erinevaid toiminguid, kajastatakse müügitulu praktilistel põhjustel lineaarselt vastava perioodi jooksul, kui ei ole ilmne, et mõni teine meetod väljendab valmidusastet paremini. Kui mõni konkreetne toiming on teistest toimingutest tunduvalt olulisem, lükkub müügitulu kajastamine edasi kuni selle olulise toimingu lõpetamiseni.

26 Kui teenuste osutamisega seotud tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse müügitulu ainult kajastatud kaetavate kulude ulatuses.

27 Tehingu varajastes etappides ei ole tehingu tulemust sageli võimalik usaldusväärselt hinnata. Siiski võib olla tõenäoline, et (majandus)üksuse poolt tehtud tehingukulud kaetakse. Seetõttu kajastatakse müügitulu ainult eeldatavasti kaetavate kulutuste ulatuses. Kuna tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kasumit ei kajastata.

28 Kui tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata ja ei ole tõenäoline, et tekkinud kulutused kaetakse, müügitulu ei kajastata ja tehtud kulutused kajastatakse kuluna. Kui lepingu tulemuse usaldusväärset hindamist takistanud ebakindlust tekitanud asjaolud kaovad, kajastatakse müügitulu pigem paragrahvi 20 kui paragrahvi 26 kohaselt.

▼B

INTRESSID, LITSENTSITASUD (ROJALTID) JA DIVIDENDID

29 Müügitulu, mis tekib (majandus)üksuse vara kasutamisel teiste poolt intresside, litsentsitasude (rojaltite) ja dividendide vormis, kajastatakse paragrahvis 30 esitatud alustel, kui:

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

b) müügitulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta.

30 Müügitulu kajastatakse järgmistel alustel:

a) intressid kajastatakse, kasutades IAS 39 paragrahvides 9 ja AG5–AG8 sätestatud sisemise intressimäära meetodit;

b) litsentsitasud (rojalteid) kajastatakse tekkepõhiselt vastavalt asjaomase lepingu sisule ja

c) dividendid kajastatakse siis, kui omanikul tekib õigus makse saamiseks.

31 Kehtetu

▼M7

32 Kui enne intresse teeniva investeeringu omandamist on sellele kogunenud maksmata intresse, jaotatakse pärast omandamist saadavad intressid omandamiseelsete ja omandamisjärgsete perioodide vahel; (müügi)tuluna kajastatakse üksnes omandamisjärgne osa.

▼B

33 Litsentsitasud (rojaltid) tekivad vastavalt konkreetse kokkuleppe tingimustele ja üldjuhul need kajastatakse vastavalt kokkuleppele, välja arvatud juhul, kui kokkuleppe sisu arvesse võttes ei ole asjakohasem kajastada tulu mõnel muul süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel.

34 Müügitulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba müügituluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud müügitulu summa korrigeerimisena.

AVALIKUSTAMINE

35 (Majandus)üksus avalikustab:

a) müügitulu kajastamisel kasutatavad arvestusmeetodid, kaasa arvatud teenuste osutamisega seotud tehingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatavad meetodid;

b) perioodi jooksul kajastatud kõigi oluliste tulukategooriate summad, kaasa arvatud müügitulu:

i) kaupade müügist;

ii) teenuste osutamisest;

iii) intressidest;

iv) litsentsitasudest (rojaltitest);

v) dividendidest, ja

c) kaupade või teenuste vahetamisest saadava müügitulu summa kõigis olulistes tulukategooriates.

▼B

36 (Majandus)üksus kajastab kõiki tingimuslikke kohustisi ja tingimuslikke varasid kooskõlas IAS 39-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”. Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad võivad tekkida näiteks garantiikulutuste, hüvitisnõuete, trahvide või võimalike kahjumite tulemusena.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼M7

38 2008. aasta mais välja antud *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus* (IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* ja IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* muudatused) muutis paragrahvi 32. (Majandus)üksus rakendab muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 paragrahvidega 4 ja 38A seotud muudatusi varasema perioodi suhtes, rakendab ta samaaegselt paragrahvi 32.

▼M32

41 IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud mais 2011, muudeti lõike 6 punkt b. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 11.

▼M33

42 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 7. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M31**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 19

Hüvitised töötajatele

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada töötajate hüvitiste arvestus ja avalikustamine. Standardiga nõutakse, et (majandus)üksus kajastaks:

(a) kohustise, kui töötaja on olnud tööalases teenistuses, mille eest vastutasuks ta saab tulevikus töötajate hüvitisi; ja

(b) kulu, kui (majandus)üksus kasutab majanduslikku kasu, mis tuleneb töötaja tööalasest teenistusest, mille eest vastutasuks ta saab töötajate hüvitisi.

RAKENDUSALA

2 Tööandja rakendab käesolevat standardit kõikide töötajate hüvitiste arvestamisel, välja arvatud juhul, kui hüvitise suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*.

3 Käesolev standard ei käsitle töötajate hüvitiste plaanide aruandlust (vt IAS 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*).

4 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas selliste töötajate hüvitiste suhtes, mis on ette nähtud:

(a) (majandus)üksuse ja üksikute töötajate, töötajate rühmade või nende esindajate vahel sõlmitud ametlike plaanide või muude ametlike kokkulepetega;

(b) õigusnormide või selle valdkonna suhtes kehtiva korraga, mille kohaselt (majandus)üksused peavad panustama riigi, osariigi, tööstusharu või muudesse mitut tööandjat hõlmavatesse plaanidesse; või

(c) sellise mitteametliku tavaga, millega kaasneb faktiline kohustus. Mitteametliku tavaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi töötajate hüvitiste maksmisele. Faktiline kohustus on näiteks olukorras, kus (majandus)üksuse mitteametliku tava muutmine kahjustab (majandus)üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.

5 Töötajate hüvitised on muu hulgas järgmised:

(a) lühiajalised töötajate hüvitised, näiteks järgmised hüvitised, kui need makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses:

(i) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;

(ii) iga-aastane tasustatav puhkus ja tasustatav haiguspuhkus;

(iii) kasumiosalus ja boonused ning

(iv) mitterahalised hüvitised (nt arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;

▼**M31**

(b) töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks:

(i) pensionihüvitised (nt pensionid ja ühekordsed maksed pensionile jäämise korral) ja

(ii) muud töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgne elukindlustus ja töösuhtejärgne arstiabi;

(c) muud pikaajalised töötajate hüvitised, näiteks:

(i) pikaajalised tasustatavad töölt puudumised, näiteks pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;

(ii) tähtpäevadega või muud pikaajalise tööalase teenistusega seotud hüvitised ja

(iii) pikaajalised invaliidsushüvitised ning

(d) töösuhte lõpetamise hüvitised.

6 Töötajate hüvitised on muu hulgas hüvitised, mis on ette nähtud töötajatele või nende ülalpeetavatele või soodustatud isikutele ning mis makstakse (või mille ulatuses pakutakse kaupa või teenust) kas otse töötajale, tema abikaasale, lastele või teistele ülalpeetavatele või muudele osapooltele, näiteks kindlustusandjatele.

7 Töötaja võib (majandus)üksusele teenuseid osutada täistööajaga, osalise tööajaga, alaliselt, juhuslikult või ajutiselt. Käesoleva standardi rakendamisel käsitatakse töötajatena ka direktoreid ja muid juhtivaid töötajaid.

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Töötajate hüvitiste mõiste

Töötajate hüvitised on igas vormis tasu, mida (majandus)üksus annab töötajatele vastutasuks nende tööalase teenistuse eest või töösuhte lõpetamise eest.

Lühiajalised töötajate hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised), mis makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

Töösuhtejärgsed hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised ja lühiajalised töötajate hüvitised), mis makstakse välja pärast töösuhte lõppu.

Muud pikaajalised töötajate hüvitised on kõik muud töötajate hüvitised peale lühiajaliste töötajate hüvitiste, töösuhtejärgsete hüvitiste ja töösuhte lõpetamise hüvitiste.

Töösuhte lõpetamise hüvitised on töötajate hüvitised, mida makstakse vastutasuks töösuhte lõpetamise eest, kui:

(a) (majandus)üksus otsustab lõpetada töösuhte töötajaga enne tavapärast pensionile jäämise kuupäeva või

(b) töötaja nõustub töösuhte lõpetamisega, saades vastutasuks hüvitised.

▼**M31**

Plaanide liigitusega seotud mõisted

Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid on ametlikud või mitteametlikud kokkulepped, mille alusel (majandus)üksus maksab töösuhtejärgseid hüvitisi ühele või mitmele töötajale.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mille puhul (majandus)üksus maksab kindlaksmääratud sissemaksed eraldi (majandus)üksusesse (fondi) ning tal ei ole juriidilist ega faktilist kohustust teha täiendavaid makseid, kui fondil ei ole piisavalt varasid, et maksta töötajale kõiki hüvitisi, mis on seotud tema tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mis ei ole kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid on kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid (muud kui riiklikud plaanid) või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid (muud kui riiklikud plaanid), mille puhul:

(a) ühendatakse ühtsesse kogumisse varad, mis on saadud erinevatelt (majandus)üksustelt, mis ei ole ühise kontrolli all; ja

(b) kasutatakse neid varasid hüvitiste maksmiseks rohkem kui ühe (majandus)üksuse töötajatele põhimõttel, et sissemaksete ja hüvitiste suurused määratakse kindlaks olenemata (majandus)üksusest, kus asjaomased töötajad töötavad.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustisega (netovaraga) seotud mõisted

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustis (netovara) on puudu- või ülejääk, mida on korrigeeritud, võttes arvesse vara ülemmäära piiravat mõju kindlaksmääratud hüvitiste netovarale.

Puudu- või ülejääk on:

(a) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus, millest on maha arvatud

(b) plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus.

Vara ülemmäär on plaani tagasimaksetest või plaani tulevaste sissemaksete vähendustest saadava majandusliku kasu nüüdisväärtus.

Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on töötajate käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistusega seotud kohustuste täitmiseks vajalike tulevaste eeldatavate maksete nüüdisväärtus plaani varasid maha arvamata.

Plaani varad on:

(a) pikaajaliste töötajate hüvitiste fondis olevad varad ja

(b) tingimustele vastavad kindlustuslepingud.

▼**M31**

Pikaajaliste töötajate hüvitiste fondis olevad varad on varad (muud kui aruandva (majandus)üksuse emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid), mis:

(a) on sellises (majandus)üksuses (fondis), mis on aruandvast (majandus)üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja eksisteerib üksnes selleks, et maksta või rahastada töötajate hüvitisi; ja

(b) on kasutatavad üksnes töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ega ole saadaval aruandva (majandus)üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ning mida ei tohi aruandvale (majandus)üksusele tagastada, välja arvatud juhul, kui:

(i) fondi ülejäänud varad on piisavad, et täita kõik asjakohase plaani või aruandva (majandus)üksuse kohustused, mis on seotud töötajate hüvitistega; või

(ii) varad tagastatakse aruandvale (majandus)üksusele, et talle hüvitada juba makstud töötajate hüvitised.

Tingimustele vastav kindlustusleping on kindlustusleping,[1] mille annab välja kindlustusandja, kes ei ole aruandva (majandus)üksusega seotud osapool (kooskõlas IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* esitatud määratlusega), kui lepingujärgsed laekumised:

(a) on kasutatavad üksnes kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaste töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ja

(b) ei ole saadaval aruandva (majandus)üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ja neid ei tohi maksta aruandvale (majandus)üksusele, välja arvatud juhul, kui:

(i) laekumised on seotud varade ülejäägiga, mida ei vajata kõikide asjakohaste töötajate hüvitistega seotud kohustuste täitmiseks; või

(ii) laekumised tagastatakse aruandvale (majandus)üksusele, et talle hüvitada juba makstud töötajate hüvitised.

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

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumusega seotud mõisted

Tööalase teenistuse kulutus on:

(a) *jooksva tööalase teenistuse kulutus*, mis on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse suurenemine, mis tuleneb töötaja tööalasest teenistusest käesoleval perioodil;

(b) *möödunud tööalase teenistuse kulutus*, mis on eelnevate perioodide tööalase teenistuse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb plaani muutmisest (kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamine, tühistamine või muutmine) või piiramisest ((majandus)üksus vähendab oluliselt plaaniga hõlmatud töötajate arvu); ja

[1] Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* määratletud kindlustusleping.

▼**M31**

(c) kasum või kahjum arvelduselt.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress on perioodi jooksul toimuv kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) muutus, mis tuleneb aja möödumisest.

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised hõlmavad järgmist:

(a) aktuaarsed kasumid ja kahjumid;

(b) tulu plaani varadest, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad; ja

(c) vara ülemmäära mõju muutus, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad.

Aktuaarsed kasumid ja kahjumid on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutused, mis tulenevad:

(a) kogemuspõhistest korrigeerimistest (varasemate aktuaarsete eelduste ja tegelikkuse erinevuste mõjust) ja

(b) aktuaarsete eelduste muutuste mõjust.

Tulu plaani varadest on plaani varadelt saadud intress, dividendid ja muud tulud ning plaani varade realiseeritud ja realiseerimata kasum ja kahjum, millest on maha arvatud:

(a) plaani varade haldamisega seotud kulud ja

(b) maksud, mida plaanilt tasuma peab, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse mõõtmiseks kasutatavates aktuaarsetes eeldustes sisalduv maks.

Arveldus on tehing, millega kaotatakse kõik kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud edaspidised juriidilised või faktilised kohustused või osa neist, välja arvatud töötajatele või töötajate nimel hüvitiste maksmine, mis on kindlaks määratud plaani tingimustes ja sisaldub aktuaarsetes eeldustes.

LÜHIAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

9 Lühiajalised töötajate hüvitised hõlmavad järgmisi hüvitisi, kui need makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses:

(a) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;

(b) iga-aastane tasustatav puhkus ja tasustatav haiguspuhkus;

(c) kasumiosalus ja boonused ning

(d) mitterahalised hüvitised (nt arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele.

10 (Majandus)üksus ei pea lühiajalist töötajate hüvitist ümber liigitama, kui (majandus)üksuse ootused arvelduse ajastuse suhtes muutuvad ajutiselt. Kui aga muutuvad hüvitise omadused (nt mitteakumuleeruv hüvitis muutub akumuleeruvaks hüvitiseks) või kui ootused arvelduse ajastuse suhtes muutuvad püsivalt, peab (majandus)üksus kaaluma, kas hüvitis vastab veel lühiajalise töötajate hüvitise määratlusele.

▼M31

Kajastamine ja mõõtmine

Kõik lühiajalised töötajate hüvitised

11 Kui töötaja on arvestusperioodil olnud (majandus)üksuses tööalases teenistuses, kajastab (majandus)üksus kõnealuse teenistuse eest makstava lühiajalise töötajate hüvitise diskonteerimata summa:

(a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba makstud summade mahaarvamist. Kui juba makstud summa ületab hüvitiste diskonteerimata summat, kajastab (majandus)üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealuse ettemaksega kaasneb näiteks edaspidiste maksete vähendamine või raha tagasimaksmine;

(b) kuluna, välja arvatud juhul, kui muu IFRSiga nõutakse või lubatakse hüvitiste lisamist vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 *Varud* ja IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*).

12 Lõigetes 13, 16 ja 19 selgitatakse, kuidas (majandus)üksus peab rakendama lõiget 11 tasustatavate töölt puudumiste ning kasumiosaluse ja boonusskeemide kujul antavate lühiajaliste töötajate hüvitiste suhtes.

Lühiajalised tasustatavad töölt puudumised

13 (Majandus)üksus kajastab tasustatavate töölt puudumiste kujul antavate lühiajaliste töötaja hüvitistega seotud eeldatavad kulud lõike 11 kohaselt järgmiselt:

(a) akumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste korral siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust tasustatavatele töölt puudumistele tulevikus;

(b) mitteakumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste korral siis, kui puudumine aset leiab.

14 (Majandus)üksus võib maksta töötajale tasu erinevatel põhjustel aset leidnud puudumise korral, muu hulgas seoses puhkuse, haiguse või lühiajalise invaliidsuse, ema- või isapuhkuse, kohtukaasistujana tegutsemise ja sõjaväeteenistusega. Tasustatavate töölt puudumistega seotud õigused jagunevad kaheks:

(a) akumuleeruvad ja

(b) mitteakumuleeruvad.

15 Akumuleeruvad tasustatavad töölt puudumised on need, mida võib edasi lükata ja kasutada tulevastel perioodidel, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täielikult ära kasutatud. Akumuleeruvad tasustatavad töölt puudumised võivad olla garanteeritud (st töötajal on (majandus)üksusest lahkumisel õigus saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest) või garanteerimata (kui töötajal ei ole (majandus)üksusest lahkumisel õigust saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest). Kohustus tekib siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust tasustatavatele töölt puudumistele tulevikus. Kohustus kestab ja seda kajastatakse isegi juhul, kui tasustatavad töölt puudumised ei ole garanteeritud, kuigi võimalus, et töötaja võib lahkuda enne, kui on kasutanud akumuleeruvat mittegaranteeritud õigust, mõjutab kõnealuse kohustuse mõõtmist.

16 (Majandus)üksus mõõdab akumuleeruvate tasustatavate töölt puudumiste eeldatavat kulu lisasummana, mida (majandus)üksus aruandeperioodi lõpuks akumuleerunud kasutamata õigustest tulenevalt eeldatavasti maksab.

▼**M31**

17 Eelmises lõikes sätestatud meetodi kohaselt mõõdetakse kohustust vastavalt lisamaksetele, mis eeldatavasti tulenevad üksnes asjaolust, et hüvitis akumuleerub. Paljudel juhtudel ei ole (majandus)üksusel vaja teha üksikasjalikke arvutusi hindamaks, et kasutamata tasustatavate töölt puudumistega seotud olulisi kohustusi ei eksisteeri. Näiteks haiguspuhkusega seotud kohustus on tõenäoliselt oluline üksnes siis, kui valitseb ametlik või mitteametlik arusaam, et kasutamata haiguspuhkust võidakse käsitada iga-aastase tasustatava puhkusena.

Lõikeid 16 ja 17 illustreeriv näide

(Majandus)üksusel on 100 töötajat, kellel on igal aastal õigus saada viie tööpäeva ulatuses tasustatavat haiguspuhkust. Kasutamata haiguspuhkust võib edasi lükata ühe kalendriaasta võrra. Haiguspuhkus võetakse kõigepealt käesoleva aasta õiguste arvelt ja seejärel eelmisel aastal edasi lükatud jäägi arvelt (LIFO). 31. detsembril 20X1 on keskmine kasutamata õigus kaks päeva töötaja kohta. (Majandus)üksus eeldab – tuginedes varasemale kogemusele, mille jätkumist eeldatakse ka tulevikus –, et 92 töötajat ei kasuta 20X2 aastal üle viie päeva tasustatavat haiguspuhkust ja ülejäänud kaheksa töötajat kasutavad igaüks keskmiselt kuus ja pool päeva.

(Majandus)üksus eeldab, et ta peab 31. detsembriks 20X1 akumuleerunud kasutamata õigustest tulenevalt maksma täiendavalt 12 haiguspäeva eest (kaheksale töötajale poolteist päeva igaühe kohta). Seepärast kajastab (majandus)üksus 12 haiguspäeva suuruse kohustise.

18 Mitteakumuleeruvaid tasustatavaid töölt puudumisi edasi ei kanta: need kaotavad kehtivuse, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täiel määral ära kasutatud, ning ei anna töötajale õigust saada (majandus)üksusest lahkumisel rahalist tasu kasutamata õiguste eest. See kehtib üldiselt haiguspuhkuse (niivõrd, kui minevikus kasutamata õigus ei suurenda edaspidiseid õigusi), ema- ja isapuhkuse ning kohtukaasistujana tegutsemise või sõjaväeteenistusega seotud tasustatavate töölt puudumiste korral. (Majandus)üksus ei kajasta kohustusi ega kulusid enne puudumise toimumist, sest tööalane teenistus ei suurenda hüvitise summat.

Kasumiosalus ja boonusskeemid

19 (Majandus)üksus kajastab kasumiosalusega ja boonuste maksmisega seotud eeldatavad kulud lõike 11 kohaselt üksnes siis, kui:

(a) (majandus)üksusel on minevikus toimunud sündmusest tulenev juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid ja

(b) kohustust on võimalik usaldusväärselt hinnata.

Kohustus eksisteerib üksnes siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi makse tegemisele.

20 Mõne kasumiosaluse plaani kohaselt osalevad töötajad kasumi jagamises üksnes juhul, kui nad töötavad (majandus)üksuses kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul. Sellised plaanid tekitavad faktilise kohustuse, kuna töötajad osutavad teenust, mis suurendab makstavat summat juhul, kui nad jäävad (majandus)üksuse teenistusse selle kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni. Selliste faktiliste kohustuste mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et osa töötajaid lahkub kasumiosaluse makseid saamata.

▼**M31**

Lõiget 20 illustreeriv näide

Kasumiosaluse plaan näeb ette, et (majandus)üksus maksab kindlaksmääratud osa oma aastakasumist töötajatele, kes on teenistuses olnud kogu aasta. Kui aasta jooksul ei lahku ükski töötaja, on aastane kasumiosaluse osa kokku 3 % kasumist. (Majandus)üksuse hinnangute kohaselt vähendab tööjõu voolavus makseid 2,5 %-ni kasumist.

(Majandus)üksus kajastab kohustise ja kulude suurusena 2,5 % kasumist.

21 (Majandus)üksusel ei pruugi olla juriidilist kohustust boonust maksta. Sellest hoolimata on mõnikord (majandus)üksustel tava maksta boonuseid. Sel juhul on (majandus)üksusel faktiline kohustus, kuna tal ei ole boonuse maksmisele reaalset alternatiivi. Sellise faktiliste kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et osa töötajaid lahkub boonust saamata.

22 (Majandus)üksus saab kasumiosaluse plaani või boonusskeemi kohast juriidilist või faktilist kohustust usaldusväärselt hinnata siis ja ainult siis, kui:

(a) plaani ametlikud tingimused sisaldavad hüvitise suuruse määramise arvutusvalemit;

(b) (majandus)üksus määrab makstavate summade suuruse enne finantsaruannete avaldamise heakskiitmist või

(c) varasem kogemus annab selge ettekujutuse (majandus)üksuse faktilise kohustuse suurusest.

23 Kasumosaluse plaani ja boonusskeemi kohane kohustus tuleneb tööalasest teenistusest, mitte tehingutest (majandus)üksuse omanikega. Seepärast kajastab (majandus)üksus kasumiosaluse plaanide ja boonusskeemide väljaminekuid kuluna, mitte kasumi jagamisena.

24 Kui kasumiosalust ja boonuseid ei tule eeldatavasti tervenisti välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, käsitatakse neid makseid muude pikaajaliste töötajate hüvitistena (vt lõiked 153–158).

Avalikustamine

25 Kuigi käesolev standard ei nõua lühiajaliste töötajate hüvitiste konkreetset avalikustamist, võivad avalikustamist nõuda muud IFRSid. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANIDE JA KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANIDE ERINEVUS

26 Töösuhtejärgsed hüvitised on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) pensionihüvitised (nt pensionid ja ühekordsed maksed pensionile jäämise korral) ja

▼M31

(b) muud töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgne elukindlustus ja töösuhtejärgne arstiabi.

Kokkulepped, mille kohaselt (majandus)üksus maksab hüvitisi pärast töösuhte lõppemist, on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid. (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit kõikide selliste kokkulepete suhtes olenemata sellest, kas neis on ette nähtud eraldi (majandus)üksuse loomine, mis võtaks vastu sissemakseid ja maksaks hüvitisi.

27 Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid liigitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, olenevalt plaani majanduslikust olemusest, mis tuleneb selle peamistest tingimustest.

28 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide puhul on (majandus)üksuse juriidiline või faktiline kohustus piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksma. Töötajale makstava töösuhtejärgse hüvitise summa on seega kindlaks määratud nende sissemaksete summaga, mida (majandus)üksus (ja võib-olla ka töötaja) teeb töösuhtejärgsete hüvitiste plaani või kindlustusandjale, ning sissemaksetest tuleneva investeerimiskasumiga. Selle tulemusena kannab nii aktuaarset riski (et hüvitised osutuvad oodatust väiksemaks) kui ka investeerimisriski (et investeeritud vara on oodatud hüvitiste maksmiseks ebapiisav) töötaja.

29 (Majandus)üksuse kohustus ei ole piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksma, näiteks siis, kui (majandus)üksusel on juriidiline või faktiline kohustus, mille aluseks on:

(a) plaanis rakendatav hüvitise määramise arvutusvalem, mis ei ole seotud üksnes sissemaksete suurusega ja nõuab, et (majandus)üksus teeks lisasissemakseid, kui varadest ei piisa plaanis rakendatava arvutusvalemi kohaste hüvitiste maksmiseks;

(b) plaani kaudu kaudselt või otseselt antud garantii sissemaksetelt saadava konkreetse tulu kohta või

(c) selline mitteametlik tava, millega kaasneb faktiline kohustus. Faktiline kohustus võib tekkida näiteks siis, kui (majandus)üksusel on olnud tavaks suurendada inflatsiooni hüvitamiseks endistele töötajatele makstavaid hüvitisi isegi siis, kui tal puudub selline juriidiline kohustus.

30 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul:

(a) on (majandus)üksusel kohustus maksta kokkulepitud hüvitisi praegustele ja endistele töötajatele ning

(b) aktuaarset riski (et hüvitiste kulutused on oodatust suuremad) ja investeerimisriski kannab sisuliselt (majandus)üksus. Kui aktuaarsed või investeeringutega seotud tulemused on oodatust halvemad, võib (majandus)üksuse kohustus suureneda.

31 Lõigetes 32–49 selgitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanide erinevust seoses mitut tööandjat hõlmavate plaanide, ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel riske jagavate kindlaksmääratud hüvitistega plaanide, riiklike plaanide ja kindlustatud hüvitistega.

▼M31

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid

32 (Majandus)üksus liigitab mitut tööandjat hõlmavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (võttes sealhulgas arvesse ametlikke tingimusi täiendavaid faktilisi kohustusi).

33 Välja arvatud juhul, kui rakendatakse lõiget 34, peab (majandus)üksus mitut tööandjat hõlmavas plaanis osalemise korral:

(a) arvestama oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud kulutustest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul ja

(b) avalikustama lõigetes 135–148 (välja arvatud lõike 148 punktis d) nõutud teabe.

34 Kui puudub piisav teave selleks, et kasutada mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani korral kindlaksmääratud hüvitiste arvestust, peab (majandus)üksus:

(a) pidama plaani üle arvestust lõigete 51 ja 52 kohaselt, nagu see oleks kindlaksmääratud sissemaksetega plaan; ja

(b) avalikustama lõikes 148 nõutud teabe.

35 Mitut tööandjat hõlmav kindlaksmääratud hüvitistega plaan on näiteks selline, kus:

(a) plaani rahastatakse jooksvalt („pay-as-you-go” põhimõttel): sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav sama perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleval perioodil väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest; ja

(b) töötajate hüvitised määratakse kindlaks nende tööalase teenistuse kestuse põhjal ning osalevatel (majandus)üksustel ei ole reaalseid võimalusi plaanist välja astuda, tegemata sissemaksu nende hüvitiste jaoks, mille töötajad on plaanist väljaastumise kuupäevaks välja teeninud. Selline plaan tekitab (majandus)üksusele aktuaarse riski: kui aruandeperioodi lõpuks juba välja teenitud hüvitiste lõplik kulu on oodatust suurem, peab (majandus)üksus suurendama oma sissemakseid või veenma töötajaid nõustuma hüvitiste vähendamisega. Seepärast on tegemist kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga.

36 Kui mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohta on piisavalt teavet, arvestab (majandus)üksus oma proportsionaalse osa kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud töösuhtejärgsetest hüvitistest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul. Mõnikord ei ole (majandus)üksusel siiski võimalik määrata arvestuses piisava usaldusväärsusega kindlaks oma osa plaani finantsseisundis ja -tulemuses. See võib juhtuda siis, kui:

(a) plaanist tulenevad osalevatele (majandus)üksustele aktuaarsed riskid, mis on seotud teiste (majandus)üksuste praeguste ja endiste töötajatega ning mille tulemusel puudub järjekindel ja usaldusväärne alus kohustuse, plaani varade ja plaaniga seotud kulutuste jaotamiseks plaanis osalevate (majandus)üksuste vahel; või

▼**M31**

(b) (majandus)üksusel ei ole plaani kohta piisavalt teavet, mis vastaks käesoleva standardi nõuetele.

Sel juhul peab (majandus)üksus selle plaani üle arvestust, nagu oleks tegemist kindlaksmääratud sissemaksetega plaaniga, ja avalikustab lõikes 148 nõutud teabe.

37 Mitut tööandjat hõlmava plaani ja selles osalejate vahel võib olla lepingupõhine kokkulepe, millega määratakse kindlaks, kuidas plaani ülejääk jaotatakse osalejatele (või kuidas puudujääki rahastatakse). Sellise kokkuleppe alusel mitut tööandjat hõlmavas plaanis osaleja, kes peab lõike 34 kohaselt plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina, kajastab lepingupõhisest kokkuleppest tulenevat vara või kohustist ja kasumiaruandes vastavat kulu või tulu.

Lõiget 37 illustreeriv näide([1])

(Majandus)üksus osaleb mitut tööandjat hõlmavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, mille puhul ei koostata plaani hindamisi IAS 19 alusel. Seepärast peab ta selle plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina. Rahastamishinnangust, mis ei põhine IAS 19-l, nähtub plaani 100 miljoni VÜ suurune puudujääk. Plaanis on selles osalevate tööandjatega lepingu alusel kokku lepitud sissemaksete graafik, mis kõrvaldab puudujäägi järgmise viie aasta jooksul. (Majandus)üksuse lepingupõhine sissemaksete kogusumma on 8 miljonit VÜ-d.

(Majandus)üksus kajastab kohustise nende sissemaksete ulatuses, mida on korrigeeritud raha ajaväärtusega, ning vastava kulu kasumiaruandes.

38 Mitut tööandjat hõlmavad plaanid erinevad ühiselt hallatavatest plaanidest. Ühiselt hallatav plaan on lihtsalt mitmest ühe tööandja plaanist koosnev kogum, mis võimaldab selles osalevatel tööandjatel ühendada oma varad investeerimise eesmärkidel ning vähendada investeeringute juhtimise ja haldamisega seotud kulusid, kuid milles eri tööandjate osad hoitakse eraldi, et kasutada neid üksnes nende endi töötajate hüvanguks. Ühiselt hallatavad plaanid ei tekita erilisi arvestusprobleeme, sest teave on hõlpsasti kättesaadav, võimaldades käsitleda neid samal viisil nagu muid ühe tööandja plaane, ning kuna sellised plaanid ei tekita osalevatele (majandus)üksustele aktuaarseid riske, mis on seotud teiste (majandus)üksuste praeguste või endiste töötajatega. Käesolevas standardis sätestatud mõistete kohaselt liigitab majandusüksus ühiselt hallatavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (võttes sealhulgas arvesse ka ametlikke tingimusi täiendavaid faktilisi kohustusi).

39 Kui (majandus)üksus otsustab, millal kajastada ja kuidas mõõta mitut tööandjat hõlmava kindlaksmääratud hüvitistega plaani likvideerimisega seotud kohustist või (majandus)üksuse tagasitõmbumist mitut tööandjat hõlmavast kindlaksmääratud hüvitistega plaanist, rakendab ta IAS 37-t *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.

([1]) Käesolevas standardis on rahasummad väljendatud valuutaühikutes (VÜ).

▼M31

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel

40 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel, näiteks ema- ja tütarettevõtjate vahel, ei ole mitut tööandjat hõlmavad plaanid.

41 Sellises plaanis osalev (majandus)üksus hangib plaani kui terviku kohta teavet, mida on mõõdetud kooskõlas käesoleva standardiga plaani kui terviku suhtes kehtivate eelduste alusel. Kui on olemas lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetodid käesoleva standardi kohaselt kajastatud plaani kui terviku suhtes kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse sissenõudmiseks üksikutelt kontserni (majandus)üksustelt, kajastab (majandus)üksus sellist sissenõutud kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumust oma eraldiseisvates finantsaruannetes. Sellise kokkuleppe või selliste meetodite puudumise korral kajastatakse kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumus kontserni selle (majandus)üksuse eraldiseisvates finantsaruannetes, mis on plaani suhtes juriidiliselt spondeeriv tööandja. Ülejäänud kontserni (majandus)üksused peavad oma eraldiseisvates finantsaruannetes kajastama kulutuse, mis vastab nende poolt perioodi eest tasutavale sissemaksele.

42 Sellises plaanis osalemine on kontserni iga eraldiseisva (majandus)üksuse jaoks seotud osapoolte vaheline tehing. Seepärast avalikustab iga (majandus)üksus oma eraldiseisvates finantsaruannetes lõikes 149 nõutud teavet.

Riiklikud plaanid

43 (Majandus)üksus arvestab riiklikke plaane samamoodi kui mitut tööandjat hõlmavaid plaane (vt lõiked 32–39).

44 Riiklikud plaanid on loodud seaduse alusel ja neid rakendatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes (või kõikide konkreetse kategooria, näiteks konkreetsesse majandusharru kuuluvate (majandus)üksuste suhtes) ning neid juhivad riikide valitsused või kohalikud omavalitsused või muud asutused (näiteks selleks otstarbeks loodud sõltumatud ametid), mis ei ole aruandva (majandus)üksuse kontrolli või mõju all. Teatavad (majandus)üksuse loodud plaanid näevad ette nii kohustuslikke hüvitisi, mis asendavad hüvitisi, mida muidu oleks taganud riiklikud plaanid, kui ka täiendavaid vabatahtlikke hüvitisi. Sellised plaanid ei ole riiklikud plaanid.

45 Riiklikud plaanid on olemuselt kindlaksmääratud hüvitistega või kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid, olenevalt plaaniga ette nähtud (majandus)üksuse kohustusest. Paljusid riiklikke plaane rahastatakse jooksvalt („pay-as-you-go” põhimõttel): sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav kõnealuse perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleval perioodil väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest. Sellest hoolimata ei ole (majandus)üksusel enamiku riiklike plaanide kohaselt juriidilist ega faktilist kohustust neid tulevasi hüvitisi maksta; (majandus)üksuse ainus kohustus on õigeaegselt maksta sissemaksed ning kui riikliku plaani alla kuuluvad isikud ei ole enam (majandus)üksuse teenistuses, ei ole tal kohustust maksta oma töötajate eelnevate aastate jooksul väljateenitud hüvitisi. Sel põhjusel on riiklikud plaanid üldiselt kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid. Kui riiklik plaan on siiski kindlaksmääratud hüvitistega plaan, rakendab (majandus)üksus lõikeid 32–39.

▼M31

Kindlustatud hüvitised

46 (Majandus)üksus võib maksta töösuhtejärgsete hüvitiste plaani rahastamiseks kindlustusmakseid. (Majandus)üksus käsitab selliseid plaane kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidena, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel on (otseselt või plaani kaudu kaudselt) juriidiline või faktiline kohustus:

(a) maksta töötajate hüvitisi otse nende tähtajal või

(b) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kõiki tulevasi töötajate hüvitisi, mis on seotud tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kui (majandus)üksusel on selline juriidiline või faktiline kohustus, käsitab ta kõnealust plaani kindlaksmääratud hüvitistega plaanina.

47 Kindlustuslepinguga tagatud hüvitised ei pea olema otseselt või automaatselt seotud (majandus)üksuse kohustusega maksta töötajate hüvitisi. Kindlustuslepinguid sisaldavate töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide puhul kehtib arvestuse ja rahastamise vahel samasugune eristus nagu muude rahastatavate plaanide puhul.

48 Kui (majandus)üksus rahastab töösuhtejärgsete hüvitiste kohustust läbi sellise kindlustuslepingu maksete, mille kohaselt (majandus)üksusel on (kas otseselt, plaani kaudu kaudselt, tulevaste kindlustusmaksete määramise mehhanismi kaudu või seotud osapoole ja kindlustusandja suhte kaudu) juriidiline või faktiline kohustus, ei tähenda kindlustusmaksete tasumine kindlaksmääratud sissemaksetega kokkuleppe teket. Sellest tuleneb, et (majandus)üksus:

(a) arvestab tingimustele vastavat kindlustuslepingut plaani varana (vt lõige 8) ja

(b) kajastab muid kindlustuslepinguid kompensatsiooni saamise õigusena (kui lepingud vastavad lõikes 116 sätestatud kriteeriumile).

49 Kui kindlustusleping on konkreetse plaanis osaleja või plaanis osalejate rühma nimel ning (majandus)üksusel puudub juriidiline ja faktiline kohustus katta kindlustuslepingust tulenevaid kahjusid, ei ole (majandus)üksusel kohustust maksta töötajatele hüvitisi ja hüvitiste maksmise eest vastutab üksnes kindlustusandja. Selliste lepingute kohaselt kindlaksmääratud kindlustusmaksete tasumine on oma olemuselt pigem töötajate hüvitiste maksmise kohustuse täitmine, mitte kohustuse täitmiseks tehtav investeering. Sellest tulenevalt ei ole (majandus)üksusel enam vara ega kohustist. Seepärast käsitab (majandus)üksus kõiki selliseid makseid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide sissemaksetena.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

50 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide arvestus on lihtne, sest aruandva (majandus)üksuse kohustuse suurus igal perioodil on määratud sel perioodil sissemakstavate summadega. Sellest tulenevalt ei nõuta kohustuse või kulu mõõtmiseks aktuaarseid eeldusi ning puuduvad võimalused aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteerimata kujul, välja arvatud juhul, kui neid ei tule eeldatavasti tervenisti välja maksta 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

▼M31

Kajastamine ja mõõtmine

51 Kui töötaja on perioodi jooksul olnud (majandus)üksuses tööalases teenistuses, kajastab (majandus)üksus kõnealuse teenistuse eest kindlaksmääratud sissemaksetega plaani tehtavat makset:

(a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba tehtud sissemaksete mahaarvamist. Kui juba tehtud sissemakse ületab enne aruandeperioodi lõppu osutatud tööalase teenuse eest makstavat summat, kajastab (majandus)üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealuse ettemaksega kaasneb näiteks edaspidiste maksete vähendamine või raha tagasimaksmine;

(b) kuluna, välja arvatud juhul, kui muu IFRSiga nõutakse või lubatakse sissemaksete lisamist vara maksumusse (vt nt IAS 2 ja IAS 16).

52 Kui kindlaksmääratud sissemaksetega plaani sissemakseid ei tule eeldatavasti tervenisti tasuda 12 kuu jooksul pärast selle aastase aruandeperioodi lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, diskonteeritakse need sissemaksed, kasutades lõikes 83 sätestatud diskontomäära.

Avalikustamine

53 (Majandus)üksus avalikustab summad, mis on kajastatud kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide kuluna.

54 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidesse juhtkonna võtmeisikute eest tehtavate sissemaksete kohta.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

55 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus on keeruline, sest kohustuse ja kulu mõõtmiseks nõutakse aktuaarseid eeldusi ning on olemas võimalus aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteeritult, kuna need võidakse arveldada mitu aastat pärast seda, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

56 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad olla eelnevalt rahastamata või neid rahastatakse tervikuna või osaliselt sissemaksetest, mida (majandus)üksus ja mõnikord selle töötajad tasuvad (majandus)üksusele või fondile, mis on aruandvast (majandus)üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja millest makstakse töötajate hüvitisi. Eelnevalt rahastatud hüvitiste tähtaegne väljamaksmine sõltub nii fondi finantsseisundist ja selle investeeringute tasuvusest kui ka (majandus)üksuse suutlikkusest ja soovist korvata fondi varade võimalikud puudujäägid. Seepärast vastutab (majandus)üksus sisuliselt plaaniga seotud aktuaarsete ja investeerimisriskide eest. Sellest tulenevalt ei pea kindlaksmääratud hüvitistega plaani kulu kajastav summa olema tingimata võrdne selle perioodi eest tehtavate sissemaksete summaga.

▼M66

57 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus hõlmab järgmisi etappe:

▼M31

(a) puudu- või ülejäägi kindlaksmääramine. See hõlmab järgmist:

▼M31

(i) aktuaarse meetodi, st ühiku kohustuste projektsiooni meetodi kasutamine, et hinnata usaldusväärselt (majandus)üksuse lõplikku kulutust seoses hüvitisega, mille töötajad on välja teeninud käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt lõiked 67–69). Selleks peab (majandus)üksus otsustama, kui suur hüvitis määratakse käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt lõiked 70–74), ning andma hinnangu (määrama aktuaarsed eeldused) demograafilistele muutujatele (nt tööjõu voolavus ja suremus) ja finantsilistele muutujatele (nt tulevane palgatõus ja ravikulud), mis mõjutavad hüvitistega seotud kulutusi (vt lõiked 75–98);

(ii) kõnealuse hüvitise diskonteerimine, et määrata kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt lõiked 67–69 ja 83–86);

(iii) plaani varade õiglase väärtuse mahaarvamine (vt lõiked 113–115) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusest;

(b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) kindlaksmääramine punkti a kohaselt kindlaksmääratava puudu- või ülejäägina, mida on korrigeeritud vastavalt vara ülemmäära piirava mõjuga kindlaksmääratud hüvitiste netovarale (vt lõige 64);

▼M66

(c) kasumiaruandes kajastatavate summade kindlaksmääramine:

(i) jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt lõiked 70–74 ja lõige 122A).

▼M31

(ii) möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasum või kahjum arvelduselt (vt lõiked 99–112);

(iii) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress (vt lõiked 123–126);

(d) muu koondkasumina kajastatavate kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamiste kindlaksmääramine, mis hõlmab järgmist:

(i) aktuaarsed kasumid või kahjumid (vt lõiked 128 ja 129);

(ii) tulu plaani varadest, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt lõige 130); ja

(iii) vara ülemmäära mõju muutused (vt lõige 64), välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad.

Kui (majandus)üksusel on mitu kindlaksmääratud hüvitistega plaani, teeb (majandus)üksus kirjeldatud toiminguid iga olulise plaani suhtes eraldi.

58 (Majandus)üksus määrab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) kindlaks piisavalt korrapäraselt, nii et finantsaruannetes kajastatavad summad ei erineks oluliselt aruandeperioodi lõpul kindlaksmääratavatest summadest.

▼M31

59 Käesolev standard soovitab, kuid ei nõua, et (majandus)üksus kaasaks kõikide oluliste töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste mõõtmisesse professionaalse aktuaari. (Majandus)üksus võib praktilistel kaalutlustel paluda, et professionaalne aktuaar hindaks kohustust üksikasjalikult enne aruandeperioodi lõppu. Sellise hindamise tulemusi ajakohastatakse siiski enne aruandeperioodi lõppu toimunud oluliste tehingute ja muude asjaolude olulise muutumise (sealhulgas turuhindade ja intressimäärade muutus) põhjal.

60 Mõnikord võib hinnangute, keskmiste ja lihtsustatud arvutuste kasutamine anda käesolevas standardis kirjeldatud üksikasjalike arvutuste tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse.

Faktiliste kohustuste arvestus

61 (Majandus)üksus arvestab nii kindlaksmääratud hüvitistega plaani ametlikest tingimustest tulenevat juriidilist kohustust kui ka kõiki (majandus)üksuse mitteametlikust tavast tulenevaid faktilisi kohustusi. Mitteametliku tavaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui (majandus)üksusel ei ole töötajate hüvitiste maksmisele reaalset alternatiivi. Faktiline kohustus on näiteks olukorras, kui (majandus)üksuse mitteametliku tava muutmine kahjustaks (majandus)üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.

62 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani ametlikud tingimused võivad lubada (majandus)üksusel plaaniga ette nähtud kohustuse täitmise lõpetada. Tavaliselt on (majandus)üksusel siiski raske plaaniga ette nähtud kohustust (maksmata) lõpetada, kui ta soovib töötajaskonda säilitada. Seepärast eeldatakse töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamisel vastupidiste tõendite puudumisel, et (majandus)üksus, mis hetkel selliseid hüvitisi lubab, jätkab nende maksmist töötajate töövõimelise eluea jooksul.

Finantsseisundi aruanne

63 (Majandus)üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara) finantsseisundi aruandes.

64 Kui (majandus)üksuse kindlaksmääratud hüvitistega plaanil on ülejääk, mõõdab ta kindlaksmääratud hüvitiste netovara summas, mis on madalam järgmistest:

(a) kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejääk ja

(b) vara ülemmäär, mis määratakse kindlaks lõikes 83 sätestatud diskontomäära kasutades.

65 Kindlaksmääratud hüvitiste netovara võib tekkida siis, kui kindlaksmääratud hüvitistega plaan on ülerahastatud või kui on tekkinud aktuaarsed kasumid. Sel juhul kajastab (majandus)üksus kindlaksmääratud hüvitiste netovara, sest:

(a) (majandus)üksus kontrollib ressurssi, mis tähendab, et ta võib kasutada ülejääki uute hüvitiste loomiseks;

(b) kõnealune kontroll on tekkinud varasemate sündmuste ((majandus)üksuse tehtud sissemaksed ja töötaja tööalane teenistus) tulemusena ja

(c) (majandus)üksuse käsutuses on tulevane majanduslik kasu tulevaste sissemaksete vähendusena või rahalise tagasimaksena kas otseselt (majandus)üksusele või kaudselt teisele plaanile, milles on puudujääk. Vara ülemmäär on selle tulevase kasu nüüdisväärtus.

▼**M31**

Kajastamine ja mõõtmine: kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus

66 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani lõplikku kulutust võivad mõjutada paljud muutujad, näiteks lõplikud palgad, tööjõu voolavus ja suremus, töötajate sissemaksed ja ravikulude suundumused. Plaani lõplik kulutus ei ole teada ja tõenäoliselt kestab see teadmatus pikka aega. Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse mõõtmiseks on vaja:

(a) rakendada aktuaarset hindamismeetodit (vt lõiked 67–69);

(b) määrata tööalase teenistuse perioodide suhtes hüvitised (vt lõiked 70–74) ja

(c) määrata aktuaarsed eeldused (vt lõiked 75–98).

Aktuaarne hindamismeetod

67 (Majandus)üksus kasutab ühiku kohustuste projektsiooni meetodit, et leida kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutus ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutus.

68 Ühiku kohustuste projektsiooni meetodi (mõnikord nimetatud ka teenistusega proportsionaalselt kogunenud edasilükatud hüvitise meetodiks või hüvitis/tööaastad-meetodiks) kohaselt tekitab iga tööalase teenistuse periood lisaühiku hüvitise saamiseks (vt lõiked 70–74) ja lõpliku kohustuse saamiseks mõõdetakse iga ühikut eraldi (vt lõiked 75–98).

Lõiget 68 illustreeriv näide

Tööalase teenistuse lõppemisel makstakse ühekordse maksena hüvitis, mille suurus on 1 % iga tööalase teenistuse aasta lõplikust palgast. Esimesel aastal on palk 10 000 VÜ-d ja eeldatakse, et see tõuseb igal aastal 7 % (kumulatiivselt). Kasutatav diskontomäär on 10 % aastas. Järgmine tabel näitab, kuidas kujuneb kohustus töötaja kohta, kes peaks lahkuma viienda aasta lõpus, oletades et aktuaarsed eeldused ei muutu. Lihtsuse huvides jäetakse käesolevast näitest välja täiendavad korrigeerimised, mis on vajalikud arvestamaks võimalust, et töötaja võib (majandus)üksusest lahkuda ka varem või hiljem.

Aasta	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	VÜ	*VÜ*	*VÜ*	*VÜ*	*VÜ*
Hüvitis on määratud:					
— eelmiste aastate eest	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— käesoleva aasta eest (1 % lõplikust palgast)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— käesoleva aasta ja eelmiste aastate eest	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Kohustus aasta alguses	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Intress 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Jooksva tööalase teenistuse kulutus	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Kohustus aasta lõpus	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Märkus:

1 Kohustus aasta alguses on eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

2 Jooksva tööalase teenistuse kulutus on käesoleva aasta suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

3 Kohustus aasta lõpus on käesoleva aasta ja eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.

69 (Majandus)üksus diskonteerib kogu töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse isegi siis, kui osa kohustusest kuulub täitmisele 12 kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

Hüvitiste sidumine tööalase teenistuse perioodidega

70 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutuse kindlaksmääramisel määrab (majandus)üksus tööalase teenistuse perioodidele vastavad hüvitised kindlaks plaanis rakendatavast hüvitiste määramise arvutusvalemist lähtuvalt. Kui aga töötaja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab (majandus)üksus hüvitise lineaarselt, alates:

(a) kuupäevast, mil töötaja tööalane teenistus annab esimest korda õiguse plaaniga ette nähtud hüvitisi saada (olenemata sellest, kas hüvitise saamine sõltub töösuhte jätkumisest), kuni

(b) kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa plaaniga ette nähtud tulevaste hüvitiste olulist suurenemist muul viisil kui tulevaste palgatõusudega.

71 Ühiku kohustuste projektsiooni meetod nõuab, et (majandus)üksus määraks hüvitised käesoleva perioodi suhtes (et määrata kindlaks jooksva tööalase teenistuse kulutus) ning käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide suhtes (et määrata kindlaks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuste nüüdisväärtus). (Majandus)üksus määrab hüvitised nende perioodide suhtes, mil tekib kohustus maksta töösuhtejärgseid hüvitisi. See kohustus tekib siis, kui töötajad osutavad teenuseid vastutasuks töösuhtejärgsete hüvitiste eest, mida (majandus)üksus kavatseb maksta tulevastel aruandeperioodidel. Aktuaarsed meetodid võimaldavad (majandus)üksusel mõõta seda kohustust piisava usaldusväärsusega, et õigustada kohustise kajastamist.

L õ i g e t 7 1 i l l u s t r e e r i v a d n ä i t e d

1 Kindlaksmääratud hüvitistega plaan näeb pensionile jäämise puhul ette ühekordse summana hüvitise 100 VÜ-d iga tööaasta eest.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga aasta suhtes. Jooksva tööalase teenistuse kulutus on 100 VÜ nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on 100 VÜ nüüdisväärtus korrutatuna kuni aruandeperioodi lõpuni teenistuses oldud aastate arvuga.

Kui hüvitis tuleb välja maksta kohe pärast töötaja lahkumist (majandus)üksusest, võetakse jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse kuupäeva, mil töötaja eeldatavasti (majandus)üksusest lahkub. Seega on need summad diskonteerimise mõjul väiksemad kui juhul, mil töötaja oleks lahkunud aruandeperioodi lõpul.

▼**M31**

2 Plaan näeb ette igakuise pensioni suurusega 0,2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Pensioni makstakse alates 65aastaseks saamisest.

Iga tööaasta suhtes määratakse hüvitis, mis on võrdne sellise igakuise pensioni nüüdisväärtusega eeldataval pensionile jäämise päeval, mille suurus on 0,2 % hinnangulisest lõplikust palgast ja mida makstakse eeldatavasti pensionile jäämise päevast kuni eeldatava surmani. Jooksva tööalase teenistuse kulutus on selle hüvitise nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on lõplikust palgast 0,2 % suuruste igakuiste pensionimaksete nüüdisväärtus korrutatuna aruandeperioodi lõpuni teenistuses oldud aastate arvuga. Jooksva tööalase teenistuse kulutus ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus diskonteeritakse, kuna pensionimaksed algavad 65 aasta vanuselt.

72 Töötaja teenistusega kaasneb kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohane kohustus isegi siis, kui hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest (teisisõnu, need ei ole garanteeritud). Töötaja teenistus enne garanteerimiskuupäeva põhjustab faktilise kohustuse, sest töö hulk, mida töötaja peab edaspidi tegema, enne kui tal on õigus hüvitist saada, muutub igal järgneva aruandeperioodi lõpul väiksemaks. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel kaalub (majandus)üksus, kui tõenäoline on, et osa töötajaid ei vasta ühelegi garanteerimise eeldusele. Samuti tekib kohustus siis, kui töötaja osutab teenust, mis annab talle kindlaksmääratud juhtumi toimumisel õiguse saada hüvitisi, kuigi teatavad töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgse arstiabiga seotud hüvitised, kuuluvad tasumisele üksnes siis, kui kindlaksmääratud juhtum leiab aset pärast töötaja töösuhte lõppu. Kindlaksmääratud juhtumi toimumise tõenäosus mõjutab kohustuse mõõtmist, kuid ei määra kohustuse olemasolu.

Lõiget 72 illustreerivad näited

1 Plaani kohaselt makstakse hüvitist summas 100 VÜ-d iga tööaasta kohta. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast kümmet tööaastat.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga aasta suhtes. Esimese kümne aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse võimalust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui kümme aastat.

2 Plaani kohaselt makstakse hüvitist summas 100 VÜ-d iga tööaasta kohta, välja arvatud tööalane teenistus enne 25aastaseks saamist. Hüvitised garanteeritakse kohe.

Enne 25aastaseks saamist osutatud tööalaste teenuste eest hüvitisi ei määrata, kuna enne seda vanust osutatud tööalaste teenustega ei kaasne hüvitisi (ei kindlaid ega tingimuslikke). Hüvitis suurusega 100 VÜ-d määratakse iga järgmise aasta suhtes.

73 Kohustus suureneb kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidise tööalase teenistusega ei kaasne edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seepärast määratakse kogu hüvitis perioodidele, mis lõpevad sel kuupäeval või enne seda. Hüvitis määratakse üksikute arvestusperioodide suhtes vastavalt plaanis rakendatavale hüvitise määramise arvutusvalemile. Kui aga töötaja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab (majandus)üksus hüvitise lineaarselt kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seda seepärast, et töötaja tööalane teenistus kogu perioodi jooksul toob lõpuks kaasa suurema määraga hüvitise.

▼**M31**

Lõiget 73 illustreerivad näited

1 Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist 1 000 VÜ-d, mis garanteeritakse kümne teenistuses oldud aasta järel. Plaan ei paku täiendavaid hüvitisi edaspidise tööalase teenistuse eest.

Hüvitis suurusega 100 VÜ-d (1 000 VÜ-d jagatud kümnega) määratakse esimese kümne aasta iga aasta suhtes.

Esimese kümne aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui kümme aastat. Järgmise aastate suhtes hüvitisi ei määrata.

2 Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist suurusega 2 000 VÜ-d kõikidele töötajatele, kes töötavad (majandus)üksuses 55 aasta vanuselt pärast 20aastast tööalast teenistust või kes töötavad 65 aasta vanuselt, olenemata tööalase teenistuse pikkusest.

Enne 35aastaseks saamist töötamist alustanud töötajate tööalase teenistusega kaasnevad plaani kohaselt hüvitised 35aastaseks saamisel (töötaja võib olla töölt lahkunud 30aastaselt ja tagasi tulnud 33aastaselt, ilma et see mõjutaks hüvitiste summat või väljamaksmise ajaldamist). Need hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest. Samuti ei kaasne üle 55 aasta vanusena töötamisega olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 100 VÜ-d (2 000 VÜ-d jagatud 20-ga) iga aasta eest vanusevahemikus 35–55.

35–45 aasta vanusena tööd alustanud töötajate üle 20 aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 100 VÜ-d (2 000 VÜ-d jagatud 20-ga) esimese 20 tööaasta iga aasta eest.

55 aasta vanusena tööd alustanud töötaja üle kümne aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Sellise töötaja puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 200 VÜ-d (2 000 VÜ-d jagatud kümnega) esimese kümne tööaasta iga aasta eest.

Kõikide töötajate puhul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui ettenähtud aja.

3 Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist hüvitatakse 40 % töötaja töösuhtejärgsetest ravikuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

Plaanis rakendatava hüvitise määramise arvutusvalemi kohaselt määrab (majandus)üksus 4 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest (40 % jagatud kümnega) kümne esimese tööaasta iga aasta kohta ja 1 % (10 % jagatud kümnega) järgmise kümne aasta iga aasta kohta. Jooksva tööalase teenistuse kulutuse puhul võetakse igal aastal arvesse tõenäosust, et töötaja ei pruugi teenistuses olla osalise või täismahus hüvitise väljateenimiseks vajaliku perioodi lõpuni. Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest kümne aasta jooksul.

4 Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist hüvitatakse 10 % töötaja töösuhtejärgsetest ravikuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

▼**M31**

Edaspidise tööalase teenistusega kaasnevad oluliselt suuremad hüvitised kui varasematel aastatel. Seepärast määrab (majandus)üksus töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad 20 või enama aasta pärast, hüvitised lineaarselt kooskõlas lõikega 71. Üle 20 aasta töötamine ei too kaasa olulist edaspidiste hüvitiste suurenemist. Seepärast määratakse esimese 20 aasta iga aasta kohta hüvitiseks 2,5 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest (50 % jagatud 20-ga).

Töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad töölt pärast kümnendat ja enne kahekümnendat tööaastat, määratakse esimese kümne tööaasta iga aasta kohta hüvitist 1 % eeldatavate ravikulude nüüdisväärtusest.

Selliste töötajate puhul ei määrata hüvitisi tööalase teenistuse eest alates kümnenda tööaasta lõpust kuni eeldatava töölt lahkumise kuupäevani.

Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest kümne aasta jooksul.

74 Kui hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa iga tööaasta lõplikust palgast, mõjutavad edaspidised palgatõusud selle summa suurust, mida on vaja enne aruandeperioodi lõppu aset leidnud tööalase teenistusega kaasneva kohustuse täitmiseks, kuid nimetatud palgatõusud ei too kaasa täiendavaid kohustusi. Seega:

(a) lõike 70 punkti b rakendamisel ei too palgatõusud kaasa täiendavaid hüvitisi, kuigi hüvitise suurus oleneb lõplikust palgast; ja

(b) iga perioodi eest määratud hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa palgast, millega hüvitis on seotud.

L õ i g e t 7 4 i l l u s t r e e r i v n ä i d e

Töötajal on õigus saada hüvitist 3 % lõplikust palgast iga tööaasta kohta enne 55aastaseks saamist.

Kuni 55aastaseks saamiseni määratakse iga aasta eest hüvitist 3 % hinnangulisest lõplikust palgast. See on tähtaeg, millest alates töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Pärast sellesse ikka jõudmist hüvitisi ei määrata.

Aktuaarsed eeldused

75 Aktuaarsed eeldused on erapooletud ja omavahel kooskõlas.

76 Aktuaarsed eeldused on (majandus)üksuse parimad hinnangud muutujatele, mis määravad töösuhtejärgsete hüvitiste maksmise lõpliku kulutuse. Aktuaarsed eeldused hõlmavad:

(a) demograafilisi eeldusi hüvitise saamise õigusega praeguste ja varasemate töötajate (ja nende ülalpeetavate) edaspidiste omaduste kohta. Demograafilised eeldused tehakse näiteks alljärgneva kohta:

(i) suremus (vt lõiked 81 ja 82);

(ii) tööjõu voolavuse, invaliidsuse ja ennetähtaegse pensionile jäämise määrad;

(iii) selliste plaani liikmete ja nende ülalpeetavate osakaal, kellel on õigus hüvitisi saada;

(iv) selliste plaani liikmete osakaal, kes valivad iga plaani tingimuste kohaselt kättesaadava maksevõimaluse; ja

▼M31

(v) arstiabiplaanide alusel esitatavate nõuete määr;

(b) finantseeldusi, mis tehakse näiteks alljärgneva kohta:

(i) diskontomäär (vt lõiked 83–86);

(ii) hüvitiste tase (maha on arvatud hüvitistega seotud kulutused, mille peavad kandma töötajad) ja edaspidine palgatase (vt lõiked 87–95);

(iii) arstiabi hüvitiste puhul edaspidised ravikulud, sealhulgas nõuete haldamise kulud (st nõuete käsitlemisel ja täitmisel kantavad kulud, sealhulgas õigus- ja käsitluskulud) (vt lõiked 96–98); ja

(iv) plaani sissemaksetelt tasumisele kuuluvad maksud, mis on seotud aruandekuupäeva eelse tööalase teenistusega või sellest teenistusest tulenevate hüvitistega.

77 Aktuaarsed eeldused on erapooletud juhul, kui need ei ole liiga optimistlikud ega ka liiga konservatiivsed.

78 Aktuaarsed eeldused on omavahel kooskõlas, kui neis võetakse arvesse majanduslikke suhteid selliste tegurite vahel nagu inflatsioon, palgatõusu määrad ja diskontomäärad. Näiteks kasutatakse kõikides eeldustes, mis sõltuvad vaadeldaval tulevikuperioodil konkreetsest inflatsioonitasemest (nt intressimäärade ning palga ja hüvitiste suurenemise eeldused), selle perioodi suhtes sama inflatsioonitaset.

79 (Majandus)üksus määrab diskontomäärad ja muud finantseeldused nominaalväärtuses, välja arvatud juhul, kui tegelikul väärtusel põhinevad (inflatsiooniga korrigeeritud) hinnangud on usaldusväärsemad, näiteks hüperinflatiivses majanduskeskkonnas (vt IAS 29 *Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*), või kui hüvitis on seotud indeksiga ning samas vääringus ja sama tähtajaga indeksvõlakirjadele on olemas aktiivne turg.

80 Finantseeldused põhinevad aruandeperioodi lõpul valitsevatel turuootustel selle perioodi suhtes, mille jooksul kohustused tuleb täita.

Aktuaarsed eeldused: suremus

81 (Majandus)üksus määrab oma suremuse eeldused kindlaks, võttes aluseks plaani liikmete suremuse nii töösuhte ajal kui ka pärast seda.

82 Hüvitise lõpliku kulu hindamiseks võtab (majandus)üksus arvesse suremuse eeldatavaid muutusi, näiteks muutes standardseid suremustabeleid paranevate näitajatega.

Aktuaarsed eeldused: diskontomäär

▼M48

83 Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste (nii eelnevalt rahastatud kui rahastamata) diskonteerimise määr määratakse kindlaks aruandeperioodi lõpus äriühingute kvaliteetsete võlakirjade suhtes valitseva turuintressi alusel. Valuutade korral, mille puhul puudub äriühingute selliste kvaliteetsete võlakirjade aktiivne turg, kasutatakse selles valuutas nomineeritud riigivõlakirjade turuintressi (aruandeperioodi lõpus). Äriühingute võlakirjade või riigivõlakirjade valuuta ja tähtaeg peavad olema kooskõlas töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste valuuta ja hinnangulise tähtajaga.

▼**M31**

84 Diskontomäär on olulise mõjuga aktuaarne eeldus. Diskontomäär väljendab raha ajalist väärtust, kuid mitte aktuaarseid või investeerimisriske. Samuti ei väljenda diskontomäär (majandus)üksusele omast krediidiriski, mida kannavad (majandus)üksuse võlausaldajad, ega riski, et edaspidised sündmused võivad aktuaarsetest eeldustest erineda.

85 Diskontomäär väljendab hüvitiste maksmise hinnangulist ajaldamist. Praktikas kasutab (majandus)üksus selleks sageli üht kaalutud keskmist diskontomäära, mis vastab hüvitiste maksmise hinnangulisele ajale ja hüvitiste summale ning vääringule, milles hüvitisi makstakse.

86 Mõnikord võib võlakirjadel, mille lunastustähtaeg on piisavalt pikk, et sobida kõigi hüvitiste väljamaksmise hinnangulise tähtajaga, puududa aktiivne turg. Sel juhul kasutab (majandus)üksus sobiva pikkusega perioodi jooksvaid turumäärasid lühema tähtajaga maksete diskonteerimiseks ja prognoosib pikema tähtajaga maksete diskontomäärad, ekstrapoleerides turul valitsevad määrad vastavalt tulukõverale. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus tervikuna ei ole tõenäoliselt eriti tundlik diskontomäära suhtes, mida kasutatakse hüvitiste selle osa suhtes, mis tuleb välja maksta pärast olemasolevate äriühingute või riigi võlakirjade lunastustähtaega.

Aktuaarsed eeldused: palgad, hüvitised ja ravikulud

87 (Majandus)üksus võtab oma kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel arvesse:

(a) plaani tingimustes määratud (või neid tingimusi täiendavast faktilisest kohustusest tulenevaid) hüvitisi aruandeperioodi lõpul;

(b) hinnangulisi tulevasi palgatõuse, mis mõjutavad makstavaid hüvitisi;

(c) edaspidiste hüvitiste kulust tööandja osa piiramise mõju;

(d) töötajate või kolmandate osapoolte sissemakseid, mis vähendavad nende hüvitiste lõplikku kulu (majandus)üksusele; ja

(e) mis tahes riikliku hüvitise taseme edaspidiseid hinnangulisi muutusi, mis mõjutavad kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi siis ja ainult siis, kui:

(i) need muutused on tekkinud enne aruandeperioodi lõppu või

(ii) varasemad kogemused või muud usaldusväärsed tõendid näitavad, et need riigi hüvitised muutuvad teataval prognoositaval viisil, näiteks koos üldiste hinnatasemete või palgatasemete edaspidiste muutustega.

88 Aktuaarsed eeldused võtavad arvesse plaani ametlike tingimustega (või neid täiendava faktilise kohustusega) ette nähtud hüvitiste edaspidiseid muutusi aruandeperioodi lõpul. See on nii näiteks juhul, kui:

(a) (majandus)üksus on varasema tava kohaselt hüvitisi suurendanud, näiteks inflatsiooni mõju leevendamiseks, ja puuduvad märgid, mis viitaksid sellise tava muutumisele tulevikus;

▼M31

(b) (majandus)üksus on kas plaani ametlike tingimuste (või neid täiendava faktilise kohustuse) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama plaani ülejääki plaanis osalejate heaks (vt lõike 108 punkt c); või

(c) hüvitised erinevad vastavalt tegevuseesmärgile või muudele kriteeriumidele. Plaani tingimustes võib näiteks olla sätestatud, et töötajatele makstakse vähendatud hüvitisi või neilt nõutakse täiendavaid sissemakseid, kui plaani varad ei ole piisavad. Kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse tegevuseesmärgi või muu kriteeriumi mõju parimat hinnangut.

89 Aktuaarsed eeldused ei võta arvesse hüvitiste edaspidiseid muutusi, mis ei ole ette nähtud plaani ametlike tingimustega (või faktilise kohustusega) aruandeperioodi lõpul. Sellised muutused toovad kaasa:

(a) möödunud tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatuste-eelseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi; ja

(b) jooksva tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatustejärgseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi.

90 Edaspidise palgatõusu hinnangutes võetakse arvesse inflatsiooni, töökogemust, edutamist ja muid asjakohaseid tegureid, näiteks nõudmist ja pakkumist tööturul.

91 Osa kindlaksmääratud hüvitistega plaane piirab (majandus)üksuse sissemakseid. Hüvitiste lõpliku kulu puhul võetakse arvesse sissemaksete piiramise mõju. Sissemaksete piiramise mõju määratakse selle alusel, kumb järgmistest on lühem:

(a) (majandus)üksuse eeldatav eluiga või

(b) plaani eeldatav eluiga.

92 Osa kindlaksmääratud hüvitistega plaane nõuab töötajate või kolmandate osapoolte osalemist plaani kulutuse katmises. (Majandus)üksus võtab arvesse, kas kolmandate osapoolte sissemaksed vähendavad (majandus)üksuse hüvitistega seotud kulutusi või on lõikes 116 kirjeldatud hüvitise saamise õigused. Töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed on sätestatud plaani ametlikes tingimustes (või tulenevad neid täiendavast faktilisest kohustusest) või on valikulised. Töötajate või kolmandate osapoolte valikulised sissemaksed vähendavad tööalase teenistuse kulutust nende sissemaksete tegemisel plaani.

▼M44

93 Plaani ametlikes tingimustes sätestatud töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed vähendavad tööalase teenistuse kulutust (kui sissemaksed on seotud tööalase teenistusega) või mõjutavad kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisi (kui sissemaksed ei ole seotud tööalase teenistusega). Tööalase teenistusega mitteseotud sissemaksed on näiteks sissemaksed, mida nõutakse plaani varade kahjudest või aktuaarsetest kahjumitest tuleneva puudujäägi vähendamiseks. Kui töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksed on tööalase teenistusega seotud, vähendavad need tööalase teenistuse kulutust järgmiselt:

(a) kui sissemaksete summa sõltub teenistuses oldud aastate arvust, määrab (majandus)üksus tööalase teenistuse perioodidele vastavad sissemaksed kindlaks, kasutades sama meetodit, mida lõike 70 kohaselt tuleb kasutada koguhüvitiste puhul (st plaanis rakendatavast sissemaksete määramise arvutusvalemist lähtuvalt või lineaarselt);

▼M44

(b) kui sissemaksete summa ei sõltu teenistuses oldud aastate arvust, võib (majandus)üksus kajastada need tööalase teenistuse kulutuse vähendamisena perioodil, mil asjaomast tööalast teenust osutatakse. Sissemaksed, mille summa ei sõltu teenistuses oldud aastate arvust, on näiteks need, mis moodustavad töötaja palgast kindla protsendi või mille summa on terveks teenistuse perioodiks fikseeritud või sõltub töötaja vanusest.

Lõikes A1 sätestatakse asjakohane rakendusjuhis.

94 Muudatused töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksetes, mis on kooskõlas lõike 93 punktiga a seotud teenistuse perioodidega, avalduvad:

(a) jooksva ja möödunud tööalase teenistuse kulutuses (kui muudatused ei ole sätestatud plaani ametlikes tingimustes ega tulene faktilisest kohustusest) või

(b) aktuaarsetes kasumites ja kahjumites (kui muudatused on sätestatud plaani ametlikes tingimustes või tulenevad faktilisest kohustusest).

▼M31

95 Osa töösuhtejärgseid hüvitisi on seotud selliste muutujatega nagu riikliku pensioni või riikliku arstiabi tase. Selliste hüvitiste mõõtmisel võetakse arvesse nende muutujate parimat hinnangut, toetudes varasematele andmetele ja muudele usaldusväärsetele tõenditele.

96 Ravikulude eeldustes võetakse arvesse arstiabi maksumuse hinnangulisi edaspidiseid muutusi, mis tulenevad nii inflatsioonist kui ka arstiabi maksumuse konkreetsetest muutustest.

97 Töösuhtejärgsete arstiabihüvitiste mõõtmine nõuab edaspidiste nõuete suuruse ja sageduse ning nende nõuete rahuldamise kulu kohta eelduste tegemist. (Majandus)üksus hindab edaspidiseid ravikulusid (majandus)üksuse kogemustele tuginevate varasemate andmete põhjal, lisades vajaduse korral teistelt (majandus)üksustelt, kindlustusandjatelt, arstiabi osutajatelt või muudest allikatest saadud andmed. Tulevaste ravikulude hinnangutes võetakse arvesse tehnoloogia arengut, muudatusi tervishoiuteenuste kasutamises või osutamise viisides ning plaanis osalejate tervisliku seisundi muutusi.

98 Nõuete suurus ja sagedus sõltuvad eriti suurel määral töötaja (ja tema ülalpeetavate) vanusest, tervislikust seisundist ja soost ning need võivad sõltuda ka muudest teguritest, näiteks geograafilisest asukohast. Seepärast korrigeeritakse varasemaid andmeid vastavalt sellele, kuivõrd elanikkonna demograafiline koostis erineb andmete aluseks oleva elanikkonna demograafilisest koostisest. Varasemaid andmeid korrigeeritakse ka siis, kui on usaldusväärseid tõendeid, et varasemad suundumused ei jätku.

Möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasum ja kahjum arvelduselt

▼M66

99 Möödunud tööalase teenistuse kulutuse või arvelduselt saadud kasumi või kahjumi määramisel hindab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber, kasutades plaani varade hetkel kehtivat õiglast väärtust ja hetke aktuaarseid eeldusi (sealhulgas turul valitsevaid intressimäärasid ja muid turul valitsevaid hindu), mis kajastavad:

(a) plaaniga pakutavaid hüvitisi ja plaani varasid enne plaani muutmist, kärpimist või arveldust ning

(b) plaaniga pakutavaid hüvitisi ja plaani varasid pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust.

▼M31

100 (Majandus)üksus ei pea eristama plaani muutmisest tulenevat möödunud tööalase teenistuse kulutust, kärpimisest tulenevat möödunud tööalase teenistuse kulutust ega kasumit või kahjumit arvelduselt, kui need tehingud toimuvad koos. Mõnikord muudetakse plaani enne arveldust, näiteks kui (majandus)üksus muudab plaani kohaseid hüvitisi ja arveldab muudetud hüvitised hiljem. Sel juhul kajastab (majandus)üksus möödunud tööalase teenistuse kulutuse enne arvelduselt saadud kasumi või kahjumi kajastamist.

101 Arveldus toimub koos plaani muutmise ja kärpimisega siis, kui plaan lõpetatakse nii, et kohustus täidetakse ja plaan likvideeritakse. Plaani lõpetamine ei ole siiski arveldus, kui plaan asendatakse uue plaaniga, mis pakub sisuliselt sarnaseid hüvitisi.

▼M66

101A Plaani muutmise, kärpimise või arvelduse korral kajastab ja mõõdab üksus möödunud tööalase teenistuse kulutusi või arvelduselt saadud kasumit või kahjumit vastavalt lõigetele 99–101 ja lõigetele 102–112. Seda tehes ei võta üksus arvesse varade ülempiiri mõju. Seejärel määrab üksus pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust kindlaks varade ülempiiri mõju ja kajastab kõnealuse mõju mis tahes muutust vastavalt lõike 57 punktile d.

▼M31

Möödunud tööalase teenistuse kulutus

102 Möödunud tööalase teenistuse kulutus on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb plaani muutmisest või kärpimisest.

103 (Majandus)üksus kajastab möödunud tööalase teenistuse kulutuse kuluna kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

(a) plaani muutmise või kärpimise kuupäev ja

(b) kuupäev, mil (majandus)üksus kajastab seotud restruktureerimiskulud (vt IAS 37) või töösuhte lõpetamise hüvitised (vt lõige 165).

104 Plaani muudatus toimub siis, kui (majandus)üksus kehtestab või tühistab kindlaksmääratud hüvitistega plaani või muudab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi.

105 Kärpimine toimub siis, kui (majandus)üksus vähendab oluliselt plaaniga hõlmatud töötajate arvu. Kärbe võib tuleneda üksikjuhtumist, näiteks käitise sulgemisest, tegevuse katkemisest või plaani lõpetamisest või peatamisest.

106 Möödunud tööalase teenistuse kulutus võib olla positiivne (kui hüvitised kehtestatakse või neid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus kasvab) või negatiivne (kui hüvitised tühistatakse või neid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus kahaneb).

107 Kui (majandus)üksus vähendab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi ja suurendab samal ajal plaani kohaselt samadele töötajatele makstavaid muid hüvitisi, käsitab (majandus)üksus muudatust ühekordse netomuudatusena.

108 Möödunud tööalase teenistuse kulutuse hulka ei kuulu:

(a) tegelike ja varem eeldatud palgatõusude erinevuste mõju kohustusele maksta hüvitisi varasemate aastate tööalase teenistuse eest (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest aktuaarsetes eeldustes on prognoositud palku arvesse võetud);

(b) (majandus)üksuse äranägemisel toimuva pensionitõusu ala- või ülehindamine, kui (majandus)üksusel on faktiline kohustus selliselt pensione tõsta (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest aktuaarsetes eeldustes on pensionitõusu arvesse võetud);

▼**M31**

(c) hinnangud hüvitiste suurenemise kohta, mis tulenevad juba finantsaruannetes kajastatud aktuaarsetest kasumitest või plaani varadest saadud tulust, kui (majandus)üksus on kas plaani ametlike tingimuste (või neid täiendava faktilise kohustuse) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama plaani ülejääki plaanis osalejate heaks isegi siis, kui hüvitise suurendamine ei ole veel ametlikult kinnitatud (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest tulenev kohustuse suurenemine on aktuaarne kahjum, vt lõige 88); ja

(d) garanteeritud hüvitiste (hüvitised, mis ei sõltu töösuhte jätkumisest tulevikus, vt lõige 72) suurendamine, kui uusi hüvitisi või endiste hüvitiste suurendamist ei esine ja töötajad täidavad garanteerimise tingimused (möödunud tööalase teenistuse kulutus puudub, sest (majandus)üksus kajastas hüvitiste hinnangulise kulu jooksva tööalase teenistuse kulutusena töö tegemise ajal).

Kasum ja kahjum arvelduselt

109 Kasum või kahjum arvelduselt on järgmiste väärtuste vahe:

(a) arveldatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus, mis määratakse kindlaks arvelduskuupäeval; ja

(b) arveldushind, sealhulgas plaani ülekantud varad ja maksed, mille (majandus)üksus on arveldusega seoses otse teinud.

110 (Majandus)üksus kajastab kasumi või kahjumi kindlaksmääratud hüvitistega plaani arvelduselt arvelduse toimumisel.

111 Arveldus toimub siis, kui (majandus)üksus teeb tehingu, millega kaotatakse kõik edaspidised juriidilised või faktilised kohustused kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud hüvitiste osaliseks või täismahus maksmiseks (v.a plaani tingimuste kohaselt töötajatele või töötajate nimel hüvitiste maksmine, mida on aktuaarsetes eeldustes arvesse võetud). Arveldus on näiteks tööandja oluliste plaanijärgsete kohustuste ühekordne ülekandmine kindlustusandjale kindlustuslepingu sõlmimise kaudu; arveldus ei ole plaanis osalejatele plaani tingimuste kohaselt tehtav ühekordne rahaline väljamakse, mis tehakse vastutasuks nende õiguse eest saada määratud töösuhtejärgseid hüvitisi.

112 Mõnikord sõlmib (majandus)üksus kindlustuslepingu, et rahastada mõningaid või kõiki töötajate hüvitisi, mis on seotud töötaja tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel. Sellise lepingu sõlmimine ei ole arveldus, kui (majandus)üksus säilitab juriidilise või faktilise kohustuse (vt lõige 46) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kindlustuslepingus sätestatud töötajate hüvitisi. Lõigetes 116–119 käsitletakse selliste kindlustuslepingujärgsete hüvitise saamise õiguste kajastamist ja mõõtmist, mis ei ole plaani varad.

Kajastamine ja mõõtmine: plaani varad

Plaani varade õiglane väärtus

113 Plaani varade õiglane väärtus arvatakse maha puudu- või ülejäägi kindlaksmääramisel.

▼**M31**

114 Plaani varade hulka ei kuulu sissemaksed, mida aruandev (majandus)üksus ei ole fondile tähtaegselt teinud, ja (majandus)üksuse emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid, mida fond haldab. Plaani varasid vähendavad kõik fondi kohustised, mis ei ole seotud töötajate hüvitistega, näiteks võlad tarnijatele, muud võlad ja tuletisinstrumentidest tulenevad kohustised.

115 Kui plaani varade hulka kuuluvad tingimustele vastavad kindlustuslepingud, mis vastavad summade ja tähtaegade poolest täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse selliste kindlustuslepingute õiglase väärtusena asjakohaste kohustuste nüüdisväärtust (vähendades seda vajalikul määral, kui kindlustuslepingu kohaselt saada olevad summad ei ole tagasisaadavad täies ulatuses).

Hüvitised

116 Siis ja ainult siis, kui on praktiliselt kindel, et teine osapool hüvitab kõik kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalikud kulutused või osa neist, peab (majandus)üksus:

(a) kajastama oma hüvitise saamise õiguse eraldi varana. (Majandus)üksus mõõdab sellist vara õiglases väärtuses;

(b) eristama ja kajastama hüvitise saamise õiguse õiglase väärtuse muutusi sarnaselt plaani varade õiglase väärtuse muutustega (vt lõiked 124 ja 125). Lõike 120 kohaselt kajastatavaid kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponente võib kajastada summadeta, mis on seotud hüvitise saamise õiguse bilansilise väärtuse muutustega.

117 Mõnikord võib (majandus)üksus pöörduda kõigi kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalike kulutuste või nende osa tasumiseks teise osapoole, näiteks kindlustusandja poole. Lõikes 8 määratletud tingimustele vastavad kindlustuslepingud on plaani varad. (Majandus)üksus arvestab tingimustele vastavaid kindlustuslepinguid sarnaselt kõigi muude plaani varadega ning lõiget 116 ei rakendata (vt lõiked 46–49 ja 115).

118 Kui (majandus)üksuse kindlustusleping ei vasta tingimustele, ei ole see plaani vara. Sel juhul rakendatakse lõiget 116: (majandus)üksus kajastab kindlustuslepinguga ette nähtud hüvitise saamise õiguse eraldi varana ning seda ei arvata maha kindlaksmääratud hüvitiste puudu- või ülejäägi kindlaksmääramisel. Lõike 140 punktis b nõutakse, et (majandus)üksus kirjeldaks lühidalt hüvitise saamise õiguse ja asjakohase kohustuse vahelist sidet.

119 Kui hüvitise saamise õigus tuleneb kindlustuslepingust, mis vastab summade ja tähtaegade poolest täpselt kõikidele kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse hüvitise saamise õiguse õiglase väärtusena asjakohase kohustuse nüüdisväärtust (vähendades seda vajalikul määral, kui hüvitis ei kuulu tasumisele täies ulatuses).

▼M31

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid

▼M66

120 **Üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid, välja arvatud ulatuses, milles muu IFRSiga nõutakse või lubatakse nende arvestamist vara soetusmaksumuse hulka, järgmiselt:**

(a) tööalase teenistuse kulutuse (vt lõiked 66–112 ja lõige 122A) kasumiaruandes;

▼M31

(b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi (vt lõiked 123–126) kasumiaruandes ja

(c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised (vt lõiked 127–130) muu koondkasumina.

121 Muud IFRSid nõuavad teatavate töötajate hüvitistega seotud kulutuste arvamist selliste varade soetusmaksumuse hulka nagu varud või materiaalsed põhivarad (vt IAS 2 ja IAS 16). Selliste varade soetusmaksumuse hulka arvatud töösuhtejärgsete hüvitistega seotud kulutused hõlmavad asjakohase proportsionaalse osa lõikes 120 loetletud komponentidest.

122 Muu koondtuluna kajastatavaid kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisi ei liigitata järgmisel perioodil ümber kasumiks või kahjumiks. (Majandus)üksus võib aga kanda sellised muu koondtuluna kajastatud summad üle omakapitali sees.

▼M66

Jooksva tööalase teenistuse kulutus

122A **Üksus määrab kindlaks jooksva tööalase teenistuse kulutuse, kasutades aastase aruandeperioodi alguses kindlaks määratud aktuaarseid eeldusi. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta jooksva tööalase teenistuse kulutuse kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades aktuaarseid eeldusi, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt lõike 99 punktile b.**

▼M31

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress

▼M66

123 **Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kindlaksmääramiseks korrutab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) lõikes 83 sätestatud diskontomääraga.**

123A **Netointressi kindlaksmääramiseks vastavalt lõikele 123 kasutab üksus kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara) ja aastase aruandeperioodi alguses kindlaks määratud diskontomäära. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta netointressi kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades:**

▼M66

(a) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist (netovara), mis on kindlaks määratud vastavalt lõike 99 punktile b; ning

(b) diskontomäära, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt lõike 99 punktile b.

Lõike 123A kohaldamisel võtab üksus arvesse ka kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) mis tahes selliseid muutusi perioodi jooksul, mis tulenevad sissemaksetest või hüvitiste väljamaksetest.

▼M31

124 Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress sisaldab intressitulu plaani varadelt, intressikulu kindlaksmääratud hüvitiste kohustuselt ja lõikes 64 nimetatud varade ülempiiri mõju intresse.

▼M66

125 Intressitulu plaani varadelt on osa plaani varadest saadavast tulust ja selle määramiseks korrutatakse plaani varade õiglane väärtus lõikes 123A sätestatud diskontomääraga. Üksus määrab plaani varade õiglase väärtuse kindlaks aastase aruandeperioodi alguses. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta intressikulu kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, kasutades plaani varasid, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel vastavalt lõike 99 punktile b. Lõike 125 kohaldamisel võtab üksus arvesse ka perioodi jooksul hoitud plaani varade mis tahes muutusi, mis tulenevad sissemaksetest või hüvitiste väljamaksetest. Plaani varadelt saadud intressitulu ja plaani varadest saadud tulu erinevust võetakse arvesse kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel.

126 Varade ülempiiri mõju intressid on varade ülempiiri mõju kogumuutuse osa ja nende määramiseks korrutatakse varade ülempiiri mõju lõikes 123A sätestatud diskontomääraga. Üksus määrab varade ülempiiri mõju kindlaks aastase aruandeperioodi alguses. Kui üksus hindab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümber vastavalt lõikele 99, määrab ta varade ülempiiri mõju intressid kindlaks ülejäänud aastaseks aruandeperioodiks pärast plaani muutmist, kärpimist või arveldust, võttes arvesse varade ülempiiri mõju mis tahes muutust, mis on kindlaks määratud vastavalt lõikele 101A. Varade ülempiiri mõju intressi ja varade ülempiiri kogumuutuse erinevust võetakse arvesse kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamisel.

▼**M31**

Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised

127 Kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised hõlmavad järgmist:

(a) aktuaarsed kasumid ja kahjumid (vt lõiked 128 ja 129);

(b) tulu plaani varadest (vt lõige 130), välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt lõige 125); ja

(c) varade ülempiiri mõju muutus, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressis sisalduvad summad (vt lõige 126).

128 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid tulenevad kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse suurenemisest või vähenemisest, mis on tingitud aktuaarsete eelduste muutustest ja kogemuspõhistest korrigeerimistest. Aktuaarsete kasumite ja kahjumite põhjused on näiteks:

(a) ootamatult kõrged või madalad tööjõu voolavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrad, ning oodatust suurem või väiksem palkade, hüvitiste (kui plaani ametlikud või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või ravikulude suurenemine;

(b) hüvitise maksmise võimalustega seotud eelduste muutuste mõju;

(c) edaspidiste tööjõu voolavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrade muutuste, samuti palkade, hüvitiste (kui plaani ametlikud või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või ravikulude suurenemise hinnangute muutuste mõju ja

(d) diskontomäära muutuste mõju.

129 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid ei sisalda kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutusi, mille põhjuseks on kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamine, muutmine, kärpimine või arveldus, ega kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavate hüvitiste muutusi. Selliste muutuste tulemuseks on möödunud tööalase teenistuse kulutus või kasum või kahjum arvelduselt.

130 Plaani varadest saadava tulu kindlaksmääramisel arvab (majandus)üksus maha plaani varade haldamisega seotud kulud ja plaanilt tasumisele kuuluvad maksud, välja arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmiseks kasutatavates aktuaarsetes eeldustes (lõige 76) sisalduvad maksud. Muid halduskulusid plaani varadest saadavast tulust maha ei arvata.

▼**M31**

Esitusviis

Tasaarvestamine

131 (Majandus)üksus tasaarvestab ühe plaani vara ja teise plaani kohustise siis ja ainult siis, kui:

(a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kasutada ühe plaani ülejääki teise plaani kohustuste täitmiseks ja

(b) (majandus)üksus kavatseb kohustusi täita netosummana või samaaegselt realiseerida ühe plaani ülejäägi ning täita teise plaani kohustuse.

132 Tasaarvestamise kriteeriumid on sarnased IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* finantsinstrumentide puhul sätestatud kriteeriumitega.

Lühi- ja pikaajaliste elementide eristamine

133 Osa (majandus)üksusi eristab käibevara ja lühiajalisi kohustisi põhivarast ja pikaajalistest kohustistest. Käesolevas standardis ei sätestata, kas (majandus)üksus peab eristama töösuhtejärgsetest hüvitistest tulenevate varade ja kohustiste lühi- ja pikaajalisi elemente.

Kindlaksmääratud hüvitiste maksumuse komponendid

134 Lõike 120 kohaselt peab (majandus)üksus kajastama tööalase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kasumiaruandes. Käesolevas standardis ei sätestata, kuidas (majandus)üksus peab tööalase teenistuse kulutust ja kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointressi kajastama. (Majandus)üksus kajastab need komponendid kooskõlas IAS 1-ga.

Avalikustamine

135 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis:

(a) selgitab tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omadusi ja nendega seotud riske (vt lõige 139);

(b) täpsustab ja selgitab, millised finantsaruannetes kajastatud summad tulenevad tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanidest (vt lõiked 140–144); ja

(c) kirjeldab, kuidas tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad mõjutada (majandus)üksuse tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja ebakindlust (vt lõiked 145–147).

136 Lõike 135 eesmärkide saavutamiseks võtab (majandus)üksus arvesse kõiki järgmisi asjaolusid:

(a) avalikustamisnõuete täitmiseks vajalik üksikasjalikkus;

(b) kui suurt rõhku tuleb igale nõudele panna;

(c) mil määral tuleb teavet koondada või eristada ja

(d) kas finantsaruannete kasutajad vajavad avalikustatud kvantitatiivse teabe hindamiseks lisateavet.

▼**M31**

137 Kui käesoleva standardi ja muude IFRSidega ette nähtud avalikustamisest ei piisa lõike 135 eesmärkide saavutamiseks, avalikustab (majandus)üksus nende eesmärkide saavutamiseks vajaliku lisateabe. (Majandus)üksus võib esitada näiteks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse analüüsi, milles on kirjeldatud kohustuse olemust, omadusi ja riske. Sellisel avalikustamisel võib eristada:

(a) aktiivsete liikmete, passiivsete liikmete ja pensionäridega seotud summasid;

(b) garanteeritud hüvitisi ja kogunenud, kuid garanteerimata hüvitisi;

(c) tingimuslikke hüvitisi, edaspidistest palgatõusudest tulenevaid summasid ja muid hüvitisi.

138 (Majandus)üksus hindab, kas kogu avalikustatav teave või osa sellest tuleks esitada oluliselt erinevate riskidega plaane või plaanide rühmi eristades. (Majandus)üksus võib eristada plaanide kohta avalikustatavat teavet näiteks järgmiste tunnuste alusel:

(a) erinevad geograafilised asukohad;

(b) erinevad omadused, nt kindlal palgal põhinevad pensioniplaanid, lõplikul palgal põhinevad pensioniplaanid või töösuhtejärgse arstiabi plaanid;

(c) erinevad regulatiivsed keskkonnad;

(d) erinevad aruandlusvaldkonnad;

(e) erinev rahastamiskord (nt tervikuna eelnevalt rahastamata, tervikuna või osaliselt rahastatud).

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omadused ja nendega seotud riskid

139 (Majandus)üksus avalikustab:

(a) teabe oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide omaduste kohta, sealhulgas:

(i) plaaniga (nt lõplikul palgal põhinevate kindlaksmääratud hüvitistega plaan või sissemaksetel põhinev garantiiga plaan) ette nähtud hüvitiste olemuse;

(ii) plaani regulatiivse keskkonna kirjelduse, näiteks rahastamise miinimumnõuded ja regulatiivse keskkonna, näiteks varade ülempiiri (vt lõige 64) mõju plaanile;

(iii) (majandus)üksuse muude plaani haldamisega seotud kohustuste kirjelduse, näiteks fondivalitsejate või plaani nõukogu liikmete kohustused;

(b) plaanist (majandus)üksusele tulenevate riskide kirjelduse, milles pööratakse tähelepanu ebatavalistele, (majandus)üksusele eriomastele või plaanile eriomastele riskidele, ning suurte riskikontsentratsioonide kirjelduse. Näiteks kui plaani varad investeeritakse peamiselt ühte investeeringuklassi (nt kinnisvarasse), võib plaan põhjustada (majandus)üksuse kinnisvarariskide kontsentreerumist;

(c) plaani muudatuste, kärpimiste ja arvelduste kirjelduse.

▼**M31**

Finantsaruannetes esitatud summade selgitus

140 (Majandus)üksus esitab vajaduse korral järgmiste elementide alg- ja lõppsaldo võrdluse:

(a) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustis (netovara), esitades eraldi võrdluse alljärgneva kohta:

(i) plaani varad;

(ii) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus;

(iii) varade ülempiiri mõju;

(b) hüvitise saamise õigused. (Majandus)üksus kirjeldab ka hüvitise saamise õiguse ja asjakohase kohustuse suhet.

141 Igas lõike 140 kohases võrdluses tuleb vajaduse korral esitada järgmised andmed:

(a) jooksva tööalase teenistuse kulutus;

(b) intressitulu või -kulu;

(c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised, näidates eraldi:

(i) tulu plaani varadest, välja arvatud punktis b nimetatud intressides sisalduvad summad;

(ii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mis tulenevad demograafiliste eelduste muutustest (vt lõike 76 punkt a);

(iii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mis tulenevad finantseelduste muutustest (vt lõike 76 punkt b);

(iv) muutused varade ülempiiri piiravas mõjus kindlaksmääratud hüvitiste netovarale, välja arvatud punktis b nimetatud intressides sisalduvad summad. (Majandus)üksus avalikustab ka selle, kuidas ta määras suurima kättesaadava majandusliku kasu, st kas see kasu saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või neist mõlemast;

(d) möödunud tööalase teenistuse kulutus ning kasumid ja kahjumid arveldustelt. Lõike 100 kohaselt ei tule möödunud tööalase teenistuse kulutust ning kasumeid ja kahjumeid arveldustelt eristada, kui need tekivad koos;

(e) valuutakursside muutuste mõju;

(f) plaani sissemaksed, näidates eraldi tööandja ja plaanis osalejate sissemaksed;

(g) plaani kohaselt tehtavad maksed, näidates eraldi arveldustega seoses makstud summad;

(h) äriühenduste ja müügi mõju.

142 (Majandus)üksus jagab plaani varade õiglase väärtuse nende varade olemust ja riske eristavateks liikideks ning iga plaani varade liigi alaliikideks, millel on noteeritud turuhind aktiivsel turul (nagu määratletud IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*) ([1]) ja millel see puudub. Näiteks lõikes 136 käsitletud avalikustamise taseme puhul võib (majandus)üksus eristada:

(a) raha ja raha ekvivalente;

([1]) Kui (majandus)üksus ei ole veel IFRS 13 rakendanud, võib ta vajaduse korral arvesse võtta IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* lõiget AG71 või IFRS 9 *Finantsinstrumendid* (oktoober 2010) lõiget B.5.4.3.

▼**M31**

(b) omakapitaliinstrumente (eraldatud majandusharu, ettevõtja suuruse, geograafilise asukoha jmt järgi);

(c) võlainstrumente (eraldatud emiteerija, krediidikvaliteedi, geograafilise piirkonna jmt järgi);

(d) kinnisvara (eraldatud geograafilise piirkonna jmt järgi);

(e) tuletisinstrumente (eraldatud lepinguga, näiteks intressimäära lepingute, valuutakursi lepingute, omakapitali lepingute, krediidilepingute, pikaealisuse vahetuslepingute ja muude lepingutega kaasneva riski tüübi järgi);

(f) investeerimisfonde (eraldatud fondi liigi järgi);

(g) varaga tagatud väärtpabereid ja

(h) struktureeritud võlga.

143 (Majandus)üksus avalikustab oma plaani varade hulka kuuluvate võõrandatavate finantsinstrumentide õiglase väärtuse ning (majandus)üksuse kasutuses oleva ja plaani varade hulka kuuluva kinnisvara või muu vara õiglase väärtuse.

144 (Majandus)üksus avalikustab olulised aktuaarsed eeldused, mida kasutatakse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse määramiseks (vt lõige 76). Need andmed tuleb avalikustada absoluutmäärades (nt absoluutse protsendimäärana, mitte erinevate protsendimäärade või muude muutujate vahena). Kui (majandus)üksus avalikustab mitme plaani kokkuvõtlikud andmed, esitab ta need andmed kaalutud keskmistena või suhteliselt kitsaste vahemikena.

Tulevaste rahavoogude summa, tähtajad ja usaldatavus

145 (Majandus)üksus avalikustab:

(a) iga (lõike 144 kohaselt avalikustatud) olulise aktuaarse eelduse tundlikkusanalüüsi aruandeperioodi lõpu seisuga, näidates, kuidas sel ajal piisavalt tõenäolised asjakohase aktuaarse eelduse muutused oleksid mõjutanud kindlaksmääratud hüvitiste kohustust;

(b) punktis a nõutava tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodid ja eeldused ning nende meetodite puudused;

(c) tundlikkusanalüüsi tegemisel kasutatud meetodite ja eelduste muutused võrreldes eelmise perioodiga ja nende muutuste põhjused.

146 (Majandus)üksus kirjeldab varade ja kohustiste vastavusse viimise strateegiaid, mida plaan või (majandus)üksus kasutab riskide juhtimiseks, sealhulgas annuiteetide ja muude meetodite, näiteks pikaealisuse vahetustehingute kasutamist.

147 Selleks et näidata kindlaksmääratud hüvitistega plaani mõju (majandus)üksuse tulevastele rahavoogudele, avalikustab (majandus)üksus:

(a) tulevasi sissemakseid mõjutava rahastamiskorra ja rahastamispõhimõtete kirjelduse;

(b) eeldatavad sissemaksed plaani järgmisel aruandeaastal;

▼**M31**

(c) teabe kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse lõpptähtaegade kohta. Teave sisaldab kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kaalutud keskmist kestust ja võib sisaldada muid andmeid hüvitiste väljamaksete tähtaegade jaotuse kohta, näiteks hüvitiste väljamaksete lõpptähtaegade analüüsi.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid

148 Kui (majandus)üksus osaleb mitut tööandjat hõlmavas plaanis, avalikustab ta:

(a) rahastamiskorra kirjelduse, mis sisaldab (majandus)üksuse sissemaksete määra kindlaksmääramise meetodit ja rahastamise miinimumnõudeid;

(b) kirjelduse selle kohta, mil määral on (majandus)üksus mitut tööandjat hõlmava plaani tingimuste kohaselt plaani puhul vastutav teiste (majandus)üksuste kohustuste eest;

(c) kirjelduse puudu- või ülejäägi kokkulepitud jaotamise kohta:

(i) plaani likvideerimise korral või

(ii) kui (majandus)üksus plaanist tagasi astub;

(d) kui (majandus)üksus peab lõike 34 kohaselt selle plaani üle arvestust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina, avalikustab ta lisaks punktides a–c nõutud teabele ning lõigetes 139–147 nõutud teabe asemel:

(i) asjaolu, et plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan;

(ii) põhjuse, miks ei ole piisavalt teavet, et (majandus)üksus saaks plaani üle arvestust pidada kindlaksmääratud hüvitistega plaanina;

(iii) eeldatavad sissemaksed plaani järgmisel aruandeaastal;

(iv) teabe tulevaste sissemaksete summat mõjutada võiva plaani puudu- või ülejäägi, sealhulgas selle puudu- või ülejäägi kindlaksmääramise aluse ja (majandus)üksusele avalduva mõju kohta;

(v) (majandus)üksuse osaluse taseme võrreldes teiste plaanis osalevate (majandus)üksustega. Seda võivad näidata näiteks (majandus)üksuse osakaal plaani sissemaksete kogumahus või aktiivsete liikmete, pensionile jäänud liikmete ja hüvitise saamise õigusega endiste liikmete koguarvus, kui see teave on kättesaadav.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel

149 Kui (majandus)üksus osaleb ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste vahel riske jagavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, avalikustab ta alljärgneva:

(a) lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetod kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse sissenõudmiseks või asjaolu, et selline meetod puudub;

▼M31

(b) (majandus)üksuse tasutava sissemakse määramise meetod;

(c) kogu lõigetes 135–147 nõutud teave plaani kui terviku kohta, kui (majandus)üksus arvestab kindlaksmääratud hüvitiste netomaksumuse jaotamist lõike 41 kohaselt;

(d) lõigetes 135–137, 139 ja 142–144 ning lõike 147 punktides a ja b nõutud teave plaani kui terviku kohta, kui (majandus)üksus kajastab perioodi eest makstavat sissemakset lõike 41 kohaselt.

150 Lõike 149 punktides c ja d nõutud teabe võib avalikustada ristviitega mõne teise kontserni kuuluva (majandus)üksuse finantsaruandes avalikustatud andmetele, kui:

(a) plaani kohta nõutud teave on kõnealuse kontserni kuuluva (majandus)üksuse finantsaruandes eraldi välja toodud ja avalikustatud ning

(b) kõnealuse kontserni kuuluva (majandus)üksuse finantsaruanne on finantsaruande kasutajatele kättesaadav samadel tingimustel ja samal ajal või varem kui (majandus)üksuse finantsaruanne.

Muude IFRSide avalikustamisnõuded

151 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe:

(a) seotud osapoolte ja töösuhtejärgsete hüvitistega plaanide vaheliste tehingute kohta ja

(b) juhtkonna võtmeisikutele makstavate töösuhtejärgsete hüvitiste kohta.

152 Kui IAS 37 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe töösuhtejärgsete hüvitiste kohustustest tulenevate tingimuslike kohustiste kohta.

MUUD PIKAAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

153 Kui muid pikaajalisi töötajate hüvitisi ei maksta eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aruandeaasta lõppu, mil töötajad olid asjakohases tööalases teenistuses, on need hüvitised järgmised:

(a) pikaajalised tasustatavad töölt puudumised, näiteks pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;

(b) tähtpäevadega või muud pikaajalise tööalase teenistusega seotud hüvitised;

(c) pikaajalised invaliidsushüvitised;

(d) kasumiosalus ja boonused ning

(e) edasilükatud töötasu.

154 Muude pikaajaliste töötajate hüvitiste mõõtmisega ei kaasne üldjuhul sama palju ebakindlust kui töösuhtejärgsete hüvitiste mõõtmisega. Seepärast nõutakse käesoleva standardiga lihtsustatud meetodi kasutamist muude pikaajaliste töötajate hüvitiste arvestamisel. Erinevalt töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamise meetodist ei kajastata selle meetodi kohaselt ümberhindamisi muu koondkasumina.

Kajastamine ja mõõtmine

155 (Majandus)üksus rakendab muude pikaajaliste töötajate hüvitistega plaani puudu- või ülejäägi kajastamisel ja mõõtmisel lõikeid 56–98 ja 113–115. Hüvitise saamise õiguse kajastamisel ja mõõtmisel rakendab (majandus)üksus lõikeid 116–119.

▼M66

156 Üksus kajastab muude pikaajaliste töötajate hüvitiste puhul kasumiaruandes järgmiste summade netokogusumma, välja arvatud selles ulatuses, milles muu IFRSiga nõutakse või lubatakse nende arvestamist vara soetusmaksumuse hulka:

(a) tööalase teenistuse kulutus (vt lõiked 66–112 ja lõige 122A);

▼M31

(b) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) netointress (vt lõiked 123–126) ja

(c) kindlaksmääratud hüvitiste netokohustise (netovara) ümberhindamised (vt lõiked 127–130).

157 Üks muude pikaajaliste töötajate hüvitiste vorm on pikaajalised invaliidsushüvitised. Kui hüvitise suurus sõltub tööalase teenistuse pikkusest, tekib tööalase teenuse osutamisel kohustus. Selle kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse, kui tõenäoline on väljamaksmine ja kui pika aja jooksul peab väljamaksmine eeldatavasti toimuma. Kui hüvitise suurus on kõikidele invaliidistunud töötajaile ühesugune, olenemata tööalase teenistuse kestusest, kajastatakse nende hüvitiste eeldatav maksumus siis, kui pikaajalist invaliidsust põhjustav juhtum toimub.

Avalikustamine

158 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kohta konkreetse teabe avalikustamist, võidakse teabe avalikustamist nõuda muude IFRSidega. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTE LÕPETAMISE HÜVITISED

159 Käesolevas standardis käsitletakse töösuhte lõpetamise hüvitisi muudest töötajate hüvitistest eraldi, sest kohustust tekitav sündmus on töösuhte lõpetamine, mitte töötaja tööalane teenistus. Töösuhte lõpetamise hüvitised tulenevad kas (majandus)üksuse otsusest töösuhe lõpetada või töötaja otsusest võtta vastu (majandus)üksuse pakkumine saada hüvitist vastutasuks töösuhte lõpetamise eest.

160 Töösuhte lõpetamise hüvitised ei hõlma töötajate hüvitisi, mida makstakse töösuhte lõpetamisel töötaja soovil ilma (majandus)üksuse pakkumiseta või kohustuslike pensionilejäämise nõuete tõttu, sest need hüvitised on töösuhtejärgsed hüvitised. Osa (majandus)üksusi maksab töötaja soovil toimuva töösuhte lõpetamise korral väiksemat hüvitist (sisuliselt töösuhtejärgset hüvitist) kui (majandus)üksuse algatusel toimuva töösuhte lõpetamise korral. Töötaja soovil toimuva töösuhte lõpetamise eest makstava hüvitise ja (majandus)üksuse algatuse korral makstava suurema hüvitise erinevus on töösuhte lõpetamise hüvitis.

161 Töötajate hüvitise vorm ei näita, kas seda makstakse tööalase teenistuse või töösuhte lõpetamise eest. Töösuhte lõpetamise hüvitised on enamasti ühekordsed väljamaksed, kuid hõlmavad mõnikord ka:

(a) töösuhtejärgsete hüvitiste suurendamist kas kaudselt töötajate hüvitiste plaani kaudu või otseselt;

(b) palka kuni kindlaksmääratud etteteatamisperioodi lõpuni, kui töötaja ei osuta edaspidi (majandus)üksusele majanduslikku kasu toovaid tööalaseid teenuseid.

▼M31

162 Näitajad, mis osutavad, et töötajate hüvitist makstakse tööalase teenistuse eest, on muu hulgas järgmised:

(a) hüvitis sõltub tööalase teenistuse jätkumisest (sh hüvitised, mis tööalase teenistuse jätkudes suurenevad);

(b) hüvitist makstakse töötajate hüvitiste plaani tingimuste kohaselt.

163 Teatavaid töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse olemasoleva töötajate hüvitiste plaani kohaselt. Need hüvitised võivad näiteks olla kindlaks määratud põhikirjas, töölepingus või ametiühingu kokkuleppes või tuleneda tööandja väljakujunenud tavast maksta sarnaseid hüvitisi. Teine näide: kui (majandus)üksus teeb pikemat aega kehtiva hüvitiste pakkumise või kui pakkumise ja töösuhte tegeliku lõpetamise eeldatava kuupäeva vahele jääb pikem aeg, siis (majandus)üksus kaalub, kas ta on loonud uue töötajate hüvitiste plaani ja kas selle kohaselt pakutavad hüvitised on töösuhte lõpetamise hüvitised või töösuhtejärgsed hüvitised. Töötajate hüvitiste plaani tingimuste kohaselt makstavad töötajate hüvitised on töösuhte lõpetamise hüvitised, kui need tulenevad (majandus)üksuse otsusest töötaja töösuhe lõpetada ega sõltu tööalase teenistuse jätkumisest.

164 Mõningaid töötajate hüvitisi makstakse olenemata töötaja lahkumise põhjusest. Selliste hüvitiste maksmine on kindel (kui teatavad garanteerimist või minimaalset teenistust käsitlevad tingimused on täidetud), kuid nende väljamaksmise aeg ei ole kindel. Kuigi selliseid hüvitisi käsitatakse mõnes riigis töösuhte lõpetamise hüvitistena või lisahüvistena, on pigem tegemist töösuhtejärgsete hüvitistega kui töösuhte lõpetamise hüvitistega, ja (majandus)üksus arvestab neid töösuhtejärgsete hüvitistena.

Kajastamine

165 (Majandus)üksus kajastab töösuhte lõpetamise hüvitiste kohustise ja kulud kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

(a) kui (majandus)üksus ei saa enam nende hüvitiste pakkumist tagasi võtta ja

(b) kui (majandus)üksus kajastab IAS 37 rakendamisalasse kuuluva ja töösuhte lõpetamise hüvitiste maksmist hõlmava restruktureerimise kulud.

166 Kui töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse tulenevalt töötaja otsusest võtta vastu pakkumine saada hüvitist vastutasuks töösuhte lõpetamise eest, ei saa (majandus)üksus töösuhte lõpetamise hüvitiste pakkumist enam tagasi võtta kuupäeval, mis on järgmistest varasem:

(a) kui töötaja võtab pakkumise vastu ja

(b) kui hakkab kehtima (majandus)üksuse pakkumise tagasivõtmise piirang (juriidiline, regulatiivne või lepinguline nõue või muu piirang). See toimub pakkumise tegemisel, kui piirang oli pakkumise tegemise ajal olemas.

167 Kui töösuhte lõpetamise hüvitisi makstakse tulenevalt (majandus)üksuse otsusest töötaja töösuhe lõpetada, ei saa (majandus)üksus enam pakkumist tagasi võtta, kui ta on edastanud asjaomastele töötajatele töösuhte lõpetamise plaani, mis vastab kõikidele järgmistele kriteeriumidele:

▼M31

(a) plaani elluviimiseks vajalikud meetmed osutavad sellele, et plaani oluline muutmine on ebatõenäoline;

(b) plaanis on märgitud töötajate arv, kellega töösuhe lõpetatakse, nende ametikoha liik või tegevusala ja asukoht (kuid plaanis ei tule nimetada iga töötajat) ning eeldatav töösuhte lõpetamise kuupäev;

(c) töösuhte lõpetamise hüvitisi on plaanis käsitletud piisavalt üksikasjalikult, et töötajad saaksid kindlaks teha, mis liiki ja kui suuri hüvitisi nad töösuhte lõpetamisel saavad.

168 Töösuhte lõpetamise hüvitiste kajastamisel võib (majandus)üksusel olla vaja arvestada ka plaani muudatusi või muude töötajate hüvitiste kärpimist (vt lõige 103).

Mõõtmine

169 (Majandus)üksus mõõdab töösuhte lõpetamise hüvitisi esmasel kajastamisel ning mõõdab ja kajastab hilisemaid muutusi kooskõlas töötajate hüvitise olemusega, tingimusel, et kui töösuhte lõpetamise hüvitised kujutavad endast töösuhtejärgsete hüvitiste suurendamist, rakendab (majandus)üksus töösuhtejärgsete hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid. Lisaks sellele:

(a) kui töösuhte lõpetamise hüvitised makstakse eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast selle aruandeaasta lõppu, mil töösuhte lõpetamise hüvitis kajastatakse, rakendab (majandus)üksus lühiajaliste töötajate hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid;

(b) kui töösuhte lõpetamise hüvitisi ei maksta eeldatavasti tervenisti välja 12 kuu jooksul pärast aruandeaasta lõppu, rakendab (majandus)üksus muude pikaajaliste töötajate hüvitiste suhtes kehtivaid nõudeid.

170 Kuna töösuhte lõpetamise hüvitisi ei maksta tööalase teenistuse eest, ei rakendata lõikeid 70–74, mis käsitlevad hüvitise määramist tööalase teenistuse perioodidele.

Lõikeid 159–170 illustreeriv näide

Taust

(Majandus)üksus kavatseb kümne kuu jooksul sulgeda hiljuti omandatud tehase ja lõpetada siis kõigi tehasesse järele jäänud töötajate töösuhte. Kuna (majandus)üksus vajab tehase töötajate teadmisi mõne lepingu täitmiseks, esitab ta järgmise töösuhete lõpetamise plaani.

Igale töötajale, kes jääb tööalasesse teenistusse kuni tehase sulgemiseni, makstakse töösuhte lõpetamise kuupäeval sularahas 30 000 VÜ-d. Enne tehase sulgemist lahkuvad töötajad saavad 10 000 VÜ-d.

Tehases on 120 töötajat. (Majandus)üksus eeldab plaani esitamise ajal, et 20 neist lahkub enne tehase sulgemist. Seega on raha väljavoo eeldatav kogusumma 3 200 000 VÜ-d (20 × 10 000 VÜ + 100 × 30 000 VÜ). Nagu lõikes 160 nõutud, kajastab (majandus)üksus töösuhte lõpetamise eest makstavad hüvitised töösuhte lõpetamise hüvitistena ja tööalase teenistuse eest makstavad hüvitised lühiajaliste töötajate hüvitistena.

▼M31

Töösuhte lõpetamise hüvitised

Töösuhte lõpetamise eest makstakse hüvitiseks 10 000 VÜ-d. Selle summa peab (majandus)üksus töösuhete lõpetamise eest maksma olenemata sellest, kas töötajad jäävad tööalasesse teenistusse tehase sulgemiseni või lahkuvad enne seda. Kuigi töötajad võivad lahkuda enne tehase sulgemist, on kõigi töötajate töösuhte lõpetamise põhjuseks (majandus)üksuse otsus tehas sulgeda ja nende töösuhe lõpetada (st kõik töötajad lahkuvad töölt, kui tehas suletakse). Seepärast kajastab (majandus)üksus 1 200 000 VÜ (120 × 10 000 VÜ) suuruse töötajate hüvitiste plaani kohaselt makstavate töösuhte lõpetamise hüvitiste kohustise kas töösuhete lõpetamise plaani avaldamisel või tehase sulgemisega seotud restruktureerimiskulude kajastamisel, olenevalt sellest, kumb toimub varem.

Hüvitised tööalase teenistuse eest

Lisahüvitised, mida töötajad saavad, kui nad jäävad kümneks kuuks tööalasesse teenistusse, on vastutasuks sel ajal osutatud tööalaste teenuste eest. (Majandus)üksus kajastab need hüvitised lühiajaliste töötajate hüvitistena, sest ta maksab need eeldatavasti välja enne 12 kuu möödumist aruandeaasta lõpust. Selle näite puhul ei ole diskonteerimine nõutav, nii et kümnekuuse tööalase teenistuse igal kuul kajastatakse 200 000 VÜ (2 000 000 VÜ ÷ 10) suurused kulud, suurendades vastavalt kohustise bilansilist väärtust.

Avalikustamine

171 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta töösuhte lõpetamise hüvitiste kohta konkreetse teabe avalikustamist, võidakse teabe avalikustamist nõuda muude IFRSidega. IAS 24 nõuab näiteks teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

ÜLEMINEK JA JÕUSTUMINE

172 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.

173 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, välja arvatud juhul, kui:

(a) (majandus)üksus ei pea korrigeerima käesoleva standardi rakendusalast välja jääva vara bilansilist väärtust vastavalt neile töötajate hüvitistega seotud kulude muutustele, mis sisaldusid bilansilises väärtuses enne esmase rakendamise kuupäeva. Esmase rakendamise kuupäev on varaseima eelneva perioodi algus, mille (majandus)üksus esitab esimeses finantsaruandes, milles ta käesolevat standardit rakendab;

(b) (majandus)üksus ei pea enne 1. jaanuari 2014 alanud perioodide finantsaruannetes lõike 145 kohaselt teavet avalikustades esitama võrdlusandmeid kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse tundlikkuse kohta.

174 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti mõistet „õiglane väärtus” lõikes 8 ja lõige 113. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M44

175 Dokumendiga „Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid: töötajate sissemaksed” (IAS 19 muudatused), välja antud 2013. aasta novembris, muudeti lõikeid 93–94. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate

▼M44

suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M48

176 Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahvi 83 ja lisati paragrahv 177. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

177 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 176 muudatust alates esimestes finantsaruannetes, milles (majandus)üksus rakendab muudatust, esitatud varaseima võrreldava perioodi algusest. Käesoleva muutuse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist kajastatakse jaotamata kasumis selle perioodi alguses.

▼M66

179 2018. aasta veebruaris välja antud dokumendiga *Plaani muutmine, kärpimine või arveldus* (IAS 19 muudatused) lisati lõiked 101A, 122A ja 123A ning muudeti lõikeid 57, 99, 120, 123, 125, 126 ja 156. Üksus kohaldab neid muudatusi plaani muutmise, kärpimise või arvelduse suhtes, mis toimub sellise aastase aruandeperioodi alguses või pärast seda, mis algab 1. jaanuaril 2019 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

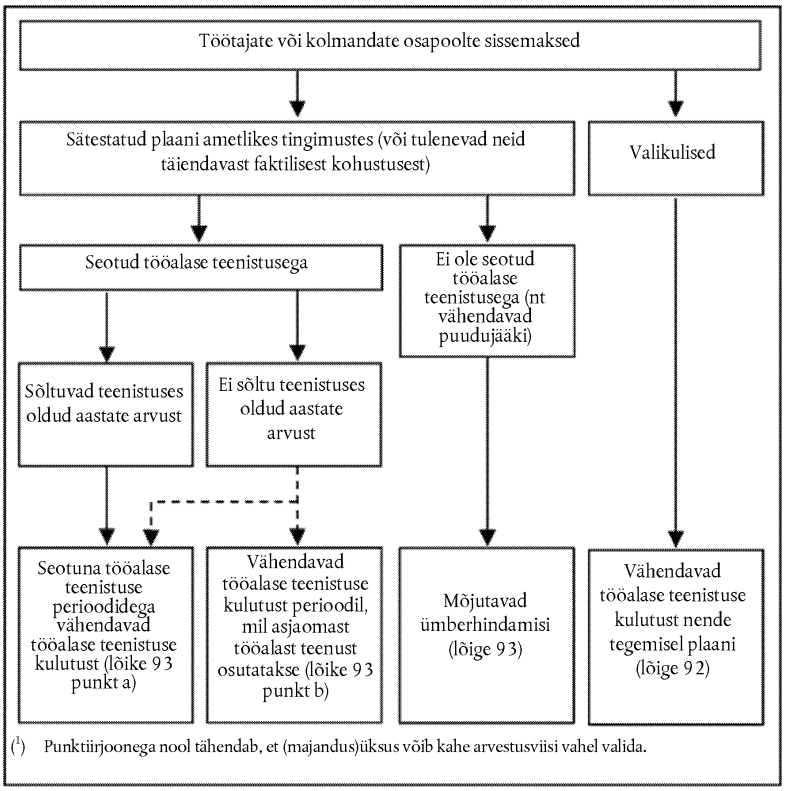
▼M31

Lisa A

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 92–93 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRSi teistel osadel.

A1 Töötajate või kolmandate osapoolte sissemaksetega seotud raamatupidamisnõudeid on kujutatud järgmisel skeemil.



▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 20

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine

RAKENDUSALA ►M8 [1] ◄

1 Käesolevat standardit rakendatakse valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel ja avalikustamisel ning muu valitsusepoolse abi avalikustamisel.

2 Käesolevas standardis ei käsitleta:

a) spetsiifilisi probleeme, mis tekivad valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel muutuvate hindade mõju peegeldavates finantsaruannetes või samalaadses täiendavas informatsioonis;

▼M8

b) valitsusepoolset abi, mida (majandus)üksus saab kasuna, mis võetakse arvesse maksustatava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel või mis määratakse kindlaks või mida piiratakse tulumaksukohustise alusel. Sellised kasud on näiteks tulumaksupuhkus, investeeringu maksusoodustused, kiirendatud kulumiarvestuse rakendamine ja vähendatud tulumaksumäärad;

▼B

c) riigi osalust (majandus)üksuse omandis;

d) IAS 41-ga „Põllumajandus” hõlmatud valitsusepoolset sihtfinantseerimist.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised asutused.

Valitsusepoolne abi on valitsusepoolne tegevus, mille eesmärk on anda majanduslikku kasu teatavatele kriteeriumitele vastavale (majandus)üksusele või (majandus)üksuste rühmale. Käesolevas standardis ei hõlma valitsusepoolne abi kaudset kasu, mida saadakse üldisi majandustingimusi mõjutavate meetmete kaudu (nt arenevatesse piirkondadesse infrastruktuuri rajamine või konkurentidele äripiirangute seadmine).

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on valitsusepoolne abi (majandus)üksusele ressursside üleandmise teel vastutasuks selle eest, et (majandus)üksus on minevikus vastanud teatavatele põhitegevusega seotud tingimustele või teeb seda tulevikus. Siia ei kuulu need valitsusepoolse abi vormid, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest [2].

---

[1] Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarenduste* osana käesolevas standardis kasutatud mõisteid järgmiselt:
a) „maksustatav tulu” on asendatud mõistega „maksustatav kasum või maksukahjum”,
b) „kajastatakse tuluna/kuluna” on asendatud mõistega „kajastatakse kasumiaruandes”,
c) „krediteeritakse otse omakapitalis” on asendatud mõistega „kajastatakse mujal kui kasumiaruandes” ja
d) „arvestusliku hinnangu muutmine” on asendatud mõistega „arvestusliku hinnangu muutus”.

[2] Vt ka SIC 10 „Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega”.

▼B

Varade sihtfinantseerimine on valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mille esmatingimus on, et selle saamise tingimustele vastav (majandus)üksus peab ostma, ehitama või muul viisil omandama pikaajalist vara. Vara liigi või asukohaga või omandamise või omamise perioodidega seotud kõrvaltingimuste lisandumine on samuti võimalik.

Tegevuskulude sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mis ei ole varade sihtfinantseerimine.

Tingimuslikult tagastamatud laenud on laenud, mille tagasimaksest laenuandja kohustub loobuma teatavatel kindlatel ettenähtud tingimustel.

▼M33

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼B

4 Valitsusepoolne abi võib esineda mitmesugustes vormides, mis erinevad nii abi laadi kui ka sellega tavaliselt kaasnevate tingimuste poolest. Abi eesmärk võib olla (majandus)üksuse kannustamine sellise tegevuse alustamiseks, mida see ei oleks tavaliselt ette võtnud, kui abi ei oleks osutatud.

5 Valitsusepoolse abi saamine (majandus)üksuse poolt võib finantsaruannete koostamisel olla oluline kahel põhjusel. Esiteks, kui ressursid on üle antud, peab selle üleandmise jaoks leidma sobiva arvestusmeetodi. Teiseks on soovitatav näidata, mil määral on (majandus)üksus aruandeperioodil sellisest abist kasu saanud. See hõlbustab (majandus)üksuse finantsaruannete võrdlemist eelnevate perioodide finantsaruannetega ja teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega.

6 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist nimetatakse tihti ka subsiidiumiks, abirahaks või toetuseks.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

7 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, sealhulgas mitterahalist sihtfinantseerimist õiglases väärtuses, ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et:

a) (majandus)üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja

b) sihtfinantseerimine leiab aset.

8 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et (majandus)üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja sihtfinantseerimine leiab aset. Sihtfinantseerimise kättesaamine ei ole iseenesest piisav tõend, et sellega kaasnevad tingimused on täidetud või saavad täidetud.

9 Sihtfinantseerimise viis ei mõjuta selle suhtes kasutatava arvestusmeetodi valikut. Seega arvestatakse sihtfinantseerimist ühtmoodi, olenemata sellest, kas see saadakse rahas või vähendatakse selle abil (majandus)üksuse kohustist valitsusasutuse ees.

10 Valitsusepoolset tingimuslikult tagastamatut laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena, kui on piisavalt kindel, et (majandus)üksus täidab laenu kustutamise tingimused.

▼**M53**

10A Turumäärast madalama intressiga valitsuse laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena. Laenu kajastatakse ja mõõdetakse kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*. Kasu turumäärast madalama intressi rakendamisest on IFRS 9 kohaselt kindlaksmääratud laenu esialgse bilansilise jääkväärtuse ja saadud tulude erinevus. Kasu arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga. Selliste kulude kindlaksmääramisel, mida kasu peaks kompenseerima, võtab üksus arvesse tingimusi ja kohustusi, mis on või peavad olema täidetud.

▼**B**

11 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on kajastatud, käsitletakse iga sellega seotud tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”.

▼**M8**

12 Valitsusepoolset *sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks on sihtfinantseerimine ette nähtud.*

13 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamiseks on kaks üldist meetodit: kapitalimeetod, mille kohaselt sihtfinantseerimine kajastatakse mujal kui kasumiaruandes, ja tulumeetod, mille kohaselt kajastatakse seda kasumiaruandes ühe või mitme perioodi jooksul.

14 Kapitalimeetodi pooldajad väidavad järgmist:

a) Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on finantseerimisvahend ja sellena tuleb seda käsitleda finantsseisundi aruandes, mitte aga kajastada kasumiaruandes nende kulukirjete saldeerimiseks, mida sellega on finantseeritud. Et tagasimakset ei eeldata, tuleb sellist sihtfinantseerimist kajastada mujal kui kasumiaruandes;

b) valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes ei ole asjakohane, sest seda ei teenita, vaid see kujutab endast valitsuse seatud stiimulit ilma vastavate kulutusteta.

15 Tulumeetodi pooldajad väidavad järgmist:

a) et valitsusepoolset sihtfinantseerimist saadakse muust allikast kui omanikelt, siis ei kajastata seda otse omakapitalis, vaid kajastatakse kasumiaruandes vastavate perioodide jooksul;

b) valitsusepoolne sihtfinantseerimine on harva tasuta. (Majandus)üksus saab selle vastutasuks temale pandud tingimuste ja kohustuste täitmise eest. Seega kajastatakse sihtfinantseerimist kasumiaruandes *nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud*;

c) et tulumaks ja muud maksud on kulud, siis on loogiline käsitleda kasumiaruandes ka valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis on riigi fiskaalpoliitika osa.

▼M8

16 Tulumeetodi puhul on peamine see, et valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kulutustena seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes, tuginedes laekumistele, ei vasta tekkepõhisele arvestuspõhimõttele (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*) ja seda võib kasutada ainult siis, kui ei ole mingit alust sihtfinantseerimise jaotamiseks muudele perioodidele kui sellele, millal see saadi.

17 Tavaliselt on lihtne kindlaks määrata perioode, mil (majandus)üksus kajastab sihtfinantseerimisega seotud kulutusi või kulusid. Seega kajastatakse konkreetsete kuludega seotud sihtfinantseerimine kasumiaruandes vastavate kuludega samal perioodil. Samuti kajastatakse amortiseeritavate varade sihtfinantseerimist tavaliselt kasumiaruandes nendel perioodidel ja samas proportsioonis, mil kajastatakse kulumi kulu nendelt varadelt.

18 Mitteamortiseeritavate varade sihtfinantseerimine võib samuti eeldada teatavate kohustuste täitmist ja siis tuleb sihtfinantseerimist kajastada nende perioodide kasumiaruandes, millal kohustuste täitmiseks vajalikud kulutused tekivad. Näiteks võib maa annetamise tingimus olla sellele ehitatav ehitis ja seetõttu võib olla asjakohane kajastada sihtfinantseerimist kasumiaruandes ehitise kasutusea jooksul.

▼B

19 Sihtfinantseerimist saadakse mõnikord osana mingist finants- või fiskaalabi paketist, millega on seotud mitmeid tingimusi. Sellistel juhtudel tuleb hoolikalt täpsustada selliste kulutuste ja kulude tekkimisega seotud tingimused, mis määravad kindlaks sihtfinantseerimise teenimise perioodid. Mõnikord võib olla sobiv jaotada osa sihtfinantseerimisest ühtedel ja osa teistel alustel.

▼M8

20 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mida saadakse juba esinenud kulude või kahjumite kompenseerimise või (majandus)üksusele kohese rahalise toetuse andmise eesmärgil, ilma asjaomaste tulevaste kulutusteta, kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks.

21 Mõnes olukorras võib valitsusepoolse sihtfinantseerimise eesmärk olla anda (majandus)üksusele kohest rahalist toetust, mitte olla stiimuliks spetsiifiliste kulutuste tegemisel. Selline sihtfinantseerimine võib piirduda üksiku (majandus)üksusega ja ei pruugi olla kättesaadav kõigile kasusaajatele. Need olukorrad võivad tingida valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamise kasumiaruandes perioodil, mil (majandus)üksus vastab selle saamise tingimustele, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.

22 (Majandus)üksus võib saada valitsusepoolset sihtfinantseerimist eelneval perioodil esinenud kulude või saadud kahjumite kompenseerimiseks. Selline sihtfinantseerimine kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.

▼B

Mitterahaline valitsusepoolne sihtfinantseerimine

23 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine võib toimuda mitterahalise vara (nt maa või muud ressursid) üleandmisena (majandus)üksuse kasutusse. Sellistel juhtudel on tavaks hinnata selle mitterahalise vara õiglast väärtust ja arvestada selles õiglases väärtuses nii sihtfinantseerimine kui ka vara. Alternatiivse võimalusena kajastatakse mõnikord nii vara kui ka sihtfinantseerimine nimiväärtuses.

Varade sihtfinantseerimise esitusviis

24 Varade sihtfinantseerimine, sealhulgas mitterahaline sihtfinantseerimine õiglases väärtuses, kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kas tulevaste perioodide tuluna või sihtfinantseerimise summa lahutatakse, saades vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus.

25 Varade sihtfinantseerimise (või sihtfinantseerimise vastava osa) kajastamisel finantsaruannetes on aktsepteeritavad kaks meetodit.

▼M8

26 Esimese meetodi rakendamisel kajastatakse sihtfinantseerimine tulevaste perioodide tuluna, mis seejärel kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes vara kasuliku eluea jooksul.

27 Teise meetodi rakendamisel lahutatakse sihtfinantseerimine vara maksumusest vara bilansilise (jääk)maksumuse arvutamisel. Sihtfinantseerimine kajastatakse kasumiaruandes amortiseeritava vara eluea jooksul vähenevate amortisatsioonikuludena.

▼B

28 Varade ostmine ja sellega seotud sihtfinantseerimise saamine võib põhjustada (majandus)üksuse rahavoogudes olulisi muutusi. Seetõttu ja varadesse tehtud brutoinvesteeringute avaldamiseks avalikustatakse need muutused tihti eraldi kirjetena rahavoogude aruannetes, olenemata sellest, kas toetusraha lahutatakse ►M5 finantsseisundi aruandes kajastamise eesmärgil ◄ sellega seotud vara maksumusest või mitte.

Tegevuskulude sihtfinantseerimise esitusviis

▼M31

29 Tegevuskulude sihtfinantseerimine esitatakse kasumiaruandes kas eraldi või üldpealkirja, näiteks „Muu tulu” all; teise võimalusena lahutatakse see asjaomastest kuludest.

———————

▼B

30 Esimese meetodi pooldajad väidavad, et tulu ja kulu saldeerimine ei ole asjakohane ning sihtfinantseerimise eraldamine kuludest lihtsustab võrdlust teiste, sihtfinantseerimisest mõjutamata kuludega. Teise meetodi pooldajad väidavad, et neid kulusid ei oleks (majandus)üksus võib-olla ilma sihtfinantseerimiseta üldse teinud ning kulude esitamine ilma sihtfinantseerimise saldeerimiseta võib seega olla eksitav.

▼B

31 Mõlemat meetodit peetakse tegevuskulude sihtfinantseerimise puhul vastuvõetavaks. Finantsaruannete paremaks mõistmiseks võib olla vajalik sihtfinantseerimise avalikustamine. Tavaliselt on asjakohane avalikustada sihtfinantseerimise mõju kõigi eraldi avalikustamisele kuuluvatele tulu- ja kulukirjete kohta.

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagasimakse

▼M8

32 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis kuulub tagasimaksmisele, käsitletakse arvestushinnangu muutusena (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead). Sihtfinantseerimise tagasimakse võrra korrigeeritakse kõigepealt tulevaste perioodide sihtfinantseerimisetulu. Määral, mil tagasimakse ületab tulevaste perioodide tulu, või kui tulevaste perioodide tulu puudub, kajastatakse tagasimakse viivitamatult kasumiaruandes. Vara sihtfinantseerimise tagasimakset kajastatakse, suurendades vara bilansilist (jääk)maksumust või vähendades tulevaste perioodide tulu saldot tagasimakstava summa ulatuses. Täiendav kumulatiivne kulum, mida oleks seni sihtfinantseerimise puudumisel kajastatud kasumiaruandes, kajastatakse viivitamatult kasumiaruandes*.

▼B

33 Vara sihtfinantseerimise tagasimakse tinginud asjaolud võivad nõuda vara uue ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramist.

VALITSUSEPOOLNE ABI

34 Paragrahvis 3 esitatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise mõistest on välja jäetud valitsusepoolse abi teatavad vormid, mille väärtust ei ole võimalik põhjendatult hinnata, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest.

35 Abi, mida ei ole võimalik põhjendatult hinnata, on näiteks tasuta tehniline või turustusalane nõustamine ja garantiide andmine. Tehing valitsusasutusega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest, on näiteks riigihankega seotud tehing, mille tulemus on osa (majandus)üksuse müügitegevusest. Kasu olemasolu võib küll olla vaieldamatu, kuid tavapärase äritegevuse ja valitsusepoolse abi eristamine oleks meelevaldne.

36 Kasu tähtsus võib ülaltoodud näidetes olla nii oluline, et finantsaruannete eksitavuse vältimiseks on vaja avalikustada abi laad, määr ja kestus.

▼M8

_____

▼B

38 Käesolevas standardis ei loeta valitsusepoolseks abiks infrastruktuuride arendamist üldise transpordi- ja sidevõrgu parandamise teel ning selliste paremate teenuste pakkumist nagu niisutus- või veevõrgustik, mis on püsivalt kasutuses kogu kohaliku elanikkonna heaks.

▼B

AVALIKUSTAMINE

39 Avalikustatakse järgmine teave:

a) valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestusmeetod ning finantsaruannetes esitamise viis;

b) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus ning muud valitsusepoolse abi vormid, millest (majandus)üksus on otseselt kasu saanud, ja

c) valitsusepoolse abiga seotud täitmata tingimused ja muud võimalikud sündmused.

ÜLEMINEKUSÄTTED

40 Käesolevat standardit esimest korda rakendav (majandus)üksus peab:

a) võimaluse korral täitma avalikustamise nõude ja

b) kas:

i) korrigeerima oma finantsaruandeid vastavalt arvestusmeetodite muutusele IAS 8 kohaselt või

ii) rakendama käesoleva standardi arvestussätteid ainult sellise sihtfinantseerimise või selle osade suhtes, mis muutuvad saada olevateks või kuuluvad tagasimaksmisele pärast käesoleva standardi jõustumise kuupäeva.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1984 või hiljem algavaid perioode.

▼M5

42 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahv 29A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M8

43 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti kehtetuks paragrahv 37 ja lisati paragrahv 10A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt valitsuselt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel saadavate laenude suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

45 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M31

46 Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 29 ja jäeti välja lõige 29A. (Majandus)üksus rakendab need muudatused siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼M53

48 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 10A ning jäeti välja paragrahvid 44 ja 47. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 21

Valuutakursside muutuste mõjud

EESMÄRK

1 (Majandus)üksus võib viia välistegevust läbi kahel viisil. Ta võib teostada välisvaluutatehinguid või omada välismaiseid äriüksusi. Lisaks võib (majandus)üksus esitada oma finantsaruandeid välisvaluutas. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada alused (majandus)üksuse välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste kajastamiseks finantsaruannetes ning finantsaruannete ümberarvestamiseks esitusvaluutasse.

2 Põhiküsimused on, milliseid valuutakursse kasutada ja kuidas kajastada valuutakursside muutuste mõju finantsaruannetes.

RAKENDUSALA

▼M53

3 **Käesolevat standardit rakendatakse:** [joonealune märkus jäetakse välja]

a) välisvaluutatehingute ja saldode arvestamisel, välja arvatud nende tuletisinstrumenditehingute ja saldode suhtes, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasse;

▼B

b) nende välismaiste äriüksuste finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel, mis on kaasatud (majandus) üksuse finantsaruannetesse kas konsolideerimise ►M32 ———— ◄ teel või kapitaliosaluse meetodil, ja

c) (majandus)üksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse.

▼M53

4 IFRS 9 kehtib paljude välisvaluuta tuletisinstrumentide suhtes ning sellest tulenevalt arvatakse need käesoleva standardi rakendusalast välja. Samas kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse need välisvaluuta tuletisinstrumendid, mis ei kuulu IFRS 9 rakendusalasse (nt mõned välisvaluuta tuletisinstrumendid, mis sisalduvad teistes lepingutes). Lisaks rakendab üksus käesolevat standardit tuletisinstrumentidega seotud summade ümberarvestamisel arvestusvaluutast esitusvaluutasse.

5. Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel, kaasa arvatud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisinstrumentide arvestamisel. Riskimaandamisinstrumentide arvestamisel rakendatakse IFRS 9.

▼B

6 Käesolevat standardit rakendatakse (majandus)üksuse finantsaruannete esitamisel välisvaluutas ning sellega kehtestatakse nõuded, et vastavaid finantsaruandeid saaks nimetada rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks. Käesolev standard määratleb avalikustatava informatsiooni nende välisvaluutasse ümber arvestatud finantsandmete suhtes, mis nimetatud nõuetele ei vasta.

7 Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluutatehingutest tekkinud rahavoogude esitamisel rahavoogude aruandes või välismaiste äriüksuste rahavoogude ümberarvestamisel (vt IAS 7 „Rahavoogude aruanded”).

▼B

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Sulgemiskurss on kahe valuuta vaheline hetke vahetuskurss (spot-kurss) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

Valuutakursi vahe on erinevus, mis tekib teatud arvu ühikute ühest valuutast teise valuutasse ümberarvestamisel erinevaid valuutakursse kasutades.

Valuutakurss on kahe valuuta teineteise vastu vahetamise kurss.

▼M33

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼B

Välisvaluuta on valuuta, mis ei ole (majandus)üksuse arvestusvaluuta.

Välismaine äriüksus on aruandva (majandus)üksuse tütarettevõte, sidusettevõte, ►M32 ühine ettevõtmine ◄ või filiaal, mille tegevus baseerub või mille tegevust viiakse läbi riigis või valuutas, mis ei ole aruandva (majandus)üksuse asukohariik ega -valuuta.

Arvestusvaluuta on (majandus)üksuse esmase majanduskeskkonna valuuta.

Kontsern on emaettevõte ja selle kõik tütarettevõtted.

Rahalised varad ja kohustised on olemasolevad valuutaühikud ning vara ja kohustised, mis kuuluvad laekumisele või maksmisele fikseeritud või kindlaksmääratavas arvus valuutaühikutes.

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse on aruandva (majandus)üksuse osalus antud äriüksuse netovarades.

Esitusvaluuta on valuuta, milles finantsaruanded esitatakse.

Hetke vahetuskurss (spot-kurss) on kohesel vahetusel kehtiv vahetuskurss.

Mõistete täpsustamine

Arvestusvaluuta

9 (Majandus)üksuse peamine majanduskeskkond on üldjuhul keskkond, milles (majandus)üksus raha teenib ja kulutab. Arvestusvaluuta määramisel võtab (majandus)üksus arvesse järgmisi tegureid:

a) valuutat:

i) mis kõige enam mõjutab kaupade ja teenuste müügihindasid (sageli on see valuuta, milles kaupade ja teenuste müügihinnad fikseeritakse ja arveldatakse) ja

ii) mis on selle asukohariigi valuuta, mille konkurentsitingimused ja regulatsioonid määravad peaasjalikult (majandus)üksuse kaupade ja teenuste müügihinnad.

b) valuutat, mis kõige enam mõjutab kaupade või teenustega seotud tööjõu- ja materjalikulutusi ning teisi kulutusi (milleks on sageli valuuta, milles sellised kulutused fikseeritakse ja arveldatakse).

▼B

10 Järgmised tegurid võivad samuti anda informatsiooni (majandus)üksuse arvestusvaluuta kohta:

a) valuuta, milles saadakse finantseerimistegevusest (nt võla- ja omakapitaliinstrumentide emiteerimisest) kujunevad rahalised vahendid;

b) valuuta, milles hoitakse tavaliselt põhitegevusest tulenevaid laekumisi.

11 Järgmisi lisategureid arvestatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluuta määramisel ning otsustamaks seda, kas selle arvestusvaluuta ühtib aruandva (majandus)üksuse omaga (käesolevas kontekstis on aruandvaks (majandus)üksuseks (majandus)üksus, mille välismaine äriüksus on selle tütarettevõtteks, filiaaliks, sidusettevõtteks või ►M32 ühiseks ettevõtmiseks ◄):

a) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevus toimub pigem aruandva (majandus)üksuse tegevuse laiendusena kui sellest olulisel määral autonoomselt. Esimesel puhul võib näitena tuua olukorra, kus välismaine äriüksus ainult müüb aruandvalt (majandus)üksuselt imporditud kaupu ning kannab sellele üle müügitulu. Viimase näiteks võib tuua olukorra, kus äriüksus akumuleerib raha ning teisi rahalisi varasid ja kohustisi, tekitab kulusid, genereerib tulu ja võtab laenu põhiliselt kohalikus valuutas;

b) asjaolu, kas aruandva (majandus)üksusega toimuvad tehingud moodustavad väikese või suure osa välismaise äriüksuse tegevusest;

c) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusega seotud rahavood mõjutavad otseselt aruandva (majandus)üksuse rahavoogusid ning on kergesti kättesaadavad (majandus)üksusele ülekandmiseks;

d) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusest tulenevad rahavood on piisavad olemasolevate ja tavaliselt eeldatavate võlakohustuste täitmiseks ilma aruandva (majandus)üksuse antavate rahaliste vahenditeta.

12 Kui ülaltoodud näitajad esinevad läbisegi ning arvestusvaluutat ei saa üheselt määrata, kasutab juhtkond oma hinnangut sellise arvestusvaluuta määramiseks, mis esindab kõige täpsemalt aluseks olevate tehingute, sündmuste ja tingimuste majanduslikke mõjusid. Sellisele lähenemisele tuginedes võtab juhtkond eelkõige arvesse paragrahvis 9 toodud peamisi näitajaid, enne kui asub kaaluma paragrahvides 10 ja 11 toodud näitajaid, mille eesmärgiks on anda täiendavaid toetavaid tõendeid (majandus)üksuse arvestusvaluuta määramiseks.

13 (Majandus)üksuse arvestusvaluuta peegeldab aluseks olevaid asjakohaseid tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt ei muudeta kord juba kindlaks määratud arvestusvaluutat, välja arvatud juhul, kui toimub muutus aluseks olevates tehingutes, sündmustes ja tingimustes.

14 Kui arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeeritakse (majandus)üksuse finantsaruanded IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt. (Majandus)üksus ei saa vältida aruandluse korrigeerimist IAS 29 kohaselt, võttes näiteks enda arvestusvaluutaks valuuta, mis ei vasta käesoleva standardi kohaselt määratud arvestusvaluutale (nagu näiteks emaettevõtte arvestusvaluuta).

▼B

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse

15 (Majandus)üksusel võib olla rahaline vara või kohustis, mis kuulub tasumisele välismaisele äriüksusele või selle poolt. Vara või kohustis, mille arveldamist lähitulevikus ei ole kavandatud ja tõenäoliselt ei toimu, on oma olemuselt osaks (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning seda arvestatakse paragrahvide 32 ja 33 kohaselt. Sellised rahalised varad ja kohustised võivad hõlmata pikaajalisi nõudeid või laene. Need ei hõlma ostjate tasumata nõudeid ja võlgasid tarnijatele.

15A (Majandus)üksus, kellel on rahaline nõue või võlg paragrahvis 15 kirjeldatud välismaise äriüksuste suhtes, võib olla kontserni mis tahes tütarettevõte. Näiteks on (majandus)üksusel kaks tütarettevõtet – A ja B. Tütarettevõte B on välismaine äriüksus. Tütarettevõte A annab tütarettevõttele B laenu. Kui laenu arveldamist ei ole kavandatud ning seda ei ole tulevikus tõenäoliselt ette näha, oleks tütarettevõtte A laenunõue tütarettevõtte B vastu osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust tütarettevõttesse B. See kehtib ka juhul, kui tütarettevõte A on ise välismaine äriüksus.

Rahalised varad ja kohustised

▼M54

16 Rahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks on õigus saada või kohustus üle anda fikseeritud või kindlaksmääratav arv valuutaühikuid. Näiteks: rahas makstavad pensionid ja muud töötajate hüvitised, rahaliseltarveldatavad eraldised, rendikohustised ja rahalised dividendid, mida kajastatakse kohustistena. Sarnaselt eelnevaga on rahaliseks varaks või kohustiseks leping, millega saadakse või antakse üle muutuv arv üksuse kapitaliinstrumente või muutuv kogus varasid, nii et saadav või üleantav õiglane väärtus võrdub fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutaühikutega. Vastupidiselt eelnevale on mitterahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutaühikute saamise õiguse või üleandmise kohustuse puudumine. Näiteks: kaupade ja teenuste eest ette makstud summad, firmaväärtus, immateriaalsed varad“ varud, materiaalsed põhivarad; kasutamisõiguse esemeks olev vara ja eraldised, mis arveldatakse mitterahalise vara üleandmisel.

▼B

ÜLEVAADE KÄESOLEVA STANDARDI POOLT NÕUTUD LÄHENEMISEST

17 Finantsaruannete koostamisel määrab iga (majandus)üksus – kas üksik (majandus)üksus, välismaiste äriüksustega (majandus)üksus (nagu näiteks emaettevõte) või välismaine äriüksus (nagu näiteks tütarettevõte või filiaal) – enda arvestusvaluuta kooskõlas paragrahvidega 9–14. (Majandus)üksus arvestab välisvaluutas fikseeritud varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse ning kajastab sellise ümberarvestamise mõju kooskõlas paragrahvidega 20–37 ja 50.

▼B

18 Paljud aruandvad (majandus)üksused koosnevad mitmetest eraldiseisvatest (majandus)üksustest (nt kontserni moodustab emaettevõte ja üks või mitu tütarettevõtet). Erinevatel (majandus)üksustel, kas kontserni liikmetel või teistel, võivad olla investeeringud sidusettevõtetes või ►M32 ühistes ettevõtmistes ◄. Lisaks sellele võivad neil olla filiaalid. Aruandva (majandus)üksuse iga eraldiseisva (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund tuleb arvestada ümber valuutasse, milles aruandev (majandus)üksus enda finantsaruanded esitab. Käesoleva standardiga lubatakse aruandval (majandus)üksusel kasutada esitusvaluutana mis tahes valuutat (valuutasid). Aruandva (majandus)üksuse koosseisus oleva iga eraldiseisva (majandus)üksuse puhul, mille arvestusvaluuta erineb esitusvaluutast, arvestatakse finantstulemus ja -seisund ümber kooskõlas paragrahvidega 38–50.

►M32 19 Käesoleva standardiga lubatakse samuti finantsaruandeid koostaval üksikul (majandus)üksusel või IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* kohaselt konsolideerimata finantsaruandeid koostaval (majandus)üksusel esitada oma finantsaruanded mis tahes valuutas (või valuutades). ◄ Kui (majandus)üksuse esitusvaluuta erineb selle arvestusvaluutast, arvestatakse selle finantstulemus ja -seisund samuti ümber esitusvaluutasse paragrahvide 38–50 kohaselt.

VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE ARVESTUSVALUUTAS

Esmane kajastamine

20 Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või nõuab arveldust välisvaluutas, sealhulgas tehingud, mis tulenevad sellest, kui (majandus)üksus kas:

a) ostab või müüb kaupu või teenuseid, mille hind on fikseeritud välisvaluutas;

b) võtab või annab laenu, kui võlad või nõuded on fikseeritud välisvaluutas, või

c) muul viisil omandab või müüb varasid või võtab või arveldab kohustusi, mis on fikseeritud välisvaluutas.

21 Välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestatakse välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (spot-kurssi) tehingu kuupäeval.

22 Tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega. Praktilistel põhjustel kasutatakse tihti kurssi, mis on ligikaudu sama tehingukuupäeva tegeliku kursiga; näiteks võib kõigi antud perioodil samas välisvaluutas teostatud tehingute suhtes kasutada nädala või kuu keskmist kurssi. Kuid juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

▼M5

Kajastamine järgmiste aruandeperioodide lõpus

▼M33

23 **Iga aruandeperioodi lõpus:**

▼B

a) välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades sulgemiskurssi;

b) välisvaluutas fikseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades tehingu kuupäeval kehtinud valuutakurssi, ja

▼M33

c) **välisvaluutas fikseeritud õiglases väärtuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades õiglase väärtuse mõõtmise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.**

▼B

24 Varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus määratakse kindlaks kooskõlas teiste asjakohaste standarditega. Näiteks materiaalseid põhivarasid võib mõõta õiglases väärtuses või soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad”. Olenemata sellest, kas ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus määratakse õiglase väärtuse või soetusmaksumuse alusel, tuleb kooskõlas käesoleva standardiga välisvaluutas määratud summa arvestada ümber arvestusvaluutasse.

25 Mõnede varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus määratakse kindlaks kahe või enama summa võrdlusena. Kooskõlas IAS 2-ga „Varud” on näiteks varude ►M5 finantsseisundi aruandeliseks ◄ (jääk)maksumuseks kas soetusmaksumus või netorealiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Sarnaselt sellega on IAS 36 „Varade väärtuse langus” kohaselt sellise vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus, mille puhul esinevad võimalikule väärtuse langusele viitavad asjaolud, selle vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus enne vara väärtuse langusest tuleneva võimaliku kahjumi arvestamist, või kaetav väärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Juhul kui selline vara on mitterahaline ja seda mõõdetakse välisvaluutas, määratakse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, võrreldes:

a) soetusmaksumust või ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)-maksumust, vastavalt varale, arvestatuna ümber summa määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (st tehingu toimumise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi, kui vara või kohustis mõõdetakse lähtuvalt soetusmaksumusest), ja

b) netorealiseerimisväärtust või kaetavat väärtust, vastavalt varale, arvestatuna ümber väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (nt ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ sulgemiskursi järgi).

Nimetatud võrdluse tulemusena võib varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine toimuda arvestusvaluutas, kuid mitte välisvaluutas, või vastupidi.

26 Kui eksisteerib mitu erinevat valuutakurssi, kasutatakse kurssi, millega tehingus või saldos kajastuvad tulevased rahavood oleksid arveldatud, kui need rahavood oleksid mõõtmiskuupäeval tekkinud. Kui kahe valuuta vahetusvõimalus ajutiselt puudub, kasutatakse esimest võimalikku kurssi, millega vahetused võiksid toimuda.

Valuutakursi vahe kajastamine

▼M53

27 Nagu viidatud paragrahvi 3 punktis a ja paragrahvis 5, rakendatakse välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel IFRS 9. Riskimaandamisinstrumentide arvestuse kohaselt peab üksus mõningaid valuutakursi vahesid kajastama erinevalt käesolevas standardis nõutust. Näiteks IFRS 9 nõuab, et riskimaandamisinstrumentideks loetavate rahaliste varade ja kohustiste valuutakursi vahed kajastatakse algselt muus koondkasumis ulatuses, mil riskimaandaja on efektiivne.

▼B

28 Valuutakursi vahed, mis tulenevad rahaliste varade või kohustiste arveldusest või nende ümberarvestamisest kursside alusel, mis erinevad kurssidest, mida kasutati nende esmasel kajastamisel perioodil või eelmistes finantsaruannetes, kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumis või kahjumis (►M5 koondkasumi aruandes ◄), välja arvatud paragrahvis 32 kirjeldatud juhul.

29 Valuutakursi vahe tekib välisvaluutatehingust tuleneva rahalise vara või kohustise puhul, kui tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel toimub muutus valuutakursis. Kui tehing arveldatakse samal arvestusperioodil, kui see tekkis, kajastatakse kogu valuutakursi vahe sellel perioodil. Kui aga tehing arveldatakse järgmisel arvestusperioodil, siis määratakse kuni arvelduskuupäevani igal vahepealsel perioodil kajastatav valuutakursi vahe kindlaks vastavalt iga perioodi valuutakursi muutusele.

30 Kui mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄, kajastatakse kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti ►M5 muus koondkasumis ◄. Kui aga mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kajastatakse selle kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

31 Teised standardid nõuavad osa kasumite ja kahjumite kajastamist ►M5 muus koondkasumis ◄. Näiteks IAS 16 nõuab, et osa kasumeid ja kahjumeid, mis tekivad materiaalsete põhivarade ümberhindamisest, kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄. Kui sellist vara mõõdetakse välisvaluutas, nõuab käesoleva standardi paragrahvi 23 punkt c ümberhinnatud väärtuse ümberarvestamist, kasutades väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakurssi, millest tekib valuutakursi vahe, mida kajastatakse samuti ►M5 muus koondkasumis ◄.

32 Seoses rahalise vara või kohustisega tekkiv valuutakursi vahe, mis moodustab osa aruandva (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse (vt paragrahv 15), kajastatakse aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannete või välismaise äriüksuse konsolideerimata finantsaruannete kasumis või kahjumis, sõltuvalt kumb on asjakohane. Finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat (majandus)üksust (nt konsolideeritud finantsaruanded, juhul kui välismaine äriüksus on tütarettevõte), kajastatakse selline valuutakursi vahe algselt ►M5 muus koondkasumis ning liigitatakse ◄ paragrahvi 48 kohaselt ►M5 omakapitalist kasumisse või kahjumisse ◄ netoinvesteeringu müümise järel.

33 Kui rahaline vara või kohustis moodustab osa aruandva (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning see on fikseeritud aruandva (majandus)üksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes kooskõlas paragrahviga 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud välismaise äriüksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahviga 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud muus valuutas kui aruandva (majandus)üksuse või välismaise äriüksuse arvestusvaluuta, tekib aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes ja välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes valuutakursi vahe kooskõlas paragrahviga 28. Sellised valuutakursi vahed ►M5 kajastatakse muu koondkasumina ◄ finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat (majandus)üksust (st finantsaruannetes, mille puhul välismaine äriüksus on konsolideeritud ►M32 ———— ◄ või arvestatud kapitaliosaluse meetodi alusel).

▼B

34 Kui (majandus)üksuse jooksev arvepidamine on mingis teises valuutas kui tema arvestusvaluuta, arvestab (majandus)üksus finantsaruande koostamisel kõik summad ümber arvestusvaluutasse, kooskõlas paragrahvidega 20–26. Selle tulemusena saadakse samad summad arvestusvaluutas, mis oleks tekkinud juhul, kui varad ja kohustised oleksid esmalt kajastatud arvestusvaluutas. Näiteks arvestatakse rahalised varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi ja soetusmaksumuse alusel mõõdetud mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades valuutakurssi, mis kehtis kuupäeval, mil toimus tehing, millest tulenevalt need kajastati.

Arvestusvaluuta muutus

35 Kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta muutub, rakendab (majandus)üksus uue arvestusvaluuta suhtes kehtivaid ümberarvestusprotseduure edasiulatuvalt alates muudatuse kuupäevast.

36 Nagu on märgitud paragrahvis 13, peegeldab (majandus)üksuse arvestusvaluuta (majandus)üksusega seotud tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt arvestusvaluutat selle kindlaksmääramise järgselt ei muudeta, välja arvatud juhul, kui toimub muutus vastavates tehingutes, sündmustes ja tingimustes. (Majandus)üksuse arvestusvaluuta muutmise võib põhjustada näiteks muutus valuutas, mis mõjutab kõige enam kaupade ja teenuste müügihindasid.

37 Arvestusvaluuta muutuse mõju arvestatakse edasiulatuvalt. Teisisõnu arvestab (majandus)üksus kõik varad ja kohustised ümber uude arvestusvaluutasse, kasutades muudatuse kuupäeval kehtinud valuutakurssi. Saadavaid ümberarvestatud summasid käsitletakse mitterahaliste varade ja kohustiste puhul nende soetusmaksumusena. ►M5 Valuutakursi vahesid, mis tulenevad eelnevalt omakapitalis kajastatud välismaise äriüksuse ümberarvestamisest vastavalt paragrahvidele 32 ja 39(c), ei liigitata omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse kuni äriüksuse võõrandamiseni. ◄

ARVESTUSVALUUTAST ERINEVA ESITUSVALUUTA KASUTAMINE

Ümberarvestus esitusvaluutasse

38 (Majandus)üksus võib esitada enda finantsaruande mis tahes valuutas (või valuutades). Kui esitusvaluuta erineb (majandus)üksuse arvestusvaluutast, arvestab ta finantstulemuse ja -seisundi ümber esitusvaluutasse. Näiteks juhul, kui kontsern hõlmab erinevaid (majandus)üksuseid, mille arvestusvaluutad on erinevad, esitatakse iga (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund ühises valuutas võimaldamaks koostada konsolideeritud finantsaruandeid.

▼M31

39 Sellise (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

▼B

a) varad ja kohustised kõikides esitatud ►M5 finantsseisundi aruannetes ◄ (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber antud ►M5 finantsseisundi aruande ◄ kuupäeval kehtiva sulgemiskursiga;

▼M31

b) tulud ja kulud kõikides esitatud kasumi- ja muu koondkasumi aruannetes (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber tehingupäevadel kehtinud valuutakurssidega ja

▼B

c) kõik tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄.

40 Praktilistel põhjustel kasutatakse tulu- ja kulukirjete ümberarvestamisel sageli tehingukuupäevade valuutakurssidele ligilähedast kurssi, näiteks perioodi keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

41 Paragrahvi 39 punktis c viidatud valuutakursi vahed tulenevad:

▼M5

a) tulu ja kulu ümberarvestamisest tehingukuupäeva kurssidega ning varade ja kohustiste ümberarvestamist sulgemiskursiga.

▼B

b) netovarade algsaldo ümberarvestamisest sulgemiskursiga, mis erineb eelnevast sulgemiskursist.

►M5 Taolisi valuutakursi vahesid ei kajastata kasumis või kahjumis, kuna valuutakursside muutustel on väike või puudub vahetu mõju äritegevuse praegustele või tulevastele rahavoogudele. Valuutakursi vahede kumulatiivne summa esitatakse kuni välismaise äriüksuse realiseerimiseni omakapitali eraldiseisvas komponendis. Kui valuutakursi vahed on seotud välismaise äriüksusega, mida konsolideeritakse, kuid mis ei ole täisomanduses ◄, jaotatakse ümberarvestamisest tulenevad ja ►M11 mittekontrollivale osalusele ◄ omistatavad akumuleeritud valuutakursi vahed ►M11 mittekontrollivale osalusele ◄ ning kajastatakse konsolideeritud ►M5 finantsseisundi aruande ◄ osana vähemusosalusest.

42 Sellise (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

a) kõik summad (st varad, kohustised, omakapitalikirjed, tulu ja kulu ning samuti võrdlusandmed) arvestatakse ümber kõige viimase esitatud ►M5 finantsseisundi aruande ◄ kuupäeval kehtinud sulgemiskursiga, välja arvatud

b) juhul, kui summad arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, kajastatakse võrdlusandmetena andmed, mis esitati eelneva aasta vastavates finantsaruannetes käesoleva aasta summadena (st neid ei korrigeerita vastavalt hilisematele hinnataseme muutustele või valuutakursi muutustele).

43 Kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeerib (majandus)üksus oma finantsaruanded kooskõlas IAS 29-ga enne, kui asub kasutama paragrahvis 42 esitatud ümberarvestusmeetodit, välja arvatud võrdlusandmete puhul, mis arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta (vt paragrahvi 42 punkt b). Kui majandus ei ole enam hüperinflatiivne ja (majandus)üksus ei korrigeeri enam oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga, kasutab ta finantsaruannete korrigeerimise lõpetamise kuupäeval korrigeeritud hinnatasemega summasid soetusmaksumustena nende ümberarvutamisel esitusvaluutasse.

▼B

Välismaise äriüksuse ümberarvestamine

44 Välismaise äriüksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse rakendatakse lisaks paragrahvidele 38–43 ka paragrahve 45–47 nii, et välismaist äriüksust saaks kaasata aruandva (majandus)üksuse finantsaruannetesse konsolideerimise ►M32 ——————— ◄ teel või kapitaliosaluse meetodil.

►M32 45 Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ühendamisel aruandva (majandus)üksuse tulemuste ja finantsseisundiga järgitakse tavapärast konsolideerimiskorda, näiteks tütarettevõtte kontsernisiseste saldode ja kontsernisiseste tehingute elimineerimine (vt IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*). ◄ Samas ei saa grupisisest lühi- või pikaajalist rahalist vara (või kohustist) elimineerida vastava grupisisese kohustise (või vara) vastu, näitamata ära valuutakursi muutuste tulemusi konsolideeritud finantsaruannetes. See tuleneb asjaolust, et rahaline vara või kohustis väljendab siduvat kohustust vahetada üks valuuta teise vastu, ning sellega kaasneb aruandva (majandus)üksuse jaoks valuutakursi muutustest tulenev kasum või kahjum. Samalaadselt ►M5 kajastatakse aruandva (majandus)üksuse konsolideeritud finantsaruannetes sellist valuutakursi vahet jätkuvalt kasumis või kahjumis, või kui see tekib seoses paragrahvis 32 kirjeldatud asjaoludega, kajastatakse see kuni välismaise äriüksuse võõrandamiseni muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. ◄

►M32 46 Kui välismaise äriüksuse finantsaruanded on aruandva (majandus)üksuse aruannetest erineva kuupäevaga, koostab välismaine äriüksus sageli lisaaruandeid, mis on sama kuupäevaga nagu aruandva (majandus)üksuse finantsaruanded. Juhul kui seda ei tehta, lubab IFRS 10 kasutada erinevat kuupäeva tingimusel, et erinevus ei ületa kolme kuud ning et võetakse arvesse erinevate kuupäevade vahel toimunud oluliste tehingute või muude sündmuste mõju. Sel juhul arvestatakse välismaise äriüksuse varad ja kohustised ümber valuutakursiga välismaise äriüksuse aruandeperioodi lõpu seisuga. Vajaduse korral korrigeeritakse andmeid oluliste valuutakursi muutuste suhtes kuni aruandva (majandus)üksuse aruandeperioodi lõpuni kooskõlas IFRS 10-ga. ◄ ►M32 Sama meetodit kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidus- ja ühisettevõtete suhtes vastavalt IAS 28-le (muudetud 2011). ◄

47 Välismaise äriüksuse omandamisel tekkinud firmaväärtust ning selle omandamisega seotud varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitatakse välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Need väljendatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluutas ning arvestatakse ümber sulgemiskursiga, kooskõlas paragrahvidega 39 ja 42.

▼M11

Välismaise äriüksuse võõrandamine või osaline võõrandamine

▼M5

48 Välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitatakse muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud välismaise äriüksusega seotud omakapitali valuutakursi vahede kumulatiivne summa omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse (ümberliigitamisena) siis, kui kajastatakse võõrandamisest saadav kasum või kahjum (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)).

▼M32

48A Lisaks (majandus)üksusele välismaises äriüksuses kuuluva osaluse täielikule müügile arvestatakse järgmisi osalisi müüke samuti müügidena:

(a) kui osalise müügiga kaasneb kontrolli kaotamine tütarettevõtte üle, mis hõlmab ka välismaist äriüksust, olenemata sellest, kas (majandus)üksus säilitab osalise müügi järel oma endises tütarettevõttes mittekontrolliva osaluse; ja

(b) kui allesjäänud osalus on pärast ühises ettevõtmises oleva osaluse osalist müüki või sidusettevõttes oleva osaluse osalist müüki, mis hõlmab välismaist äriüksust, finantsvara, mis hõlmab välismaist äriüksust.

(c) [välja jäetud]

▼M11

48B Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte võõrandamisel lõpetatakse mittekontrollivatele osalustele omistatud välismaise äriüksuse valuutakursi vahede kumulatiivse summa kajastamine, kuid neid ei liigitata ümber kasumiaruandesse.

48C Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte osalisel võõrandamisel omistab (majandus)üksus muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber selle välismaise äriüksuse mittekontrollivatele osalustele. Välismaise äriüksuse mis tahes muul osalisel võõrandamisel liigitab (majandus)üksus ainult muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber kasumisse või kahjumisse.

48D (Majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaline võõrandamine on (majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaluse igasugune vähendamine, välja arvatud need vähendamised, mida arvestatakse võõrandamisena kooskõlas paragrahviga 48A.

▼M7

49 (Majandus)üksus võib oma välismaise äriüksuse osaluse võõrandada või osaliselt võõrandada müügi, likvideerimise, aktsiakapitali tagasimakse või (majandus)üksusest või selle osast loobumise teel. Välismaise äriüksuse bilansilise (jääk)maksumuse allahindamine kas tema enda kahjumite või investori poolt kajastatud (vara) väärtuse languse tõttu ei tähenda osalist võõrandamist. Seega ei liigitata allahindamise momendil mingit osa muus koondkasumis kajastatud valuutakursist tulenevast kasumist või kahjumist ümber kasumiaruandesse.

▼B

KÕIKIDE VALUUTAKURSI VAHEDE MAKSUMÕJU

50 Välisvaluutatehingutest tekkivad kasumid ja kahjumid ning valuutakursi vahed, mis tekivad (majandus)üksuse (kaasa arvatud välismaise äriüksuse) finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel teise valuutasse, võivad omada maksumõju. Nimetatud maksumõju suhtes rakendatakse IAS 12 „Tulumaks”.

AVALIKUSTAMINE

51 Paragrahvides 53 ja 55–57 toodud viited „arvestusvaluuta” kohta kehtivad kontserni puhul emaettevõte arvestusvaluuta suhtes.

▼M53

52 Üksus avalikustab:

a) kasumis või kahjumis kajastatud valuutakursi vahed, välja arvatud need vahed, mis tulenevad IFRS 9 kohaselt õiglases väärtuses mõõdetavate finantsinstrumentide kasumiaruandes kajastuvatest muutustest, ja

▼M5

b) muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud neto valuutakursi vahed ning selliste valuutakursi vahede võrdluse perioodi alguses ja lõpus.

▼B

53 Kui esitusvaluuta erineb arvestusvaluutast, märgitakse nimetatud asjaolu ära ning avalikustatakse arvestusvaluuta ning sellest erineva esitusvaluuta kasutamise põhjus.

54 Kui aruandva (majandus)üksuse või olulise välismaise äriüksuse arvestusvaluuta muutub, avalikustatakse nimetatud asjaolu ning arvestusvaluuta muutuse põhjus.

55 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsaruanded arvestusvaluutast erinevas valuutas, nimetab ta neid rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks vaid siis, kui need vastavad kõigi asjakohaste standardite ja nende tõlgenduste kõikidele nõuetele, kaasa arvatud paragrahvides 39 ja 42 sätestatud ümberarvestusmeetodile.

56 Mõnikord esitab (majandus)üksus oma finantsaruanded või muud finantsandmed selle arvestusvaluutast erinevas valuutas, eirates paragrahvis 55 sätestatud nõudeid. Näiteks võib (majandus)üksus arvestada oma finantsaruannetes teise valuutasse ümber vaid valitud varad ja kohustised. Lisaks võib tuua näite, kus (majandus)üksus, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, konverteerib finantsaruanded teise valuutasse, arvestades kõik varad ja kohustised ümber viimase sulgemiskursiga. Selline ümberarvestus ei ole kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega ning paragrahvis 57 nõutud teave avalikustatakse.

57 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsaruanded või muud finantsandmed arvestusvaluutast või esitusvaluutast erinevas valuutas ning paragrahvis 55 esitatud nõuded ei ole täidetud, peab (majandus)üksus:

a) selgelt määratlema, et antud informatsioon on täiendav informatsioon, eristamaks seda informatsioonist, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel;

b) avalikustama valuuta, milles täiendav informatsioon esitatakse, ja

c) avalikustama enda arvestusvaluuta ning täiendava informatsiooni arvestusel kasutatava ümberarvestusmeetodi.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

58A 2005. aasta detsembris avaldatud IAS 21 muudatusega „Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse” lisati paragrahv 15A ning muudeti paragrahvi 33. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav.

59 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 47 edasiulatuvalt kõigi äriüksuste omandamiste suhtes, mis toimuvad pärast selle aruandeperioodi algust, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendatakse. Paragrahvi 47 tagasiulatuv rakendamine varasemate omandamiste suhtes on lubatud. Edasiulatuval rakendamisel välismaise äriüksuse omandamise suhtes, mis toimus enne käesoleva standardi esmakordset rakendamist, ei korrigeeri (majandus)üksus eelnevaid aastaid ning seega võib, kui on asjakohane, omandamisest tulenevat firmaväärtust ja õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitada (majandus)üksuse enda, mitte välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised juba kajastatud (majandus)üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluuta kirjed, mida kajastatakse kasutades omandamise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.

60 Kõik muud muutused mis tulenevad käesoleva standardi rakendamisest, arvestatakse IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” kohaselt esitatud nõuetele.

▼M5

60A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 ja 52. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M29

60B IAS 27-ga (muudetud 2008) lisati paragrahvid 48A–48D ja muudeti paragrahvi 49. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

60D Paragrahv 60B muudeti 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼M32

60F IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõike 3 punkt b, lõiked 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ja 48A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M33

60G IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 8 ja muudeti lõige 23. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M31

60H Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 39. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼M53

60J IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 3, 4, 5, 27 ja 52 ning jäeti välja paragrahvid 60C, 60E ja 60I. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M54**

60K 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahvi 16. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**B**

TEISE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

61 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud” (parandatud 1993. aastal).

62 Käesolev standard asendab järgmised tõlgendused:

a) SIC 11 „Välisvaluutatehingud – valuuta olulisest devalveerimisest tulenevate kahjumite kapitaliseerimine”;

b) SIC 19 „Aruandevaluuta – mõõtmine ja esitamine finantsaruannetes kooskõlas IAS 21-ga ja IAS 29-ga” ja

c) SIC 30 „Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutast esitusvaluutasse”.

▼M1

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 23

Laenukasutuse kulutused

PÕHIPRINTSIIBID

1 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, moodustavad osa selle varaobjekti maksumusest. Muid laenukasutuse kulutusi kajastatakse kuluna.

RAKENDUSALA

2 Ettevõte rakendab käesolevat standardit laenukasutuse kulutuste kajastamisel.

3 Käesolev standard ei käsitle omakapitali kasutamisega kaasnevate tegelike või arvestuslike kulutuste kajastamist, kaasa arvatud selliste eelisaktsiatega seotud kulutuste kajastamist, mis ei ole liigitatud kohustisena.

▼M45

4 (Majandus)üksus ei ole kohustatud rakendama käesolevat standardit nende laenukasutuse kulutuste puhul, mis on otseselt seotud järgmiste varaobjektide soetamise, ehitamise või tootmisega:

a) õiglases väärtuses mõõdetav tingimustele vastav varaobjekt, näiteks bioloogiline vara, mis kuulub IAS 41 „Põllumajandus” rakendusalasse, või

▼M1

b) suurtes kogustes regulaarselt toodetavad või mingil muul viisil valmistatavad varud.

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Laenukasutuse kulutused on intress ja muud kulutused, mis tekivad ettevõttel seoses vahendite laenamisega.

Tingimustele vastav varaobjekt on vara, mille otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimine võtab olulisel määral aega.

▼M54

6 Laenukasutuse kulutused võivad sisaldada järgmist:

▼M53

a) intressikulu, mille arvutamisel on kasutatud IFRS 9-s sätestatud sisemise intressimäära meetodit;

▼M8

b) [kehtetu]

c) [kehtetu]

▼M54

d) vastavalt IFRS 16-le *Rendiarvestus* kajastatud rendikohustistega seotud intress ja

▼M8

e) välisvaluutalaenudest tekkivad valuutakursi vahed määral, mil neid on võimalik käsitleda intressikulu korrigeerimisena.

▼M45

7 Olenevalt asjaoludest võivad tingimustele vastavateks varaobjektideks olla järgmised varaobjektid:

▼M1

a) varud

b) tehased

▼M1

c) elektrijaamad

d) immateriaalsed varaobjektid

▼M45

e) kinnisvarainvesteeringud

f) tootvad taimed.

▼M1

Finantsvarad ja sellised varud, mida toodetakse või mingil muul viisil valmistatakse lühikese ajavahemiku jooksul, ei ole tingimustele vastavad varaobjektid. Lisaks ei ole tingimustele vastavad varaobjektid sellised varad, mis on juba nende soetamise ajal valmis otstarbekohaseks kasutamiseks või müügiks.

KAJASTAMINE

8 Ettevõte kapitaliseerib laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, osana selle varaobjekti maksumusest. Ettevõte kajastab muid laenukasutuse kulutusi kuluna sellel perioodil, millal tal need tekivad.

9 Tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutused lisatakse selle varaobjekti soetusmaksumusele. Sellised laenukasutuse kulutused kapitaliseeritakse osana varaobjekti soetusmaksumusest, kui on tõenäoline, et need aitavad kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele tulevikus ja neid on võimalik usaldusväärselt mõõta. Standardi IAS 29 „*Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*” rakendamisel kajastatakse kuluna laenukasutuse kulutuste seda osa, mis vastavalt antud standardi paragrahvile 21 kompenseerib inflatsiooni samal perioodil.

Kapitaliseeritavad laenukasutuse kulutused

10 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, on sellised laenukasutuse kulutused, mida ei oleks tekkinud, kui tingimustele vastava varaobjekti osas ei oleks väljaminekut tehtud. Kui ettevõte laenab vahendeid mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, siis on selle tingimustele vastava varaobjektiga otseselt seotud laenukasutuse kulutused kergesti identifitseeritavad.

11 Võib osutuda keeruliseks määrata kindlaks teatud laenude ja tingimustele vastava varaobjekti vahelist otsest seost ning selliseid laene, mida oleks saanud muul juhul vältida. Keeruliseks osutub see näiteks siis, kui ettevõtte finantseerimistegevus toimub tsentraliseeritult. Raskused tekivad ka siis, kui kontsern kasutab vahendite laenamiseks erinevate intressimääradega erinevaid võlainstrumente ja laenab neid vahendeid erinevatel alustel kontserni teistele ettevõtetele edasi. Muud probleemid tekivad välisvaluutas või välisvaluutaga seotud laenude kasutamisel, kui kontsern tegutseb kõrge inflatsiooniga majandusruumis, ja valuutakursside kõikumistest. Seetõttu on tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutuste summa kindlaksmääramine keeruline ning eeldab hinnangute andmist.

12 Kui ettevõte võtab laenu mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, loetakse selle varaobjekti kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summaks kõnealusest laenust antud perioodi jooksul tekkinud tegelikke laenukasutuse kulutusi, millest on lahutatud võimalik kõnealuste laenatud summade ajutisest investeerimisest tulenev tulu.

▼M1

13 Tingimustele vastava varaobjekti finantseerimisel võib ettevõte laenata vahendeid ja kanda vastavaid laenukasutuse kulutusi enne, kui neid vahendeid või osa nendest tingimustele vastava varaobjekti kulutuste katmiseks vaja läheb. Sellisel juhul investeeritakse vahendeid tihti ajutiselt kuni nende kulutamiseni tingimustele vastavale varaobjektile. Perioodi kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks lahutatakse laenukasutuse kulutustest kogu sellistest investeeringutest saadud tulu.

▼M67

14 Kui üksus laenab vahendeid üldotstarbel ja kasutab neid tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, määrab ta kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa kindlaks vara hankimisega seotud väljaminekute summa suhtes vastavat kapitaliseerimismäära rakendades. Kapitaliseerimismäär on selliste laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmine, mida kohaldatakse üksuse kõigi perioodil tagasimaksmata laenude suhtes. Üksus jätab selle arvutamisel kõrvale laenukasutuse kulutused, mida kohaldatakse konkreetselt tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks võetud laenude suhtes, kuni kõik selle varaobjekti kavandatud kasutuse või müügi ettevalmistamiseks vajalikud tegevused on lõppenud. Üksuse poolt perioodi jooksul kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa ei tohi ületada sel perioodil tekkinud laenukasutuse kulutuste summat.

▼M1

15 Mõnedel juhtudel on laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmise määra arvutamisel asjakohane arvesse võtta kõiki emaettevõtte ja selle tütarettevõtete laene; teistel juhtudel on asjakohane, et iga tütarettevõte kasutab oma laenudest tulenevate laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmist määra.

Tingimustele vastava varaobjekti kaetavat väärtust ületav ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus

16 Kui tingimustele vastava varaobjekti ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus või lõplik eeldatav maksumus ületab selle kaetavat väärtust või netorealiseerimisväärtust, hinnatakse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus alla või kantakse maha vastavalt muude standardite nõuetele. Teatavate asjaolude korral võib varem tehtud allahindamised ja mahakandmised hiljem tühistada vastavalt nimetatud muude standardite nõuetele.

Kapitaliseerimise algus

17 Ettevõte alustab tingimustele vastava varaobjekti laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist alguskuupäeval. Kapitaliseerimise alguskuupäev on see kuupäev, mil ettevõte esmakordselt vastab kõikidele järgmistele tingimustele:

a) tal esineb varaobjektiga seotud väljaminekuid;

b) tal esineb laenukasutuse kulutusi; ja

c) ta võtab ette tegevusi, mis on vajalikud vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks.

▼M1

18 Tingimustele vastavast varaobjektist tulenevad väljaminekud sisaldavad ainult neid väljaminekuid, mille tulemusel on toimunud rahaline makse, muu vara üleandmine või intressi kandvate kohustiste tekkimine. Väljaminekute summat vähendatakse kõigi antud varaga seotud saadud maksete ja sihtfinantseerimise võrra (vt IAS 20 „*Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*"). Varaobjekti perioodi keskmine ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus, k.a eelnevalt kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, näitab tavaliselt ära varaga seotud väljaminekute ligikaudse suuruse, mille suhtes kapitaliseerimismäära antud perioodil rakendatakse.

19 Tingimustele vastava varaobjekti müügi- või kasutusvalmidusse viimine hõlmab enamat kui ainult vara füüsilist valmistamist. Siia kuulub ka enne füüsilist valmistamist tehtud tehniline ja haldustöö, näiteks lubade hankimine enne füüsilise valmistamise algust. Samas ei hõlma see tegevus vara hoidmist ajal, kui ei toimu vara seisukorda muutvat tootmis- või arendustegevust. Näiteks kapitaliseeritakse maa arendamisega seotud laenukasutuse kulutused sel perioodil, mil arendamisega seotud tegevus toimub. Samas ei kapitaliseerita neid laenukasutuse kulutusi, mis tekivad seoses ehitamise eesmärgil soetatud maa hoidmisega perioodil, mil arendustegevust ei toimu.

Kapitaliseerimise peatamine

20 Ettevõte peatab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise, kui ta peatab tingimustele vastava varaobjekti aktiivse arendustegevuse pikemaks ajaks.

21 Ettevõttel võib esineda laenukasutuse kulutusi pikema perioodi vältel, mil ta peatab tegevuse vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Sellised kulutused on osaliselt valmis vara hoidmise kulutused ja neid ei kapitaliseerita. Üldjuhul siiski ettevõte ei peata laenukasutuste kulutuste kapitaliseerimist perioodil, mil ta teostab olulisi tehnilisi ja haldustöid. Ettevõte ei peata laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist ka siis, kui ajutine seisak on vajalik vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Näiteks jätkub kapitaliseerimine sellise pikema perioodi vältel, mil kõrge veetase on ajutiselt peatanud silla ehitamise, ja kui kõrge veetase on selles piirkonnas ehitusperioodi ajal tavaline.

Kapitaliseerimise lõpetamine

22 Ettevõte lõpetab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui sisuliselt kogu vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud.

23 Vara on üldjuhul valmis selle otstarbekohaseks kasutuseks või müügiks siis, kui vara füüsiline valmistamine on lõppenud, isegi kui tavapärane haldustöö veel jätkub. Kui tegemata on veel vaid minimaalsed muudatused, nagu kinnisvara viimistlemine ostja või kasutaja soovide kohaselt, tähendab see, et sisuliselt on kogu tegevus lõpetatud.

▼M1

24 Kui ettevõte lõpetab tingimustele vastava varaobjekti valmistamise osade kaupa ja kõiki osi on võimalik iseseisvalt kasutada ajal, mil teiste osade valmistamine alles käib, lõpetab ettevõte laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui ta on sisuliselt kogu kõnealuse osa otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajaliku tegevuse lõpetanud.

25 Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi on võimalik iseseisvalt kasutada, kui teiste osade valmistamine alles käib, on mitmest ehitisest koosnev ärikompleks. Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi ei ole võimalik iseseisvalt kasutada enne kogu töö valmimist, on tööstusettevõte, milles samal alal toimiva sama ettevõtte erinevates osades järjestikku teostatavad tootmisprotsessid on üksteisest sõltuvad, nagu näiteks terasetehas.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

26 Ettevõte avalikustab:

a) perioodi jooksul kapitaliseeritud laenukasutuse kulutuste summa; ja

b) kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks kasutatud kapitaliseerimismäär.

ÜLEMINEKUSÄTTED

27 Kui käesoleva standardi rakendamine toob kaasa muutuse arvestusmeetodis, rakendab ettevõte käesolevat standardit nende tingimustele vastavatele varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas jõustumiskuupäeval või hiljem.

28 Ettevõte võib siiski valida mistahes kuupäeva enne jõustumiskuupäeva ja rakendada käesolevat standardit kõikide varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas sel kuupäeval või hiljem.

▼M67

28A 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide igaaastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel” muudeti paragrahvi 14. Üksus rakendab neid muudatusi selliste laenukasutuse kulutuste suhtes, mis tekivad selle aruandeaasta alguses või hiljem, mil üksus hakkab neid muudatusi kohaldama.

▼M1

JÕUSTUMISKUUPÄEV

29 Ettevõte peab käesolevat standardit rakendama majandusaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui ettevõte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2009, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼M8

29A 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 6. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M53

29B IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M54**

29C 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M67**

29D 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel" muudeti paragrahvi 14 ja lisati paragrahv 28A. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M1**

IAS 23 (MUUDETUD 1993) TAGASIVÕTMINE

30 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*" (muudetud 1993).

▼M26

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 24

Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on tagada, et (majandus)üksuse finantsaruanded sisaldaksid vajalikku teavet pööramaks tähelepanu võimalusele, et (majandus)üksuse finantsseisund ja kasum või kahjum võivad olla mõjutatud seotud osapoolte olemasolust ning selliste osapooltega tehtud tehingutest ning laekumata ja tasumata saldodest, sealhulgas siduvatest kohustustest.

RAKENDUSALA

2 **Käesolevat standardit rakendatakse:**

a) seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kindlaksmääramisel;

b) (majandus)üksuse ja sellega seotud osapoolte vaheliste laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kindlaksmääramisel;

c) asjaolude kindlaksmääramisel, mille olemasolul tuleb punktides a ja b esitatud andmed avalikustada; ja

d) nimetatud teabe avalikustamise otsustamisel.

▼M32

3 Käesoleva standardiga nõutakse seotud osapoolte vaheliste tehingute, tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste avalikustamist emaettevõtte või investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruannetes, mis on esitatud kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* või IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*.

▼M38

4 Seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod teiste kontserni kuuluvate (majandus)üksustega avalikustatakse (majandus)üksuse finantsaruannetes. Kontserni konsolideeritud finantsaruannete koostamisel elimineeritakse kontsernisisesed seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod, välja arvatud investeerimisettevõtte ja tema kasumiaruandes õiglases väärtuses mõõdetavate tütarettevõtete vahelised tehingud ning tasumata ja laekumata saldod.

▼M26

SEOTUD OSAPOOLI KÄSITLEVA TEABE AVALIKUSTAMISE EESMÄRK

5 Suhted seotud osapoolte vahel on äritegevuse tavapärane osa. Näiteks teostavad (majandus)üksused tihti oma tegevust osaliselt tütarettevõtete, ühisettevõtmiste ja sidusettevõtete kaudu. Sellises olukorras on (majandus)üksusel võimalik mõjutada investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat kontrolli, ühise kontrolli või märkimisväärse mõju kaudu.

6 Seotud osapoolte vaheline suhe võib avaldada mõju (majandus)üksuse kasumile või kahjumile ning finantsseisundile. Seotud osapooled võivad astuda sellistesse tehingutesse, mida mitteseotud osapooled ei teeks. Näiteks ei pruugi emaettevõttele soetusmaksumuses kaupu müüv (majandus)üksus müüa neid samadel tingimustel teisele kliendile. Samuti ei pruugi seotud osapoolte vahelised tehingud toimuda samades summades nagu mitteseotud osapoolte vahelised tehingud.

▼M26

7 (Majandus)üksuse kasumit või kahjumit ja finantsseisundit võivad mõjutada suhted seotud osapoolte vahel isegi siis, kui seotud osapoolte vahelisi tehinguid ei toimu. Sellise suhte olemasolu iseenesest võib olla piisav, et mõjutada (majandus)üksuse tehinguid teiste osapooltega. Näiteks võib tütarettevõte lõpetada suhte kaubanduspartneriga, kui emaettevõte omandab sõsarettevõtte, mis tegutseb samas valdkonnas kui eelmine kaubanduspartner. Teise võimalusena võib üks osapool tegevusest hoiduda teise osapoole märkimisväärse mõju tõttu – näiteks võib emaettevõte anda tütarettevõttele juhtnööre mitte tegeleda uurimis- ja arendustegevusega.

8 Nimetatud põhjustel võib teave (majandus)üksuse ja seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste ja suhete kohta mõjutada finantsaruannete kasutajate poolt (majandus)üksuse tegevusele antavat hinnangut, sealhulgas ka hinnangut (majandus)üksuse riskide ja võimaluste kohta.

MÕISTED

▼M43

9 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

Seotud osapool **on isik või (majandus)üksus, kes on seotud finantsaruandeid koostava (majandus)üksusega (käesolevas standardis nimetatud kui „aruandev (majandus)üksus”).**

▼M26

a) Isik või selle isiku lähedased pereliikmed on seotud aruandva (majandus)üksusega, kui see isik:

i) omab aruandva (majandus)üksuse üle kontrolli või ►M32 ühist kontrolli ◄;

ii) omab märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle või

iii) on aruandva (majandus)üksuse või aruandva (majandus)üksuse emaettevõtte juhtkonna üks võtmeisik;

▼M43

b) (Majandus)üksus on seotud aruandva (majandus)üksusega, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:

▼M26

i) (majandus)üksus ja (aruandev) majandusüksus on sama kontserni liikmed (mis tähendab, et iga emaettevõte, tütarettevõte ja sõsarettevõte on seotud teistega);

ii) üks (majandus)üksus on teise (majandus)üksuse sidusettevõte või ühisettevõtmine (või sellise kontserni liikme sidusettevõte või ühisettevõtmine, mille liige on teine (majandus)üksus);

iii) mõlemad (majandus)üksused on sama kolmanda osapoole ühisettevõtmised;

iv) üks (majandus)üksus on kolmanda (majandus)üksuse ühisettevõtmine ja teine (majandus)üksus on kolmanda (majandus)üksuse sidusettevõte;

v) (majandus)üksus on töösuhtejärgsete hüvitiste skeem aruandva (majandus)üksuse või sellega seotud (majandus)üksuse töötajate kasuks. Kui aruandev (majandus)üksus on ise selline skeem, on skeemi sissemakseid tegevad tööandjad samuti seotud aruandva (majandus)üksusega;

▼M26

vi) **(majandus)üksuse üle omab kontrolli või ühist kontrolli punktis a määratletud isik;**

vii) **punkti a alapunktis i määratletud isik omab märkimisväärset mõju (majandus)üksuse üle või on (majandus)üksuse (või (majandus)üksuse emaettevõtte) juhtkonna üks võtmeisik;**

▼M43

viii) **(majandus)üksus või temaga samasse kontserni kuuluv üksus osutab aruandvale (majandus)üksusele või aruandva (majandus)üksuse emaettevõtjale juhtkonna võtmeisiku teenuseid.**

▼M26

Seotud osapoolte vaheline tehing **on ressursside, teenuste või kohustuste üleandmine aruandva (majandus)üksuse ja seotud osapoole vahel sõltumata sellest, kas see toimub tasu eest või tasuta.**

Isiku lähedased pereliikmed **on sellised pereliikmed, kelle puhul võib eeldada, et nad mõjutavad kõnealust isikut, või kellele kõnealune isik võib mõju avaldada nende suhetes (majandus)üksusega, sealhulgas:**

a) selle isiku lapsed ja abikaasa või elukaaslane;

b) selle isiku abikaasa või elukaaslase lapsed ja

c) selle isiku või tema abikaasa või elukaaslase ülalpeetavad.

Hüvitis **hõlmab kõiki hüvitisi töötajatele (vastavalt IAS 19-le *Hüvitised töötajatele*), kaasa arvatud hüvitised töötajatele, mille suhtes rakendatakse IFRS 2-e *Aktsiapõhine makse*. Hüvitised töötajatele on igas vormis saadud, saadaolev või võimaldatav tasu, mida (majandus)üksus annab või (majandus)üksuse nimel antakse töötajatele tööalaste teenuste eest (majandus)üksusele. See hõlmab ka (majandus)üksuse emaettevõtte poolt makstavat tasu (majandus)üksuse eest. Hüvitiste hulka kuuluvad:**

a) lühiajalised hüvitised töötajatele, näiteks palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, tasuline iga-aastane puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumi jagamine ja boonused (kui makstakse kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu) ja mitterahalised hüvitised (näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;

b) töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks pensionid, muud pensionihüvitised, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;

c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või õppejõule antav puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidsushüvitised ning ka kasumi jagamine, boonused ja edasilükatud hüvitised, kui neid ei maksta täies ulatuses kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu;

d) töösuhte lõpetamise hüvitised ja

e) aktsiapõhine makse.

▼M32

_____

▼M26

Juhtkonna võtmeisikud **on isikud, kellel on volitused (majandus)üksuse tegevuse kavandamiseks, juhtimiseks ja kontrollimiseks otseselt või kaudselt, ning kes kannavad selle eest vastutust, sealhulgas ka asjaomase (majandus)üksuse direktorid (tegevdirektor või muu).**

▼M32

_____

▼M26

Valitsus **on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised organid.**

Valitsusega seotud (majandus)üksus **on (majandus)üksus, mille üle valitsus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju.**

▼M32

Mõisted „kontroll", „ühine kontroll" ja „märkimisväärne mõju" on määratletud IFRS 10-s, IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised* ja IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* ning käesolevas standardis kasutatakse neid nimetatud IFRSide tähenduses.

▼M26

10 Iga võimalikku seotud osapoolte vahelist suhet hinnates pööratakse tähelepanu suhte sisule, mitte pelgalt selle õiguslikule vormile.

11 Käesoleva standardi kontekstis ei ole seotud osapoolteks:

a) kaks (majandus)üksust vaid selle alusel, et neil on ühine direktor või muu juhtkonna võtmeisik või selle alusel, et üks (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisik omab märkimisväärset mõju teise (majandus)üksuse üle;

b) kaks ühisettevõtjat vaid selle alusel, et need omavad ühisettevõtmise üle ►M32 ühist kontrolli ◄;

c) i) rahastajad;

ii) ametiühingud;

iii) kommunaalettevõtted ja

iv) valitsusasutused, mis ei oma kontrolli, ühist kontrolli ega märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle;

vaid selle alusel, et neil on (majandus)üksusega tavapärased tehingud (isegi kui need võivad mõjutada (majandus)üksuse tegevusvabadust või otsustusvabadust);

d) klient, tarnija, frantsiisiandja, turustaja või agent, kellega (majandus)üksusel on märkimisväärses mahus äritehinguid ning sellest on tulenenud majanduslik sõltuvus.

12 Seotud osapoole mõistes hõlmab sidusettevõte selle tütarettevõtteid ja ühisettevõtmine hõlmab selle tütarettevõtteid. Seetõttu on näiteks omavahel seotud sidusettevõtte tütarettevõte ja investor, kes omab märkimisväärset mõju sidusettevõtte üle.

▼M26

AVALIKUSTAMINE

Kõik (majandus)üksused

13 **Emaettevõtete ja tütarettevõtete vahelised suhted avalikustatakse, vaatamata sellele, kas nimetatud seotud osapoolte vahel on olnud tehinguid või mitte. (Majandus)üksus avalikustab emaettevõtte nime ning lõplikku kontrolli omava osapoole, kui see on eelmisest erinev. Kui (majandus)üksuse emaettevõte ega lõplikku kontrolli omav osapool avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid ei koosta, avalikustatakse hierarhiliselt järgmise emaettevõtte nimi, mis neid koostab.**

14 Et finantsaruannete kasutajad saaksid kujundada arusaamise seotud osapoolte vaheliste suhete mõjust (majandus)üksusele, on kontrolli olemasolul vaja avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted sõltumata sellest, kas seotud osapoolte vahelisi tehinguid on toimunud.

▼M32

15 Nõue avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted emaettevõtte ja tema tütarettevõtete vahel esitatakse lisaks avalikustamise nõuetele IAS 27-s ja IFRS 12-s *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*.

▼M26

16 Paragrahvis 13 viidatakse hierarhiliselt järgmisele emaettevõttele. See on kontserni esimene emaettevõte pärast vahetut emaettevõtet, mis koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid.

17 **(Majandus)üksus avalikustab kõik juhtkonna võtmeisikute hüvitised kokku ja igas järgmises kategoorias:**

a) lühiajalised hüvitised töötajatele;

b) töösuhtejärgsed hüvitised;

c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele;

d) töösuhete lõpetamise hüvitised ja

e) aktsiapõhised maksed.

▼M43

17A Kui teine (majandus)üksus (nn valitsemisüksus) osutab (majandus)üksusele juhtkonna võtmeisiku teenuseid, ei pea (majandus)üksus selle tasu suhtes, mida valitsemisüksus oma töötajatele või juhtidele maksis või peab maksma, paragrahvi 17 nõudeid rakendama.

▼M26

18 **Kui (majandus)üksusel on olnud seotud osapoolte vahelisi tehinguid finantsaruannetega hõlmatud perioodidel, avalikustab ta seotud osapoolte vahelise suhte olemuse ning samuti teabe nende tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kohta, mis on kasutajatele vajalik mõistmaks suhte võimalikku mõju finantsaruannetele. Nimetatud avalikustamise nõuded täiendavad paragrahvis 17 esitatud nõudeid. Avalikustatakse vähemalt järgmine teave:**

a) tehingute summa;

b) laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste summad ja

i) neile seatud tähtajad ja tingimused, kaasa arvatud see, kas need on tagatud, ning arvelduseks antava tasu olemus ja

ii) üksikasjalikud andmed saadud või antud garantiide kohta;

▼M26

c) laekumata saldode summaga seotud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete provisjonid ja

d) perioodil kajastatud kulud seoses bilansist välja kantud või ebatõenäoliselt laekuvate nõuetega seotud osapoolte vastu.

▼M43

18A **(Majandus)üksus avalikustab selliste juhtkonna võtmeisiku teenuste osutamisega seotud summad, mida osutab eraldiseisev valitsemisüksus.**

▼M32

19 **Lõikes 18 nõutav avalikustav teave esitatakse eraldi iga alljärgneva kategooria kohta:**

(a) emaettevõte;

(b) (majandus)üksuse üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad (majandus)üksused;

(c) tütarettevõtted;

▼M26

d) sidusettevõtted;

e) ühisettevõtmised, milles (majandus)üksus on ►M32 ühisettevõtja ◄;

f) (majandus)üksuse või selle emaettevõtte juhtkonna võtmeisikud ja

g) muud seotud osapooled.

20 Paragrahvis 19 esitatud summade liigitamine, mis kajastavad nõudeid või võlgnevusi erineva kategooria seotud osapoolte suhtes, täiendab IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* toodud avalikustamise nõudeid, mille kohaselt tuleb teave avalikustada kas finantsseisundi aruandes või lisades. Kategooriaid on täiendatud, võimaldamaks seotud osapoolte saldode põhjalikumat analüüsi ning rakendamaks neid seotud osapoolte tehingute korral.

21 Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta juhul, kui need toimuvad seotud osapoolega:

a) toodangu (valmis või lõpetamata) ost või müük;

b) kinnisvara ja muude varade ost või müük;

c) teenuste osutamine või saamine;

d) rendid;

e) uurimis- ja arendustegevuse üleandmised;

f) litsentsilepingutega toimuvad üleandmised;

g) finantseerimisalased üleandmised (sealhulgas laenud ning rahalised ja mitterahalised sissemaksed omakapitali);

h) garantiide või tagatiste andmine;

i) siduvad kohustused millegi tegemiseks teatud sündmuse, sealhulgas täitmisele kuuluvate lepingute (*) (kajastatud ja kajastamata) tulevikus esinemise või mitteesinemise korral ja

(*) IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratletakse täitmisele kuuluvad lepingud lepingutena, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral.

▼M26

j) kohustiste arveldamine (majandus)üksuse eest või (majandus)üksuse poolt selle seotud osapoole eest.

▼M31

22 Ema- või tütarettevõtja osalemine kontserni kuuluvate (majandus)üksuste vahel riske jagavas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis on seotud osapoolte vaheline tehing (vt IAS 19 (muudetud 2011) lõige 42).

▼M26

23 Teave selle kohta, et seotud osapoolte vahelised tehingud tehti sõltumatute osapoolte vaheliste tehingutega võrdväärsetel tingimustel, avalikustatakse vaid juhul, kui selliseid tingimusi on võimalik põhjendada.

24 **Sama liiki tehingud võib avalikustada kogusummana, välja arvatud juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik, et mõista seotud osapoolte vaheliste tehingute mõju (majandus)üksuse finantsaruannetele.**

Valitsusega seotud (majandus)üksused

▼M32

25 Aruandev (majandus)üksus vabastatakse lõikes 18 sätestatud avalikustamise nõuetest, mis käsitlevad seotud osapoolte vahelisi tehinguid ning laekumata ja tasumata saldosid, sealhulgas siduvaid kohustusi alljärgnevate üksustega:

(a) valitsusega, mis omab kontrolli või ühist kontrolli või märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle; ja

(b) seotud osapooleks oleva teise (majandus)üksusega, kuna sama valitsus omab kontrolli või ühist kontrolli või märkimisväärset mõju nii aruandva (majandus)üksuse kui ka teise (majandus)üksuse üle.

▼M26

26 **Kui aruandev (majandus)üksus kohaldab paragrahvi 25 kohast vabastust, avalikustab ta paragrahvis 25 viidatud tehingute ning laekumata ja tasude saldode kohta järgmise teabe:**

a) valitsuse nimi ja aruandva (majandus)üksusega oleva suhte olemus (st kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju);

b) piisavalt üksikasjalikult järgmised andmed, et võimaldada (majandus)üksuse finantsaruannete kasutajatel saada aru seotud osapoolte vaheliste tehingute mõjust tema finantsaruannetele:

i) iga eraldiseisvalt märkimisväärse tehingu olemus ja summa ja

ii) teiste tehingute puhul, mis on märkimisväärsed koos, kuid mitte eraldi vaadatuna, kvalitatiivsed või kvantitatiivsed andmed nende ulatuse kohta. Tehingute tüüpide hulka kuuluvad paragrahvis 21 loetletud tüübid.

27 Kasutades oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks paragrahvi 26 punkti b kohaselt avalikustatava teabe üksikasjalikkuse tase, võtab aruandev (majandus)üksus arvesse seotud osapoolte vaheliste suhete lähedust ja teisi asjaolusid, mis on olulised tehingu märkimisväärsuse taseme kindlakstegemisel, näiteks kas:

a) see on märkimisväärne suuruse mõttes;

b) seda teostatakse mitteturutingimustel;

▼M26

c) seda teostatakse väljaspool igapäevast äritegevust, näiteks äride ost ja müük;

d) seda avalikustatakse reguleerivate või järelevalvet teostavate asutuste poolt;

e) sellest antakse aru tippjuhtkonnale;

f) selle suhtes on vaja aktsionäride heakskiitu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

28 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud kas kogu standardi või paragrahvides 25–27 toodud osalise vabastuse suhtes valitsusega seotud (majandus)üksuste puhul. Kui (majandus)üksus rakendab kas kogu standardit või eespool nimetatud osalist vabastust enne 1. jaanuari 2011 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M32

28A IFRS 10-ga, IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised* ja IFRS 12-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 3, 9, lõike 11 punktid b ja e ning lõige 25. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12.

▼M38

28B Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 4 ja 9. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M43

28C Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahv 9 ning lisati paragrahvid 17A ja 18A. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M26

IAS 24 (2003) TAGASIVÕTMINE

29 Käesoleva standardiga asendatakse ISA 24 *Seotud osapooli käsitlev teave* (parandatud 2003).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 26

Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes, kui selliseid finantsaruandeid koostatakse.

2 Pensionihüvitiste plaanide kohta kasutatakse vahel mitmeid teisi nimetusi, nagu „pensioniskeemid”, „väljateenitud aastate pensioniskeemid” või „pensionihüvitiste skeemid”. Käesolev standard vaatleb pensionihüvitiste plaani aruandva (majandus)üksusena, mis on eraldiseisev plaanis osalejate tööandjatest. Pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes rakendatakse kõiki teisi standardeid niivõrd, kuivõrd käesolev standard neid ei asenda.

3 Käesolevas standardis käsitletakse plaani arvestust ja aruandlust kõikidele osalejatele kui rühmale. See ei käsitle üksikutele osalejatele nende pensionihüvitise õiguste kohta esitatavaid aruandeid.

4 IAS 19 „Hüvitised töötajatele” käsitleb pensionihüvitisteks tehtavate kulutuste kindlaksmääramist plaane omavate tööandjate finantsaruannetes. Seega täiendatakse käesoleva standardiga IAS 19.

5 Pensionihüvitiste plaanid võivad olla kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid. Paljud neist nõuavad eraldi fondide loomist, mis võivad, kuid ei pruugi olla eraldiseisvad juriidilised isikud, ja millel võivad, kuid ei pruugi olla fondivalitsejad, ning millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse pensionihüvitisi. Käesolevat standardit rakendatakse olenemata kõnealuse fondi loomisest ning fondivalitsejate olemasolust.

6 Pensionihüvitiste plaanide puhul, mille vara investeeritakse kindlustusandjasse, kehtivad samad arvestus- ja finantseerimisnõuded kui eraviisilistele investeerimiskokkulepetele. Seega kuuluvad need käesoleva standardi rakendusalasse, välja arvatud juhul, kui kindlustusandjaga sõlmitud leping on konkreetse osaleja või osalejate rühma nimel ning pensionihüvitise kohustuse eest vastutab ainuisikuliselt kindlustusandja.

7 Käesolevas standardis ei käsitleta tööga seotud muud liiki hüvitisi, nagu hüvitised töölepingu lõpetamisel, edasi lükkunud hüvitiste kokkulepped, toetused pikaajalise töösuhte lõpetamisel, spetsiaalsed eelpensioniplaanid või vabatahtliku töölt lahkumise plaanid, tervise- ja sotsiaalkindlustusplaanid ja boonusskeemid. Käesoleva standardi rakendusalast jäävad välja ka riikliku sotsiaalkindlustuse laadsed kokkulepped.

▼B

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Pensionihüvitiste plaanid on kokkulepped, millega (majandus)üksus annab töötajatele töösuhte lõppemisel või pärast seda hüvitisi (igaaastase sissetuleku või ühekordse summana), kui kõnealuseid hüvitisi või nende jaoks tehtavaid sissemakseid on pensionilemineku eelselt võimalik dokumentaalselt või (majandus)üksuse senise praktika kohaselt kindlaks määrata või hinnata.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks fondi tehtavate sissemaksete ning neilt teenitava investeeringutulu alusel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks valemi järgi, mis üldjuhul põhineb töötajate sissetulekutel ja/või teenistusperioodil.

Finantseerimine on vara üleandmine tööandjast eraldiseisvale üksusele (*fondile*), et tagada pensionihüvitiste maksmisega seotud tulevase kohustuse täitmine.

Käesolevas standardis kasutatakse ka järgmisi mõisteid:

Osalejad on pensionihüvitiste plaani liikmed ja teised isikud, kellel on õigus plaani raames hüvitisi saada.

Hüvitisteks olemasolev netovara on plaani varad, millest lahutatakse kohustised, välja arvatud lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus on pensionihüvitiste plaanis praegustele ja endistele töötajatele ettenähtud nende eeldatavate maksete nüüdisväärtus, mille aluseks on senine tööalane teenistus.

Garanteeritud hüvitised on hüvitised, mille saamise õigus pensionihüvitiste plaani tingimuste kohaselt ei olene töösuhte jätkumisest.

9 Mõnda pensionihüvitiste plaani toetatakse rahaliselt isikute poolt, kes ei ole tööandjad; käesolevat standardit rakendatakse ka selliste plaanide finantsaruannete suhtes.

10 Enamik pensionihüvitiste plaane põhineb ametlikel lepingutel. Mõned plaanid on mitteametlikud, kuid on tulenevalt tööandjate väljakujunenud tavast omandanud teatava kohustuse iseloomu. Kuigi mõned plaanid võimaldavad tööandjatel oma plaanijärgseid kohustusi piirata, on tööandjal üldjuhul raske plaani tühistada ilma, et ta kaotaks töötajad. Mitteametliku plaani suhtes rakendatakse samu arvestuse ja aruandluse põhimõtteid kui ametliku plaani suhtes.

▼B

11 Paljud pensionihüvitiste plaanid näevad ette eraldi fondide loomist, millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse hüvitisi. Selliseid fonde võivad hallata isikud, kes tegutsevad fondi varade valitsemisel sõltumatult. Mõnedes riikides nimetatakse neid isikuid fondivalitsejateks. Mõistet fondivalitseja kasutatakse käesolevas standardis selliste isikute tähistamiseks olenemata sellest, kas fond on formaalselt moodustatud.

12 Pensionihüvitiste plaanid jagunevad üldjuhul kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, millest kummalgi on omad iseloomulikud tunnused. Esineb ka plaane, millel on mõlema tunnused. Selliseid hübriidplaane käsitatakse käesoleva standardi rakendamisel kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.

KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

13 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja finantseerimispõhimõtete kirjeldust.

14 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul määratakse osaleja tulevased hüvitised kindlaks tööandja, osaleja või mõlemapoolsete sissemaksete ning fondi tegevuse efektiivsuse ja investeeringutulu alusel. Üldjuhul vabaneb tööandja oma kohustustest sissemaksete tegemisega fondi. Aktuaari nõuannet üldjuhul vaja ei ole, kuigi mõnikord kasutatakse seda, et hinnata tulevasi hüvitisi, mida on võimalik saada tehtud sissemaksete ning tulevaste sissemaksete ja investeeringutulu muutuvate määrade alusel.

15 Osalejad on huvitatud plaani tegevusest, kuna see mõjutab otseselt nende tulevaste hüvitiste suurust. Osalejatel on huvi teada, kas sissemaksed on tehtud ning kas on teostatud piisavat kontrolli hüvitisesaajate õiguste kaitseks. Tööandja on huvitatud, et plaan toimiks tõhusalt ja õiglaselt.

16 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani aruandluse eesmärk on anda perioodilist teavet plaani ning selle investeeringute tasuvuse kohta. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:

a) perioodil toimunud olulise tegevuse kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;

b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul, ja

c) investeerimispoliitika kirjeldus.

KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

17 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani finantsaruanded sisaldavad kas:

a) aruannet, milles esitatakse:

i) hüvitisteks olemasolev netovara;

▼B

ii) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi ja

iii) tulemuseks olev üle- või puudujääk või

b) hüvitisteks olemasolev netovara aruanne, mis sisaldab kas:

i) lisa, milles avalikustatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi, või

ii) viidet kõnealusele teabele, mis sisaldub lisatud aktuaarses aruandes.

Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete kuupäeval teostatud, võetakse aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustatakse selle kuupäev.

18 Paragrahvi 17 rakendamisel peab lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus põhinema senise tööalase teenistuse eest plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitistel, lähtudes seejuures kas hetkel kehtivast palgatasemest või prognoositavast palgatasemest, avalikustades kasutatud lähtealuse. Avalikustada tuleb ka kõik selliste aktuaarsete eelduste muutuste mõju, mis on lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust oluliselt mõjutanud.

19 Finantsaruannetes selgitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja hüvitisteks olemasoleva netovara seoseid ning lubatud hüvitiste finantseerimispõhimõtted.

20 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul sõltub lubatud pensionihüvitiste maksmine plaani finantsseisundist ja sissemaksjate suutlikkusest tulevikus plaani sissemakseid teha, ning ka plaani investeeringute tasuvusest ja tegevuse efektiivsusest.

21 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul on plaani finantsseisundi hindamiseks, eelduste kontrollimiseks ja tulevaste sissemaksete soovitusliku suuruse määramiseks vaja korrapärast aktuaari poolset nõustamist.

22 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani aruandluse eesmärk on anda plaani finantsvahendite ja tegevuse kohta korrapäraselt teavet, mille abil on võimalik hinnata vahendite kogunemise ja plaani hüvitiste vahelist seost aja jooksul. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:

a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;

b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul;

c) aktuaarne teave kas aruannete osana või eraldi aruandena ja

d) investeerimispoliitika kirjeldus.

▼B

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus

23 Pensionihüvitiste plaani eeldatavate maksete nüüdisväärtus on võimalik välja arvutada ja aruandes esitada, võttes aluseks hetkel kehtivad või prognoositavad palgatasemed kuni osalejate pensionile mineku ajani.

24 Hetkel kehtiva palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:

a) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus ehk praegusel hetkel igale plaani osalejale omistatav summa on võimalik välja arvutada objektiivsemalt kui prognoositava palgataseme korral, kuna kasutatakse vähem eeldusi;

b) palgatõusuga seotud hüvitiste suurendamise kohustus tekib plaanil palgatõusu ajal ja

c) lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse summa, mille aluseks on hetkel kehtivad palgatasemed, on üldjuhul otsesemalt seotud summaga, mis makstaks välja plaani likvideerimise või lõpetamise korral.

25 Prognoositava palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:

a) finantsteave tuleks koostada tegevuse jätkuvusest lähtudes, olenemata hinnangutest ja eeldustest, mida tuleb teha;

b) lõplikust palgast lähtuvate plaanide puhul määratakse hüvitised kindlaks pensionile mineku kuupäeval või sellele lähedasel ajal kehtiva palga alusel; seega on vaja palkasid, sissemaksete suurust ja tulumäärasid prognoosida; ja

c) palgaprognooside kõrvalejätmine võib juhul, kui suurem osa finantseerimisest põhineb palgaprognoosidel, kaasa tuua näilise ülefinantseerimise, kuigi plaan ei ole ülefinantseeritud, või nõuetekohase finantseerimise, kuigi plaan on alafinantseeritud.

26 Hetkel kehtivatel palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse plaani finantsaruannetes, et näidata ära finantsaruannete esitamise ajaks kogunenud hüvitiste maksmise kohustus. Prognoositavatel palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse, et näidata ära tegevuse jätkuvusest lähtuv potentsiaalsete kohustuste suurus, mis üldjuhul on finantseerimise aluseks. Lisaks lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse avalikustamisele võib osutuda vajalikuks anda piisavaid selgitusi, et näidata selgelt konteksti, milles lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust tuleks käsitleda. Kõnealuseks selgituseks võib olla palgaprognoosidel põhinev teave kavandatava tulevase finantseerimise ja finantseerimispõhimõtete õigsuse kohta. Selle võib lisada finantsaruannetele või aktuaari aruandesse.

▼B

Aktuaarse hindamise sagedus

27 Paljudes riikides ei teostata aktuaarset hindamist sagedamini kui kord kolme aasta jooksul. Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete tähtpäeval teostatud, tuleb aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustada selle kuupäev.

Finantsaruande sisu

28 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul esitatakse teave ühel alljärgneval kujul, mille aluseks on erinevad aktuaarse teabe avalikustamise ja esitamise tavad:

a) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara, lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja sellest tuleneva üle- või puudujäägi kohta. Plaani finantsaruanded sisaldavad ka aruandeid hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse muutuste kohta. Finantsaruanded võivad sisaldada eraldi aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust;

b) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara kohta ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet. Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse aruannete lisas. Finantsaruanded võivad sisaldada ka aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust; ja

c) finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet ning lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus esitatakse eraldi aktuaarses aruandes.

Iga ülaltoodud vormi puhul võib finantsaruannetele lisada ka fondivalitseja aruande, mis sarnaneb juhatuse tegevusaruandega, ning investeerimisaruande.

29 Paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vormide pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste kvantifitseerimine ja muu nende käsitluste puhul esitatav teave aitavad kasutajatel hinnata plaani hetkeseisundit ning plaani kohustuste täitmise tõenäosust. Ka leiavad nad, et finantsaruanded peaksid iseenesest olema täielikud ega tohiks tugineda lisatud aruannetele. Mõned leiavad siiski, et paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vorm võib luua ettekujutuse kohustise olemasolust, kuigi nende arvates ei ole lubatud pensionihüvitiste aktuaarsel nüüdisväärtusel kõiki kohustise tunnuseid.

▼B

30 Paragrahvi 28 punktis c kirjeldatud vormi pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust ei tohiks lisada hüvitisteks olemasoleva netovara aruandesse, nagu paragravi 28 punktis a kirjeldatud vormi puhul, ega isegi avalikustada lisas, nagu paragrahvi 28 punkti b puhul, kuna seda võrreldaks otseselt plaani varadega ja selline võrdlus võib olla ekslik. Nad väidavad, et aktuaarid ei pruugi võrrelda lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust investeeringute turuväärtusega, vaid võivad selle asemel hinnata investeeringutest eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust. Seepärast leiavad selle vormi pooldajad, et enamasti ei peegelda kõnealune võrdlus aktuaari üldist hinnangut plaanile ning seda võidakse vääriti mõista. Mõned leiavad ka, et kvantifitseerimisest olenemata peaks teave lubatud pensionihüvitiste kohta sisalduma üksnes eraldiseisvas aktuaarses aruandes, kus on võimalik esitada nõuetekohane selgitus.

31 Käesolevas standardis tunnustatakse seisukohti, mille kohaselt lubatud pensionihüvitistega seotud teabe võib avalikustada eraldiseisvas aktuaarses aruandes. Standardis ei tunnustata lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse kvantifitseerimise vastaseid seisukohti. Seega peetakse käesoleva standardi kohaselt vastuvõetavaks paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vorme ning ka punktis c kirjeldatud vormi, tingimusel, et finantsaruanded sisaldavad viidet lisatud aktuaarsele aruandele, milles esitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

KÕIK PLAANID

Plaani varade hindamine

32 Pensionihüvitiste plaanide investeeringud tuleb kajastada õiglases väärtuses. Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglaseks väärtuseks turuväärtus. Kui plaanil on investeeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, tuleb avalikustada, miks õiglast väärtust ei kasutata.

33 Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglane väärtus üldjuhul turuväärtus, kuna seda peetakse väärtpaberite ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisundi ja perioodi investeeringute tasuvuse kõige sobivamaks mõõdupuuks. Väärtpabereid, millel on fikseeritud tagasiostuväärtus ning mis on omandatud plaani või selle konkreetsete osade kohustuste täitmiseks, võib kajastada nende lõplikus tagasiostuväärtuses, eeldades ühesuurust tulumäära kuni lunastustähtajani. Kui plaanil on investeeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, näiteks terve (majandus)üksuse omamine, tuleb avalikustada põhjus, miks õiglast väärtust ei kasutata. Kui investeeringuid kajastatakse muus kui turuväärtuses või õiglases väärtuses, avalikustatakse üldjuhul ka õiglane väärtus. Fondi tegevuses kasutatavad varad arvestatakse rakendatavate standardite kohaselt.

Avalikustamine

34 Pensionihüvitiste plaani finantsaruanded sisaldavad nii kindlaksmääratud hüvitiste kui ka kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul ka järgmist teavet:

a) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne;

▼B

b) oluliste arvestusmeetodite lühikokkuvõte ja

c) plaani kirjeldus ning selles perioodi jooksul toimunud mis tahes muudatuste mõju.

35 Pensionihüvitiste plaanide finantsaruanded sisaldavad vajaduse korral järgmist:

a) hüvitisteks olemasoleva netovara aruanne, milles avalikustatakse:

i) varad perioodi lõpu seisuga sobivalt liigitatuna;

ii) varade hindamise alused;

iii) üksikasjalikud andmed iga investeeringu kohta, mis ületab kas 5 % hüvitisteks olemasolevast netovarast või 5 % mis tahes liiki väärtpaberitest;

iv) üksikasjalikud andmed tööandjasse tehtud investeeringute kohta ja

v) kohustised, muud kui lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus;

b) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne, milles esitatakse järgmised andmed:

i) tööandja sissemaksed;

ii) töötajate sissemaksed;

iii) investeeringutulu, näiteks intressid ja dividendid;

iv) muu tulu;

v) makstud või maksmisele kuuluvad hüvitised (analüüsituna näiteks pensionihüvitiste, surmahüvitiste, töövõimetushüvitiste ja ühekordse summaga hüvitiste lõikes);

vi) halduskulud;

vii) muud kulud;

viii) tulumaks;

ix) kasum ja kahjum investeeringute võõrandamisest ja investeeringute väärtuse muutusest ja

x) ülekanded teistest plaanidest ja teistesse plaanidesse;

c) finantseerimispõhimõtete kirjeldus;

d) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus (kus võib vahet teha garanteeritud ja garanteerimata hüvitistel), mille aluseks on plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitised senise tööalase teenistuse eest, kasutades hetkel kehtivaid või prognoositavaid palgatasemeid; selle teabe võib esitada lisatud aktuaarses aruandes, mida loetakse koos seonduva finantsaruannetega; ja

e) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul oluliste aktuaarsete eelduste kirjeldus ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse arvutamiseks kasutatud meetod.

36 Pensionihüvitiste plaani aruanne sisaldab plaani kirjeldust, mille võib esitada finantsaruannete osana või eraldiseisvas aruandes. Kirjeldus võib sisaldada järgmist:

a) asjaomaste tööandjate ja töötajate rühmade nimed;

▼B

b) hüvitisi saavate osalejate arv ja teiste osalejate arv koos kohase liigitusega;

c) plaani liik – kindlaksmääratud sissemaksetega või kindlaksmääratud hüvitistega plaan;

d) märkus selle kohta, kas osalejad teevad plaani sissemakseid;

e) osalejatele lubatud pensionihüvitiste kirjeldus;

f) võimalike plaani lõpptähtaegade kirjeldus ja

g) punktides a–f sätestatud andmete muudatused aruandega hõlmatud perioodil.

Levinud on komme viidata teistele dokumentidele, mis on kasutajatele hõlpsasti kättesaadavad ja milles plaani kirjeldatakse, ning esitada üksnes andmed eelseisvate muudatuste kohta.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

37 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1988 või hiljem algavaid perioode.

▼M32

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 27

Konsolideerimata finantsaruanded

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamise ja avalikustamise nõuded, kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel, kui (majandus)üksus on otsustanud või on kohalike õigusnormide kohaselt kohustatud esitama konsolideerimata finantsaruanded.

3 Käesoleva standardiga ei määrata, millised (majandus)üksused esitavad konsolideerimata finantsaruanded. Seda standardit rakendatakse, kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.

MÕISTED

▼M50

4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼M32

***konsolideeritud finantsaruanded* on kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega;**

▼M50

Konsolideerimata finantsaruanded on aruanded, mille esitab (majandus)üksus, milles (majandus)üksus saab valida, rakendades käesoleva standardi nõudeid, kas ta arvestab oma investeeringuid tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse soetusmaksumuses, vastavalt IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*, või kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s *Investeeringud sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse.*

5 Alljärgnevad mõisted on määratletud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A, IFRS 11 *Ühised ettevõtmised* lisas A ja IAS 28 paragrahvis 3:

— sidusettevõte;

— kapitaliosaluse meetod;

▼M38

— kontsern;

— investeerimisettevõte;

— ühine kontroll;

▼M32

— ühisettevõte;

— ühisettevõtja;

— emaettevõte;

— märkimisväärne mõju;

— tütarettevõte.

▼M50

6 Konsolideerimata finantsaruannetena käsitatakse aruandeid, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele või lisaks sellise investori finantsaruannetele, kellel ei ole investeeringuid tütarettevõtetes, kuid on investeeringuid sidus- või ühisettevõtetes, milles sidus- või ühisettevõtetesse tehtud investeeringuid tuleb vastavalt IAS 28-le arvestada kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud paragrahvides 8–8 A sätestatud juhtudel.

▼M50

7 Sellise (majandus)üksuse finantsaruanded, millel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või mis ei osale ühisettevõtjana ühisettevõttes, ei ole konsolideerimata finantsaruanded.

▼M32

8 (Majandus)üksus, mis on vastavalt IFRS 10 paragrahvi 4 punktile a vabastatud konsolideerimisest või vastavalt IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvile 17 kapitaliosaluse meetodi rakendamisest, võib finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

▼M38

8A Investeerimisettevõte, kes peab käesoleva perioodi ja kõigi kajastatud võrdlusperioodide kestel rakendama konsolideerimise erandit kõigi oma tütarettevõtete suhtes kooskõlas IFRS 10 lõikega 31, piirdub finantsaruannete esitamisel ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

▼M32

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANNETE KOOSTAMINE

9 Konsolideerimata finantsaruanded koostatakse vastavalt kõikidele kohaldatavatele IFRSidele, kui paragrahvis 10 ei ole sätestatud teisiti.

▼M50

10 Kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, arvestab ta investeeringud tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse kas:

a) soetusmaksumuses;

b) vastavalt IFRS 9-le; või

c) kasutades kapitaliosaluse meetodit, nagu on kirjeldatud IAS 28-s.

(Majandus)üksus rakendab samasugust arvestust investeeringute kõigi kategooriate puhul. Soetusmaksumuses või kapitaliosaluse meetodil arvestatavaid investeeringuid arvestatakse kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, kui need liigitatakse müügiks hoitavaks või jaotamiseks hoitavaks (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või jaotamiseks hoitavaks). IFRS 9 kohaselt arvestatud investeeringute mõõtmine sellisel juhul ei muutu.

▼M32

11 Kui (majandus)üksus otsustab IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvi 18 kohaselt mõõta investeeringuid sidusettevõtetesse või ühisettevõtetesse õiglases väärtuses läbi kasumiaruande vastavalt IFRS 9-le, kajastab ta neid investeeringuid samal viisil oma konsolideerimata finantsaruannetes.

▼M38

11A Kui emaettevõte on vastavalt IFRS 10 lõikele 31 kohustatud mõõtma oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga, peab ta sarnaselt arvestama ka oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes.

▼M50

11B Kui emaettevõte lakkab olemast investeerimisettevõte või muutub investeerimisettevõtteks, kajastab ta oma staatuse muutust alates staatuse muutumise kuupäevast järgmiselt:

a) kui (majandus)üksus lakkab olemast investeerimisettevõte, peab ta arvestama tütarettevõttesse tehtud investeeringut vastavalt paragrahvile 10. Staatuse muutumise kuupäeva käsitatakse omandamise kuupäevana. Tütarettevõtte õiglane väärtus omandamise kuupäeval võrdub ülekantud tasuga, kui investeeringut arvestatakse vastavalt paragrahvile 10.

▼**M50**

i) [välja jäetud]

ii) [välja jäetud]

b) kui (majandus)üksus muutub investeerimisettevõtteks, arvestab ta tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga. Erinevus tütarettevõtte varasema bilansilise (jääk)maksumuse ja tema õiglase väärtuse vahel investori staatuse muutumise kuupäeval kajastatakse kasumiaruandes kasumi või kahjumina. Varem muus koondkasumis nende tütarettevõtetega seoses kajastatud mis tahes kasumi või kahjumi kumulatiivset summat käsitletakse nii, nagu oleks investeerimisettevõte kõnealused tütarettevõtted müünud staatuse muutumise kuupäeval.

12 Tütarettevõttest, ühisettevõttest või sidusettevõttest saadavaid dividende kajastatakse (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes siis, kui (majandus)üksusel tekib õigus dividendi saada. Dividendid kajastatakse kasumiaruandes, kui (majandus)üksus ei otsusta kasutada kapitaliosaluse meetodit, mille korral dividendid kajastatakse investeeringu bilansilise (jääk)maksumuse vähendamisena.

▼**M32**

13 Kui emaettevõte korraldab oma kontserni struktuuri ümber, asutades uue (majandus)üksuse oma emaettevõttena viisil, mis vastab alljärgnevatele kriteeriumitele:

(a) uus emaettevõte saavutab algse emaettevõtte üle kontrolli, andes välja omakapitaliinstrumente algse emaettevõtte olemasolevate omakapitaliinstrumentide vastu vahetamise teel;

(b) uue ja algse kontserni varad ja kohustised on samad vahetult enne ja pärast ümberkorraldust ja

(c) algse emaettevõtte ümberkorraldamise eelsetel omanikel on samasugused absoluutsed ja suhtelised osalused algse kontserni ja uue kontserni netovaras vahetult enne ja pärast ümberkorraldust

ja uus emaettevõte arvestab algsesse emaettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahvi 10 punktiga a, siis uus emaettevõte mõõdab soetusmaksumust algse emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes esitatud omakapitalikirjetest talle kuuluva osa bilansilises (jääk)maksumuses ümberkorralduse kuupäeval.

14 Sarnaselt võib (majandus)üksus, mis ei ole emaettevõte, asutada uue (majandus)üksuse oma emaettevõttena viisil, mis vastab paragrahvis 13 esitatud kriteeriumitele. Paragrahvis 13 esitatud nõudeid rakendatakse samaväärselt selliste ümberkorralduste puhul. Sellistel juhtudel loetakse viited „algsele emaettevõttele” ja „algsele kontsernile” viideteks „algsele (majandus)üksusele”.

AVALIKUSTAMINE

15 (Majandus)üksus rakendab oma konsolideerimata finantsaruannetes avalikustatava teabe esitamisel kõiki rakendatavaid IFRSe, sealhulgas käesoleva standardi paragrahvides 16 ja 17 esitatud nõudeid.

▼M32

16 **Kui emaettevõte otsustab kooskõlas IFRS 10 paragrahvi 4 punktiga a mitte koostada konsolideeritud finantsaruandeid ja koostab selle asemel konsolideerimata finantsaruanded, avalikustab ta nendes konsolideerimata finantsaruannetes:**

(a) **asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded, et on kasutatud konsolideerimisest vabastust, sellise (majandus)üksuse nimi ja peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev), mille rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevad konsolideeritud finantsaruanded on tehtud avalikkusele kättesaadavaks, ja aadress, kus need konsolideeritud finantsaruanded on kättesaadavad;**

(b) **tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, sealhulgas:**

(i) **nende investeerimisobjektide nimi;**

(ii) **nende investeerimisobjektide peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev);**

(iii) **neis investeerimisobjektides talle kuuluv protsentuaalne osalus omandiõiguses (ja protsentuaalne osalus hääleõiguses, kui see on erinev);**

(c) **punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.**

▼M38

16A **Kui investeerimisettevõte, kes on emaettevõte (muu kui lõikes 16 käsitletud emaettevõte), piirdub kooskõlas lõikega 8A finantsaruannete koostamisel konsolideerimata finantsaruannetega, avalikustab ta selle asjaolu. Samuti avalikustab investeerimisettevõte investeerimisettevõtete kohta IFRS 12-s *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine* nõutud teabe.**

17 **Kui emaettevõte (muu kui lõigetes 16–16A käsitletud emaettevõte) või investor, kellel on ühine kontroll või märkimisväärne mõju investeerimisobjekti üle, koostab konsolideerimata finantsaruanded, määrab emaettevõte või investor kindlaks nendega seotud finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas IFRS 10-ga, IFRS 11-ga või IAS 28-ga (muudetud 2011). Emaettevõte või investor avalikustab oma konsolideerimata finantsaruannetes ka järgmise teabe:**

▼M32

(a) **asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded ja põhjused, miks neid aruandeid koostatakse juhul, kui see ei ole seadusega nõutud;**

(b) **tütarettevõtetesse, ühisettevõtetesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, sealhulgas:**

(i) **nende investeerimisobjektide nimi;**

(ii) **nende investeerimisobjektide peamine tegevuskoht (ja asutamiskohajärgne riik, kui see on erinev);**

▼M32

(iii) **talle neis investeerimisobjektides kuuluv protsentuaalne osalus omandiõiguses (ja protsentuaalne osalus hääleõiguses, kui see on erinev);**

(c) **punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.**

Emaettevõte või investor määrab kindlaks ka finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas neid puudutava IFRS 10-ga, IFRS 11-ga või IAS 28-ga (muudetud 2011).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

18 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. ►M38 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 ja IAS 28 (muudetud 2011). ◄

▼M38

18A Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 5, 6, 17 ja 18 ning lisati lõiked 8A, 11A–11B, 16A ja 18B–18I. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

18B Juhul kui emaettevõte leiab dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatuste esialgse rakendamise kuupäeval (milleks on käesoleva IFRSi rakendamisel selle aruandeaasta algus, mille suhtes neid muudatusi esimest korda rakendatakse), et ta on investeerimisettevõte, rakendab ta oma investeeringule tütarettevõttes lõikeid 18C–18I.

18C Investeerimisettevõte, kes varem mõõtis oma investeeringut tütarettevõttes soetusmaksumuses, peab esialgse rakendamise kuupäeval mõõtma seda investeeringut selle asemel kasumiaruandes õiglases väärtuses nii, nagu oleksid käesoleva IFRSi nõuded olnud kogu aeg kehtivad. Investeerimisettevõte korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat ja jaotamata kasumit eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

(a) investeeringu varasem (jääk)maksumus ja

(b) tütarettevõttesse investori tehtud investeeringu õiglane väärtus.

18D Investeerimisettevõte, kes varem mõõtis oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut õiglases väärtuses muus koondkasumis, peab esialgse rakendamise kuupäeval jätkama selle investeeringu mõõtmist õiglases väärtuses. Varem muus koondkasumis kajastatud õiglase väärtuse korrigeerimiste kumulatiivne summa kantakse üle jaotamata kasumisse esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta alguskuupäeva seisuga.

18E Investeerimisettevõte ei tohi esialgse rakendamise kuupäeval korrigeerida sellises tütarettevõttes oleva osaluse kohta varem tehtud arvestuskandeid, mida ta on varem mõõtnud kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga, nagu lubatud lõikes 10.

▼M38

18F Investeerimisettevõte kasutab enne IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* vastuvõtmist investoritele või juhtkonnale varem teatatud õiglase väärtuse summasid, juhul kui need kujutavad endast summat, mille eest oleks võidud investeeringut vahetada teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus hindamiskuupäeval.

18G Kui tütarettevõttesse tehtud investeeringu mõõtmine kooskõlas lõigetega 18C–18F on teostamatu (nagu määratletud IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*), rakendab investeerimisettevõte käesoleva IFRSi nõudeid alates varaseima perioodi algusest, mille puhul on lõigete 18C–18F rakendamine teostatav (milleks võib olla käesolev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseim periood, mille puhul käesoleva lõike rakendamine on teostatav, on käesolev periood. Kui kuupäev, mil investeerimisettevõtte jaoks on tütarettevõtte õiglase väärtuse mõõtmine teostatav, on varasem kui eelmise perioodi alguskuupäev, korrigeerib investor omakapitali eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

(a) investeeringu varasem (jääk)maksumus ja

(b) tütarettevõttesse investori tehtud investeeringu õiglane väärtus.

Kui varaseim periood, mille suhtes käesoleva lõike rakendamine on teostatav, on käesolev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimist käesoleva perioodi alguskuupäeva seisuga.

18H Kui investeerimisettevõte on tütarettevõttesse tehtud investeeringu enne dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatuste esmakordse rakendamise kuupäeva müünud või selle üle kontrolli kaotanud, ei pea investeerimisettevõte selle investeeringu kohta tehtud varasemaid arvestuskandeid korrigeerima.

18I Olenemata lõigetes 18C–18G esitatud viidetest esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastale („eelmine periood”) võib (majandus)üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusteabe varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui (majandus)üksus esitab korrigeeritud võrdlusteabe mõne varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki lõigetes 18C–18G esitatud viiteid „eelmisele perioodile” viitena „varaseimale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile”. Kui (majandus)üksus esitab mõne varasema perioodi kohta võrdlusteabe, määrab ta selgelt kindlaks teabe, mida ei ole korrigeeritud, märgib, et see on koostatud erineval alusel, ja selgitab seda alust.

▼M50

18J Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused), välja antud 2014. aasta augustis, muudeti paragrahve 4–7, 10, 11B ja 12. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M32

Viited IFRS 9-le

19 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9, siis loetakse mis tahes viidet IFRS 9-le viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine.*

IAS 27 (2008) TAGASIVÕTMINE

20 Käesolev standard antakse välja samal ajal IFRS 10-ga. Need kaks IFRSi koos asendavad IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008).

▼M32

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 28

Investeeringud sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse

EESMÄRK

1 **Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus ja sätestada nõuded kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel.**

RAKENDUSALA

2 **Käesolevat standardit rakendavad kõik (majandus)üksused, kes on investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad investorid.**

MÕISTED

3 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

sidusettevõte **on (majandus)üksus, mille üle on investoril märkimisväärne mõju;**

konsolideeritud finantsaruanded **on kontserni finantsaruanded, milles emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood esitatakse nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega;**

kapitaliosaluse meetod **on arvestusmeetod, mille kohaselt kajastatakse investeeringut esmalt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda muutustega, mis on toimunud omandamise järgselt investori osaluses investeerimisobjekti netovaras. Investori kasum või kahjum on tema osa investeerimisobjekti kahjumist või kasumist ja investori muu koondkasum on tema osa investeerimisobjekti muust koondkasumist;**

ühine ettevõtmine **on ettevõtmine, mille üle on kahel või enamal osapoolel ühine kontroll;**

ühine kontroll **on lepingus kokkulepitud jaotatud kontroll ettevõtmise üle, mis on olemas üksnes juhul, kui olulist tegevust käsitlevad otsused nõuavad kontrolli jagavate osapoolte ühehäälset nõusolekut;**

ühisettevõte **on ühine ettevõtmine, mille kohaselt on selle üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmise netovarale;**

ühisettevõtja **on ühisettevõtte osapool, kes omab selle ühisettevõtte üle ühist kontrolli;**

märkimisväärne mõju **on võime osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat käsitlevate otsuste langetamisel, omamata kontrolli või ühist kontrolli selliste poliitikate üle.**

▼**M32**

4 Järgmised mõisted on määratletud IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* paragrahvis 4 ja IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A ning neid kasutatakse käesolevas standardis need määratlenud IFRSide tähenduses:

— kontroll investeerimisobjekti üle;

— kontsern;

— emaettevõte;

— konsolideerimata finantsaruanded;

— tütarettevõte.

MÄRKIMISVÄÄRNE MÕJU

5 Kui (majandus)üksusele kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) rohkem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et (majandus)üksusel on märkimisväärne mõju, välja arvatud juhul, kui on võimalik selgelt tõestada, et see ei ole nii. Kui aga (majandus)üksusele kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et (majandus)üksusel ei ole märkimisväärset mõju, välja arvatud juhul, kui sellise mõju olemasolu on võimalik selgelt tõestada. Muu investori oluline osalus või enamusosalus ei välista tingimata (majandus)üksuse märkimisväärse mõju olemasolu.

6 (Majandus)üksuse märkimisväärse mõju olemasolu tõendab tavaliselt üks või mitu järgmistest asjaoludest:

(a) esindatus investeerimisobjekti juhatuses või samaväärses valitsemisorganis;

(b) osalemine tegevuspoliitika kujundamise protsessides, kaasa arvatud osalemine dividende või muid kasumieraldisi käsitlevate otsuste langetamisel;

(c) olulised tehingud (majandus)üksuse ja tema investeerimisobjekti vahel;

(d) juhtivtöötajate vahetamine või

(e) olulise tehnilise informatsiooni edastamine.

7 (Majandus)üksus võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptsioone ning lihtaktsiateks või muudeks samalaadseteks instrumentideks vahetatavaid võla- või omakapitaliinstrumente, mis võimaldavad kasutamisel või vahetamisel anda (majandus)üksusele suurema hääleõiguse või vähendada teise osapoole hääleõigust muu (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikaga seotud küsimustes (st potentsiaalne hääleõigus). Kasutamis- või vahetuskõlbulike potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud muude (majandus)üksuste potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse (majandus)üksuse märkimisväärse mõju hindamisel. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole kasutamis- ega vahetuskõlblikud näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega vahetada enne teatavat kuupäeva või sündmust tulevikus.

8 Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused toetavad märkimisväärse mõju olemasolu, analüüsib (majandus)üksus kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja muud lepingulised kokkulepped eraldivõetuna või koos), mis mõjutavad potentsiaalseid õigusi, välja arvatud juhtkonna kavatsusi ja selliste õiguste kasutamiseks või vahetamiseks vajalikku finantssuutlikkust.

▼**M32**

9 (Majandus)üksus kaotab investeerimisobjekti üle märkimisväärse mõju siis, kui ta kaotab õiguse osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikaga seotud otsuste langetamises. Märkimisväärse mõju kaotusega võib, kuid ei pruugi kaasneda täielik või osaline omandiõiguse muutus. See võib toimuda näiteks siis, kui sidusettevõte läheb valitsuse, kohtu, halduri või järelevalveorgani kontrolli alla. Samuti võib see toimuda lepingulise kokkuleppe tulemusena.

KAPITALIOSALUSE MEETOD

10 Kapitaliosaluse meetodi kasutamisel kajastatakse investeeringut sidusettevõttesse või ühisettevõtetesse esmalt soetusmaksumuses ja bilansilist (jääk)maksumust suurendatakse või vähendatakse kajastamaks investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis pärast omandamise kuupäeva. Investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis kajastatakse investori kasumiaruandes. Investeerimisobjektilt saadud kasumieraldised vähendavad investeeringu bilansilist (jääk)maksumust. Samuti võib osutuda vajalikuks korrigeerida bilansilist (jääk)maksumust vastavalt muutustele investori proportsionaalses osaluses investeerimisobjektis, mis tulenevad muutustest investeerimisobjekti muus koondkasumis. Sellised muutused hõlmavad materiaalse põhivara ümberhindlusest ja valuutakursside ümberarvestusest tingitud muutusi. Investori osa neist muutustest kajastatakse investori muus koondkasumis (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*).

11 Tulu kajastamine saadud kasumieraldiste põhjal ei pruugi olla adekvaatne näitaja investori poolt sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringust saadud tulu kohta, kuna kasumieraldiste seos sidusettevõtte või ühisettevõtte finantstulemusega võib olla väike. Kuna investor omab ühist kontrolli või märkimisväärset mõju investeerimisobjekti üle, on tal osalus sidusettevõtte või ühisettevõtte finantstulemuses ja seega investeeringu kasumlikkuses. Kirjeldatud osaluse arvestamiseks laiendab investor oma finantsaruannete ulatust, kaasates sinna oma osa sellise investeerimisobjekti kasumist või kahjumist. Seega annab kapitaliosaluse meetodi rakendamine parema ülevaate investori netovara ja kasumi või kahjumi kohta.

12 Potentsiaalsete hääleõiguste või muude potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavate tuletisinstrumentide olemasolul määratakse (majandus)üksuse osalus sidusettevõttes või ühisettevõttes kindlaks ainult kehtiva omandiõiguse põhjal ja see ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste ning muude tuletisinstrumentide võimalikku kasutamist või vahetamist, välja arvatud paragrahvi 13 kohaldamise korral.

13 Teatavatel juhtudel omab (majandus)üksus kehtivat osalust tegelikult tehingu tulemusena, mis annab talle juurdepääsu omandiõigusega seotud tuludele. Sellistel juhtudel määratakse (majandus)üksusele eraldatud osa kindlaks nende potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide lõpliku kasutamise põhjal, mis annavad (majandus)üksusele juurdepääsu tuludele.

▼M32

14 IFRS 9-t *Finantsinstrumendid* ei rakendata kapitaliosaluse meetodil arvestatud osaluste suhtes sidusettevõtetes ja ühisettevõtetes. Kui potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavad instrumendid annavad tegelikult juurdepääsu tuludele, mis on seotud omandiõigusega sidusettevõttes või ühisettevõttes, ei rakendata kõnealuste instrumentide suhtes IFRS 9-t. Kõikidel muudel juhtudel kajastatakse potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavaid instrumente sidusettevõttes või ühisettevõttes kooskõlas IFRS 9-ga.

▼M65

14A Üksus rakendab IFRS 9-t ka muude finantsinstrumentide suhtes sidus- või ühisettevõtjates, mille suhtes ei kohaldata kapitaliosaluse meetodit. Need hõlmavad pikaajalisi osalusi, mis sisuliselt moodustavad osa üksuse netoinvesteeringust sidus- või ühisettevõtjatesse (vt paragrahv 38). Üksus rakendab kõnealuste pikaajaliste osaluste suhtes IFRS 9-t enne käesoleva standardi paragrahvide 38 ja 40–43 rakendamist. IFRS 9 rakendamisel ei võta üksus arvesse käesoleva standardi rakendamisest tulenevat pikaajalise osaluse bilansilise jääkmaksumuse mis tahes korrigeerimist.

▼M32

15 Kui investeeringut või investeeringu osa sidusettevõttes või ühisettevõttes ei liigitata müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, liigitatakse investeering või allesjäänud osalus investeeringus, mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks, põhivaraks.

KAPITALIOSALUSE MEETODI RAKENDAMINE

16 (Majandus)üksus, kes omab ühist kontrolli või märkimisväärset mõju investeerimisobjekti üle, kajastab oma investeeringut sidusettevõttes või ühisettevõttes kapitaliosaluse meetodil, välja arvatud juhul, kui see investeering vastab vabastuse tingimustele kooskõlas paragrahvidega 17–19.

Vabastus kapitaliosaluse meetodi rakendamisest

▼M51

17 (Majandus)üksus ei pea rakendama kapitaliosaluse meetodit oma investeeringu suhtes sidus- või ühisettevõttes juhul, kui (majandus)üksus on emaettevõte, mis on vabastatud konsolideeritud finantsaruannete koostamisest IFRS 10 paragrahvi 4 punktis a esitatud erandi ulatusega või kui täidetud on kõik järgmised tingimused järgmist:

(a) (majandus)üksus on sajaprotsendilises omanduses või osalises muu (majandus)üksuse omandis olev tütarettevõte ja selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil puuduvad vastuväited sellele, et (majandus)üksus ei rakenda kapitaliosaluse meetodit;

(b) (majandus)üksuse võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikult (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);

(c) (majandus)üksus ei ole esitanud ega ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile ega muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul mis tahes liiki instrumente;

▼M51

(d) (majandus)üksuse üle täielikku kontrolli omav või vahepealne emaettevõte koostab IFRSidega kooskõlas olevad avalikult kättesaadavad finantsaruanded, milles tütarettevõtted on konsolideeritud või neid on õiglases väärtuses mõõdetud kasumi või kahjumi kaudu vastavalt rahvusvahelisele finantsaruandlusstandardile IFRS 10.

▼M59

18 Kui sidusettevõtjasse või ühisettevõtjatesse tehtud investeering kuulub üksusele, mis on riskikapitali organisatsioon, investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fond või muu sarnane üksus, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, või sellise üksuse kaudu kaudselt muule investorile, võib kõnealune üksus otsustada mõõta selliseid investeeringuid õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga. Üksus otsustab seda iga sidus- või ühisettevõtja puhul eraldi selle esmasel kajastamisel.

▼M32

19 Kui (majandus)üksus on teinud sidusettevõttesse investeeringu, millest osa kuulub talle kaudselt läbi riskikapitali organisatsiooni või investeerimisfondi, usaldusühingu vormis asutatud fondi või muu sarnase (majandus)üksuse, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, võib kõnealune (majandus)üksus otsustada mõõta sidusettevõttesse tehtud investeeringu asjaomast osa õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga, olenemata sellest, kas riskikapitali organisatsioon või investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fond või muu sarnane (majandus)üksus, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfond, omab märkimisväärset mõju investeeringu kõnealuse osa üle. Kui (majandus)üksus teeb selle otsuse, peab ta rakendama kapitaliosaluse meetodit kõikide selliste sidusettevõttesse tehtud investeeringu allesjäänud osade suhtes, mis ei kuulu talle riskikapitali organisatsiooni või investeerimisfondi, usaldusühingu vormis asutatud fondi või muu sarnase (majandus)üksuse, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfondi kaudu.

Liigitamine müügiks hoitavaks

20 (Majandus)üksus rakendab IFRS 5 sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu või investeeringu osa suhtes, mis vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele. Kõiki sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu allesjäänud osasid, mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks, kajastatakse kapitaliosaluse meetodil, kuni toimub müügiks hoitavaks liigitatud osa müük. Pärast müüki kajastab (majandus)üksus kõiki allesjäänud osalusi sidusettevõttes või ühisettevõttes kooskõlas IFRS 9-ga, välja arvatud juhul, kui allesjäänud osalus on endiselt sidusettevõte või ühisettevõte; sel juhul kasutab (majandus)üksus kapitaliosaluse meetodit.

21 Kui sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeering või investeeringu osa, mis liigitati eelnevalt müügiks hoitavaks, ei vasta enam sellise liigitamise kriteeriumitele, kajastatakse seda tagasiulatuvalt kapitaliosaluse meetodil alates müügiks hoitavaks liigitamise kuupäevast. Finantsaruandeid, mis kajastavad perioode alates müügiks liigitamisest, korrigeeritakse vastavalt.

Kapitaliosaluse meetodi kasutamise lõpetamine

22 (Majandus)üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise päevast, mil tema investeering ei ole enam sidusettevõte või ühisettevõte:

(a) **kui investeeringust saab tütarettevõte, kajastab (majandus)üksus oma investeeringut kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused* ja IFRS 10-ga;**

▼M32

(b) **kui allesjäänud osalus endises sidusettevõttes või ühisettevõttes on finantsvara, mõõdab (majandus)üksus allesjäänud osalust õiglases väärtuses. Allesjäänud osaluse õiglast väärtust käsitatakse selle õiglase väärtusena esmasel kajastamisel finantsvarana kooskõlas IFRS 9-ga. (Majandus)üksus kajastab kasumiaruandes erinevused alljärgnevate vahel:**

(i) **allesjäänud osaluse õiglane väärtus ja sidusettevõttes või ühisettevõttes olnud osalise osaluse müügist saadud tulu ja**

(ii) **investeeringu bilansiline (jääk)maksumus päeval, mil lõpetati kapitaliosaluse meetodi kasutamine;**

(c) **kui (majandus)üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise, arvestab ta kõiki asjaomase investeeringuga seoses eelnevalt muus koondkasumis kajastatud summasid samadel alustel, mida oleks nõutud siis, kui investeerimisobjekt oleks seotud varad või kohustised otse ära müünud.**

23 Seega, kui investeerimisobjekti poolt eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse seotud varade ja kohustiste müümisel ümber kasumiaruandesse, liigitab (majandus)üksus kasumi või kahjumi kapitaliosaluse meetodi kasutamise lõpetamisel omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskanne). Näiteks kui sidusettevõttel või ühisettevõttel on välistegevusega seoses tekkinud kumulatiivsed valuutakursi vahed ja (majandus)üksus lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise, liigitab (majandus)üksus selle välistegevusega seoses eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjum ümber kasumiaruandesse.

24 Kui investeering sidusettevõttesse muutub investeeringuks ühisettevõttesse või investeering ühisettevõttesse muutub investeeringuks sidusettevõttesse, jätkab (majandus)üksus kapitaliosaluse meetodi rakendamist ega mõõda allesjäänud osalust uuesti.

Muutused omandiõiguses

▼M50

25 Kui (majandus)üksuse osalust sidusettevõttes või ühisettevõttes vähendatakse, kuid investeering on endiselt vastavalt liigitatud kas sidusettevõtteks või ühisettevõtteks, liigitab (majandus)üksus kasumiaruandesse ümber selle kasumi või kahjumi osa, mida eelnevalt kajastati seoses selle osaluse vähendamisega muus koondkasumis, kui seda kasumit või kahjumit peaks seotud varade ja kohustiste müümisel liigitama ümber kasumiaruandesse.

▼M32

Kapitaliosaluse meetodi protseduurid

26 Paljud kapitaliosaluse meetodi rakendamiseks asjakohased protseduurid on sarnased IFRS 10-s kirjeldatud konsolideerimise protseduuridele. Veelgi enam, tütarettevõtte omandamise arvestamisel kasutatavate protseduuride aluseks olevad mõisted võetakse kasutusele ka sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu arvestamisel.

▼**M51**

27 Kontserni osalus sidus- või ühisettevõttes on emaettevõtte ja selle tütarettevõtete osaluste summa käesolevas sidus- või ühisettevõttes. Kontserni osalust muudes sidus- ja ühisettevõtetes arvesse ei võeta. Kui sidus- või ühisettevõttel on tütarettevõtteid, sidus- või ühisettevõtteid, võetakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel arvesse kasumit või kahjumit, muud koondkasumit ja netovara, mis kajastub sidus- või ühisettevõtte finantsaruannetes (sealhulgas sidus- või ühisettevõtte osalus oma sidus- või ühisettevõtete kasumis või kahjumis, muus koondkasumis ja netovaras) pärast muudatuste tegemist, mis on vajalikud arvestusmeetodite ühtlustamiseks (vt paragrahvid 35–36A).

▼**M32**

28 Kasumit ja kahjumit, mis on tekkinud „ülespoole” ja „allapoole” suunatud tehingutest (majandus)üksuse (kaasa arvatud selle konsolideeritud tütarettevõtted) ja selle sidusettevõtte või ühisettevõtte vahel, kajastatakse (majandus)üksuse finantsaruannetes ainult selles ulatuses, mis vastab mitteseotud investorite osalustele sidusettevõttes või ühisettevõttes. „Ülespoole” suunatud tehingud on näiteks varade müük sidusettevõttelt või ühisettevõttelt investorile. „Allapoole” suunatud tehingud on näiteks varade müük või üleandmised investorilt tema sidusettevõttele või ühisettevõttele. Investori osa sidusettevõtte või ühisettevõtte tehingukasumis või -kahjumis elimineeritakse.

29 Kui „allapoole” suunatud tehingutes esineb tõendeid müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse vähenemise või nende varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta, kajastab investor seda kahjumit täies ulatuses. Kui „ülespoole” suunatud tehingutes esineb tõendeid müüdavate või üleantavate varade netorealiseerimisväärtuse vähenemise või nende varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta, kajastab investor oma osa selles kahjumis.

30 Mitterahalise vara üleandmist sidusettevõttele või ühisettevõttele vahetusena omakapitali osaluse eest sidusettevõttes või ühisettevõttes arvestatakse kooskõlas paragrahviga 28, välja arvatud juhul, kui üleandmisel puudub majanduslik sisu vastavalt selle mõiste kirjeldusele IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad*. Kui sellisel üleandmisel puudub majanduslik sisu, jääb kasum või kahjum realiseerimata ja seda ei kajastata, välja arvatud juhul, kui rakendatakse ka paragrahvi 31. Selline realiseerimata kasum või kahjum elimineeritakse investeeringu suhtes, mida arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, ja seda ei esitata tulevaste perioodide tulu või kuluna (majandus)üksuse konsolideeritud finantsseisundi aruandes või (majandus)üksuse finantsseisundi aruandes, milles investeeringuid arvestatakse kapitaliosaluse meetodil.

31 Kui (majandus)üksus saab lisaks omakapitali osalusele sidusettevõttes või ühisettevõttes rahalisi või mitterahalisi varasid, kajastab ta saadud rahaliste või mitterahaliste varadega seotud mitterahalise sissemakse tulemusena saadud kasumi või kahjumi osa täies ulatuses kasumiaruandes.

▼M32

32 Investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil alates päevast, mil sellest saab sidusettevõte või ühisettevõte. Investeeringu omandamisel arvestatakse kõiki erinevusi investeeringu soetusmaksumuse ning investeerimisobjekti eristatavate varade ja kohustiste neto õiglasest väärtusest (majandus)üksusele kuuluva osa vahel järgmiselt:

(a) sidusettevõtte või ühisettevõttega seotud firmaväärtust kajastatakse investeeringu bilansilises (jääk)maksumuses. Selle firmaväärtuse amortiseerimine ei ole lubatud;

(b) (majandus)üksusele kuuluvat osa investeerimisobjekti eristatavate varade ja kohustiste neto õiglasest väärtusest, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, kajastatakse (majandus)üksusele sidusettevõtte või ühisettevõtte kasumist või kahjumist kuuluva osa kindlaksmääramisel tuluna sel aruandeperioodil, mil investeering omandati.

(Majandus)üksusele kuuluvat osa sidusettevõtte või ühisettevõtte kasumist või kahjumist korrigeeritakse nõuetekohaselt, arvestamaks näiteks amortiseeritavate varade kulumit, mis põhineb nende õiglastel väärtustel omandamise kuupäeval. Samuti korrigeeritakse pärast omandamist nõuetekohaselt (majandus)üksusele kuuluvat osa sidusettevõtte või ühisettevõtte kasumist või kahjumist seoses näiteks firmaväärtuse või materiaalse põhivara väärtuse langusest tuleneva kahjumiga.

33 (Majandus)üksus kasutab kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidusettevõtte või ühisettevõtte viimaseid kättesaadavaid finantsaruandeid. Kui (majandus)üksuse aruandekuupäev erineb sidusettevõtte või ühisettevõtte omast, siis koostab sidusettevõte või ühisettevõte (majandus)üksuse jaoks finantsaruanded (majandus)üksuse aruandekuupäeva seisuga, välja arvatud juhul, kui see ei ole võimalik.

34 Kui kooskõlas paragrahviga 33 on kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad sidusettevõtte või ühisettevõtte finantsaruanded koostatud (majandus)üksuse aruandekuupäevast erineva kuupäevaga, siis neid korrigeeritakse, arvestades selle kuupäeva ja (majandus)üksuse aruandekuupäeva vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõju. Ühelgi juhul ei tohi sidusettevõtte või ühisettevõtte ja (majandus)üksuse aruandekuupäevade vaheline periood olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja aruandekuupäevade vahelised erinevused peavad olema perioodist perioodi ühesugused.

35 (Majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.

▼M51

36 Välja arvatud lõikes 36A kirjeldatud juhul, kui sidus- või ühisettevõte kasutab muid arvestusmeetodeid kui (majandus)üksus sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul, tehakse korrigeerimised, et viia sidus- või ühisettevõtte arvestusmeetodid vastavusse (majandus)üksuse omadega juhul, kui (majandus)üksus kasutab sidus- või ühisettevõtte finantsaruandeid kapitaliosaluse meetodi rakendamisel.

▼M59

36A Vaatamata paragrahvis 36 esitatud nõudele võib üksus, mis ei ole investeerimisühing, kuid millel on osalus investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtjas, otsustada kapitaliosaluse meetodit rakendades säilitada õiglase väärtuse mõõtmise, mida rakendab käesolev investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja osaluse suhtes tütarettevõtjates. Sõltuvalt sellest, milline neist leiab aset hiljem, tehakse see otsus iga investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja puhul kas a) investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtja esmasel kajastamisel või b) siis, kui sidus- või ühisettevõtja muutub investeerimisühinguks, või c) siis, kui investeerimisühingust sidus- või ühisettevõtjast saab esmakordselt emaettevõtja.

▼M32

37 Kui sidusettevõte või ühisettevõte on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis on muude osapoolte kui (majandus)üksuse valduses, siis arvutab (majandus)üksus oma osa kasumist või kahjumist alles pärast korrigeerimist sellistelt aktsiatelt makstavate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

38 Kui (majandus)üksuse osa sidusettevõtte või ühisettevõtte kahjumist on võrdne tema osalusega sidusettevõttes või ühisettevõttes või ületab seda, siis lõpetab (majandus)üksus talle kahjumist kuuluva osa edasise kajastamise. Osalus sidusettevõttes või ühisettevõttes on sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu kapitaliosaluse meetodil arvestatud bilansiline (jääk)maksumus koos muude pikaajaliste osalustega, mis sisuliselt moodustavad osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust sidusettevõttesse või ühisettevõttesse. Näiteks objekt, mille eest tasumist lähitulevikus ei planeerita ja mis ei ole ka tõenäoline, suurendab tegelikult (majandus)üksuse investeeringut sellesse sidusettevõttesse või ühisettevõttesse. Sellisteks objektideks võivad olla eelisaktsiad ja pikaajalised nõuded või laenud, kuid nendeks ei ole piisava tagatisega nõuded ostjate vastu, võlad tarnijatele ega muud pikaajalised nõuded, näiteks tagatud laenud. Kapitaliosaluse meetodil kajastatud kahjumeid, mis ületavad (majandus)üksuse investeeringuid lihtaktsiatesse, rakendatakse (majandus)üksusele sidusettevõttes või ühisettevõttes kuuluva osaluse muudele komponentidele vastupidiselt vanuselisele järjekorrale (st kustutamise eelisjärjekord).

39 Kui (majandus)üksuse osalus on vähendatud nullini, kaetakse täiendavaid kahjumeid ja kajastatakse kohustist ainult selles ulatuses, milles (majandus)üksus on võtnud sidusettevõtte või ühisettevõtte juriidilisi või faktilisi kohustusi või teinud nende nimel makseid. Kui sidusettevõte või ühisettevõte on edaspidi kasumlik, jätkab (majandus)üksus oma kasumiosa kajastamist alles pärast seda, kui tema osa kasumist võrdub kajastamata jäänud kahjumite osaga.

Kahjumid (vara) väärtuse langusest

▼M53

40 Pärast kapitaliosalise meetodi rakendamist ning sidusettevõtja ja ühisettevõtja kahjumite kajastamist kooskõlas paragrahviga 39 rakendab üksus paragrahve 41A–41C, et määrata kindlaks, kas on objektiivseid tõendeid, et tema sidusettevõtjatesse või ühisettevõtjatesse tehtud netoinvesteeringu väärtus on langenud.

▼**M65**

41 [Välja jäetud]

▼**M53**

41A Sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu väärtus on langenud ja kahjumid väärtuse langusest tekivad siis ja ainult siis, kui väärtuse languse kohta esineb objektiivseid tõendeid, mis on tekkinud ühe või mitme sündmuse (kahjumit põhjustav sündmus) tagajärjel pärast netoinvesteeringu esmast kajastamist ja see kahjumit põhjustav sündmus (või sündmused) mõjutab (mõjutavad) netoinvesteeringu hinnangulisi tulevasi rahavoogusid, mida saab usaldusväärselt prognoosida. Vara väärtuse langust põhjustanud üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks. Pigem võis mitme sündmuse ühine mõju põhjustada vara väärtuse languse. Tulevikus toimuvatest sündmustest oodatavaid kahjumeid ei kajastata, olenemata nende tõenäosusest. Objektiivne tõendusmaterjal netoinvesteeringu väärtuse languse kohta sisaldab jälgitavaid andmeid, mis saavad üksusele teatavaks ja hõlmavad järgmisi kahjumit põhjustavaid sündmusi:

a) sidusettevõtja või ühisettevõtja olulised finantsraskused;

b) lepingu rikkumine, nagu sidusettevõtja või ühisettevõtja maksete maksmata jätmine või mittetähtaegne maksmine;

c) sidusettevõtja või ühisettevõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või juriidilistel põhjustel üksuse poolt sidusettevõtjale või ühisettevõtjale järeleandmiste tegemine, mida üksus ei oleks muul juhul teinud;

d) sidusettevõtja või ühisettevõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks või

e) netoinvesteeringu aktiivse turu kadumine sidusettevõtja või ühisettevõtja finantsraskuste tõttu.

41B Aktiivse turu kadumine sidusettevõtja või ühisettevõtja omakapitali- või finantsinstrumentide börsil noteerimise lõpetamise tõttu ei ole vara väärtuse langusele viitav tõend. Sidusettevõtja või ühisettevõtja krediidireitingu alandamine või sidusettevõtja või ühisettevõtja õiglase väärtuse vähenemine ei ole iseenesest vara väärtuse langusele viitav tõend, ehkki see võib olla vara väärtuse langusele viitavaks tõendiks, kui seda arvestatakse koos muu olemasoleva informatsiooniga.

41C Lisaks paragrahvis 41A kirjeldatud sündmuste liikidele on sidusettevõtja või ühisettevõtja omakapitaliinstrumentidesse tehtud netoinvesteeringu väärtuse languse objektiivseks tõendiks informatsioon ebasoodsa mõjuga märkimisväärsete muutuste kohta, mis on toimunud sidusettevõtja või ühisettevõtja tehnoloogilises, turu-, majanduslikus või juriidilises tegutsemiskeskkonnas ja mis näitab, et omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu soetusmaksumust ei pruugi tagasi saada. Märkimisväärne või pikemaajaline langus omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglases väärtuses alla soetusmaksumuse on samuti väärtuse langusele viitav objektiivne tõend.

▼M53

42 Kuna sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu bilansilises jääkmaksumuses sisalduvat firmaväärtust ei kajastata eraldi, ei viida selle puhul eraldi läbi vara väärtuse languse teste kooskõlas IAS 36 *Varade väärtuse langus* nõuetega. Selle asemel kontrollitakse investeeringu kogu bilansilist jääkmaksumust väärtuse languse suhtes kooskõlas IAS 36-ga, võrreldes selle kaetavat väärtust (kas kasutusväärtus või õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, olenevalt sellest, kumb on kõrgem) bilansilise jääkmaksumusega kõigil juhtudel, mil paragrahvide 41A–41C rakendamine viitab sellele, et netoinvesteeringu väärtus võib olla langenud. Sellistel juhtudel kajastatud kahjumit (vara) väärtuse langusest ei jaotata ühelegi varale, sealhulgas firmaväärtusele, mis on sidusettevõtjasse või ühisettevõtjasse tehtud netoinvesteeringu bilansilise jääkmaksumuse osa. Seepärast kajastatakse selle (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist kooskõlas IAS 36-ga määral, mil netoinvesteeringu kaetav väärtus edaspidi suureneb. Netoinvesteeringu kasutusväärtuse määramisel hindab üksus:

a) oma osa sidusettevõtja või ühisettevõtja poolt loodavate eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtusest, kaasa arvatud sidusettevõtja või ühisettevõtja majandustegevusest saadavad rahavood ja investeeringu lõplikust müügist saadavad laekumised; või

b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müügist laekuvate tulevaste eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust.

Sobilike eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse.

▼M32

43 Sidusettevõttesse või ühisettevõttesse tehtud investeeringu kaetavat väärtust hinnatakse iga sidusettevõtte või ühisettevõtte puhul eraldi, välja arvatud juhul, kui sidusettevõte või ühisettevõte ei loo oma jätkuva tegevusega rahavoogusid, mis oleksid valdavas osas sõltumatud (majandus)üksuse muude varade poolt loodavatest rahavoogudest.

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED

44 Investeeringut sidusettevõttesse või ühisettevõttesse arvestatakse (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas IAS 27 paragrahviga 10 (muudetud 2011).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

45 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samaaegselt IFRS 10, IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*, IFRS 12 *Teistes (majandus)üksustes osaluste avalikustamine ja* IAS 27 (muudetud 2011).

▼M53

45A IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 40–42 ning lisati paragrahvid 41A–41C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M50

45B Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused), välja antud 2014. aasta augustis, muudeti paragrahvi 25. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M51**

45D *Investeerimisühingud: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud paragrahve 17, 27 ja 36 ning lisatud paragrahv 36A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M59**

45E Dokumendiga *IFRS-ide iga-aastased edasiarendused (2014.–2016. aasta tsükkel)*, välja antud 2016. aasta detsembris, muudeti paragrahve 18 ja 36A. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS-ga 8 tagasiulatuvalt aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2018 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M65**

45G *Pikaajalised osalused sidus- ja ühisettevõtjates*, välja antud 2017. aasta oktoobris, lisatud paragrahv 14A ja välja jäetud paragrahv 41. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga 1. jaanuaril 2019 või hiljem algatavate aruandeaastate suhtes, v.a paragrahvides 45H–45K sätestatud juhtudel. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

45H Üksus, kes rakendab paragrahvi 45G muudatusi esmakordselt samal ajal IFRS 9 esmakordse rakendamisega, rakendab paragrahvis 14A kirjeldatud pikaajaliste osaluste puhul IFRS 9-s sätestatud üleminekunõudeid.

45I Üksus, kes rakendab paragrahvi 45G muudatusi esmakordselt pärast IFRS 9 esmakordset rakendamist, rakendab pikaajaliste osaluste puhul paragrahvis 14A kirjeldatud nõuete rakendamiseks vajalikke IFRS 9-s sätestatud üleminekunõudeid. Sel otstarbel tuleb lugeda IFRS 9 viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidetena selle aruandeaasta algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev). Üksus ei pea korrigeerima eelnevaid perioode, et kajastada muudatuste rakendamist. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.

45J Paragrahvi 45G muudatuste esmakordsel rakendamisel ei pea üksus, kes rakendab IFRS 9 ajutist erandit vastavalt IFRS 4-le *Kindlustuslepingud*, korrigeerima eelnevaid perioode, et kajastada muudatuste rakendamist. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata.

▼M65

45K Kui üksus ei korrigeeri paragrahvi 45I või 45J rakendades muudatuste esmase rakendamise kuupäeval eelnevaid perioode, siis kajastab ta algsaldos (või muus asjakohases omakapitali komponendis) mis tahes erinevuse

a) paragrahvis 14A kirjeldatud pikaajaliste osaluste eelmise bilansilise jääkmaksumuse ning

b) kõnealuste pikaajaliste osaluste bilansilise jääkmaksumuse vahel kõnealusel kuupäeval.

▼M32

Viited IFRS 9-le

46 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel IFRS 9, tõlgendatakse kõiki viiteid IFRS 9-le viidetena IAS 39-le.

IAS 28 (2003) TAGASIVÕTMINE

47 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* (parandatud 2003).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 29

Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades

RAKENDUSALA ►M8 [1] ◄

1 Käesolevat standardit rakendatakse (majandus)üksuse, mille arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.

2 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas ei oma majandustulemuste ja finantsseisundi avaldamine kohalikus valuutas ilma korrigeerimata mõtet. Raha ostujõud langeb nii kiiresti, et isegi sama arvestusperioodi erinevatel ajahetkedel toimunud tehingute ja muude sündmustega seotud summade võrdlemine on eksitav.

3 Käesoleva standardiga ei kehtestata absoluutmäära, millest alates hüperinflatsioon tekib. Otsus, millal osutub finantsaruannete korrigeerimine vastavalt käesolevale standardile vajalikuks, on hinnanguline küsimus. Hüperinflatsioonile viitavad muu hulgas (aga mitte ainult) järgmised riigi majanduskeskkonda iseloomustavad näitajad:

a) elanikkond eelistab hoida oma vara mitterahalistes varades või mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Summad kohalikus valuutas investeeritakse ostujõu säilitamiseks kohe;

b) elanikkond arvestab rahalisi summasid mitte kohalikus valuutas, vaid mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Hindasid võidakse noteerida selles välisvaluutas;

c) laenutingimustel toimuvad ostu- ja müügitehingud tehakse hindades, mis kompenseerivad ostujõu eeldatava languse laenuperioodil, isegi kui see periood on lühike;

d) intressimäärad, palgad ja hinnad on seotud hinnaindeksiga ja

e) kolme aasta kumulatiivne inflatsioonimäär läheneb 100 protsendile või ületab seda.

4 Soovitavalt peaksid kõik sama hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandvad (majandus)üksused rakendama käesolevat standardit samast kuupäevast alates. Siiski rakendatakse käesolevat standardit kõikide (majandus)üksuste finantsaruannete suhtes alates selle aruandeperioodi algusest, mil (majandus)üksus tuvastab aruandevaluuta riigis hüperinflatsiooni olemasolu.

FINANTSARUANNETE KORRIGEERIMINE

5 Aja jooksul muutuvad hinnad erinevate konkreetsete või üldiste poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete mõjurite toimel. Konkreetsed mõjurid, nagu pakkumise ja nõudluse muutumine ning tehnoloogilised muutused võivad põhjustada üksikute hindade märkimisväärset ja teineteisest sõltumatut tõusu või langust. Üldised mõjurid võivad lisaks viia ka muutusteni hindade üldises tasemes ja seega ka raha üldises ostujõus.

[1] Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud IFRSide edasiarenduste osana IAS 29-s kasutatud mõisteid järgmiselt: a) „turuväärtus” on asendatud mõistega „õiglane väärtus” ja b) „majandustulemused” ja „netotulu” on asendatud mõistega „kasum või kahjum”.

▼M8

6 (Majandus)üksused, mis koostavad finantsaruanded soetusmaksumuse meetodil, ei võta seda tehes arvesse muutusi hindade üldises tasemes või kajastatud varade või kohustiste konkreetsete hindade tõusu. Erandiks on sellised varad ja kohustised, mida (majandus)üksus on kohustatud või otsustab mõõta õiglases väärtuses. Näiteks võib materiaalset põhivara hinnata ümber õiglasse väärtusse ja üldjuhul tuleb bioloogilisi varasid mõõta õiglases väärtuses. Mõned (majandus)üksused esitavad siiski finantsaruanded, mis põhinevad hetkemaksumustel, mis kajastab hoitavate varade konkreetsete hindade muutuste mõju.

▼B

7 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas on nii soetusmaksumuse kui hetkemaksumuse meetodil põhinevatest finantsaruannetest kasu ainult siis, kui need on esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus. Seepärast rakendatakse käesolevat standardit nende (majandus)üksuste finantsaruannete suhtes, mille aruandlust teostatakse hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Käesoleva standardiga nõutud informatsiooni esitamine korrigeerimata finantsaruannete lisana ei ole lubatud. Samuti ei soovitata esitada eraldi korrigeerimiseelseid finantsaruandeid.

▼M8

8 Sellise (majandus)üksuse finantsaruanded, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus olenemata sellest, kas need on koostatud soetusmaksumuse või hetkemaksumuse meetodil. IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) nõutud eelneva perioodi võrdlusandmed ja kogu eelnevaid perioode käsitlev informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

▼B

9 Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse aruandeperioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja avalikustatakse eraldi.

10 Finantsaruannete korrigeerimine kooskõlas käesoleva standardiga nõuab nii teatud protseduuride rakendamist kui ka hinnangute andmist. Selliste protseduuride ja hinnangute järjepidev rakendamine perioodist perioodi on olulisem, kui korrigeeritud finantsaruannetes esitatavate summade punktuaalne täpsus.

Soetusmaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

▼M5

Finantsseisundi aruanne

▼B

11 ►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud summad, mis ei ole veel esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel.

12 Rahalisi varasid ja kohustisi ei korrigeerita, kuna need on juba esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud rahaühikus. Rahalised varad ja kohustised on raha ja rahas saadavad või makstavad varad ja kohustised.

▼B

13 Hindade muutustega seotud varasid ja kohustisi (näit indekseeritud võlakirjad ja laenud) korrigeeritakse vastavalt lepingu tingimustele, et teha kindlaks tasumata summade jääk ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. Korrigeeritud ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatakse neid objekte ümberhinnatud summas.

▼M8

14 Kõik muud varad ja kohustised on mitterahalised. Teatavaid mitterahalisi objekte kajastatakse aruandeperioodi lõpu hetkemaksumuses (näiteks neto realiseerimisväärtus ja õiglane väärtus) ning seega neid ei korrigeerita. Kõik ülejäänud mitterahalised varad ja kohustised kuuluvad korrigeerimisele.

15 Enamik mitterahalisi varasid ja kohustisi kajastatakse kas soetusmaksumuses või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon; seega neid väljendatakse omandamise kuupäeval kehtinud summades. Kõikide objektide korrigeeritud soetusmaksumus (või soetusmaksumus, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon) määratakse kindlaks, rakendades selle soetusmaksumuse ja akumuleeritud kulumi suhtes üldise hinnaindeksi muutust alates omandamise kuupäevast kuni aruandeperioodi lõpuni. Näiteks korrigeeritakse alates ostmise kuupäevast materiaalsete põhivarade, tooraine ja kauba varude, firmaväärtuse, patentide, kaubamärkide ja muude samalaadsete varade maksumust. Lõpetamata ja valmistoodangu varusid korrigeeritakse alates ostu- ja töötlemiskulutuste tekkimise kuupäevast.

▼B

16 Materiaalse põhivara objektide osas ei pruugi olla andmeid konkreetsete omandamise kuupäevade kohta või neid ei pruugi olla võimalik hinnanguliselt määrata. Sellistel harvadel juhtudel võib käesoleva standardi esmase rakendamise perioodil osutuda vajalikuks kasutada objektide korrigeerimise aluseks oleva väärtuse määramiseks sõltumatut eksperthinnangut.

17 Perioodide suhtes, mille kohta käesolev standard nõuab materiaalsete põhivarade korrigeerimist, ei pruugi eksisteerida üldist hinnaindeksit. Sellistel juhtudel võib osutuda vajalikuks kasutada näiteks arvestusvaluuta ja mõne suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahetuskursi muutustel põhinevat hinnangut.

18 Mõningaid mitterahalisi varasid ja kohustisi võidakse kajastada omandamise kuupäevast või ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄ erineva kuupäeva hetkemaksumuses, nagu näiteks mõne varasema kuupäeva seisuga ümberhinnatud materiaalsed põhivarad. Sellisel juhul korrigeeritakse ►M5 finantsseisundi aruandelisi ◄ (jääk)maksumusi alates ümberhindluse kuupäevast.

▼M8

19 Mitterahalise objekti korrigeeritud summat vähendatakse asjakohaste IFRSide kohaselt, kui korrigeeritud summa ületab objekti kaetavat väärtust. Näiteks vähendatakse materiaalsete põhivarade, firmaväärtuse, patentide ja kaubamärkide korrigeeritud summasid kaetava väärtuseni ning varude korrigeeritud summasid neto realiseerimisväärtuseni.

20 Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeerimisobjekti aruandlus võib toimuda hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Selleks et arvutada investori osa investeerimisobjekti netovaradest ja kasumist või kahjumist, korrigeeritakse sellise investeeringuobjekti finantsseisundi aruannet ja koondkasumi aruannet kooskõlas käesoleva standardiga. Kui investeerimisobjekti korrigeeritud finantsaruanded arvestatakse ümber välisvaluutasse, kasutatakse selleks sulgemiskursse.

▼B

21 Inflatsiooni mõju kajastub tavaliselt laenukasutuse kulutustes. Ei ole asjakohane samaaegselt nii korrigeerida laenudega finantseeritud kapitalimahutusi kui ka kapitaliseerida laenukasutuse kulutuste seda osa, mis väljendab sama perioodi inflatsiooni. Sellisel juhul kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna sel perioodil, mil see tekkis.

22 (Majandus)üksus võib omandada varasid ka sellise kokkuleppe alusel, mis lubab hilisemat tasumist ilma, et lepingus oleks intresse hilisema tasumise eest eraldi välja toodud. Kui sellisel juhul ei ole kaudne intressi arvutamine võimalik, siis korrigeeritakse neid varasid alates nende eest tasumise kuupäevast ja mitte ostu kuupäevast.

23 Kehtetu

24 Käesoleva standardi esmase rakendamise perioodi alguse seisuga korrigeeritakse omakapitali komponente (välja arvatud jaotamata kasum ja ümberhindluse reservid) üldise hinnaindeksi alusel alates komponentide sissemakse või muul viisil tekkimise kuupäevast. Eelnevatel perioodidel tekkinud ümberhindluse reserv elimineeritakse. Korrigeeritud jaotamata kasum tuleneb korrigeeritud ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kõikidest muudest kajastatud summadest.

25 Esimese aruandeperioodi lõpus ja edaspidistel aruandeperioodidel korrigeeritakse kõiki omakapitali komponente üldise hinnaindeksi alusel alates aruandeperioodi algusest või sissemakse kuupäevast (juhul kui see on hiljem). Aruandeperioodi omakapitali muutused avalikustatakse kooskõlas IAS 1-ga.

▼M5

Koondkasumi aruanne

▼B

26 Käesolev standardiga nõutakse kõikide ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud objektide esitamist ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus. Seega korrigeeritakse kõiki summasid, lähtudes üldise hinnaindeksi muutusest alates tulude ja kulude esmase kajastamise kuupäevast finantsaruannetes.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite rahapositsioonist

27 (Majandus)üksusel, mille rahalised varad ületavad inflatsiooni perioodil rahalisi kohustisi, ostujõud väheneb ning (majandus)üksusel, mille rahalised kohustised ületavad rahalisi varasid, ostujõud suureneb vastavalt sellele, millises ulatuses ei ole varad ja kohustised hinnatasemega seotud. Selline kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist tekib mitterahaliste varade, omakapitali ja ►M5 koondkasumi aruande ◄ objektide korrigeerimise tulemusena ning indeksiga seotud varade ja kohustiste korrigeerimise tulemusena tekkinud vahedest. Kasumit või kahjumit on võimalik hinnata, rakendades üldise hinnaindeksi muutust rahaliste varade ja rahaliste kohustiste perioodi kaalutud keskmise vahe suhtes.

▼M8

28 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse kasumiaruandes. Paragrahvi 13 kohaselt saldeeritakse lepingujärgset hindade muutustega seotud varade ja kohustiste korrigeerimist kasumi või kahjumiga rahaliste vahendite netopositsioonist. Teised tulu- ja kulukirjed, näiteks intressitulu ja -kulu või investeeritud ja laenatud vahenditest tulenevad valuutakursivahed, on samuti seotud rahaliste vahendite netopositsiooniga. Kuigi sellised kirjed avalikustatakse eraldi, võib osutuda kasulikuks esitada need koondkasumi aruandes kasumi või kahjumina rahaliste vahendite netopositsioonist.

▼B

Hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

▼M5

Finantsseisundi aruanne

▼B

29 Kuna hetkemaksumuses kajastatud objektid on juba ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus, siis neid ei korrigeerita. Muid ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud objekte korrigeeritakse kooskõlas paragrahvidega 11–25.

▼M5

Koondkasumi aruanne

▼B

30 Enne korrigeerimist kajastab hetkemaksumuse meetodi alusel koostatud ►M5 koondkasumi aruanne ◄ reeglina tehingute või sündmuste tekkimise hetke maksumusi. Müüdud toodete kulu ja amortisatsioon kajastatakse tarbimise ajal kehtivas hetkemaksumuses; müügi- ja muud kulud kajastatakse nende tekkimisel rahalistes summades. Seega tuleb kõiki summasid korrigeerida ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikusse, kasutades üldist hinnaindeksit.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist

31 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 27 ja 28.

Maksud

32 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel võib põhjustada erinevusi ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud üksikute varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja nende maksustamisbaasi vahel. Selliseid erinevusi arvestatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks”.

Rahavoogude aruanne

33 Käesoleva standardis nõutakse, et kõik rahavoogude aruande objektid esitatakse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus.

▼B

Võrdlusandmed

▼M8

34 Eelneva aruandeperioodi vastavad arvandmed, olenemata sellest, kas need põhinevad soetusmaksumusel või hetkemaksumusel, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel nii, et võrreldavad finantsaruanded esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Eelnevate perioodide kohta avalikustatav informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

▼B

Konsolideeritud finantsaruanded

35 Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitaval emaettevõttel võib olla tütarettevõtteid, mis samuti esitavad finantsaruanded hüperinflatiivsete majanduskeskkondade valuutades. Kõikide selliste tütarettevõtete finantsaruandeid korrigeeritakse enne emaettevõtte aruannetega konsolideerimist, lähtudes selle riigi üldisest hinnaindeksist, mille valuutas aruandeid esitatakse. Kui tütarettevõte on välismaine tütarettevõte, arvestatakse selle korrigeeritud finantsaruanded ümber sulgemiskursside alusel. Tütarettevõtete finantsaruandeid, mis ei ole esitatud hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas, käsitletakse IAS 21 alusel.

36 Erinevate ►M5 aruandeperioodi lõppude ◄ finantsaruannete konsolideerimisel arvestatakse kõik objektid (nii mitterahalised kui ka rahalised) ümber konsolideeritud finantsaruannete ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikusse.

Üldise hinnaindeksi valik ja kasutamine

37 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel nõuab üldise ostujõu muutusi peegeldava üldise hinnaindeksi kasutamist. Kõik sama majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitavad (majandus)üksused peaksid kasutama sama indeksit.

MAJANDUSKESKKONDADE HÜPERINFLATIIVSUSE LÕPPEMINE

38 Kui majanduskeskkond ei ole enam hüperinflatiivne ja (majandus)üksus lõpetab käesoleva standardi alusel finantsaruannete koostamise ja esitamise, siis võetakse järgnevates finantsaruannetes esitatavate ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste aluseks eelneva aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus esitatud summad.

AVALIKUSTATAV TEAVE

39 Avalikustamisele kuulub järgmine teave:

a) asjaolu, et finantsaruandeid ja eelnevate perioodide võrdlusandmeid on korrigeeritud arvestusvaluuta üldise ostujõu muutusi arvestades ning et need on seega esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus;

▼B

b) kas finantsaruanded on koostatud soetusmaksumuse meetodi või hetkemaksumuse meetodi alusel ja

c) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud hinnaindeksi olemus ja määr ning indeksi muutused nii käesoleva kui ka eelneva aruandeperioodi jooksul.

40 Käesolevas standardis nõutud avalikustatav teave on vajalik selleks, et määrata kindlaks inflatsiooni mõjude käsitlemise alused finantsaruannetes. See on ka mõeldud selleks, et anda nimetatud aluste ja nendest tulenevate summade mõistmiseks vajalikku informatsiooni.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1990 või hiljem algavaid perioode.

▼M32

_____

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 32

Finantsinstrumendid: esitamine

EESMÄRK

1 Kehtetu

2 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada põhimõtted finantsinstrumentide esitamiseks kohustiste või omakapitalina ning finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimiseks. Seda rakendatakse finantsinstrumentide liigitamisel emiteerija seisukohast finantsvaradeks, finantskohustisteks ja omakapitaliinstrumentideks; nendega seotud intresside, dividendide, kahjumite ja kasumite liigitamisel ning olukordades, kus finantsvarad ja finantskohustised tuleks saldeerida.

▼M53

3 Käesoleva standardi põhimõtted täiendavad finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 9-s *Finantsinstrumendid*, ning neid käsitleva teabe avalikustamise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 7-s *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

▼B

RAKENDUSALA

▼M53

4 Käesolevat standardit rakendavad üksused finantsinstrumentide kõikide liikide suhtes, välja arvatud:

a) need osalused tütar-, sidus- ja ühisettevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidusettevõtjatesse ja ühisettevõtjatesse*. Teatavatel juhtudel nõuavad või lubavad IFRS 10, IAS 27 või IAS 28 siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, kasutades IFRS 9-t; sellistel juhtudel rakendavad üksused käesoleva standardi nõudeid. Samuti rakendavad üksused käesolevat standardit kõikide tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühisettevõtjas.

▼B

b) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajate hüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendub IAS 19 „Hüvitised töötajatele”.

▼M12

_____

▼M53

d) kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* toodud määratlusele. Käesolev standard rakendub siiski tuletisinstrumentidele, mis on varjatult kindlustuslepingutes, juhul kui IFRS 9 nõuab üksuselt nende eraldi arvestust. Lisaks rakendab väljastaja käesolevat standardit finantsgarantiilepingutele juhul, kui ta rakendab lepingute kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 9-t, kuid rakendab IFRS 4, kui ta otsustab IFRS 4 paragrahvi 4 punkti d kohaselt rakendada nende kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 4.

▼M53

e) finantsinstrumendid, mis kuuluvad IFRS 4 rakendusalasse, sest need sisaldavad valikulise osaluse tunnust. Nende instrumentide emitent on vabastatud kohustusest rakendada nimetatud vahenditele käesoleva standardi paragrahve 15–32 ja AG25–AG35, mis käsitlevad erinevusi finantskohustiste ja omakapitaliinstrumentide vahel. Siiski alluvad nimetatud instrumendid kõigile teistele käesoleva standardi nõuetele. Lisaks rakendatakse käesolevat standardit nendes instrumentides tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite suhtes (vt IFRS 9).

▼B

f) aktsiapõhiste maksetehingute finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille kohta rakendub IFRS 2 „Aktsiapõhine makse", välja arvatud:

i) lepingutele, mis jäävad käesoleva standardi paragrahvide 8–10 rakendusalasse, mille suhtes rakendub käesolev standard,

ii) käesoleva standardi paragrahvid 33 ja 34, mida rakendatakse omaaktsiate puhul, mis on ostetud, müüdud, emiteeritud või tühistatud seoses töötajate aktsiaoptsioonide plaanidega, töötajate aktsia ostuplaanidega ja kõikide teiste aktsiapõhiste maksete kokkulepetega.

5–7 Kehtetu

▼M53

8 Käesolevat standardit rakendatakse sellistele lepingutele, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab arveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega. Käesolevat standardit rakendatakse siiski nendele lepingutele, mida üksus määratleb mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahvile 2.5.

▼B

9 On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente. Nendeks on:

a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltest arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

b) kui võimalus arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid (majandus)üksusel on tavaks arveldada sarnaseid lepinguid raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas tehingu teise osapoolega saldeerimislepinguid sõlmides või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);

c) kui (majandus)üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müügimarginaalist ja

d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

▼B

Leping, millele rakenduvad punktid b või c, ei ole sõlmitud mittefinantsobjekti vastuvõtmise või üleandmise eesmärgil vastavalt (majandus)üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustele ja jääb seega käesoleva standardi rakendusalasse. Muid lepinguid, millele rakendub paragrahv 8, tuleb hinnata selgitamaks, kas need sõlmiti ja neid järgitakse jätkuvalt mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil kooskõlas (majandus)üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega ja kas need sellest hinnangust sõltuvalt jäävad käesoleva standardi rakendusalasse.

10 Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinantsobjekti, mida saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 9 punktidele a või d, kuulub käesoleva standardi rakendusalasse. Selline leping ei saa olla tehtud mitterahalise objekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt (majandus)üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

MÕISTED (VAATA KA PARAGRAHVE AG3–AG23)

11 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Finantsinstrument on igasugune leping, millega tekib ühele (majandus)üksusele finantsvara ja teisele (majandus)üksusele finantskohustis või omakapitaliinstrument.

Finantsvara on igasugune vara, mis on:

a) raha;

b) teise (majandus)üksuse omakapitaliinstrument;

c) lepingupõhine õigus:

i) saada teiselt (majandus)üksuselt raha või muud finantsvara või

ii) vahetada teise (majandus)üksusega finantsvarasid või finantskohustisi (majandus)üksusele potentsiaalselt soodsatel tingimustel, või

d) leping, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:

i) mitte-tuletisinstrument, millega (majandus)üksus on või võib olla kohustatud vastu võtma muutuva arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente, või

▼M6

ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse või võidakse arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil ei sisalda (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid (tagasi)müüdavaid finantsinstrumente, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B, instrumente, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16C ja 16D, ega instrumente, mis on (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

▼M6

Finantskohustis on igasugune kohustis, mis on:

a) lepingupõhine kohustus:

i) üle anda teisele (majandus)üksusele raha või muu finantsvara või

ii) vahetada teise (majandus)üksusega finantsvarasid või finantskohustisi (majandus)üksusele potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel või

b) leping, mida arveldatakse või võidakse arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:

i) mitte-tuletisinstrument, mille eest (majandus)üksus on või võib olla kohustatud üle andma muutuva arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente; või

ii) ►M21 tuletisinstrument, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil on omakapitaliinstrumentideks õigused, optsioonid või ostutähed kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide omandamiseks kindlaksmääratud summa eest mis tahes valuutas, kui (majandus)üksus pakub neid õigusi, optsioone või ostutähti võrdelisel alusel kõikidele enda sama liiki mitte-tuletisinstrumentidest omakapitaliinstrumentide olemasolevatele omanikele. Nendel eesmärkidel ◄ ei sisalda (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid (tagasi)müüdavaid finantsinstrumente, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B, instrumente, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16C ja 16D, ega instrumente, mis on (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Instrumenti, mis vastab finantskohustise mõistele, võib erandkorras liigitada omakapitaliinstrumendiks, kui sellel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

▼B

Omakapitaliinstrument on igasugune leping, mis tõendab jääkosalust (majandus)üksuse varades pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist.

▼M33

Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)

▼M6

(Tagasi)müüdav instrument on finantsinstrument, mis annab selle omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa või mis automaatselt müüakse emitendile tagasi teatud ebakindla tulevikusündmuse toimumise või instrumendi omaniku surma või pensionile jäämise korral.

▼M53

12 IFRS 9 lisas A või IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* paragrahvis 9 on määratletud järgmised mõisted, mida on käesolevas standardis kasutatud IAS 39 ja IFRS 9 tähenduses:

— finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;

— kajastamise lõpetamine;

— tuletisinstrument;

— sisemise intressimäära meetod;

— finantsgarantiileping;

— finantskohustis õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;

— siduv tulevikukohustus

— prognoositav tehing;

— riskimaandamise efektiivsus;

— riskimaandamisobjekt;

— riskimaandamisinstrument;

— kauplemiseesmärgil hoitav;

— tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük;

— tehingukulutused.

▼B

13 Käesolevas standardis tähendavad mõisted „leping” ja „lepingupõhine” kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepet, millel on selged majanduslikud tagajärjed, mille vältimiseks on osapooltel vähe võimalusi või need puuduvad, peamiselt sellepärast, et kokkulepe on seadusega täitmisele pööratav. Lepingud ja seega ka finantsinstrumendid võivad esineda erinevates vormides ja ei pea olema kirjalikud.

14 Käesoleva standardi mõistes hõlmab mõiste „(majandus)üksus” eraisikuid, täisühinguid, piiratud vastutusega äriühinguid, usaldusühinguid ja valitsusasutusi.

ESITAMINE

▼M6

Kohustised ja omakapital (vaata ka paragrahvid AG13–AG14J ja AG25–AG 29A)

▼B

15 Finantsinstrumendi emitent liigitab instrumendi või selle komponendid esmasel kajastamisel kas finantskohustiseks, finantsvaraks või omakapitaliinstrumendiks vastavalt lepingupõhise kokkuleppe sisule ja finantskohustise, finantsvara ning omakapitaliinstrumendi mõistetele.

16 Kui emitent rakendab paragrahvi 11 mõisteid, et määrata kindlaks, kas finantsinstrument on pigem omakapitaliinstrument või finantskohustis, on instrument omakapitaliinstrument üksnes juhtudel, kui nii alljärgnevalt toodud tingimus a kui ka b on täidetud.

a) Instrument ei sisalda lepingupõhist kohustust:

i) üle anda teisele (majandus)üksusele raha või muu finantsvara või

ii) vahetada teise (majandus)üksusega finantsvarasid või finantskohustisi emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel.

▼**M21**

b) Kui instrumenti arveldatakse või seda võidakse arveldada emitendi enda omakapitaliinstrumentidega, on see:

i) mitte-tuletisinstrument, mis ei sisalda emitendi lepingupõhist kohustust üle anda muutuvat arvu enda omakapitaliinstrumente; või

ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse üksnes selliselt, et emitent vahetab kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil on omakapitaliinstrumentideks õigused, optsioonid või ostutähed kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide omandamiseks kindlaksmääratud summa eest mis tahes valuutas, kui (majandus)üksus pakub neid õigusi, optsioone või ostutähti võrdelisel alusel kõikidele enda sama liiki mittetuletisinstrumentidest omakapitaliinstrumentide olemasolevatele omanikele. Sel põhjusel ei sisalda emitendi enda omakapitaliinstrumendid instrumente, millel on kõik tunnused ja mis vastavad kõikidele tingimustele, mida on kirjeldatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D, ega instrumente, mis on emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

▼**M6**

Lepingupõhine kohustus, sealhulgas tuletisfinantsinstrumendist tulenev kohustus, millest tuleneb või võib tuleneda emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmine või üleandmine, kuid mis ei vasta eespool kirjeldatud tingimustele a ja b, ei ole omakapitaliinstrument. Instrumenti, mis vastab finantsvara mõistele, võib erandkorras liigitada omakapitaliinstrumendiks, kui selle on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

(Tagasi)müüdavad instrumendid

16A (Tagasi)müüdav finantsinstrument sisaldab emitendi lepingupõhist kohustust nimetatud instrument tagasi osta või lunastada raha või muu finantsvara vastu (tagasi)müügi sooritamisel. Instrumenti, mis sisaldab sellist kohustust, võib erandina finantskohustise mõistest liigitada omakapitaliinstrumendiks, kui sellel on kõik järgmised tunnused:

a) See annab omanikule õiguse (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale (majandus)üksuse likvideerimise korral. (Majandus)üksuse netovara on need varad, mis jäävad alles pärast tema varade vastu esitatud nõuete mahaarvamist. Proportsionaalne osa määratakse kindlaks:

i) jagades (majandus)üksuse netovara likvideerimise korral võrdse summaga osakuteks ja

ii) korrutades nimetatud summa finantsinstrumendi omanikule kuuluvate osakute arvuga.

b) Instrument kuulub selliste instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele. Sellisesse liiki kuulumiseks instrumendil:

i) puudub likvideerimise korral eelisõigus võrreldes muude (majandus)üksuse varade vastu esitatud nõuetega ja

ii) seda ei pea vahetama teise instrumendi vastu enne selle kuulumist instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele.

▼M6

c) Kõikidel finantsinstrumentidel instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele, on identsed tunnused. Näiteks peavad need kõik olema (tagasi)müüdavad, ja tagasiostu või lunastushinna arvutamiseks kasutatud valem või mõni teine meetod on ühesugune kõikide selle liigi instrumentide jaoks.

d) Välja arvatud emitendi lepingupõhine kohustus tagasi osta või lunastada instrumenti raha või muu finantsvara vastu, ei sisalda instrument mistahes lepingupõhist kohustust anda teisele (majandus)üksusele üle raha või muu finantsvara või vahetada teise (majandus)üksusega emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või finantskohustisi, ja see ei ole leping, mida arveldatakse või võidakse arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega, nagu on sätestatud finantskohustise mõiste alapunktis b.

e) Instrumendiga seotud kogu eeldatavad rahavood instrumendi eluea jooksul põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel instrumendi eluea jooksul (arvestamata instrumendi mistahes mõjusid).

16B Instrumendi liigitamiseks omakapitaliinstrumendiks ei tohi emitent lisaks eespool esitatud tunnustega instrumendile omada teist finantsinstrumenti või lepingut, mille:

a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel (arvestamata instrumendi või lepingu mistahes mõjusid) ja

b) mõju on (tagasi)müüdava instrumendi omanike lisatulu oluline piiramine või kindlaksmääramine.

Nimetatud tingimuse rakendamise eesmärgil ei arvesta (majandus)üksus paragrahvis 16A kirjeldatud instrumendi omanikuga sõlmitud mittefinantsilisi lepinguid, mille lepingutingimused on sarnased sellise võrdväärse lepingu lepingutingimustele, mis võib esineda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahel. Kui (majandus)üksus ei saa kindlaks teha, et nimetatud tingimus on täidetud, ei liigita ta (tagasi)müüdavat instrumenti omakapitaliinstrumendiks.

Instrumendid või instrumentide komponendid, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral

16C Mõned finantsinstrumendid sisaldavad emiteeriva (majandus)üksuse lepingupõhist kohustust anda teisele (majandus)üksusele üle oma netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral. See kohustus tekib, kuna likvideerimise toimumine on kindel ja see ei ole (majandus)üksuse (näiteks piiratud elueaga (majandus)üksus) kontrolli all või selle toimumine ei ole kindel, kuid see võib toimuda instrumendi omaniku valikul. Erandina finantskohustise mõistest liigitatakse sellist kohustust sisaldavat instrumenti omakapitaliinstrumendiks, kui sellel esinevad kõik järgmised tunnused:

▼**M6**

a) See annab omanikule õiguse (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale (majandus)üksuse likvideerimise korral. (Majandus)üksuse netovara on need varad, mis jäävad alles pärast kõikide tema varade vastu esitatud nõuete mahaarvamist. Proportsionaalne osa määratakse kindlaks:

i) jagades (majandus)üksuse netovara likvideerimise korral võrdse summaga osakuteks ja

ii) korrutades nimetatud summa finantsinstrumendi omanikule kuuluvate osakute arvuga.

b) Instrument kuulub selliste instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele. Sellisesse liiki kuulumiseks instrumendil:

i) puudub likvideerimise korral eelisõigus võrreldes muude (majandus)üksuse varade vastu esitatud nõuetega ja

ii) seda ei pea vahetama teise instrumendi vastu enne selle kuulumist instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele.

c) Kõikide finantsinstrumentide puhul instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele, on emiteerival (majandus)üksusel identne lepingupõhine kohustus anda üle oma netovara proportsionaalne osa likvideerimise korral.

16D Instrumendi liigitamisel omakapitaliinstrumendiks ei tohi emitent lisaks eespool esitatud tunnustega instrumendile omada teist finantsinstrumenti või lepingut, mille:

a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel (arvestamata instrumendi või lepingu mistahes mõjusid) ja

b) mõju on instrumendi omanike lisatulu oluline piiramine või kindlaksmääramine.

Nimetatud tingimuse rakendamise eesmärgil ei arvesta (majandus)üksus paragrahvis 16C kirjeldatud instrumendi omanikuga sõlmitud mittefinantsilisi lepinguid, mille lepingutingimused on sarnased sellise võrdväärse lepingu lepingutingimustele, mis võib esineda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahel. Kui (majandus)üksus ei saa kindlaks teha, et nimetatud tingimus on täidetud, ei liigita ta instrumenti omakapitaliinstrumendiks.

▼M6

Selliste (tagasi)müüdavate instrumentide ja instrumentide ümberliigitamine, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral

16E (Majandus)üksus liigitab finantsinstrumendi omakapitaliinstrumendiks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D alates kuupäevast, mil instrumendil on kõik nimetatud paragrahvides esitatud tunnused ja see vastab seal sätestatud tingimustele. (Majandus)üksus liigitab finantsinstrumendi ümber alates kuupäevast, mil instrumendil ei ole enam nimetatud paragrahvides esitatud tunnuseid või mil see ei vasta enam kõikidele seal sätestatud tingimustele. Näiteks kui (majandus)üksus lunastab kõik tema poolt väljaantud mitte(tagasi)müüdavad instrumendid ja kõikidel (tagasi)müüdavatel instrumentidel, mis on endiselt jõus, on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitab (majandus)üksus (tagasi)müüdavad instrumendid ümber omakapitaliinstrumentideks alates kuupäevast, mil ta lunastab mitte(tagasi)müüdavad instrumendid.

16F (Majandus)üksus arvestab instrumendi ümberliigitamist kooskõlas paragrahviga 16E järgmiselt:

a) Ta liigitab omakapitaliinstrumendi ümber finantskohustiseks alates kuupäevast, mil instrumendil ei ole enam kõiki paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnuseid või see ei vasta enam nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Finantskohustist mõõdetakse instrumendi õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeval. (Majandus)üksus kajastab kõik erinevused omakapitaliinstrumendi bilansilise (jääk)maksumuse ja finantskohustise õiglase väärtuse vahel omakapitalis ümberliigitamise kuupäeval.

b) Ta liigitab finantskohustise ümber omakapitaliks alates kuupäevast, mil instrumendil on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Omakapitaliinstrumenti mõõdetakse finantskohustise bilansilises (jääk)maksumuses ümberliigitamise kuupäeval.

▼B

Puudub lepingupõhine kohustus anda üle raha või muu finantsvara (paragrahvi 16 punkt a)

►M6 17 Erandina paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D kirjeldatud olukordadest on finantskohustise eristamisel omakapitaliinstrumendist oluliseks tunnuseks see, kas finantsinstrumendi ühel osapoolel (emitent) on lepingupõhine kohustus anda teisele osapoolele (omanik) üle raha või muu finantsvara või vahetada omanikuga emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või finantskohustisi. ◄ Kuigi omakapitaliinstrumendi omanik võib omada õigust saada proportsionaalset osa mis tahes dividendist või muust omakapitali väljamaksest, ei ole emitendil lepingupõhist kohustust selliseid väljamakseid teha, sest et temalt ei saa nõuda raha või muu finantsvara üleandmist teisele osapoolele.

▼M6

18 Finantsinstrumendi liigitust (majandus)üksuse finantsseisundi aruandes mõjutab pigem selle sisu kui õiguslik vorm. Sisu ja õiguslik vorm on tavaliselt, kuid mitte alati, kooskõlas. Mõnedel finantsinstrumentidel on omakapitali õiguslik vorm, kuid on sisuliselt kohustised, ning teistel võivad olla nii omakapitaliinstrumentide kui ka finantskohustiste tunnused. Näiteks:

▼B

a) eelisaktsia on finantskohustis kui ta kohustab emitenti seda fikseeritud või kindlaksmääratava summa eest fikseeritud või kindlaksmääratava kuupäeval tulevikus välja ostma, või annab omanikule õiguse nõuda teatud kuupäeval või pärast seda emitendilt instrumendi fikseeritud või kindlaksmääratava summa eest tagasiostmist;

▼M6

b) finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdav instrument”) emitendile tagasi müüa, on finantskohustis, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustis isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu objekti põhjal, millel on potentsiaal kas tõusta või langeda. Kui omanikul on optsioon müüa instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi, siis tähendab see seda, et (tagasi)müüdav instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Näiteks avatud investeerimisfondid, usaldusühingu vormis asutatud fondid, täisühingud ning teatavad ühistulised majandus(üksused) võivad anda oma osakute omanikele või liikmetele õiguse lunastada oma osalused emitendis igal ajahetkel rahasumma eest, mille tulemusena liigitatakse osakute omanike või liikmete osalus finantskohustiseks, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski ei välista finantskohustisena liigitamine selliste mõistete nagu „osaku omanikele kuuluv netovara väärtus” ja „muutus osaku omanikele kuuluvas netovara väärtuses” kasutamist sellise (majandus)üksuse finantsaruandes, kellel ei ole sissemakstud omakapitali (nagu mõned avatud investeerimisfondid ja usaldusühingu vormis asutatud fondid, vaata illustreerivat näidet 7) või täiendavat avalikustamist näitamaks, et kõikide liikmete osalus hõlmab selliseid kirjeid nagu reservid, mis vastavad omakapitali mõistele, ja (tagasi)müüdavad instrumendid, mis ei vasta omakapitali mõistele (vaata illustreerivat näidet 8).

19 Kui (majandus)üksusel puudub tingimusteta õigus vältida lepingupõhise kohustuse rahuldamiseks raha või muu finantsvara üleandmist, vastab kohustus finantskohustise mõistele, välja arvatud instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Näiteks:

▼B

a) piirangud (majandus)üksuse suutlikkusele täita lepingupõhiseid kohustusi, nagu juurdepääsu puudumine välisvaluutale või reguleerivate asutuste nõusoleku saamine maksete teostamiseks, ei vabasta (majandus)üksust instrumendist tulenevatest lepingupõhistest kohustustest või omaniku lepingupõhistest õigustest;

b) lepingupõhine kohustus, mis on tingimuslik sõltuvalt tehingu vastaspoole lunastamise õiguse kasutamisest, on finantskohustis, sest (majandus)üksus ei oma tingimusteta õigust vältida raha või muu finantsvara ülekandmist.

▼B

20 Finantsinstrument, mis ei tekita selget lepingupõhist kohustust raha või muu finantsvara ülekandmiseks, võib kaudselt tekitada kohustuse läbi instrumendi tingimuste. Näiteks:

a) finantsinstrument võib sisaldada mittefinantskohustust, mis tuleb rahuldada siis ja ainult siis, kui (majandus)üksus ei suuda rahalist väljamakset või instrumenti lunastada. Kui (majandus)üksus saab vältida raha või muu finantsvara ülekandmist üksnes mittefinantskohustuse arvelduse kaudu, on finantsinstrument finantskohustis;

b) finantsinstrument on finantskohustis juhul, kui see sätestab, et arveldamisel kannab (majandus)üksus üle kas:

i) raha või muud finantsvara või

ii) omaaktsiad (osad) kindlaks määratud väärtuses, mis ületab oluliselt raha või muu finantsvara väärtust.

Kuigi (majandus)üksusel ei ole selgesõnalist lepingupõhist raha või muu finantsavara ülekandmise kohustust, on alternatiivne aktsiate ülekandmise väärtus selline, et (majandus)üksus arveldab rahas. Igal juhul on omanik sisuliselt garanteerinud endale sellise laekumise, mis on vähemalt võrdne rahas arveldamise võimalusega (vaata paragrahvi 21).

Arveldamine (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendiga (paragrahvi 16 punkt b)

21 Leping ei ole omakapitaliinstrument üksnes seetõttu, et sellest võib tuleneda (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide laekumine või ülekandmine. (Majandus)üksusel võib olla lepingupõhine õigus või kohustus saada või üle kanda teatud arv oma aktsiaid või muid omakapitaliinstrumente, mis muutub nõnda, et (majandus)üksuse saadavate või ülekantavate omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus on võrdne lepingupõhise õiguse või kohustuse summaga. Selline lepingupõhine õigus või kohustus võib olla fikseeritud summa või summa, mille suurus muutub kas tervikuna või osaliselt, vastusena muutuja, mis on muu kui (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi turuhinna muutus muutumisele (näiteks intressimäär, kauba hind või finantsinstrumendi hind). Kaks näidet selle kohta: a) leping nõuab sellise koguse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 VÜ ([1]) väärtusega, ja b) leping nõuab sellise koguse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 untsi kulla väärtusega. Selline leping on (majandus)üksuse finantskohustis isegi juhul, kui (majandus)üksus peab või saab seda täita kandes üle enda omakapitaliinstrumente. See ei ole omakapitaliinstrument, sest (majandus)üksus kasutab lepingu täitmiseks muutuvat arvu enda omakapitaliinstrumente. Sellest tulenevalt leping ei tõenda allesjääva osaluse suurust (majandus)üksuse varades pärast kõikide kohustiste mahaarvamist.

([1]) Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasi „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

►M6 22 Leping, mis arveldatakse (majandus)üksuse poolt, (võttes vastu või) andes üle kindlaksmääratud arvu enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument, välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu korral. Näiteks ◄ emiteeritud aktsiaoptsioon, mis annab tehingu vastaspoolele õiguse osta fikseeritud hinnas või fikseeritud nimiväärtuses võlakirjade summa eest fikseeritud koguse (majandus)üksuse aktsiaid, on omakapitaliinstrument. Turu intressimäärade muutustest tulenevad lepingu õiglase väärtuse muutused, mis ei mõjuta saadavat või makstavat rahasummat või muud finantsvara, või saadavat või ülekantavat omakapitaliinstrumentide kogust lepingu täitmisel ei välista, et leping võib olla omakapitaliinstrument. Igasugune saadud tasu (nagu kirjutatud optsioonist või (majandus)üksuse aktsia ostutähest saadud preemia) kantakse otse omakapitali. Iga makstud tasu (nagu ostetud optsiooni eest makstud preemia) arvatakse maha otse omakapitalist. Omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.

▼M6

22A Kui (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid, mida (majandus)üksus võtab vastu või annab üle lepingu alusel toimuvas arvelduses, on (tagasi)müüdavad finantsinstrumendid, millel on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, või instrumendid, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa ainult tema likvideerimise korral, millel on kõik paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, on leping finantsvara või finantskohustis. See hõlmab ka lepingut, mille alusel toimuvas arvelduses (majandus)üksus (võtab vastu või) annab üle kindlaksmääratud arvu selliseid omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu.

▼M53

23 Leping, mis sisaldab üksuse kohustust osta enda omakapitaliinstrumente raha või muu finantsvara eest, tekitab finantskohustise lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses (näiteks forvard tagasiostu hinna, optsiooni täitmishinna või muu tagasiostu summa nüüdisväärtuses), välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või 16C ja 16D kirjeldatud tingimustes. Nii on see ka juhul, kui leping ise on käsitletav omakapitaliinstrumendina. Näiteks on forvardlepingust tulenev üksuse kohustus osta raha eest enda omakapitaliinstrumente. Finantskohustist kajastatakse esmalt tagasiostmissumma nüüdisväärtuses ja liigitatakse omakapitalist ümber. Edaspidi mõõdetakse finantskohustist kooskõlas IFRS 9-ga. Kui lepingu kehtivus lõpeb ilma instrumendi ülekandmiseta, liigitatakse finantskohustise bilansiline jääkmaksumus ümber omakapitaliks. Üksuse lepingupõhine kohustus osta enda omakapitaliinstrumente tekitab tagasiostu summa nüüdisväärtuses finantskohustise isegi juhul, kui kohustus osta sõltub tehingu vastaspoole tagasimüügiõiguse kasutamisest (näiteks kirjutatud müügioptsioon, mis annab tehingu vastaspoolele õiguse müüa üksusele fikseeritud hinnaga üksuse enda omakapitaliinstrumente).

▼B

24 Leping, mis arveldatakse läbi (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse üleandmise või saamise muutuva rahasumma või muu finantsvara vastu, on finantsvara või finantskohustis. Näiteks on leping, mille alusel (majandus)üksus kannab üle 100 enda omakapitaliinstrumenti, saades vastu 100 untsi kulla väärtusega võrdväärse rahasumma.

▼B

Tingimuslikud arvelduskokkulepped

▼M6

25 Finantsinstrumendiga võidakse nõuda (majandus)üksuselt raha või muu finantsvara üleandmist või selle arveldamist selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks, sõltuvalt teatavate ebakindlate tulevaste sündmuste toimumisest või mittetoimumisest (või ebakindlate tingimuste tulemustest), mis on nii emitendi kui ka instrumendi omaniku kontrolli alt väljas, nagu aktsiaturu indeksi, tarbijahinnaindeksi, intressimäära või maksustamisnõuete muutus või emitendi tulevane müügitulu, netotulu või võlgnevuse suhe omakapitali. Sellise instrumendi emitendil ei ole tingimusteta õigust vältida raha või muu finantsvara üleandmist (või arveldada seda muul viisil selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks). Seega on see emitendi finantskohustis, välja arvatud juhul, kui:

a) osa tingimuslikust arvelduskokkuleppest, millega võidakse nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks), ei ole tõeline;

b) emitendilt saab nõuda kohustuse täitmist rahas või muus finantsvaras (või arveldamist selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks) üksnes emitendi likvideerimise korral või

c) instrumendil on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

▼B

Arvelduse valik

26 Kui tuletisfinantsinstrument annab ühele osapoolele valiku, kuidas arveldada (näiteks kui emitent või omanik saab valida arvelduse rahas või aktsiate rahaks vahetamise vahel), on see finantsvara või finantskohustis, välja arvatud juhul, kui kõikide arvelduse alternatiivide puhul oleks see omakapitaliinstrument.

27 Näide tuletisfinantsinstrumendist sellise arveldusvalikuga, mis teeb selle finantskohustiseks, on aktsiaoptsioon, mille puhul on emitendi otsustada, kas arveldada rahas või oma aktsiaid raha vastu vahetades. Sarnaselt kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse mõned lepingud, mis käsitlevad mittefinantsobjekti ostu või müüki (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide eest, sest neid saab arveldada kas kandes üle mittefinantsobjekti, arveldades rahas või muu finantsinstrumendiga (vaata paragrahve 8–10). Sellised lepingud on finantsvarad või finantskohustised, mitte omakapitaliinstrumendid.

▼B

Liitfinantsinstrumendid (vt ka paragrahvid AG30–AG35 ja illustratiivsed näited 9–12)

28 Mitte-tuletisfinantsinstrumendi emitent hindab finantsinstrumendi tingimusi, et määrata kindlaks, kas need sisaldavad nii kohustise kui ka omakapitali komponente. Sellised komponendid liigitatakse vastavalt paragrahvile 15 eraldi finantskohustisteks, finantsvaradeks või omakapitaliinstrumentideks.

29 (Majandus)üksus kajastab eraldi finantsinstrumendi neid komponente, mis a) tekitavad (majandus)üksusele finantskohustise ja b) annavad instrumendi omanikule õiguse vahetada see (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendi vastu. Näiteks võlakiri või muu sarnane instrument, mida omanik saab vahetada fikseeritud arvu (majandus)üksuse lihtaktsiate vastu, on liitfinantsinstrument. (Majandus)üksuse seisukohalt hõlmab selline instrument kahte komponenti: finantskohustist (lepingupõhine kokkulepe kanda üle raha või muud finantsvara) ja omakapitaliinstrumenti (ostuoptsioon, mis annab omanikule teatud ajaperioodiks õiguse vahetada see fikseeritud arvu (majandus)üksus lihtaktsiate vastu). Sellise instrumendi emiteerimise majanduslik mõju on põhimõtteliselt sama, kui samaaegselt oleks emiteeritud võlainstrument ennetähtaegse arvelduse võimalusega ning lihtaktsiate müügi ostutäht, või kui oleks emiteeritud võlainstrument eraldatavate aktsiamüügi ostutähtedega. Sellest tulenevalt esitab (majandus)üksus kõigil juhtudel kohustise ja omakapitali komponendid ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ eraldi.

30 Vahetusinstrumentide kohustise ja omakapitali komponentide liigitust vahetusõiguste kasutamise tõenäosuse muutuse tulemusena ei muudeta, isegi kui mõningatele omanikele on õiguse kasutamine muutunud majanduslikult soodsaks. Omanikud ei pruugi käituda alati ootuspäraselt, sest näiteks vahetusest tulenevad maksustamise tagajärjed võivad omanike vahel erineda. Lisaks sellele, on vahetuse tõenäosus ajas varieeruv. (Majandus)üksuse lepingupõhine tulevaste maksete kohustus jääb kehtima selle ajani, kuni see on täidetud läbi vahetuse, instrumendi tähtaja täitumise või mõne muu tehingu.

▼M53

31 IFRS 9 käsitleb finantsvarade ja finantskohustiste mõõtmist. Omakapitaliinstrumendid on instrumendid, mis tõendavad jääkosalust üksuse varades pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist. Seega kui liitfinantsinstrumendi esmane bilansiline jääkmaksumus jaguneb omakapitali ja finantskohustise komponentideks, on omakapitali komponendi suuruseks instrumendi õiglase väärtuse jääk pärast õiglasest väärtusest kohustise komponendi eraldi kindlaks määratud kogusumma mahaarvamist. Mis tahes tuletisinstrumendi tunnuse (nagu ostuoptsioon) väärtus, mis on varjatud liitfinantsinstrumendis ja mis ei ole omakapitali komponent (nagu omakapitali vahetusoptsioon) kaasatakse kohustise komponenti. Esmasel kajastamisel on kohustise ja omakapitali komponentide bilansiliste jääkmaksumuste kogusumma alati võrdne õiglase väärtusega, mis oleks määratud instrumendile tervikuna. Instrumendi komponentide esmasest eraldi kajastamisest ei tulene kasumit ega kahjumit.

▼B

32 Paragrahvis 31 kirjeldatud lähenemisviisi alusel määrab lihtaktsiateks vahetatava võlakirja emitent kõigepealt kohustise komponendi ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse läbi sarnase kohustise (sealhulgas iga varjatud mitteomakapitali tuletisinstrumendi tunnuse), millel ei ole kaasnevat omakapitali komponenti, õiglase väärtuse mõõtmise. Omakapitaliinstrumendi, mis on esitatud läbi instrumendi lihtaktsiaks vahetamise optsiooni, ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus määratakse kindlaks arvates tervikliku liitfinantsinstrumendi õiglasest väärtusest maha finantskohustise õiglase väärtuse.

Omaaktsiad (vt ka paragrahv AG36)

33 Kui (majandus)üksus ostab tagasi enda omakapitaliinstrumendid, arvatakse need instrumendid (omaaktsiad) (majandus)üksuse omakapitalist maha. (Majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide ostu, müügi, emiteerimise või tühistamise kasumit või kahjumit ei kajastata ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Selliseid omaaktsiaid võivad omandada ja hoida (majandus)üksus ise või teised kontserni liikmed. Makstud või saadud tasu kajastab (majandus)üksus otse omakapitalis.

34 Kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine” peab hoitavate omaaktsiate kogus olema eraldi avalikustatud kas ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ või lisades. Kui (majandus)üksus ostab enda omakapitaliinstrumente tagasi seotud osapoolelt, avalikustab ta selle kooskõlas IAS 24-ga „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine” nõuetega.

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (vt ka paragrahv AG37)

▼M36

35 Finantsinstrumendi või selle finantskohustiseks oleva osaga seotud intressid, dividendid, kahjum ja kasum kajastatakse kasumiaruandes tulude või kuludena. (Majandus)üksus kajastab omakapitaliinstrumentide jaotamise omanikele otse omakapitalis. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena.

35A Omakapitaliinstrumendi jaotamisel omanikele ja omakapitali tehingute tehingukuludega seotud tulumaks kajastatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

▼B

36 Finantsinstrumendi liigitamine finantskohustiseks või omakapitaliinstrumendiks määrab kindlaks, kas sellest instrumendist tulenevaid intresse, dividende, kahjumeid ja kasumeid kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ tulu või kuluna. Seega, täielikult kohustistena kajastatud aktsiate dividendimakseid kajastatakse kuludena samal moel nagu võlakirja intresse. Sarnaselt kajastatakse finantskohustiste tagasiostu või refinantseerimisega seotud kasumeid ja kahjumeid ►M5 koondkasumi aruandes ◄, samal ajal kui omakapitaliinstrumentide lunastamist või refinantseerimist kajastatakse omakapitali muutustena Omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.

▼M36

37 Tavaliselt kannab (majandus)üksus enda omakapitaliinstrumentide emiteerimisel või soetamisel erinevaid kulusid. Nendes kuludes võivad sisalduda registreerimis- ja muud reguleerivate asutustega seotud tasud, juristidele, audiitoritele ning teistele professionaalsetele nõustajatele makstud summad, trükikulud ja riigilõivud. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena eeldusel, et need on käsitatavad omakapitali tehinguga otseselt kaasnevate lisakuludena, mida muidu oleks välditud. Pooleli jäänud omakapitaliinstrumendi tehinguga seotud kulutused kajastatakse kuluna.

▼B

38 Liitfinantsinstrumendi emiteerimisega seotud tehingukulutused jaotatakse instrumendi kohustise ja omakapitali komponentide vahel laekunud summade proportsiooni alusel. Tehingukulutused, mis on seotud rohkem kui ühe tehinguga (näiteks samaaegse aktsiate avaliku pakkumise ning teiste aktsiate börsil noteerimise kulutused) jaotatakse nendele tehingutele, kasutades jaotusaluseid, mis on mõistlikud ning sarnaste tehingutega.

▼M36

39 Perioodi tehingukulud, mis kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena, avalikustatakse eraldi kooskõlas IAS 1-ga.

▼M31

40 Kuludeks liigitatud dividendid võib esitada kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) kas koos muudest kohustistest tulenevate intressidega või eraldi kirjel. Lisaks käesolevas standardis esitatud nõuetele kohaldatakse intresside ja dividendide avalikustamisele ka IAS 1 ja IFRS 7 nõudeid. Teatud olukorras – kuna intresside ja dividendide vahel on teatavad olulised erinevused näiteks maksustamisel – on soovitav need kasumi- ja muu koondkasumi aruandes (aruannetes) avalikustada eraldi. Tulumaksu mõju käsitlev teave avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga.

▼B

41 Finantskohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse muudatustega seotud kasumid ja kahjumid kajastatakse kasumiaruandes tuluna või kuluna isegi siis, kui need on seotud instrumendiga, mis sisaldab õigust jääkosalusele (majandus)üksuse varades vahetusena raha või teise finantsvara vastu (vaata paragrahvi 18 punkt b). Kooskõlas IAS 1-ga esitab (majandus)üksus sellise instrumendi ümberhindamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes eraldi, kui see on (majandus)üksuse tegevuse tulemuslikkuse selgitamiseks asjakohane.

Finantsvara ja finantskohustise saldeerimine (vaata ka paragrahvid AG38 ja AG39)

▼M53

42 Finantsvara ja finantskohustis saldeeritakse ja esitatakse finantsseisundi aruandes netosummana siis ja ainult siis, kui:

▼B

a) (majandus)üksusel on juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasid saldeerida ja

b) (majandus)üksus kavatseb kas saldeerida netoalusel või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.

▼M53

finantsvara ülekannete kajastamisel, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumile, üksus ei saldeeri ülekantud vara ja seotud kohustist (vt IFRS 9 paragrahv 3.2.22).

▼M34

43 Käesolev standard nõuab finantsvarade ja finantskohustiste esitamist netosummadena, kui nii tehes peegeldab (majandus)üksus kahe või enama finantsinstrumendi arveldusest eeldatavaid tulevasi rahavoogusid. Kui (majandus)üksusel on õigus saada või maksta üks netosumma ja ta kavatseb seda teha, siis on (majandus)üksusel sisuliselt ainult üks finantsvara või finantskohustis. Teistel juhtudel esitatakse

▼M34

finantsvarad ja finantskohustised üksteisest eraldi tulenevalt nende iseloomust kas (majandus)üksuse ressurssidena või kohustustena. (Majandus)üksus avalikustab IFRS 7 paragrahvides 13B–13E nõutud teabe kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis kuuluvad IFRS 7 paragrahvi 13A reguleerimisalasse.

▼B

44 ►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud finantsvara ja finantskohustise saldeerimine ja netosumma esitamine erineb finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamisest. Kuigi saldeerimine ei tekita kasumite või kahjumite kajastamist, võib finantsinstrumendi kajastamise lõpetamise tulemuseks olla nii eelnevalt kajastatud objekti ►M5 finantsseisundi aruandest ◄ eemaldamine kui ka kasumi või kahjumi kajastamine.

45 Saldeerimisõigus on võlgniku lepingust või millelgi muul põhinev juriidiline õigus tasuda või teisiti tervikuna või osaliselt likvideerida võlausaldajale võlgnetav summa, kasutades selle summa katteks võlausaldaja poolt võlgnikule võlgnetavat summat. Ebatavalises olukorras võib võlgnikul olla juriidiline õigus kasutada kolmanda osapoole poolt võlgnikule võlgnetavat summat võlausaldajale võlgnetava summa katteks tingimusel, et kolme osapoole vahel on sõlmitud leping, milles on selgelt sätestatud võlgniku saldeerimisõigus. Kuna saldeerimisõigus on juriidiline õigus, võivad seda õigust toetavad tingimused erinevates õigussüsteemides olla erinevad ja osapoolte vaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi tuleb arvestada.

46 Finantsvara ja -kohustise saldeerimiseks rakendatav õigus mõjutab finantsvara ja -kohustisega seotud õigusi ja kohustusi ning võib mõjutada (majandus)üksuse avatust krediidi- ja likviidsusriskile. Kuid õiguse olemasolu iseenesest ei ole veel piisav põhjus saldeerimiseks. Juhul kui puudub õiguse rakendamise või samaaegse arvelduse kavatsus, ei mõjuta see õigus (majandus)üksuse tulevaste rahavoogude summat ega ajastust. Kui (majandus)üksus kavatseb seda õigust rakendada või samaaegselt arveldada, peegeldab vara ja kohustise esitamine netosummana asjakohasemalt eeldatavate tulevaste rahavoogude summat ja ajastust ning ka riske, millele need rahavooge on avatud. Ühe või mõlema osapoole kavatsus arveldada netosumma alusel ilma vastava juriidilise õiguseta ei ole piisav saldeerimise põhjendamiseks, sest eraldiseisva finantsvara ja -kohustisega seotud õigused ja kohustused jäävad endiseks.

47 (Majandus)üksuse kavatsusi teatavate varade ja kohustiste arveldamise osas võivad mõjutada tavalise äritegevuse praktika, finantsturgude nõuded ning teised asjaolud, mis võivad piirata (majandus)üksuse võimalust teostada netoarveldusi või samaaegseid arveldusi. Kui (majandus)üksusel on saldeerimisõigus, kuid ta ei kavatse teostada arveldusi ega realiseerida vara ja tasuda kohustis samaaegselt, avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 selle õiguse mõju (majandus)üksuse krediidiriskile.

▼B

48 Kahe finantsinstrumendi samaaegne arveldamine võib toimuda näiteks reguleeritud finantsturul läbi arvelduskeskuse või „näost näkku” vahetusel. Sellistes olukordades on rahavood võrdsed ühe netosummaga ja (majandus)üksus ei ole avatud krediidi- või likviidsusriskile. Teistes olukordades võib (majandus)üksus arveldada kahte finantsinstrumenti, saades ja makstes eraldi summad, mistõttu ta on avatud krediidiriskile kogu saada oleva vara maksumuse ulatuses või likviidsuse riskile kogu maksmisele kuuluva kohustise maksumuse ulatuses. Sellised avatused riskidele võivad vaatamata suhtelisele lühiajalisusele olla märkimisväärsed. Seega on finantsvara realiseerimise ja finantskohustise tasumise käsitlemine samaaegsetena põhjendatud ainult siis, kui tehingud toimuvad samal hetkel.

49 Paragrahvis 42 esitatud tingimused ei ole üldiselt täidetud ning saldeerimine on tavaliselt mitteasjakohane, kui:

a) ühe finantsinstrumendi tunnuste järgi tegemiseks kasutatakse mitut erinevat finantsinstrumenti („sünteetiline instrument”);

b) finantsvara ja finantskohustis tulenevad finantsinstrumentidest, mis on avatud samadele põhiriskidele (näiteks forvardlepingute või teiste tuletisinstrumentide portfelli kuuluvad varad ja kohustised), kuid on seotud erinevate tehingu vastaspooltega;

c) finants- või muu vara on tagatisena panditud regressiõiguseta finantskohustiste katteks;

d) võlgnik paigutab finantsvarad kohustuse tasumise eesmärgil usaldusfondi, ilma et võlausaldaja oleks neid varasid kohustuse tasumiseks aktsepteerinud (nt väljaostufondi korraldus), või

e) kahjumit tekitanud sündmuste tagajärjel tekkinud kohustuste osas loodetakse, et need katab kindlustuslepingu alusel algatatud kahjunõude käigus kolmas osapool.

50 Kui (majandus)üksus teostab hulga finantsinstrumentide tehinguid ühe osaosapoolega, võib selle osapoolega sõlmida „koondsaldeerimise kokkuleppe”. Nimetatud kokkulepe näeb mis tahes ühe lepingu mittetäitmise või katkestamise korral ette kõigi kokkuleppe alla kuuluvate finantsinstrumentide saldeerimise. Tavaliselt kasutavad neid kokkuleppeid finantsasutused kaitseks kahjumi vastu pankroti puhul või juhul, kui muude asjaolude tõttu ei suuda osapool oma kohustusi täita. Koondsaldeerimise kokkulepe annab tavaliselt saldeerimisõiguse, mis on rakendatav ja mõjutab eraldiseisvat finantsvara ja -kohustise realiseerimist ja tasumist ainult kohustuste mittetäitmisest tulenevates eriolukordades või teistes olukordades, mille tekkimist tavalise äritegevuse käigus ei eeldata. Koondsaldeerimise kokkulepe võimaldab saldeerimist ainult siis, kui paragrahvis 42 esitatud mõlemad kriteeriumid on täidetud. Kui koondsaldeerimise kokkuleppe alla kuuluvat finantsvarasid ja -kohustusi ei saldeerita, siis avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 sellise kokkuleppe mõju (majandus)üksuse krediidiriskile.

▼B

AVALIKUSTAMINE

51–95 Kehtetu

▼M8

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

▼B

96 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. (Majandus)üksus ei tohi rakendada käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algavate aruandeaastate suhtes, ilma et ta samuti rakendaks IAS 39-t (välja antud detsembris 2003), sealhulgas märtsis 2004 väljaantud parandusi. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M6

96A 2008. aasta veebruaris välja antud (*Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) nõudis, et finantsinstrumendid, mis sisaldavad kõiki paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnuseid ja vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitataks omakapitaliinstrumentideks, muutis paragrahvid 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 ja AG27 ja lisas paragrahvid 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J ja AG29A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samaaegselt IAS 1-ga, IAS 39-ga, IFRS 7-ga ja IFRIC 2-ga seotud muudatusi.

96B *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* võttis kasutusele piiratud ulatusega erandi; seega ei rakenda (majandus)üksus erandit analoogia põhjal.

▼M53

96C Vastavalt nimetatud erandile on instrumentide liigitamine piiratud sellise instrumendi IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 ja IFRS 9 kohase arvestusega. Instrumenti ei loeta omakapitaliinstrumendiks muude juhiste, näiteks IFRS 2 kohaselt.

▼B

97 Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M5

97A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 40. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼M29

97B IFRS 3-ga (parandatud 2008) muudeti kehtetuks paragrahvi 4 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Kuid muudatust ei rakendata tingimusliku tasu suhtes, mis tulenes äriühendusest, mille puhul omandamise kuupäev eelnes IFRS 3 (parandatud 2008) rakendamisele. Selle asemel arvestab (majandus)üksus sellist tasu kooskõlas IFRS 3 (muudetud 2010) paragrahvidega 65A–65E.

▼**M6**

97C Paragrahvis 96A kirjeldatud muudatuste rakendamisel peab (majandus)üksus tükeldama liitfinantsinstrumendi, millega kaasneb kohustus anda teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral, eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustise komponent ei ole enam jõus, kujutab IAS 32 nimetatud muudatuste tagasiulatuv rakendamine endast kahe omakapitali komponendi eraldamist. Esimene komponent oleks jaotamata kasum ning kujutaks endast kohustise komponendilt kogunenud kumulatiivset intressi. Teine komponent kujutaks endast algset omakapitali komponenti. Seega ei pea (majandus)üksus neid kahte komponenti eraldama, kui kohustise komponent ei ole enam muudatuste rakendamise kuupäeval jõus.

▼**M8**

97D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IFRS 7 paragrahvi 3, IAS 28 paragrahvi 1 ja IAS 31 paragrahvi 1 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

▼**M21**

97E 2009. aasta oktoobris välja antud *Õiguste emissioonide liigitamine* muutis paragrahvid 11 ja 16. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M29**

97G Paragrahv 97B muudeti 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼**M32**

97I IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõike 4 punkt a ja lõige AG29. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼**M33**

97J IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 11 ja muudeti lõiked 23 ja AG31. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M31**

97K Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 40. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼**M34**

97L Dokumendiga *Finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine* (IAS 32 muudatused), välja antud detsembris 2011, jäeti välja paragrahv AG38 ja lisati paragrahvid AG38A–AG38F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasemal kuupäeval, avalikustab ta selle asjaolu ja esitab ka avalikustatava teabe, mis on nõutud detsembris 2011 väljaantud dokumendis *Avalikustatav teave – finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine* (IFRS 7 muudatused).

▼M36

97M Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahvid 35, 37 ja 39 ning lisati paragrahv 35A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M38

97N Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõige 4. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M52

97Q IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi AG21. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M53

97R IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 ja AG30 ning jäeti välja paragrahvid 97F, 97H ja 97P. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M54

97S 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve AG9 ja AG10. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

98 Käesoleva standardiga asendatakse 2000. aastal muudetud IAS 32 „*Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine*” ([1]).

99 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:

a) SIC 5 „Finantsinstrumendi liigitus – tingimuslik arvelduskokkulepe”;

b) SIC 16 „Aktsiakapital – tagasiostetud omakapitaliinstrumendid (omaaktsiad)” ja

c) SIC 17 „Omakapital – omakapitalitehingu kulud”.

100 Käesolev standard tühistab eelnõu SIC tõlgendus D34 „Finantsinstrumendid – hoidja poolt tagasiostetavad õigused või instrumendid”.

([1]) 2005. aasta augustis paigutas IASB kõik finantsinstrumentidega seotud teabe avalikustamist käsitlevad nõuded ümber IFRS 7-sse „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave”.

▼B

Lisa

RAKENDUSJUHIS

IAS 32 „Finantsinstrumendid: esitamine”

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

AG1 Käesolevad rakendusjuhised selgitavad standardi eri aspektide rakendamist.

▼M53

AG2 Käesolev standard ei käsitle finantsinstrumentide kajastamist ja mõõtmist. Finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise nõuded on esitatud IFRS 9-s.

▼B

MÕISTED (PARAGRAHVID 11–14)

Finantsvarad ja finantskohustised

AG3 Valuuta (sularaha) on finantsvara, sest ta on vahetusvahend ning sellest tulenevalt kõikide tehingute finantsaruannetes kajastamise ja mõõtmise alus. Rahaline hoius pangas või muus sarnases finantsasutuses on finantsvara sellepärast, et see esindab hoiustaja lepingupõhist õigust saada asutuselt raha või anda pangatšekk või muu sarnane instrument saldo vastu kreeditori kasuks finantskohustise eest tasumisel.

AG4 Lihtsad näited finantsvaradest, mis esindavad lepingupõhist õigust saada tulevikus raha ning vastavatest finantskohustistest, mis esindavad lepingupõhist kohustust tulevikus raha üle kanda, on:

a) nõuded ostjate vastu ja võlad tarnijatele;

b) vekslinõuded ja -võlgnevused;

c) laenunõuded ja -võlgnevused ja

d) võlakirjanõuded ja -kohustused.

Igal kirjeldatud juhtumil on ühe osapoole lepingupõhine õigus saada (või kohustus maksta) raha vastavuses teise osapoole vastava kohustusega maksta (või õigusega saada).

AG5 Teist tüüpi finantsinstrument on instrument, mille eest saadav või tasutav majanduslik kasu on selline finantsvara, mis pole raha. Näiteks riigi võlakirjaveksel annab omanikule lepingupõhise õiguse saada riigi võlakirju ning emitendile lepingupõhise kohustuse kanda üle riigi võlakirjad, mitte raha. Võlakirjad on finantsvara, sest need väljendavad neid emiteerinud riigi kohustust maksta raha. Veksel on seega veksli omaniku finantsvara ja veksli emitendi finantskohustis.

AG6 Tähtajatud võlainstrumendid (nt tähtajatud võlakirjad, võlakohustused ja kapitalivekslid) annavad tavaliselt omanikule lepingupõhise õiguse saada tagasimakseid intressina kindlatel kuupäevadel määramata tähtajani tulevikus, kas ilma igasuguse õiguseta saada tagasi põhiosa või saada tagasi põhiosa sellistel tingimustel, mis teevad selle saamise väga ebatõenäoliseks või lükkavad edasi kaugesse tulevikku. Näiteks võib (majandus)üksus emiteerida finantsinstrumendi, mis nõuab talt igavesi igaaastaseid makseid, intressimääraga 8 % nominaalist või

▼B

põhiosast summas 1 000 VÜ-d ([1]). Eeldades, et turu intressimäär on instrumendi emiteerimisel 8 %, võtab emitent endale lepingupõhise kohustuse maksta tulevasi intressimakseid ja instrumendi õiglane väärtus (nüüdisväärtus) on esmasel kajastamisel 1 000 VÜ-d. Instrumendi omanikul ja emitendil on vastavalt finantsvara ja finantskohustis.

AG7 Lepingupõhine õigus või lepingupõhine kohustus saada, anda või vahetada finantsinstrumente on juba iseenesest finantsinstrument. Lepingupõhiste õiguste või kohustuste ahel vastab finantsinstrumendi määratlusele, kui selle lõplikuks tulemuseks on raha maksmine või saamine või omakapitali instrumendi omandamine või emiteerimine.

AG8 Suutlikkus kasutada lepingupõhist õigust või nõue täita lepingupõhist kohustust, võib olla absoluutne või tingimuslik, sõltudes tulevastest sündmustest. Näiteks on finantsgarantii laenuandja lepingupõhine õigus saada raha garandilt ja vastav garandi lepingupõhine kohustus maksta laenuandjale, kui laenuvõtja kokkulepet ei täida. Lepingupõhine õigus ja kohustus tulenevad eelnevast tehingust või sündmusest (garantii andmine) olgugi, et nii laenuandja võimalus seda õigust kasutada kui ka garandi kohustus käituda vastavalt võetud kohustusele sõltuvad laenuvõtja tulevasest lepingu täitmatajätmisest. Tingimuslik õigus ja kohustus vastavad finantsvara ja -kohustise mõistele, kuigi selliseid varasid ja kohustisi finantsaruannetes alati ei kajastata. Mõned neist tingimuslikest õigustest ja kohutustest võivad olla kindlustuslepingud IFRS 4 rakendusalas.

▼M54

AG9 Üldjuhul annab rendileping rendileandjale õiguse saada ja rentnikule kohustuse tasuda mitmeid makseid, mis on sisuliselt samasugused nagu laenulepingu alusel tasutavad liidetud põhiosa- ja intressimaksed. Rendileandja peab tasumisele kuuluvasse summasse tehtud investeeringu üle arvestust kapitalirendi alusel, mitte kapitalirendi alusvara enda põhjal. Seega käsitab rendileandja kapitalirenti finantsinstrumendina. IFRS 16 kohaselt ei kajastarendileandja rendimaksete saamise õigust kasutusrendi korral. Rendileandja jätkab alusvara kajastamist ega kajasta lepingu järgi sellest varast tulevikus saadavaid summasid. Seega ei käsita rendileandja kasutusrenti finantsinstrumendina, välja arvatud seoses rentniku poolt tasumisele kuuluvate jooksvate üksikmaksetega.

AG10 Materiaalsed varad (nt varud, materiaalne põhivara), kasutamisõiguse esemeks olevad varad ja immateriaalsed varad (nt patendid ja kaubamärgid) ei ole finantsvarad. Kontroll selliste materiaalsete, kasutamisõiguse esemeks olevate ja immateriaalsete varade üle loob võimaluse rahavoogude või muu finantsvara tekkimiseks, kuid ei tekita kohest õigust saada raha või muud finantsvara.

▼B

AG11 Vara (näiteks ettemakstud kulud), mille tulevaseks majanduslikuks kasuks on pigem toodete ja teenuste saamine kui õigus saada raha või muu finantsvara, ei ole finantsvara. Samuti pole edasi lükkunud müügitulu ja enamus garantiikohustusi finantskohustised, sest nendega seotud majandusliku kasu väljaminekuks on pigem kaupade üleandmine ja teenuste osutamine kui lepingupõhine kohustus maksta raha või muud finantsvara.

([1]) Käesolevas juhises väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

AG12 Kohustised või varad, mis ei tulene lepingutest (nt tulumaks, mis tekib riigi poolt kehtestatud õigusaktide tagajärjel), ei ole finantskohustised ega -varad. Tulumaksu kajastamist käsitletakse IAS 12-s. Samuti ei tulene IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" määratletud faktilised kohustused lepingutest ning ei ole finantskohustised.

Omakapitaliinstrumendid

▼M6

AG13 Omakapitaliinstrumendid on näiteks mitte(tagasi)müüdavad lihtaktsiad, teatavad (tagasi)müüdavad instrumendid (vt paragrahvid 16A ja 16B), teatavad instrumendid, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral (vt paragrahvid 16C ja 16D), teatavad eelisaktsiate liigid (vt paragrahvid AG25 ja AG26) ja ostutähed või kirjutatud ostuoptsioonid, mis lubavad omanikul märkida või osta emiteeriva (majandus)üksuse kindlaksmääratud arvu mitte(-tagasi)müüdavaid lihtaktsiaid kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest. (Majandus)üksuse kohustus emiteerida või osta kindlaksmääratud kogus enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest on (majandus)üksuse omakapitaliinstrument (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Kui aga nimetatud leping sisaldab (majandus)üksuse kohustust maksta raha või muu finantsvara (välja arvatud leping, mida liigitatakse omakapitaliks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D), siis tekitab ta ka kohustise lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses (vt paragrahvi AG27 punkt a). Mitte(tagasi)müüdavate lihtaktsiate emitendil tekib kohustis, kui ta ametlikult otsustab teha väljamakseid ja tal tekib seadusjärgne kohustus aktsionäride ees seda teha. See võib toimuda pärast dividendide väljakuulutamist või siis, kui (majandus)üksus likvideeritakse ja kõik pärast kohustiste täitmist järelejäänud varad kuuluvad aktsionäridele väljamaksmisele.

AG14 (Majandus)üksuse ostetud ostuoptsioon või muu sarnane leping, mis annab talle õiguse taasomandada kindlaksmääratud koguse enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest, ei ole (majandus)üksuse finantsvara (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Iga sellise lepingu eest makstud tasu arvatakse omakapitalist maha.

Instrumentide liik, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele (paragrahvi 16A punkt b ja paragrahvi 16C punkt b)

AG14A Üks paragrahvide 16A ja 16C tunnuseid on see, et finantsinstrument kuulub instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele.

AG14B Otsustamaks, kas instrument on allutatud liigis, hindab (majandus)üksus instrumendi nõuet likvideerimise korral nagu toimuks likvideerimine instrumendi liigitamise kuupäeval. (Majandus)üksus hindab liigitust uuesti, kui on toimunud muutus asjakohastes tingimustes. Näiteks kui (majandus)üksus annab välja või lunastab mõne teise finantsinstrumendi, võib see mõjutada seda, kas kõnealune instrument on instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele.

▼**M6**

AG14C Instrument, millel on (majandus)üksuse likvideerimise korral eelisõigus, ei ole instrument, millel on õigus (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale. Näiteks on instrumendil likvideerimise korral eelisõigus siis, kui ta annab likvideerimisel selle omanikule õiguse saada lisaks (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale kindlaksmääratud dividendi, ja teistel instrumentidel allutatud liigis, millel on õigus (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale, puudub likvideerimisel samasugune õigus.

AG14D Kui (majandus)üksus omab üksnes üht finantsinstrumentide liiki, käsitatakse seda liiki nii, nagu oleks see allutatud kõikidele teistele liikidele.

Kogu eeldatavad rahavood instrumendist instrumendi eluea jooksul (paragrahvi 16A punkt e)

AG14E Kogu eeldatavad rahavood instrumendist instrumendi eluea jooksul peavad olulisel määral põhinema (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel instrumendi eluea jooksul. Kasumit või kahjumit ja muutust kajastatud netovaras mõõdetakse kooskõlas asjakohaste IFRSidega.

Instrumendi omaniku poolt, kes on muu kui (majandus)üksuse omanik, sõlmitud tehingud (paragrahvid 16A ja 16C)

AG14F (Tagasi)müüdava finantsinstrumendi või instrumendi, mis kohustab (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral, omanik võib sõlmida tehinguid (majandus)üksusega muus kui omaniku rollis. Näiteks võib instrumendi omanik olla samuti (majandus)üksuse töötaja. Hinnates, kas instrument tuleks liigitada omakapitaliks paragrahvid 16A või paragrahvi 16C kohaselt, võetakse arvesse üksnes neid instrumendi rahavoogusid ja lepingutingimusi, mis seonduvad (majandus)üksuse omanikust instrumendi omanikuga.

AG14G Üheks näiteks on usaldusühing, millel on usaldusosanikud ja täisosanikud. Mõned täisosanikud võivad (majandus)üksusele anda garantii ja nad võivad selle garantii eest tasu saada. Sellistes olukordades on garantii ja sellega seotud rahavood seotud instrumendi omanikega tagatise andjate rollis ja mitte (majandus)üksuse omanike rollides. Seega ei ole sellise garantii ja sellega seotud rahavoogude tulemuseks olukord, kus täisosanikke peetakse usaldusosanikele allutatuteks, ja nendega ei arvestata usaldusühingu instrumentide ning täisühingu instrumentide lepinguliste tingimuste identsuse hindamisel.

AG14H Teiseks näiteks on kasumi või kahjumi jaotamise kokkulepe, mille alusel jaotatakse kasum või kahjum instrumendi omanikele käesoleva või eelmiste aastate jooksul osutatud teenuste või loodud äritegevuse põhjal. Sellised kokkulepped on tehingud mitteinstrumendi omanikega mitteomanike rollis ja neid ei peaks arvestama paragrahvis 16A või paragrahvis 16C loetletud tunnuste hindamisel. Siiski kujutavad kasumi või kahjumi jaotamise kokkulepped, mille alusel jaotatakse kasum või kahjum instrumendi omanikele nende instrumentide nominaalsumma põhjal võrreldes teiste instrumentidega samas liigis, endast tehinguid instrumendi omanikega omaniku rollis ja neid peaks arvestama paragrahvis 16A või paragrahvis 16C loetletud tunnuste hindamisel.

▼M6

AG14I (Mitteomaniku rollis) instrumendi omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahelise tehingu rahavood ja lepingutingimused peavad olema sarnased võrdväärsele tehingule, mis võiks toimuda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahel.

Puudub muu finantsinstrument või leping kogu rahavoogudega, mis olulisel määral määrab kindlaks või piirab instrumendi omaniku jääktulu (paragrahvid 16B ja 16D)

AG14J Finantsinstrument, mis muidu vastab paragrahvis 16A või paragrahvis 16C esitatud kriteeriumitele, liigitatakse omakapitaliks üksnes tingimusel, et (majandus)üksusel puudub muu finantsinstrument või leping, mille a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel ja b) mõju on jääktulu oluline piiramine või kindlaksmääramine. Järgmised instrumendid, olles sõlmitud sõltumatute osapooltega tavapärastel äritingimustel, ei välista tõenäoliselt selliste instrumentide liigitamist omakapitaliks, mis muidu vastavad paragrahvis 16A või 16C esitatud kriteeriumitele:

a) instrumendid, mille kogu rahavoog põhineb olulisel määral (majandus)üksuse teatavatel varadel;

b) instrumendid, mille kogu rahavoog põhineb tulu protsendil;

c) lepingud, mis on kavandatud üksikute töötajate premeerimiseks (majandus)üksusele osutatud teenuste eest;

d) lepingud, millega nõutakse osutatud teenuste või üleantud kaupade eest kasumi mittemärkimisväärse protsendi tasumist.

▼B

Tuletisfinantsinstrumendid

AG15 Finantsinstrumendid koosnevad lihtinstrumentidest (nt nõuded, võlad ja omakapitaliinstrumendid) ja tuletisfinantsinstrumentidest (näiteks finantsoptsioonid, futuurid, forvardid, intressivahetuslepingud ehk intressimäära-*swap*'id ja valuuta-*swap*'id). Tuletisfinantsinstrumendid vastavad finantsinstrumendi mõistele ja kuuluvad seega käesoleva standardi rakendusalasse.

AG16 Tuletisfinantsinstrumendid tekitavad õigusi ja kohustusi, mis mõjutavad instrumendi osapoolte vahelist tuletisinstrumendi aluseks olevas lihtfinantsinstrumendis sisalduva ühe või rohkema finantsriski ülekandmist. Jõustumisel annavad tuletisfinantsinstrumendid ühele osapoolele lepingupõhise õiguse potentsiaalselt soodsatel tingimustel finantsvarade või -kohustiste vahetamiseks teise osapoolega või lepingupõhise kohustuse vahetada potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või -kohustusi teise osapoolega. Tavaliselt ([1]) siiski ei kanta lepingu jõustumisel üle tuletisinstrumendi aluseks olevat lihtfinantsinstrumenti ja ilmtingimata ei tehta seda ka lepingu lõpptähtajal. Mõned instrumendid sisaldavad nii vahetamise õigust kui ka kohustust. Kuna vahetuse tingimused määratakse tuletisinstrumendi jõustumisel, võivad need tingimused finantsturgude hindade muutumisel muutuda soodsaks või ebasoodsaks.

([1]) See kehtib enamiku, aga mitte kõikide tuletisinstrumentide kohta, nt mõnede eri valuutade intressi-*swap*'ide puhul vahetatakse põhiosa jõustumisel (ja lepingu lõpptähtajal vahetatakse uuesti).

▼B

AG17 Müügi või ostuoptsioon vahetada finantsvarasid või -kohustisi (finantsinstrumente, mis pole (majandus)üksuse enda omakapitali instrumendid) annab omanikule õiguse saada potentsiaalset tulevast majandusliku kasu, mis on seotud lepingu aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega. Optsiooni emitent aga võtab kohustuse anda ära potentsiaalne tulevane majanduslik kasu või kanda kahjumit, mis tuleneb optsiooni aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega seotud majandusliku kasust. Omaniku lepingupõhine õigus ja emitendi kohustus vastavad finantsvara ja -kohustise mõistetele. Optsioonilepingu aluseksolev finantsinstrument võib olla ükskõik milline finantsvara, k.a osalused teistes (majandus)üksustes ja intressikandvad instrumendid. Optsioon võib nõuda selle emitendilt pigem võlainstrumendi väljastamist kui finantsvara ülekandmist, kuid optsiooni aluseks olev instrument oleks optsiooni kasutamise korral omaniku finantsvara. Optsiooni omaniku õigus vahetada finantsvara eeldatavalt soodsates tingimustes ja emitendi kohustus vahetada finantsvara eeldatavalt ebasoodsates tingimustes on erinev optsiooni aluseks oleva finantsvara vahetamisest optsiooni kasutamise korral. Optsiooni kasutamise tõenäosus ei mõjuta omaniku õiguse ja emitendi kohustuse olemust.

AG18 Teine näide tuletisfinantsinstrumendist on forvardleping, mis kuulub täitmisele kuue kuu pärast ja mille puhul üks osapool (ostja) lubab anda 1 000 000 VÜ väärtuses sularaha fikseeritud intressimääraga riigi võlakirjade 1 000 000 VÜ nominaalsumma vastu ja teine osapool (müüja) lubab anda fikseeritud intressimääraga riigi võlakirju nominaalsummas 1 000 000 VÜ 1 000 000 VÜ väärtuses sularaha vastu. Kuue kuu jooksul on mõlemal osapoolel lepingupõhine õigus ja lepingupõhine kohustus vahetada finantsinstrumente. Kui riigi võlakirjade turuhind tõuseb kõrgemaks kui 1 000 000 VÜ-d, on tingimused soodsad ostja jaoks ja ebasoodsad müüja jaoks, kui aga turuhind langeb madalamale kui 1 000 000 VÜ-d, on mõju vastupidine. Ostjal on ostuoptsiooni omaniku õigusega sarnane lepingupõhine õigus (finantsvara) ning müügioptsiooni emitendi kohustusega sarnane lepingupõhine kohustus (finantskohustis), müüjal on müügioptsiooni omaniku õigusega sarnane lepingupõhine õigus (finantsvara) ning ostuoptsiooni emitendi kohustusega sarnane lepingupõhine kohustus (finantskohustis). Mis puutub optsioonidesse, siis lepingupõhised õigused ja kohustused moodustavad selgelt optsioonide aluseks olevatest finantsinstrumentidest (võlakirjad ja vahetatav sularaha) eristatavad finantsvarad ja -kohustised. Forvardlepingu mõlemal osapoolel on kohustus täita kokkulepet kokkulepitud tähtajal, samas kui optsioonilepingut täidetakse ainult siis, kui optsiooni omanik seda otsustab.

AG19 Paljud teist tüüpi tuletisinstrumendid sisaldavad õigust või kohustust tulevaste vahetuste tegemiseks, k.a intressimäära-*swap*'id ja valuuta-*swap*'id, muutuva intressimäära ülem- ja alampiirid ja intressikoridorid, siduvad laenuandmiskohustused, vekslite emissioonilubadused ja akreditiivid. Intressimäära *swap*-lepingut võib vaadelda kui forvard lepingut, milles osapooled lepivad kokku terve seeria rahasummade tulevases vahetamises, millest üks summa arvutatakse

▼B

muutuva intressimäära alusel ja teine fikseeritud intressimäära alusel. Futuurlepingud on teiseks forvardlepingu variatsiooniks, erinedes peamiselt selle poolest, et futuurlepingud on standardiseeritud ja börsil kaubeldavad.

Mittefinantsobjektide ostu- ja müügilepingud (paragrahvid 8–10)

AG20 Mittefinantsobjektide ostu- ja müügilepingud ei vasta finantsinstrumendi mõistele, sest ühe osapoole lepingupõhine õigus saada mittefinantsvara või teenust ning teise osapoole vastav kohustus ei anna kummalegi osapoolele kohest õigust ega kohustust saada, anda või vahetada finantsvara. Näiteks lepingud, mis näevad tasumist ette ainult mitterahalise objekti (nt optsiooni- futuur- või forvardleping hõbeda kohta) saamise või andmise kaudu, ei ole finantsinstrumendid. Paljud kaubalepingud on seda tüüpi. Mõned on vormilt standardiseeritud ja nendega kaubeldakse reguleeritud turgudel samamoodi nagu mõnede tuletisfinantsinstrumentidega. Näiteks võib kauba futuurlepinguid raha eest kergelt osta ja müüa, sest need on noteeritud börsil kaubeldava objektina ja võivad vahetada omanikku mitmeid kordi. Lepingu ostjad ja müüjad kauplevad aga tegelikult lepingu aluseks oleva kaubaga. Võimalus raha eest osta või müüa kaubalepingut, lihtsus – millega seda saab teha ega ka võimalus läbi rääkida rahas tasumise üle kauba saamise või kättetoimetamise kohustuse asemel ei muuda lepingu põhiolemust nii, et seda saaks pidada finantsinstrumendiks. Sellest hoolimata kuuluvad mõningad mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingud, mida saab tasuda netona või finantsinstrumentide vahetamisega või mille mittefinantsobjekt on kergesti vahetav rahaks, käesoleva standardi rakendusalasse, nagu oleksid need finantsinstrumendid.

▼M52

AG21 Kui standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* ei ole nõutud teisiti, siis lepingust, mis sisaldab materiaalsete varade saamist või üleandmist, ei tulene ühele osapoolele finantsvara ja teisele finantskohustis, v.a juhul, kui mõni vastav makse lükkub materiaalse vara üleandmisest hilisemale kuupäevale. Nii on see kommertslaenu alusel ostetud või müüdud kaupade puhul.

▼B

AG22 Mõned lepingud on kaubaga seotud, kuid ei näe ette kauba füüsilist saamist või andmist. Nad näevad ette tasumise rahamaksete kaudu, mis ei ole aga fikseeritud kindla summade tasumisena, vaid mis määratakse kindlaks lepingus sätestatud valemiga. Näiteks võib võlakirja põhiosa summa arvutada, korrutades võlakirja lunastamise tähtajal valitseva nafta turuhinna fikseeritud nafta kogusega. Põhiosamakse on indekseeritud kauba hinna suhtes, kuid see tasutakse ainult rahas. Nimetatud leping on finantsinstrument.

AG23 Finantsinstrumendi määratluse alla kuulub ka leping, mis tekitab peale finantsvara või -kohustise ka mittefinantsvara või -kohustise. Nimetatud finantsinstrument võimaldab tihti ühel osapoolel vahetada finantsvara mittefinantsvara vastu. Näiteks naftaga seotud võlakiri võib anda omanikule õiguse saada kindlaksmääratud perioodil intressimakseid ja lunastamisel fikseeritud rahasumma koos võimalusega vahetada võlakirja nominaal fikseeritud koguse nafta vastu. Soov

▼B

sellist võimalust kasutada on erinevatel aegadel erinev ja sõltub nafta õiglasest väärtusest, võrreldуna raha nafta vastu vahetamise kursiga (vahetushind) võlakirjas. Võlakirja omaniku kavatsused selle võimaluse kasutamise suhtes ei mõjuta varakomponentide olemust. Omaniku finantsvara ja emitendi finantskohustis teevad võlakirja finantsinstrumendiks, olenemata samuti tekkinud teist tüüpi varadest ja kohustistest.

AG24 Kehtetu

ESITUSVIIS

Kohustised ja omakapital (paragrahvid 15–27)

Puudub lepingupõhine kohustus anda üle raha või muu finantsvara (paragrahvid 17–20)

AG25 Eelisaktsiaid saab emiteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga kaasnevaid õigusi, et määrata kindlaks kas temas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optsiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda finantsvara aktsiaomanikule. Emitendi võimalik suutmatus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse piirangute või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista seda kohustust. Emitendi õigus aktsia raha eest tagasi osta ei vasta finantskohustise mõistele, kuna emitendil ei ole kehtivat kohustust aktsiaomanikele finantsvara üle kanda. Sellisel juhul sõltub aktsiate väljaostmine üksnes emitendi otsusest. Kohustus võib siiski tekkida siis, kui aktsiate emitent oma õigust kasutab, tavaliselt läbi aktsiate tagasiostu kavatsuse ►**M5** omanikele ◄ teatavaks tegemise.

AG26 Kui eelisaktsiad on mittetagastatavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingupõhise kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:

a) minevikus tehtud väljamaksed;

b) kavatsus teha tulevikus väljamakseid;

c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);

d) emitendi reservide maht;

▼B

e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või

f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Arveldused (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega (paragrahvid 21–24)

▼M6

AG27 Järgmised näited illustreerivad, kuidas liigitada eri tüüpi lepinguid (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentides:

a) Leping, mida (majandus)üksus arveldab, võttes vastu või andes üle kindlaksmääratud koguse enda aktsiaid ilma tulevikus saadava tasuta või vahetab kindlaksmääratud koguse enda aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Seega lisatakse sellise lepingu alusel saadud või makstud tasu otse omakapitalile või arvatakse otse sellest maha. Üheks näiteks on emiteeritud aktsiaoptsioon, mis annab teisele osapoolele õiguse osta kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma eest. Siiski, kui lepingus nähakse ette, et (majandus)üksus peab oma aktsiad ostma (lunastama) raha või muu finantsvara eest kindlaksmääratud või kindlaksmääratava kuupäeval või nõudmisel, kajastab (majandus)üksus ka finantskohustise lunastussumma nüüdisväärtuses (välja arvatud finantsinstrumendid, millel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele). Üheks näiteks on forvardlepingust tulenev (majandus)üksuse kohustus osta tagasi kindlaksmääratud arv enda aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma eest.

b) (Majandus)üksuse kohustusest osta raha eest enda aktsiaid tuleneb finantskohustis lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses isegi siis, kui aktsiate arv, mida (majandus)üksus peab tagasi ostma, ei ole kindlaks määratud või kui kohustus on tingimuslik teisest osapoolest, kellele kuulub lunastusõigus (välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D sätestatu). Üks tingimusliku kohustuse näide on emiteeritud optsioon, mis nõuab (majandus)üksuselt aktsiate raha eest tagasiostmist, kui teine osapool seda optsiooni kasutab.

c) Leping, mida arveldatakse rahas või muus finantsvaras, on finantsvara või -kohustis isegi siis, kui rahasumma või muu finantsvara, mis saadakse või antakse üle, põhineb (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi turuhinna muutustel (välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D sätestatu). Üheks näiteks on netona sularahas arveldatav aktsiaoptsioon.

▼B

d) Leping, mille alusel arveldamine toimub muutuva arvu (majandus)üksuse enda aktsiatega, mille väärtus on võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja (näiteks kauba hind) muutustel põhineva summaga, on finantsvara või -kohustis. Selle näiteks on kirjutatud optsioon kulla ostmiseks, mille kasutamisel

▼B

tasub (majandus)üksus oma instrumentides summas, mis on väärtuselt optsioonilepinguga võrdne. Nimetatud leping on finantsvara või -kohustis isegi siis, kui aluseks olev muutuja on (majandus)üksuse oma aktsia hind ja mitte kuld. Samuti on leping, mille alusel arveldamine toimub fikseeritud arvu (majandus)üksuse enda aktsiatega, kuid nende aktsiatega seotud õigusi muudetakse nii, et arvelduse väärtus oleks võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja muutustel põhineva summaga, finantsvara või -kohustis.

Tingimuslikud arvelduskokkulepped (paragrahv 25)

AG28 Paragrahviga 25 nõutakse, et kui osa tingimuslikust arvelduskokkuleppest, mis saaksid nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil, mille tulemusena instrument saab finantskohustiseks) ei ole tõeline, ei mõjuta arveldustingimused finantsinstrumendi liigitust. Seega on leping, mis nõuab arveldamist rahas või muutuva hulga (majandus)üksuse omaaktsiatega üksnes äärmiselt harva esineva, väga ebatavalise ning väga ebatõenäolise sündmuse puhul, omakapitaliinstrument. Sarnaselt võib kokkulepe fikseeritud hulga (majandus)üksuse omaaktsiatega arvlemise kohta olla lepingupõhiselt välistatud asjaoludel, mis on (majandus)üksuse kontrolli alt väljas, kuid juhul, kui need asjaolud tegelikult tõenäoliselt ei ilmne, on liigitus omakapitaliinstrumendiks asjakohane.

Käsitlus konsolideeritud finantsaruannetes

►**M32** AG29 Konsolideeritud finantsaruannetes esitab (majandus)üksus mittekontrollivad osalused – st muude osapoolte osalused oma tütarettevõtete omakapitalis ja tulus – kooskõlas IAS 1 ja IFRS 10-ga. ◄ Finantsinstrumendi (või selle komponenti) liigitamisel konsolideeritud finantsaruandes juhindub (majandus)üksus kõikidest kontserni liikmete ning instrumendi omanike vahel kokkulepitud tingimustest, määramaks kindlaks, kas kontsern tervikuna omab instrumendi suhtes raha või muu finantsvara üleandmise kohustust või ta arveldab seda viisil, mis nõuab kajastamist kohustisena. Kui kontserni tütarettevõte emiteerib finantsinstrumendi ja emaettevõte või muu kontserni (majandus)üksus lepib instrumendi omanikega otse kokku lisatingimustes (näiteks garantii), võib kontsern mitte omada valikuvabadust väljamaksete ja aktsiate tagasiostu suhtes. Kuigi tütarettevõte võib instrumenti nõuetekohaselt liigitada oma eraldiseisvates finantsaruannetes pööramata nendele lisatingimustele tähelepanu, tuleb teiste kontserniettevõtete ja instrumendi omanike vaheliste kokkulepete mõjuga arvestada, tagamaks, et konsolideeritud finantsaruanded peegeldaksid lepingute ning tehingute mõju kogu kontsernile. Sellise kohustuse või arveldustingimuse ulatuses on finantsinstrument (või selle komponent, mis on kohustuse objektiks) liigitatud konsolideeritud finantsaruandes finantskohustiseks.

▼M6

AG29A Teatavaid instrumentide tüüpe, mis panevad (majandus)üksusele lepingupõhise kohustuse, liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Nimetatud paragrahvidega kooskõlas olev liigitus on erandiks põhimõtetest, mida vastasel korral rakendataks instrumendi liigitamisel käesolevas standardis. See erand ei laiene konsolideeritud finantsaruannetes esitatud mittekontrollivate osaluste liigitamisele. Seega liigitatakse

▼M6

kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D eraldiseisvates või individuaalsetes finantsaruannetes omakapitaliinstrumentidena liigitatud instrumente, mis ei ole mittekontrollivad osalused, kohustistena kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

▼B

Liitfinantsinstrumendid (paragrahvid 28–32)

▼M53

AG30 Paragrahvi 28 rakendatakse üksnes mitte-tuletisliitfinantsinstrumentide emitendile. Paragrahv 28 ei käsitle liitfinantsinstrumente nende omanike seisukohast. IFRS 9 käsitleb sellise finantsvara liigitamist ja mõõtmist, mis selle omanike seisukohast on liitfinantsinstrumendid.

▼M33

AG31 Tavaliseks liitfinantsinstrumendi vormiks on sisseehitatud vahetusoptsiooniga võlainstrument, näiteks ühegi muu varjatud tuletisinstrumendi tunnuseta emitendi lihtaktsiaks vahetatav võlakiri. Lõikes 28 nõutakse sellise finantsinstrumendi emitendilt kohustise komponendi ja omakapitali komponendi eraldi esitamist finantsseisundi aruandes järgmiselt:

▼B

a) Emitendi kohustus teha regulaarseid intressi- ja põhiosamakseid on finantskohustis, mis kestab seni, kuni instrumenti ei ole vahetatud. Esmasel arvelevõtmisel on kohustise komponendi õiglane väärtus lepinguliselt kindlaks määratud tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mis on diskonteeritud intressimääraga, mis sellel ajal rakendati turul võrreldava krediidivõimega instrumentidele, mis tekitasid sisuliselt samasugust rahavoogu samadel tingimustel, kuid olid ilma vahetusõiguseta.

▼M33

b) omakapitaliinstrument on sisseehitatud optsioon vahetada kohustis emitendi omakapitaliks. Sellisel optsioonil on väärtus esmasel kajastamisel isegi juhul, kui optsiooni täitmishind ei ole alusvara turuhinnast kõrgem (*out of the money*).

▼B

AG32 Vahetatava instrumendi vahetamisel selle lõpptähtajal lõpetab (majandus)üksus kohustise komponendi kajastamise ning kajastab seda kui omakapitali. Algne omakapitali komponent jääb omakapitaliks (kuigi seda tuleb võib-olla kanda ühelt omakapitali kirjelt teisele). Lõpptähtajal vahetamisel ei teki ei kasumit ega kahjumit.

AG33 Kui (majandus)üksus tühistab vahetatava instrumendi enne lunastustähtaega ennetähtaegse tagasiostuga, mille käigus algseid vahetuse eelisõigusi ei muudeta, jaotab (majandus)üksus makstud tasu ja tehingukulud kohustise ja omakapitali komponentide vahel tehingupäeva seisuga. Makstud tasude ja tehingukulude komponentide vahel jaotamiseks kasutatakse samasugust meetodit nagu kasutati vahetatava instrumendi algsel emiteerimisel saadud sissetulekute komponentide vahel jaotamisel kooskõlas paragrahvidega 28–32.

AG34 Kui tasude jaotus on tehtud, käsitletakse edasisi kasumeid või kahjumeid kooskõlas vastavale komponendile rakendatavate arvestuspõhimõtetega järgmiselt:

a) kohustise komponendiga seotud tulu või kulu summa kajastatakse kasumis või kahjumis ja

▼B

b) omakapitaliinstrumendi komponendiga seotud tasu kajastatakse omakapitalis.

AG35 (Majandus)üksus võib muuta vahetatava instrumendi tingimusi, et saavutada ennetähtaegne vahetus, näiteks läbi soodsama vahetuskursi pakkumise või muu täiendava tasu maksmise vahetamisel enne kindlaksmääratud kuupäeva. Tingimuste muutmise kuupäeval kajastatakse erinevus omaniku poolt instrumendi muudetud tingimuste alusel saadava õiglase väärtuse ja algsetele tingimustele vastava tasu õiglase väärtuse vahel ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kahjumina.

Omaaktsiad (paragrahvid 33 ja 34)

AG36 (Majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente ei kajastata finantsvarana olenemata tagasiostmise põhjusest. Paragrahv 33 nõuab enda omakapitaliinstrumente tagasiostvalt (majandus)üksuselt nende omakapitaliinstrumentide omakapitalist mahaarvamist. Kui aga (majandus)üksus omab enda omakapitali teiste nimel, näiteks kui finantsasutus omab kliendi nimel enda aktsiaid, on tegemist esindussuhtega ja sellest tulenevalt ei kajasta (majandus)üksus neid osalusi oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄.

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (paragrahvid 35–41)

AG37 Järgmine näide illustreerib paragrahvi 35 rakendamist liitfinantsinstrumendil suhtes. Oletame, et mittekumulatiivne eelisaktsia on kohustuslikus korras raha eest väljaostetav viie aasta pärast, kuid dividende makstakse enne väljaostukuupäeva (majandus)üksuse otsuse alusel. Selline instrument on liitfinantsinstrument kohustise komponendiga väljaostusumma nüüdisväärtuses. Selle komponendi diskonto kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ intressikuluna. Omakapitalikomponendiga seotud mis tahes dividendiväljamakset kajastatakse kasumi või kahjumi väljamaksena. Sarnast lähenemist rakendatakse ka siis, kui väljaostmine ei ole mitte kohustuslik vaid on instrumendi omaniku õigus või kui aktsia on kohustuslikult vahetatav muutuvaks arvuks lihtaktsiateks, mis on võrdsed fikseeritud summaga või summaga, mis põhineb aluseks oleva muutuja (näiteks kaup) muutustel. Siiski, kui maksmata dividend lisatakse väljaostu summale, on kogu instrument kohustis. Sellisel juhul liigitatakse dividendid intressikuluks.

Finantsvara ja finantskohustise saldeerimine (paragrahvid 42–50)

▼M34

_____

Kriteerium, mille kohaselt on (majandus)üksusel juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasid tasaarvestada (paragrahvi 42 punkt a)

AG38A Tasaarvestusõigus võib olla hetkel kasutatav või võib sõltuda mingist sündmusest tulevikus (nt võib õigus tekkida või olla kasutatav üksnes teatava sündmuse toimumisel tulevikus, nt vastaspoole kohustuste täitmata jätmise, maksejõuetuse või pankroti korral). Isegi kui tasaarvestusõigus sõltub mingist sündmusest tulevikus, võib see olla juriidiliselt rakendatav üksnes tavapärase äritegevuse käigus või juhul, kui üks vastaspool või kõik vastaspooled ei täida oma kohustusi või muutuvad maksejõuetuks või pankrotistuvad.

▼**M34**

AG38B Paragrahvi 42 punktis a sätestatud kriteeriumi täitmiseks peab (majandus)üksusel olema juriidiliselt rakendatav tasaarvestusõigus. See tähendab, et tasaarvestusõigus:

(a) ei tohi sõltuda mingist sündmusest tulevikus ja

(b) peab olema juriidiliselt rakendatav kõigil järgmistel juhtudel (majandus)üksuse ja kõigi vastaspoolte:

(i) tavapärase äritegevuse käigus;

(ii) kohustuste täitmata jätmise korral ja

(iii) maksejõuetuse või pankroti korral.

AG38C Tasaarvestusõiguse laad ja ulatus, kaasa arvatud õiguse rakendamisega seotud tingimused ja see, kas õigus kehtib kohustuste täitmata jätmise või maksejõuetuse või pankroti korral, võib olla erinevates õigussüsteemides erinev. Seega ei saa eeldada, et tasaarvestusõigus on automaatselt kasutatav väljaspool tavapärast äritegevust. Teatavas õigussüsteemis võivad pankroti- või maksejõuetusalased õigusaktid näiteks teatavatel asjaoludel keelata tasaarvestusõiguse kasutamise pankroti või maksejõuetuse korral või selle kasutamist piirata.

AG38D Et teha kindlaks, kas tasaarvestusõigus on täitmisele pööratav (majandus)üksuse ja kõigi vastaspoolte tavapärase äritegevuse käigus, kohustuste täitmata jätmise korral ja maksejõuetuse või pankroti korral (nagu sätestatud paragrahvi AG38B punktis b), tuleb võtta arvesse osapoolte vaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi (nt lepingute sätted, lepinguid reguleerivad seadused või kohustuste täitmata jätmist, maksejõuetust või pankrotti käsitlevad seadused, mis on poolte suhtes kohaldatavad).

Kriteerium, mille kohaselt kavatseb (majandus)üksus kas arveldada netosummana või realiseerida vara ja arveldada kohustise samaaegselt (paragrahvi 42 punkt b)

AG38E Paragrahvi 42 punktis b sätestatud kriteeriumi täitmiseks peab (majandus)üksus kavatsema kas arveldada netosummana või realiseerida vara ja arveldada kohustise samaaegselt. Kuigi (majandus)üksusel võib olla õigus arveldada netosummana, võib ta siiski vara realiseerida ja arveldada kohustise eraldi.

AG38F Kui (majandus)üksus saab arveldada summad selliselt, et tulemus on tegelikult samaväärne netosummana arveldamisega, vastab (majandus)üksus paragrahvi 42 punktis b sätestatud netosummana arveldamise kriteeriumile. See toimub ainult siis, kui brutoarveldussüsteem oma omaduste tõttu kõrvaldab krediidi- ja likviidsusriski või põhjustab väga väikese krediidi- või likviidsusriski ning töötleb nõudeid ja võlgu ühtse arveldusprotsessi või -tsükli raames. Paragrahvi 42 punktis b sätestatud netosummas arveldamise kriteeriumile vastab näiteks brutoarveldussüsteem, millel on kõik järgmised omadused:

(a) tasaarvestuskõlblikud finantsvarad ja finantskohustused esitatakse töötlemiseks samal ajahetkel;

▼M34

(b) kui finantsvarad ja finantskohustused on esitatud töötlemiseks, on pooled võtnud kohustuse täita oma arveldamiskohustust;

(c) võimalus, et varadest ja kohustistest tulenevad rahavood muutuvad, puudub pärast nende esitamist töötlemiseks (v.a töötlemise ebaõnnestumise korral, vt allpool punkt d);

(d) väärtpaberitega tagatud varad ja kohustised arveldatakse väärtpaberite üleandmisega või muu sarnase süsteemi kaudu (nt üleandmine makse vastu), nii et kui väärtpaberite üleandmine ebaõnnestub, ebaõnnestub ka asjaomaste nõuete või võlgade – mille tagatiseks väärtpaberid on – töötlemine (ja vastupidi);

(e) tehingud, mis ebaõnnestuvad – nagu kirjeldatud punktis d –, esitatakse uuesti töötlemiseks, kuni need on arveldatud;

(f) arveldamine toimub sama arveldusasutuse kaudu (nt arvelduspank, keskpank või väärtpaberite keskdepositoorium) ja

(g) on olemas päevasisese laenu võimalus, mis tagab kõikide poolte jaoks piisava arvelduskrediidi maksete töötlemiseks arvelduskuupäeval, ja on praktiliselt kindel, et päevasisese laenu võimalust saab vajaduse korral kasutada.

▼B

AG39 Käesolev standard ei sätesta erikäsitlust nn. „sünteetilistele instrumentidele”, mille puhul eraldiseisvate finantsinstrumentide grupid soetatakse ja hoitakse teise instrumendi tunnusomaduste imiteerimiseks. Näiteks muutuva intressimääraga pikaajalised võlakohustused kombineerituna intressimäära vahetuslepinguga (*swap*’iga), mis näeb ette muutuva suurusega maksete saamist ning fikseeritud suurusega maksete tasumist, sünteesib fikseeritud intressimääraga pikaajalise võlakohustuse. Iga üksik finantsinstrument, mis koos moodustavad „sünteetilise instrumendi”, esindab omaenda tingimustega lepingulist õigust või kohustust ning võib olla eraldi üle kantud või arveldatud. Iga finantsinstrument on avatud riskidele, mis võivad erineda teiste finantsinstrumentide avatusest riskidele. Seega, kui üks finantsinstrument „sünteetilises instrumendis” on vara ning teine on kohustis, ei ole nad saldeeritavad ega netosummas (majandus)üksuse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ esitatavad, väljaarvatud juhul, kui nad vastavad paragrahvis 42 toodud saldeerimise tingimustele.

▼B

AVALIKUSTAMINE

Finantsvarade või finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastamine(paragrahvi 94 punkt f)

AG40 Kehtetu

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 33

Aktsiakasum

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, kuidas määrata ja esitada aktsiakasumit selliselt, et pareneks tulemuslikkuse võrreldavus erinevate (majandus)üksuste vahel samal aruandeperioodil ning sama (majandus)üksuse erinevate aruandeperioodide vahel. Kuigi erinevate kasumi arvestamisel kasutatavate arvestusmeetodite tõttu on ka aktsiakasumi kohta leitud andmetel omad puudused, parendab ühetaoliselt kindlaksmääratud nimetaja kasutamine finantsaruandlust. Käesolevas standardis keskendutakse aktsiakasumi arvutamisel kasutatavale nimetajale.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse:

a) (majandus)üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:

i) selle lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel), või

ii) (majandus)üksus esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist; ja

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

i) emaettevõtte lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või

ii) emaettevõte esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.

3 (Majandus)üksus, mis avalikustab aktsiakasumi, peab aktsiakasumi arvutama ja avalikustama kooskõlas käesoleva standardiga.

►M32 4 **Kui (majandus)üksus esitab nii konsolideeritud kui ka konsolideerimata finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas kas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* või IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded*, siis tuleb käesoleva standardiga nõutud avalikustatav teave esitada üksnes konsolideeritud teabe alusel.** ◄ (Majandus)üksus, mis eelistab avalikustada aktsiakasumi oma konsolideerimata finantsaruannete põhjal, võib aktsiakasumi esitada üksnes oma konsolideerimata ►M5 koondkasumi aruandes ◄. (Majandus)üksus ei tohi sellisel juhul esitada aktsiakasumit konsolideeritud finantsaruannetes.

▼**M31**

4A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta aktsiakasumi ainult selles eraldiseisvas aruandes.

▼**B**

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Mittelahjendamine on aktsiakasumi suurenemine või aktsiakahjumi vähenemine, lähtudes eeldusest, et vahetatavad instrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on emiteeritud kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslik aktsialeping on kokkulepe emiteerida aktsiaid lepingus kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad on lihtaktsiad, mida saab emiteerida vähese rahaga või ilma raha või muu tasuta juhul, kui tingimuslikus aktsialepingus kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Lahjendamine on aktsiakasumi vähenemine või aktsiakahjumi suurenemine, lähtudes eeldusest, et vahetatavad instrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on kindlaksmääratud tingimuste täitmisel emiteeritud.

Optsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid on finantsinstrumendid, mis annavad nende omanikule õiguse osta lihtaktsiaid.

Lihtaktsia on omakapitaliinstrument, mis on alam kõikidest muudest omakapitaliinstrumentide liikidest.

Potentsiaalne lihtaktsia on finantsinstrument või muu leping, mis võib anda selle omanikule õiguse saada lihtaktsiaid.

Lihtaktsia *müügioptsioon* on leping, mis annab aktsia omanikule õiguse müüa oma aktsia kindlaksmääratud hinna eest teatava perioodi jooksul.

6 Lihtaktsiad osalevad perioodi kasumi jaotamisel vaid pärast muud liiki aktsiaid, nagu näiteks eelisaktsiad. (Majandus)üksusel võib olla rohkem kui üht liiki lihtaktsiaid. Samaliigilistel lihtaktsiatel on ühesugused õigused dividendidele.

7 Potentsiaalsete lihtaktsiate näited on:

a) võla- või omakapitaliinstrumendid, sealhulgas eelisaktsiad, mida saab vahetada lihtaktsiate vastu;

b) optsioonid ja ostutähed;

c) aktsiad, mis võidakse emiteerida lepingupõhistest kokkulepetest tulenevate tingimuste täitmisel, näiteks (majandus)üksuse või muude varade ostmisel.

▼**M33**

8 Käesolevas standardis kasutatakse IAS 32-s *Finantsinstrumendid*: *esitamine* määratletud mõisteid IAS 32 lõikes 11 sätestatud tähenduses, kui ei ole märgitud teisiti. IAS 32-s määratletakse mõisted „finantsinstrument”, „finantsvara”, „finantskohustis” ja „omakapitaliinstrument” ning antakse juhised nende mõistete kasutamiseks. IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine* määratletakse mõiste „õiglane väärtus” ja sätestatakse selle mõiste rakendamise nõuded.

▼**B**

MÕÕTMINE

Baasaktsiakasum

9 (Majandus)üksus arvutab baasaktsiakasumi emaettevõtte *lihtaktsionäridele jääva* kasumi või kahjumi põhjal; kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.

10 Baasaktsiakasum arvutatakse nii, et emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum (lugeja) jagatakse perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvuga (nimetaja).

11 Baasaktsiakasumi arvutamise eesmärk on saada näitaja, mis väljendaks emaettevõtte iga lihtaktsia osa (majandus)üksuse tulemuslikkuses aruandeperioodi vältel.

Kasum

12 Baasaktsiakasumi arvutamisel võetakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv:

a) emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum ja

b) emaettevõtte kasum või kahjum

ning korrigeeritakse need vastavalt maksustamisjärgsetele eelisaktsiate dividendidele, eelisaktsiatega arveldamisel tekkivatele vahedele ja muudele samalaadsetele omakapitaliks liigitatud eelisaktsiate mõjudele.

13 Kõik emaettevõtte lihtaktsionäride perioodi kulud ja tulud, sealhulgas maksukulu ja eelisaktsiate dividendid, mis on liigitatud kohustisteks, võetakse arvesse perioodi emaettevõtte lihtaktsionäride kasumi ja kahjumi kindlaksmääramisel (vt IAS 1 ►**M5** ———— ◄).

14 Maksustamisjärgne eelisaktsiate dividendide summa, mis on maha arvatud kasumist või kahjumist, on:

a) mittekumulatiivsetele eelisaktsiatele perioodi eest välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide maksustamisjärgne summa ja

b) kumulatiivsete eelisaktsiate puhul perioodi maksustamisjärgsete eelisaktsiate dividendide summa, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud. Perioodi eelisaktsiate dividendide summa ei sisalda kumulatiivsete eelisaktsiate eest käesoleval perioodil eelnevate perioodide eest makstud või välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide summat.

▼B

15 Eelisaktsiaid, millelt saab esialgu madalaid dividende, kompenseerimaks (majandus)üksusele eelisaktsiate müümist allahindlusega, või hiljem turuväärtusest kõrgemaid dividende, kompenseerimaks investorile eelisaktsiate ostmist ülekursiga, nimetatakse mõnikord suureneva määraga eelisaktsiateks. Iga esmasemissiooni suureneva määraga eelisaktsiate allahindlus või ülekurss amortiseeritakse jaotamata kasumisse, kasutades sisemise intressimäära meetodit ning käsitades neid aktsiakasumi arvutamisel eelisaktsia dividendina.

16 Eelisaktsiaid võib tagasi osta, kui (majandus)üksus teeb aktsionäridele sellekohase pakkumise. Eelisaktsiate omanikele makstud tasu õiglase väärtuse ülejääk, mis ületab eelisaktsiate ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, on aktsionäride eelisaktsiatelt saadavat tulu ja kajastatakse (majandus)üksuse jaotamata kasumis. Emaettevõtte omakapitali lihtosaniku kasumi või kahjumi arvutamisel arvatakse see summa maha.

17 (Majandus)üksus võib mõjutada omanikke vahetama oma vahetatavaid eelisaktsiaid varem, tehes soodsaid muudatusi algsetesse vahetustingimustesse või makstes lisatasu. Lihtaktsiate õiglasest väärtusest ülejääv osa või muu tasu, mis on makstud üle algsetel vahetustingimustel emiteeritud lihtaktsia õiglase väärtuse, on eelisaktsiate omanike tulu ning see arvatakse maha emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvestamisel.

18 Summa, mille võrra eelisaktsiate ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab nende arveldamiseks makstud tasu õiglase väärtuse, võetakse arvesse emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvutamisel.

Aktsiad

19 Baasaktsiakasumi arvutamisel tuleb lihtaktsiate arvuks võtta perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv.

20 Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu kasutamisel võib juhtuda, et aktsiakapitali suurus võib olla perioodi vältel muutunud, kuna käibel olnud aktsiate arv on mingil hetkel olnud suurem või väiksem. Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv on perioodi algul käibel olnud lihtaktsiate arv, mida on korrigeeritud nende lihtaktsiate arvuga, mis on perioodi jooksul tagasi ostetud või emiteeritud, korrutatult ajateguriga. Ajategur on nende päevade arv, mil vaadeldavad aktsiad on käibel, jagatuna perioodi päevade koguarvuga; paljudel juhtudel piisab kaalutud keskmise mõistlikust ligikaudsest väärtusest.

21 Enamasti kaasatakse aktsiad kaalutud keskmise arvutamisse alates kuupäevast, millal tekkis nende eest tasumise nõue (mis tavaliselt on nende emiteerimise kuupäev), näiteks:

a) raha vastu emiteeritud lihtaktsiad kaasatakse siis, kui tekib vastav rahaline nõue;

b) lihtaktsiad, mis on emiteeritud liht- või eelisaktsiatelt teenitud dividendide vabatahtliku taasinvesteerimise tulemusena, kaasatakse dividendide reinvesteerimise päevast;

▼B

c) lihtaktsiad, mis on emiteeritud võlainstrumendi vahetamisel lihtaktsiate vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;

d) lihtaktsiad, mis on emiteeritud muude finantsinstrumentide intressi või põhisumma vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;

e) lihtaktsiad, mis on emiteeritud ettevõtte kohustise vastu, kaasatakse väärtuspäevast;

f) lihtaktsiad, mis on emiteeritud tasuna mitterahalise vara omandamise eest, kaasatakse vara arvelevõtmise kuupäevast ja

g) lihtaktsiad, mis on emiteeritud (majandus)üksusele teenuste osutamise eest, kaasatakse siis, kui teenused on osutatud.

Lihtaktsiate kaasamise ajastus määratakse kindlaks nende emissioonireeglite ja -tingimustega. Emissiooniga seotud iga lepingu sisu tuleb asjakohaselt arvesse võtta.

▼M12

22 Äriühenduses üleantava tasu osana emiteeritud lihtaktsiad võetakse arvesse aktsiate kaalutud keskmise arvu arvutamisel alates omandamise kuupäevast. Põhjuseks on see, et sellest kuupäevast alates liidab omandaja omandatava kasumid ja kahjumid enda koondkasumiaruandesse.

▼B

23 Lihtaktsiad, mis emiteeritakse kohustuslikult vahetatava instrumendi vahetamisel, kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alates lepingu sõlmimise kuupäevast.

24 Tingimuslikult emiteeritavaid aktsiaid käsitatakse käibel olevatena ning need kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles kuupäevast, kui kõik vajalikud tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Need aktsiad, mis emiteeritakse ainult pärast teatud aja möödumist, ei ole tingimuslikult emiteeritavad aktsiad, kuna aja möödumine on kindel. Käibel olevaid lihtaktsiaid, mis on tingimuslikult tagastatavad (st tagasikutsumisel), ei käsitata käibel olevatena ning kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui aktsiaid ei saa enam tagasi kutsuda.

25 Kehtetu

26 Perioodil ja kõikide teiste vaadeldavate perioodide jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu korrigeerimisel tuleb lähtuda sündmustest, välja arvatud potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine, mis muutsid käibel olnud lihtaktsiate arvu, ilma et oleks toimunud vastavat muutust ressursside osas.

27 Lihtaktsiaid võib emiteerida või käibel olevate lihtaktsiate arvu vähendada, ilma et toimuks vastavat muutust ressurssides. Näiteks:

a) kapitaliseerimine ehk fondiemissioon (mida mõnikord nimetatakse ka aktsiadividendiks);

b) mõne muu emissiooni boonusosa, näiteks boonusosa olemasolevatele aktsionäridele märkimisõiguse emissioonil;

c) aktsiatükeldus ja

d) aktsiate ühendamine.

▼B

28 Kapitaliseerimise ehk fondiemissiooni või aktsiatükelduse puhul emiteeritakse lihtaktsiaid olemasolevatele aktsionäridele täiendava tasuta. Seega suureneb käibel olevate lihtaktsiate arv, ilma et suureneksid ressursid. Enne sellist sündmust käibel olnud lihtaktsiate arvu korrigeeritakse vastavalt käibel olevate aktsiate arvu proportsionaalsele muutusele, nagu oleks sündmus toimunud varaseima hõlmatud perioodi alguses. Näiteks „kaks ühe vastu” fondiemissiooni puhul korrutatakse enne emissiooni käibel olnud lihtaktsiate arv kolmega, et saada lihtaktsiate uus koguarv, või kahega, et saada lisanduvate lihtaktsiate arv.

29 Lihtaktsiate ühendamine tavaliselt vähendab käibel olevate lihtaktsiate arvu, kuid samas ei toimu vastavat vähenemist ressurssides. Kui aga tulemuseks on aktsia tagasiost õiglase väärtusega, on käibel olevate lihtaktsiate arvu vähenemise põhjuseks ressursside vastav vähenemine. Selle üheks näiteks on aktsiate ühendamine ja erakorralise dividendi määramise kombinatsioon. Tehingu toimumise perioodil käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu korrigeeritakse vastavalt lihtaktsiate arvu vähenemisele alates erakorralise dividendi kajastamise kuupäevast.

Lahjendatud aktsiakasum

30 (Majandus)üksusel tuleb arvutada emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävа kasumi või kahjumi põhjal lahjendatud aktsiakasum; kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.

31 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit, korrigeerib (majandus)üksus emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit ning käibel olevate aktsiate kaalutud keskmist arvu vastavalt kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate mõjule.

32 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamise eesmärk on sarnane baasaktsiakasumi arvutamise eesmärgiga: väljendada iga lihtaktsia osa (majandus)üksuse tulemuslikkuses, samal ajal võttes arvesse kõik perioodil käibel olnud lahjendava potentsiaaliga lihtaktsiad. Selle tulemusena:

a) suurendatakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit selliste maksustamisjärgsete dividendide ja intresside võrra, mis on kajastatud perioodil seoses potentsiaalsete lahjendavate lihtaktsiatega, ning korrigeeritakse neid vastavalt muudele muutustele tulude ja kulude osas, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, ning

b) suurendatakse käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu selliste täiendavate lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu võrra, mis oleksid kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel käibel olnud.

▼B

Kasum

33 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit korrigeerib (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 12 emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi vastavalt järgmiste maksustamisjärgsete näitajate mõjule:

a) dividendid või muud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud summad, mis on maha arvatud emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi arvutamisel kooskõlas paragrahviga 12;

b) lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressid, mis on perioodi jooksul kajastatud, ja

c) kõik muud tuludes või kuludes aset leidvad muutused, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel.

▼M53

34 Pärast seda kui potentsiaalsed lihtaktsiad on vahetatud lihtaktsiateks, ei esine enam paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolusid. Selle asemel osalevad uued lihtaktsiad emaettevõtja lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Seega korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt arvutatud emaettevõtja lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolude ja nendega seonduvate maksude kohaselt. Potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvate kulude hulka arvatakse ka tehingukulutused ja allahindlused, mida arvestatakse sisemise intressimäära meetodi kohaselt (vt IFRS 9).

▼B

35 Potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine võib põhjustada muutusi tuludes või kuludes. Näiteks potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressikulu vähenemine ja sellest tulenev kasumi suurenemine või kahjumi vähenemine võivad põhjustada töötajate kasumiosaluskavaga kohustuslikult seotud kulude suurenemist. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt kõigile sellistele tulude või kulude muutustele.

Aktsiad

36 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks tuleb lihtaktsiate arvuks võtta lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mis on arvutatud paragrahvide 19 ja 26 kohaselt ning millele on liidetud selliste lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida emiteeritaks kõikide lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel lihtaktsiateks. Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad tuleb lugeda vahetatud lihtaktsiateks perioodi algul või kui hiljem, siis potentsiaalsete lihtaktsiate emiteerimise kuupäeval.

37 Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad määratakse kindlaks igaks esitatavaks perioodiks eraldi. Aasta algusest kuni ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kestva perioodi sisse arvatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate arv ei ole sama, mis igasse vahearuandesse kaasatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate kaalutud keskmine.

▼B

38 Potentsiaalsed lihtaktsiad kaalutakse perioodi kohta, mil need käibel on. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis aruandeperioodi jooksul tühistatakse või aeguvad, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vaid perioodi selles osas, mil need käibel olid. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on aruandeperioodil vahetatud lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse perioodi algusest kuni vahetamise kuupäevani; alates vahetamise kuupäevast kaasatakse saadud lihtaktsiad nii baasaktsiakasumi kui ka lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

39 Lihtaktsiate arv, mida võidaks emiteerida lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, määratakse kindlaks potentsiaalsete lihtaktsiate tingimuste põhjal. Kui eksisteerib mitu vahetusalust, võetakse arvutamisel aluseks potentsiaalsete lihtaktsiate omaniku seisukohast kõige soodsam vahetussuhe või täitmishind.

▼M32

40 Tütar-, ühis- ja sidusettevõte võivad emiteerida muudele osapooltele, välja arvatud emaettevõttele või investeerimisobjekti üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavatele investoritele, potentsiaalseid lihtaktsiaid, mis on vahetatavad kas tütar-, ühis- või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emaettevõtte või investeerimisobjekti (aruandev (majandus)üksus)) üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite lihtaktsiateks. Kui nendel tütar-, ühis- või sidusettevõtte potentsiaalsetel lihtaktsiatel on lahjendav mõju aruandva (majandus)üksuse baasaktsiakasumile, kaasatakse need lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

▼B

Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad

41 Potentsiaalseid lihtaktsiaid tuleb käsitada lahjendavatena siis ja ainult siis, kui nende vahetamine lihtaktsiateks vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit.

42 (Majandus)üksus kasutab emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi suurust kontrollnumbrina, määramaks kindlaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad. Emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt ning jäetakse välja lõpetatud tegevusvaldkondi puudutav info.

43 Potentsiaalsed lihtaktsiad on mittelahjendavad, kui nende vahetamine lihtaktsiateks suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamine ei eelda potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamist, kasutamist ega muid toiminguid, millel oleks mittelahjendav mõju aktsiakasumile.

44 Otsustamaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pigem eraldi kui üheskoos. Järjekord, milles potentsiaalseid lihtaktsiaid vaadeldakse, võib mõjutada seda, kas nad on lahjendavad või mitte. Seega, et baasaktsia lahjenemine oleks maksimaalne, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pingereas kõige rohkem lahjendavast kõige vähem lahjendavani, st lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võetakse kõigepealt arvesse sellised

▼B

lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on madalaim kasum kasvuaktsia kohta ja seejärel sellised lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on kõige kõrgem kasum kasvuaktsia kohta. Optsioonid ja ostutähed võetakse harilikult arvesse esimesena, kuna need ei mõjuta tehte lugejat.

Optsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

45 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit loeb (majandus)üksus oma lahjendavad optsioonid ja ostutähed täidetuks. Neist instrumentidest saadavat tulu käsitatakse perioodi keskmise turuhinnaga emiteeritud lihtaktsiatest saadava tuluna. Vahet emiteeritud lihtaktsiate arvu ja nende lihtaktsiate arvu vahel, mida oleks perioodil keskmise turuhinnaga emiteeritud, käsitatakse lihtaktsiate tasuta emissioonina.

46 Optsioonid ja ostutähed on lahjendavad, kui nad viiksid lihtaktsiate emissioonini perioodi keskmisest turuhinnast madalama hinnaga. Lahjendamise suurus võrdub lihtaktsia keskmise turuhinnaga aruandeperioodil, millest on lahutatud emissioonihind. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peaksid potentsiaalsed lihtaktsiad sisaldama mõlemaid järgmisi elemente:

a) kokkulepe emiteerida teatav arv lihtaktsiaid nende perioodi keskmise turuhinnaga. Sellised lihtaktsiad loetakse õiglaselt hinnatuks ning nende mõju ei loeta lahjendavaks ega mittelahjendavaks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel jäetakse need kõrvale;

b) kokkulepe emiteerida ülejäänud lihtaktsiad tasuta. Sellised lihtaktsiad ei too sissetulekut ning neil pole mingit mõju käibel olevatest lihtaktsiatest saadavale kasumile ega kahjumile. Seega on sellised aktsiad lahjendavad ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lisatakse need käibel olevate lihtaktsiate arvule.

47 Optsioonidel ja ostutähtedel on lahjendav mõju vaid siis, kui lihtaktsiate keskmine turuhind perioodil ületab optsioonide või ostutähtede täitmishinna (st nad on „rahas”). Eelnevate perioodide aruannetes esitatud aktsiakasumit ei korrigeerita tagasiulatuvalt muutuste näitamiseks lihtaktsiate hinnas.

▼M33

47A Aktsiaoptsioonide ja muude aktsiapõhiste maksekokkulepete puhul, mille suhtes rakendatakse IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, hõlmab lõikes 46 viidatud emiteerimishind ja lõikes 47 viidatud täitmishind tulevikus (majandus)üksusele aktsiaoptsiooni või muu aktsiapõhise maksekokkuleppe kohaselt tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste õiglast väärtust (mõõdetud kooskõlas IFRS 2-ga).

▼B

48 Töötajatele kindlaksmääratud või kokkuleppeliste tingimustega aktsiaoptsioone ja garanteerimata lihtaktsiaid käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel optsioonidena, kuigi nende tingimuseks võib olla garanteerimine. Neid käsitatakse käibel olevatena alates võimaldamise kuupäevast. Tulemuslikkusel põhinevaid töötaja aktsiaoptsioone käsitatakse tingimuslikult emiteeritavate aktsiatena, kuna nende emissioon sõltub lisaks teatava aja möödumisele ka sellest, kas kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

▼B

Vahetatavad instrumendid

49 Vahetatavate instrumentide lahjendav mõju kajastatakse lahjendatud aktsiakasumis paragrahvide 33 ja 36 kohaselt.

50 Vahetatavad eelisaktsiad on mittelahjendavad juhul, kui sellistelt aktsiatelt käesoleva perioodi eest välja kuulutatud või käesoleva perioodi jooksul vahetusega omandatavatelt lihtaktsiatelt kogunenud dividendid ületavad baasaktsiakasumi. Sarnaselt on ka konverteeritav võlg mittelahjendav juhul, kui selle intress (millest on maha arvatud maksud ning muud muutused tulus ja kulus) vahetusega omandatava lihtaktsia kohta ületab baasaktsiakasumi.

51 Vahetatavate eelisaktsiate tagasiost või vahetamine võib mõjutada vaid osa käibel olnud vahetatavatest eelisaktsiatest. Sellistel juhtudel kantakse mis tahes paragrahvis 17 mainitud ülejääv tasu nende aktsiate arvele, mis on tagasi ostetud või vahetatud, eesmärgiga teha kindlaks, kas käibele jäänud eelisaktsiad on lahjendavad. Tagasiostetud või vahetatud aktsiaid vaadeldakse eraldi neist aktsiatest, mis pole tagasi ostetud ega vahetatud.

Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad

52 Nagu baasaktsiakasumi arvutamiselgi, käsitatakse tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid käibel olevatena ning nad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad kaasatakse perioodi algul (või kui hiljem, siis tingimusliku aktsialepingu kuupäeval). Kui tingimused ei ole täidetud, põhineb tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv, mis kaasatakse lahjendatud kasumi arvutamisse, nende aktsiate arvul, mida emiteeritaks, kui perioodi lõpp oleks tingimusliku perioodi lõpp. Korrigeerimine ei ole lubatud, kui tingimused ei ole tingimusliku perioodi lõppedes täidetud.

53 Kui teatava kasumi teenimine või püsiva kasumi säilitamine perioodil on tingimusliku emissiooni tingimuseks ja kui see teatav kasum on aruandeperioodi lõpuks küll teenitud, kuid seda peab säilitama veel ühe perioodi, siis käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel täiendavaid aktsiaid käibel olevatena, kui mõju on lahjendav. Sellisel juhul võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui kasumi suurus aruandeperioodi lõpul oleks võrdne kasumiga tingimusliku perioodi lõpul. Kuna kasum võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.

54 Tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest turuhinnast. Sellisel juhul, kui mõju on lahjendav, võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui turuhind aruandeperioodi lõpul oleks võrdne turuhinnaga tingimusliku perioodi lõpul. Kui tingimuse aluseks on keskmine turuhind mingi sellise perioodi jooksul, mis lõpeb pärast aruandeperioodi lõppu, kasutatakse aruande hetkeks

▼B

möödunud perioodiosa keskmist. Kuna turuhind võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.

55 Tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest kasumist ja hinnast. Sellistel juhtudel võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatud lihtaktsiate arvu puhul aluseks mõlemad tingimused (st senine kasum ja turuhind viimase aruandeperioodi lõpul). Tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse ei kaasata, välja arvatud juhul, kui mõlemad tingimused on täidetud.

56 Muudel juhtudel sõltub tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv mõnest muust tingimusest kui kasum või turuhind (nt teatava arvu jaemüügikohtade avamine). Sellisel juhul, eeldades, et tingimuse praegune staatus püsib muutumatuna tingimusliku perioodi lõpuni, kaasatakse tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vastavalt nende staatusele aruandeperioodi lõppedes.

57 Tingimuslikult emiteeritavad potentsiaalsed lihtaktsiad (v.a need, mille kohta kehtib tingimuslik aktsialeping, nt tingimuslikult emiteeritavad vahetatavad instrumendid) kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamisse järgmiselt:

a) (majandus)üksus määrab kindlaks, kas potentsiaalseid lihtaktsiaid võib pidada emiteeritavateks, võttes aluseks paragrahvide 52–56 kohaselt täpsustatud emiteerimistingimused; ja

b) kui neid potentsiaalseid lihtaktsiaid võiks kajastada lahjendatud aktsiakasumis, määrab (majandus)üksus kindlaks nende mõju lahjendatud aktsiakasumi arvutamisele, järgides seejuures optsioonide ja ostutähtede kohta käivaid sätteid paragrahvides 45–48, vahetatavaid instrumente puudutavaid sätteid paragrahvides 49–51, lihtaktsiates või rahas arveldada võivaid lepinguid puudutavaid sätteid paragrahvides 58–61 või muid asjakohaseid sätteid.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse täitmine või vahetamine toimunuks siiski ainult sel juhul, kui käibel olevad mittetingimuslikud sarnased potentsiaalsed lihtaktsiad on täidetuks või vahetatuks loetud.

Lepingud, mida võidakse arveldada lihtaktsiates või rahas

58 Kui (majandus)üksus on allkirjastanud lepingu, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt (majandus)üksuse soovile, eeldab (majandus)üksus, et leping arveldatakse lihtaktsiates, ning tulemusena saadud potentsiaalsed lihtaktsiad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumis, kui mõju on lahjendav.

59 Kui selline leping esitatakse arvestuslikel eesmärkidel vara või kohustisena või kui sel on omakapitali ja kohustise komponent, peab (majandus)üksus korrigeerima lugejat vastavalt kasumi või kahjumi muutustele, mis oleks toimunud perioodi jooksul juhul, kui leping oleks tervikuna liigitatud omakapitaliinstrumendina. Nimetatud korrigeerimine sarnaneb paragrahvis 33 nimetatud vajalike korrigeerimistega.

▼B

60 Nende lepingute puhul, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt omaniku soovile, kasutatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel sellist arveldust, mis on kõige lahjendavama mõjuga.

61 Näide lepingust, mida saab arveldada lihtaktsiates või rahas, on võlainstrument, mille lunastustähtajal saab (majandus)üksus piiramatu õiguse arveldada põhisumma rahas või oma lihtaktsiates. Teine näide on väljastatud müügioptsioon, millega selle omanik saab õiguse valida, kas arveldada lihtaktsiates või rahas.

Ostetud optsioonid

62 Ostetud müügioptsiooni ja ostetud ostuoptsiooni sarnaseid lepinguid (st optsioone (majandus)üksusele endale kuuluvatele lihtaktsiatele) ei kaasata lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna sel oleks mittelahjendav mõju. Müügioptsioon realiseeritakse ainult siis, kui täitmishind on kõrgem kui turuhind, ning ostuoptsioon ainult siis, kui täitmishind on madalam kui turuhind.

Väljastatud müügioptsioon

63 Lepingud, mille puhul (majandus)üksus peab oma aktsiad tagasi ostma, nagu näiteks väljastatud müügioptsioon ja forvardleping, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse siis, kui nende mõju on lahjendav. Kui need lepingud on aruandeperioodil „rahas” (st täitmis- või arveldushind on kõrgem kui perioodi keskmine turuhind), arvutatakse aktsiakasumi potentsiaalne lahjendav mõju järgmiselt:

a) eeldatakse, et perioodi algul emiteeritakse piisav arv lihtaktsiaid (perioodi keskmise turuhinnaga), et suurendada laekumit ja täita lepingu tingimusi;

b) eeldatakse, et emissioonilaekumit kasutatakse lepingu tingimuste täitmiseks (st lihtaktsiate tagasiostmiseks); ja

c) lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatakse täiendavaid lihtaktsiad (emiteeritavate lihtaktsiate arvu ja lepingu tingimuste täitmisel saadud lihtaktsiate arvu vahe).

TAGASIULATUV KORRIGEERIMINE

64 Kui käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arv suureneb fondiemissiooni või kapitaliseerimise, või aktsiatükeldamise tõttu, või kui käibel olevate lihtaktsiate arv väheneb aktsiate ühendamise tõttu, tuleb kõikide esitatavate perioodide osas baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutusi tagasiulatuvalt korrigeerida. Kui need muutused toimuvad pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, peavad aktsiakohased arvutused käesoleva perioodi ning nimetatud aruandes esitatud iga eelneva perioodi finantsaruannete tarvis põhinema aktsiate uuel arvul. Kui aktsiakohased arvutused peegeldavad muutusi aktsiate arvus, avalikustatakse see asjaolu. Lisaks korrigeeritakse kõigi esitatud perioodide kohta toodud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum vastavalt tagasiulatuvalt kajastatud vigade ja arvestusmeetodite muutuste korrigeerimiste mõjudele.

▼B

65 (Majandus)üksus ei korrigeeri mitte ühegi eelneva esitatava aruandeperioodi lahjendatud aktsiakasumit seoses muutustega aktsiakasumi arvutamisel kasutatud eeldustes ega seoses potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisega lihtaktsiateks.

ESITUSVIIS

66 (Majandus)üksus esitab ►M5 koondkasumi aruandes ◄ baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, võttes aluseks emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest lihtaktsionäridele tekkiva kasumi või kahjumi ning sellise kasumi või kahjumi, mis on tekkinud iga erinevate kasumiosalusõigustega lihtaktsiate liigi kohta sellel perioodil. (Majandus)üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi iga esitatava perioodi kohta võrdselt rõhutatuna.

67 Aktsiakasum tuuakse ära iga perioodi kohta, mille kohta esitatakse ►M5 koondkasumi aruanne ◄. Kui vähemalt ühe perioodi kohta esitatakse ka lahjendatud aktsiakasum, siis tuleb see näitaja esitada kõikide perioodide kohta, isegi sellisel juhul, kui see võrdub baasaktsiakasumiga. Kui baasaktsiakasum ja lahjendatud kasum aktsia on võrdsed, võib neid ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitada ühel real.

▼M31

67A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, nagu on nõutud lõigetes 66 ja 67, selles eraldiseisvas aruandes.

▼B

68 Lõpetatavatest tegevusvaldkondadest teatav (majandus)üksus avalikustab selliste tegevusvaldkondade baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või lisades.

▼M31

68A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi lõpetatud tegevusvaldkondade suhtes, nagu on nõutud lõikes 68, selles eraldiseisvas aruandes või selle lisades.

▼B

69 (Majandus)üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi isegi siis, kui avalikustatavad summad on negatiivsed (aktsiakahjum).

AVALIKUSTAMINE

70 (Majandus)üksus avalikustab järgmise teabe:

a) summad, mida kasutatakse baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lugejana, ja nende summade võrdlus emaettevõtte perioodi kasumi või kahjumiga. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;

▼B

b) lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida kasutati baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel nimetajana, ja nende nimetajate võrdlus teineteisega. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;

c) instrumendid (sh tingimuslikult emiteeritavad aktsiad), mis võivad potentsiaalselt lahjendada baasaktsiakasumit kunagi tulevikus, kuid mida ei kaasatud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna vaadeldava(te)l perioodi(de)l oli nende mõju mittelahjendav;

d) lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiatega sooritatud tehingute kirjeldus, välja arvatud kooskõlas paragrahviga 64 arvestatavad tehingud, mis sooritatakse pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ ning mis oleksid oluliselt muutnud perioodi lõpul käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arvu, kui need tehingud oleksid toimunud enne aruandeperioodi lõppu.

71 Paragrahvi 70 punktis d mainitud tehingute näideteks on järgmised tehingud:

a) aktsiate emiteerimine raha eest;

b) aktsiate emissioon, kui saadavat tulu kasutatakse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ tasumata võla tagasimaksmiseks või käibel olevate eelisaktsiate eest tasumiseks;

c) käibel olevate lihtaktsiate tagasiostmine;

d) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ käibel olevate potentsiaalsete lihtaktsiate muutmine lihtaktsiateks vahetamise või märkimisõiguse kasutamise teel;

e) optsioonide, ostutähtede või vahetatavate instrumentide emiteerimine ja

f) selliste tingimuste täitmine, mille tulemusel emiteeritakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiad.

Aktsiakasumi summasid ei korrigeerita selliste tehingute suhtes, mis toimuvad pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, sest sellised tehingud ei mõjuta selle kapitali mahtu, mida kasutati perioodi kasumi või kahjumi saamiseks.

72 Finantsinstrumendid ja muud lepingud, millest tulenevad potentsiaalsed lihtaktsiad, võivad sisaldada tingimusi, mis mõjutavad baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi mõõtmist. Need tingimused võivad kindlaks määrata, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad, ja kui on, siis aitavad määrata nende mõju käibel olevate aktsiate kaalutud keskmisele arvule ning kõiki sellest tulenevaid korrigeerimisi lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Selliste finantsinstrumentide ja muude lepingute tingimuste avalikustamine on soovitatav ka juhul, kui see pole kohustuslik (vt IFRS 7 „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave”).

▼B

73 Kui (majandus)üksus avalikustab lisaks baasaktsiakasumile ja lahjendatud aktsiakasumile muid summasid aktsia kohta, kasutades mingit muud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitatavat komponenti kui käesolevas standardis nõutu, võetakse nende arvutamisel aluseks käesoleva standardi kohaselt arvutatud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv. Nimetud komponendiga seotud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum avalikustatakse võrdselt rõhutatuna ja esitatakse lisades. (Majandus)üksus märgib ära murrulugeja(te) määramise alused ning selle, kas aktsia kohta toodud summad on maksustamiseelsed või -järgsed. Kui ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kasutatakse sellist komponenti, mis pole välja toodud eraldi kirjena, tuleb esitada kasutatud komponendi ja ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitatud kirje võrdlus.

▼M31

73A Lõiget 73 rakendatakse ka (majandus)üksuse suhtes, mis lisaks baas- ja lahjendatud aktsiakasumile avalikustab summad aktsia kohta, kasutades muud kasumiaruandes esitatavat objekti kui käesolevas standardis nõutu.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

74 Majandusüksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M5

74A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahvid 4A, 67A, 68A ja 73A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M32

74B IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 4, 40 ja A11. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M33

74C IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 8, 47A ja A2. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M31

74D Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõiked 4A, 67A, 68A ja 73A. (Majandus)üksus rakendab need muudatused siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼M53

74E IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 34. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼B

TEISE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

75 Käesoleva standardiga asendatakse 1997. aastal välja antud IAS 33 „Aktsiakasum”.

76 Käesoleva standardiga asendatakse SIC 24 „Aktsiakasum – finantsinstrumendid ja muud lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates”.

▼B

Lisa A

RAKENDUSJUHIS

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

EMAETTEVÕTTE KASUM VÕI KAHJUM

A1 Konsolideeritud finantsaruannetel põhineva aktsiakasumi arvutamisel käsitatakse emaettevõtte kasumi või kahjumina konsolideeritud (majandus)üksuse kasumit või kahjumit pärast selle korrigeerimist vastavalt ►**M11** mittekontrollivale osalusele ◄.

MÄRKIMISÕIGUSE EMISSIOONID

►**M33** A2 Lihtaktsiate emissioon ei sisalda tavaliselt potentsiaalsete lihtaktsiate täitmisel või vahetamisel boonusosa. Põhjus on selles, et potentsiaalsed lihtaktsiad emiteeritakse tavaliselt õiglases väärtuses ja seepärast kaasneb sellega proportsionaalne muutus (majandus)üksusele kättesaadavates vahendites. Märkimisõiguse emissiooni puhul on täitmishind siiski sageli madalam kui aktsiate õiglane väärtus. ◄ Seega, nagu märgitud paragrahvi 27 punktis b, sisaldab selline märkimisõiguse emissioon boonusosa. Kui märkimisõiguse emissiooni pakutakse kõigile ►**M5** omanikele ◄, tuleb kõigile emissioonile eelnevate perioodide baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võtta aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis olid käibel enne nimetatud emissiooni, ning korrutada see järgmise teguriga:

Aktsia õiglane väärtus vahetult enne märkimisõiguse kasutamist

Aktsia teoreetiline väärtus märkimisõiguseta

▼**M33**

Endiste märkimisõiguste teoreetiline õiglane väärtus aktsia kohta arvutatakse nii, et märkimisõiguste kasutamisest saadavale tulule liidetakse vahetult enne märkimisõiguste kasutamist aktsiate õiglase väärtuse kogusumma ja tulemus jagatakse pärast märkimisõiguste kasutamist järelejäänud aktsiate arvuga. Kui märkimisõigustega kaubeldakse enne täitmiskuupäeva avalikul väärtpaberiturul aktsiatest eraldi, siis mõõdetakse õiglast väärtust viimase päeva lõpus, mil kaubeldi nii aktsiate kui ka märkimisõigusega.

▼B

KONTROLLNUMBER

A3 Illustreerimaks paragrahvides 42 ja 43 kirjeldatud kontrollnumbri kasutamist, oletagem, et (majandus)üksuse emaettevõtte kasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 4 800 rahaühikut, ([1]) emaettevõtte kahjum lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 7 200 rahaühikut, emaettevõtte kahjum 2 400 rahaühikut ning sel on 2 000 lihtaktsiat ja käibel 400 potentsiaalset lihtaktsiat. (Majandus)üksuse baasaktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 2,40 rahaühikut, lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 3,60 rahaühikut ning kahjum 1,20 rahaühikut. Nimetatud 400 potentsiaalset lihtaktsiat kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna tulemusena tekkiv 2,00 rahaühiku suurune aktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on lahjendav, eeldades,

([1]) Käesolevas juhises on rahalised summad fikseeritud rahaühikutes.

▼B

et need 400 potentsiaalset lihtaktsiat ei mõjuta kasumit või kahjumit. Kuna emaettevõtte jätkuvate tegevusvaldkondade kasum on kontrollnumber, kaasab (majandus)üksus muude aktsiakasumite arvutamisse ka need 400 potentsiaalset lihtaktsiat, isegi kui nii saadav aktsiakasum on mittelahjendava mõjuga võrreldavale baasaktsiakasumile, st aktsiakahjum on väiksem (lõpetatud tegevusvaldkondadest saadud aktsiakahjum 3,00 ja aktsiakahjum 1,00 rahaühikut).

LIHTAKTSIATE KESKMINE TURUHIND

A4 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks arvutatakse välja emiteeritavaks loetavate lihtaktsiate keskmine turuhind lihtaktsiate keskmise turuhinna põhjal perioodis. Teoreetiliselt võiks keskmise turuhinna kindlaks määramisel võtta arvesse (majandus)üksuse kõik turutehingud lihtaktsiatega. Praktikas on aga ka kuu või nädala keskmise hinna kasutamine asjakohane

A5 Üldiselt sobivad keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishinnad. Kui aga hinnad on väga kõikuvad, väljendab hinda paremini hindade keskmine. Keskmise turuhinna arvutamise meetodit tuleb kasutada järjekindlalt, välja arvatud juhtudel, kui see osutub tingimuste muutumise tõttu sobimatuks. Näiteks võib (majandus)üksus, kus on suhteliselt stabiilsete hindadega aastatel kasutatud keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishindu, võtta nende asemel aluseks hoopis keskmise hinna, kui hinnad hakkavad märkimisväärselt kõikuma ning turu sulgemishinnad ei annaks enam õiget ettekujutust keskmisest hinnast.

OPTSIOONID, OSTUTÄHED JA NENDE EKVIVALENDID

A6 Optsioone või ostutähti vahetatavate instrumentide ostmiseks peetakse täidetuks vahetatava instrumendi ostmisel alati, kui nii vahetatava instrumendi kui vahetuse teel omandatavate lihtaktsiate keskmine hind on kõrgem kui optsioonide või ostutähtede täitmishind. Täitmist ei eeldata aga siis, kui sarnaste käibel olevate vahetatavate instrumentide olemasolul ei eeldata ka nende vahetamist.

A7 Optsioonid või ostutähed võivad teha võimalikuks või kohustuslikuks võlakohustuse või (majandus)üksuse (või selle ema- või tütarettevõtte) muude instrumentide pakkumise täitmishinna täieliku või osalise tasumise. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel on nimetatud optsioonidel ja ostutähtedel lahjendav mõju juhul, kui a) perioodi asjassepuutuvate lihtaktsiate keskmine turuhind ületab täitmishinna või b) pakutava instrumendi müügihind on madalam kui see, millega instrumenti saaks pakkuda optsiooni või ostutähe lepingu korral ning sellest tulenev allahindlus määrab täitmisel omandatavate lihtaktsiate turuhinnast madalama efektiivse täitmishinna. Lahjendatud aktsiakasumi

▼B

arvutamisel loetakse nimetatud optsioonid ja ostutähed täidetuks ning võlakohustused või muud instrumendid pakutuks. Kui raha pakkumine on optsiooni või ostutähe omanikule kasulikum ja kui leping seda lubab, eeldatakse raha pakkumist. Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse pakutuks, võetakse arvesse lugeja korrigeerimisel.

A8 Samamoodi toimitakse sarnaste eraldistega eelisaktsiate või teiste selliste instrumentide puhul, mille vahetusõigus lubab investoril maksta raha vastavalt soodsamale vahetussuhtele.

A9 Teatavate optsioonide või ostutähtede tingimustes võib sisalduda nõue, mille kohaselt tuleb nende instrumentide täitmisest saadavat tulu kasutada võla või muude (majandus)üksuse (või ema- või tütarettevõtte) instrumentide lunastamiseks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud optsioonid ja ostutähed täidetuks ning eeldatakse, et laekumit kasutatakse pigem võla lunastamiseks keskmise turuhinnaga kui lihtaktsiate ostmiseks. Nimetatud instrumentide eeldatavast täitmisest saadava laekumi osa, mis jääb üle pärast võla eeldatavast lunastamist, kaasatakse aga lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse (st seda summat eeldatakse kasutatuks lihtaktsiate tagasiostmisel). Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse ostetuks, kaasatakse lugeja korrigeerimisse.

VÄLJASTATUD MÜÜGIOPTSIOON

A10 Illustreerimaks paragrahvi 63 rakendamist oletagem, et (majandus)üksusel on lihtaktsiatele väljastatud 120 müügioptsiooni täitmishinnaga 35 rahaühikut. Lihtaktsiate keskmine turuhind vaadeldaval perioodil on 28 rahaühikut. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldab (majandus)üksus seda, et ta emiteeris perioodi algul 150 aktsiat hinnaga 28 rahaühikut aktsia, et täita 4 200 rahaühiku suurust müügioptsiooni. Erinevus nende müügioptsiooni täitmiseks emiteeritud 150 lihtaktsia ja täitmisel saadud 120 lihtaktsia vahel (30 täiendavat lihtaktsiat) lisatakse nimetajale lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel.

TÜTARETTEVÕTETE, ÜHISETTEVÕTETE JA SIDUSETTEVÕTETE INSTRUMENDID

▼M32

A11 Tütar-, ühis- või sidusettevõtte potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on vahetatavad kas tütar-, ühis- või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emaettevõtte või investeerimisobjekti (aruandev (majandus)üksus)) üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse järgmiselt:

▼B

a) Tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte emiteeritud instrumendid, mis annavad nende omanikele õiguse omandada tütarettevõtte, ühisettevõtmise või sidusettevõtte lihtaktsiaid, kaasatakse nimetatud üksuste lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse. Seejärel kaasatakse nimetatud aktsiakasumi näitajad aruandva (majandus)üksuse aktsiakasumi arvutamisse, mille puhul võetakse aluseks aruandvale (majandus)üksusele kuuluvad tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte instrumendid.

▼B

b) Tütarettevõtte, ühisettevõtte ja sidusettevõtte instrumente, mida saab vahetada aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiateks, vaadeldakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva (majandus)üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega. Samuti vaadeldakse konsolideeritud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva (majandus)üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega selliseid optsioone ja ostutähti, mida on tütarettevõte, ühisettevõte või sidusettevõte emiteerinud aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiate ostmiseks.

A12 Määramaks mõju, mida tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks vahetatavad aruandva (majandus)üksuse poolt välja antud instrumendid avaldavad aktsiakasumile, loetakse instrumendid vahetatuks ja lugeja (emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum) vastavalt korrigeerituks kooskõlas paragrahviga 33. Lisaks neile korrigeerimistele korrigeeritakse lugejat vastavalt sellistele aruandva (majandus)üksuse kasumi või kahjumi muutustele (näiteks dividenditulu või kapitaliosaluse meetodil kajastatav tulu), mis toimusid seoses tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte käibel olevate lihtaktsiate arvu suurenemisega eeldatud vahetamise tagajärjel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel see nimetajat ei mõjuta, kuna aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiate arv eeldataval vahetamisel ei muutuks.

LISAÕIGUSTEGA OMAKAPITALIINSTRUMENDID JA KAHETÜÜBILISED LIHTAKTSIAD

A13 Mõne (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide hulka kuuluvad:

a) instrumendid, mis osalevad lihtaktsiate dividendide jaotamisel varem kindlaksmääratud valemi (näiteks kaks ühele) kohaselt, kusjuures mõningatel juhtudel on kindlaks määratud ka osaluse ülemine piir (näiteks maksimaalselt teatud summani aktsia kohta);

b) lihtaktsialiik, mille dividendimäär erineb teise lihtaktsialiigi omast, kuid millel puuduvad eelisõigused.

A14 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldatakse selliste paragrahvis A13 kirjeldatud instrumentide vahetamist, mille vahetamine lihtaktsiateks avaldab lahjendavat mõju. Selliste instrumentide puhul, mida ei saa ühegi liiki lihtaktsiateks vahetada, jaotatakse perioodi kasum või kahjum erinevate aktsialiikide ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentide vahel vastavalt nende õigustele saada dividende ja osaleda jaotamata kasumi jaotuses. Baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks:

a) korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit (vähendatakse kasumit ja suurendatakse kahjumit) vastavalt perioodil iga aktsialiigi kohta välja kuulutatud dividendidele ja sellistele lepingupõhistele dividendidele (või lisaõigustega obligatsioonide intressile), mis tuleb perioodil maksta (näiteks väljamaksmata kumulatiivsed dividendid);

▼B

b) ülejäänud kasum või kahjum jaotatakse lihtaktsiatele ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentidele, võttes arvesse iga instrumendi osalemist kasumis, nagu oleks ära jaotatud kogu aruandeperioodi kasum või kahjum. Igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum määratakse kindlaks dividendideks eraldatud summa ja lisaõigusele eraldatud summa liitmisel;

c) igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum jagatakse selliste käibel olevate instrumentide arvuga, millele kasum on jaotatud, määramaks kindlaks aktsiakasumit instrumendi puhul.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvatakse käibel olevate lihtaktsiate hulka kõik eeldatavasti emiteeritud potentsiaalsed lihtaktsiad.

OSALISELT TASUTUD AKTSIAD

A15 Kui lihtaktsiad on emiteeritud, kuid nende eest pole täielikult tasutud, käsitletakse neid baasaktsiakasumi arvutamisel lihtaktsia osana sel määral, mil neil oli õigus perioodil dividendidele, võrreldes täielikult tasutud lihtaktsiaga.

A16 Sel määral, mil osaliselt tasutud aktsiatel pole perioodil õigust dividende saada, käsitletakse neid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel ostutähtede ja optsioonide ekvivalentidena. Tasumata osa käsitatakse kui lihtaktsiate ostmiseks kasutatud laekumi näitajat. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvesse võetud aktsiate arv võrdub märgitud aktsiate ja ostetuks loetud aktsiate arvu vahega.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 34

Vahefinantsaruandlus

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada miinimumnõuded vahefinantsaruannete sisule ja sätestada kajastamis- ja mõõtmispõhimõtted täismahus või lühendatud vahearuannetes. Õigeaegne ja usaldusväärne vahefinantsaruandlus võimaldab investoritel, võlausaldajatel ja teistel kasutajatel paremini mõista (majandus)üksuse võimet luua tulu ja rahavoogusid ning (majandus)üksuse finantsseisundit ja likviidsust.

RAKENDUSALA

1 Käesolevas standardis ei sätestata, millised (majandus)üksused, kui tihti, või millise aja jooksul pärast vahearuande perioodi lõppu peavad vahefinantsaruandeid esitama. Samas nõuavad valitsused, väärtpaberiinspektsioonid, börsid ja raamatupidamisorganisatsioonid sageli (majandus)üksustelt, mille võlakirjade või aktsiatega avalikult kaubeldakse, vahefinantsaruannete avaldamist. Käesolevat standardit rakendatakse, kui (majandus)üksus on kohustatud avaldama või otsustanud avaldada vahefinantsaruande vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee ([1]) soovitab (majandus)üksustel, kelle väärtpaberitega avalikult kaubeldakse, esitada vahefinantsaruandeid, mis on koostatud vastavalt käesoleva standardiga kehtestatud kajastamis-, mõõtmis- ja avalikustamispõhimõtetele. Täpsemalt soovitatakse (majandus)üksustel, mille väärtpaberitega avalikult kaubeldakse:

a) esitada vahefinantsaruanded vähemalt nende majandusaasta esimese poolaasta lõpu seisuga ja

b) teha vahefinantsaruanded kättesaadavaks hiljemalt 60 päeva jooksul pärast vahearuande perioodi lõppu.

2 Iga finantsaruande puhul hinnatakse eraldi selle vastavust rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, olenemata sellest, kas tegemist on aastaaruande või vahearuandega. Asjaolu, et (majandus)üksus ei ole konkreetse majandusaasta jooksul vahefinantsaruandeid esitanud või on esitanud vahefinantsaruanded, mis ei ole vastavuses käesoleva standardiga, ei välista (majandus)üksuse aruandeaasta finantsaruannete vastavust rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, kui need muidu on vastavuses.

3 Kui (majandus)üksuse vahefinantsaruanne vastab rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, peab see vastama kõikidele käesoleva standardi nõuetele. Sellega seoses nõutakse paragrahvis 19 teatud teabe avalikustamist.

MÕISTED

4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

([1]) Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite komitee muudeti rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukoguks, mis alustas tegevust 2001.aastal.

▼B

Vahearuande periood on aruandeperiood, mis on lühem, kui täispikk majandusaasta.

▼M5

Vahefinantsaruanne on finantsaruanne, mis sisaldab vaheperioodi kohta kas finantsaruannete tervikkomplekti (nagu on sätestatud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) või lühendatud finantsaruannet (nagu on sätestatud käesolevas standardis).

▼B

VAHEFINANTSARUANDE SISU

▼M49

5 Rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 1 on kindlaks määratud, et finantsaruannete täielik kogum hõlmab järgmist:

▼M36

(a) finantsseisundi aruanne perioodi lõpu seisuga;

(b) perioodi kasumi- ja muu koondkasumiaruanne;

(c) perioodi omakapitali muutuste aruanne;

(d) perioodi rahavoogude aruanne;

▼M49

(e) lisad, mis hõlmavad tähtsamaid arvestusmeetodeid ja muud selgitavat teavet;

▼M36

(ea) võrdlusandmed eelmise perioodi kohta vastavalt IAS 1 paragrahvidele 38 ja 38A ja

(f) finantsseisundi aruanne eelmise perioodi alguse seisuga juhul, kui (majandus)üksus rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber kooskõlas IAS 1 paragrahvidega 40A–40D.

(Majandus)üksus võib aruandeid nimetada muude nimetustega kui on kasutatud käesolevas standardis. (Majandus)üksus võib näiteks kasutada nimetuse „kasumi- ja muu koondkasumiaruanne” asemel nimetust „koondkasumiaruanne”.

▼B

6 Aja ja kulude kokkuhoiu eesmärgil ning vältimaks juba esitatud informatsiooni kordamist, võib (majandus)üksus olla kohustatud esitama või ta võib esitada ►M5 vahearuandeperioodi lõpus ◄ majandusaasta aruandega võrreldes vähem informatsiooni. Käesoleva standardiga kehtestatakse miinimumnõuded sellise vahefinantsaruande sisule, mis koosneb lühendatud finantsaruannetest ja valitud selgitavatest lisadest. Vahefinantsaruande eesmärgiks on esitada andmeid, mis täiendavad viimast aruandeaasta finantsaruannete tervikkomplekti. Sellest tulenevalt keskendub see uutele tegevustele, sündmustele ja asjaoludele ning varem esitatud informatsiooni ei korrata.

7 Käesoleva standardiga ei keelata ega taunita (majandus)üksuse poolt finantsaruannete tervikkomplekti esitamist vahefinantsaruandena (nagu on kirjeldatud IAS 1-s) lühendatud finantsaruannete ja valitud selgitavate lisade asemel. Samuti ei keelata ega taunita käesoleva standardiga (majandus)üksuse poolt täiendavate kirjete või valikuliste selgitavate lisade esitamist lühendatud vahefinantsaruannetes lisaks käesoleva standardiga nõutavatele minimaalsetele kirjetele ja selgitavatele lisadele. Käesolevas standardis esitatud kajastamise ja mõõtmise juhised kehtivad ka täismahus finantsaruannetele, mis on koostatud vahearuande perioodi kohta, mis peavad sisaldama kogu käesoleva standardiga nõutud avalikustatavat teavet (eriti paragrahvis 16 loetletud valitud lisades avalikustatavat teavet) ning ka teistes standardites nõutut.

▼B

Vahefinantsaruande miinimumkomponendid

▼M31

8 Vahefinantsaruanne sisaldab vähemalt järgmisi osasid:

▼M5

a) lühendatud finantsseisundi aruanne;

▼M31

b) lühendatud kasumi- ja muu koondkasumi aruanne või aruanded;

▼M5

c) lühendatud omakapitali muutuste aruanne;

d) lühendatud rahavoogude aruanne; ja

e) valitud selgitavad lisad.

▼M31

8A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta lühendatud vaheinformatsiooni selles aruandes.

▼B

Vahefinantsaruannete vorm ja sisu

9 Kui (majandus)üksus avaldab vahefinantsaruandes finantsaruannete tervikkomplekti, vastab nende vorm ja sisu IAS 1 nõuetele finantsaruannete tervikkomplekti kohta.

10 Kui (majandus)üksus avaldab vahefinantsaruandes lühendatud finantsaruannete komplekti, peavad need lühendatud aruanded sisaldama vähemalt kõiki alapealkirju ja vahesummasid, mis esitati viimases aruandeaasta finantsaruandes, ning valitud selgitavaid lisasid vastavalt käesoleva standardi nõuetele. Täiendavaid kirjeid või lisasid lisatakse juhul, kui nende puudumisel oleks lühendatud vahefinantsaruanne eksitav.

▼M8

11 Vaheperioodi kasumi või kahjumi komponente sisaldavas aruandes esitab (majandus)üksus baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi selle perioodi kohta, kui (majandus)üksus on IAS 33 *Aktsiakasum* reguleerimisalas ([1])

▼M31

11A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi selles aruandes.

([1]) See paragrahv muudeti 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*, et selgitada IAS 34 rakendusala.

▼B

►M5 12 IAS 1 (parandatud 2007) annab juhised finantsaruannete struktuuri kohta. ◄ IAS 1 rakendamise juhised toovad näiteid ►M5 finantsseisundi aruande ◄, ►M5 koondkasumi aruande ◄ ja omakapitali muutuste aruande erinevate esitusviiside kohta.

▼M5

_____

▼B

14 (Majandus)üksus koostab konsolideeritud vahefinantsaruande, kui (majandus)üksuse viimased aruandeaasta finantsaruanded olid konsolideeritud aruanded. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruanded ei ole järjepidevad ega võrreldavad konsolideeritud finantsaruannetega viimases aruandeaasta finantsaruandes. Kui (majandus)üksuse aruandeaasta finantsaruanne sisaldas konsolideeritud finantsaruannetele lisaks ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, ei nõuta ega keelata käesoleva standardiga emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannete lisamist (majandus)üksuse vahefinantsaruandele.

▼M29

Märkimisväärsed sündmused ja tehingud

15 (Majandus)üksus selgitab oma vahefinantsaruandes neid sündmusi ja tehinguid, mis on olulised selleks, et mõista pärast viimase aruandeperioodi lõppu toimunud muutusi (majandus)üksuse finantsseisundis ja -tulemuses. Nende sündmuste ja tehingute suhtes avalikustatud teave täpsustab vastavaid andmeid, mis on esitatud viimases majandusaasta aruandes.

15A (Majandus)üksuse vahefinantsaruande kasutajal on juurdepääs selle (majandus)üksuse viimasele majandusaasta aruandele. Seetõttu ei ole vahefinantsaruande lisades vaja kajastada viimase majandusaasta aruande lisades juba kajastatud teabe suhteliselt mitteolulisi täiendusi.

▼M52

15B Alljärgnevalt on esitatud loetelu sündmustest ja tehingutest, mille puhul on nõutav teabe avalikustamine, kui see on oluline (see loetelu ei ole ammendav):

▼M29

(a) varude allahindlus netorealiseerimisväärtuseni ja sellise allahindluse tühistamine;

▼M52

(b) finantsvara, kinnisvara, materiaalse põhivara, immateriaalse põhivara, kliendilepingutest tulenevate varade või muude varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine ja sellise vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine;

▼M29

(c) restruktureerimise kulutusteks tehtud eraldiste tühistamine;

(d) materiaalse põhivara omandamine ja müük;

(e) siduvad kohustused materiaalse põhivara ostmiseks;

(f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused;

(g) eelnevate perioodide vigade korrigeerimised;

(h) äri- või majandustingimuste muutused, mis mõjutavad (majandus)üksuse finantsvarade ja finantskohustiste õiglast väärtust, olenemata sellest, kas need varad või kohustised on kajastatud õiglases väärtuses või amortiseeritud soetusmaksumuses;

(i) laenukohustuste täitmata jätmine või laenulepingu rikkumine, mida ei ole aruandeperioodi lõpuks või enne seda kõrvaldatud;

▼M29

(j) seotud osapoolte vahelised tehingud;

(k) finantsinstrumentide ülekanded õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatava õiglase väärtuse hierarhia tasemete vahel;

(l) muutused finantsvarade liigitamises tulenevalt nende varade otstarbe või kasutuse muudatusest ja

(m) tingimuslike kohustiste või tingimuslike varade muutused.

15C Konkreetsetes IFRSides sätestatakse juhised avalikustamise nõuete kohta mitme paragrahvis 15B loetletud kirje puhul. Kui sündmus või tehing on oluline selleks, et mõista pärast viimase aruandeperioodi toimunud muutusi (majandus)üksuse finantsseisundis või -tulemuses, siis tuleb vahefinantsaruandes selgitada ja täpsustada viimase aruandeperioodi finantsaruannetes esitatud vastavat teavet.

_____

Muu avalikustatav teave

▼M52

16 A **Lisaks oluliste sündmuste ja tehingute avalikustamisele kooskõlas paragrahvidega 15–15C kajastab üksus alljärgneva teabe oma vahefinantsaruande lisades, kui seda ei ole avalikustatud vahefinantsaruande muudes osades. Üldjuhul peab selle teabe esitama majandusaasta algusest vahefinantsaruande kuupäevani:**

▼M29

(a) kinnitus selle kohta, et vahefinantsaruandes järgitakse samu arvestuspõhimõtteid ja -meetodeid kui viimastes aruandeaasta finantsaruannetes või kui neid põhimõtteid ja meetodeid on muudetud, siis muudatuse iseloomu ja mõju kirjeldus;

(b) selgitavad märkused vahearuande perioodi tegevuse hooajalisuse või tsüklilise kohta;

(c) selliste sündmuste iseloom ja suurus, mis mõjutavad varasid, kohustisi, omakapitali, puhaskasumit või rahavoogusid ning mis on ebatavalised oma iseloomu, suuruse või esinemise sageduse tõttu;

(d) käesoleva majandusaasta eelmistel vahearuande perioodidel või eelmistel majandusaastatel kajastatud hinnangute muutuse iseloom ja summa;

(e) võla- ja omakapitaliväärtpaberite emiteerimine, tagasiostmine ja tagasimaksed;

(f) makstud dividendid (kogusummas või aktsia kohta) eraldi lihtaktsiate ja muude aktsiate lõikes;

▼M36

(g) järgmine teave segmentide kohta (segmendi teabe avalikustamine on (majandus)üksuse vahefinantsaruandes nõutav vaid juhul, kui IFRS 8-s *Tegevussegmendid* nõutakse (majandus)üksuselt segmendi teabe avalikustamist majandusaasta finantsaruannetes):

▼M29

(i) (majandus)üksusevälistelt klientidelt teenitud tulu, kui see sisaldub segmendi kasumis või kahjumis, mida kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja läbi vaatab või mida muul viisil kõrgeimale äritegevust puudutavate otsuste langetajatele regulaarselt esitatakse;

(ii) segmentidevahelised tulud, kui need sisalduvad segmendi kasumis või kahjumis, mida kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja läbi vaatab või mida muul viisil kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt esitatakse;

(iii) segmendi kasum või kahjum;

▼M36

(iv) konkreetse avalikustatava segmendi varade ja kohustiste kogusumma, kui selline summa esitatakse regulaarselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale ja kui eelmises majandusaasta finantsaruandes kõnealuse avalikustatava segmendi kohta avalikustatud summa on oluliselt muutunud;

▼M29

(v) viimaste majandusaasta finantsaruannetega võrreldes segmentideks jagunemises või segmendi kasumi või kahjumi mõõtmise aluses esinenud erinevuste kirjeldus;

(vi) avalikustatavate segmentide kasumi või kahjumi võrdlus (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga enne maksukulu (-tulu) ja lõpetatud tegevusvaldkondi. Kui aga (majandus)üksus jaotab avalikustatavatele segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib (majandus)üksuse segmentide kasumi või kahjumi kogusummad esitada võrdlevalt (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid. Olulised täpsustavad andmed tuleb antud lisas eraldi välja tuua ning nende kohta esitada selgitused;

(h) vahearuande perioodi lõpule järgnevad olulised sündmused, mida ei ole kajastatud vahearuande perioodi finantsaruannetes;

(i) vahearuande perioodil (majandus)üksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete ja pikaajaliste investeeringute omandamine või kontrolli kaotamine nende üle, restruktureerimised ja lõpetatud tegevusvaldkonnad. Äriühenduste puhul avalikustab (majandus)üksus teabe, mille avalikustamist nõutakse IFRS 3-s *Äriühendused*;

▼M33

(j) finantsinstrumentide puhul avalikustatav teave õiglase väärtuse kohta, nagu on nõutud IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* lõigetes 91 kuni lõike 93 punkt h, 94–96, 98 ja 99 ning IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* lõigetes 25, 26 ja 28–30;

▼M38

(k) IFRS 12 *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine* lõikes 9B nõutud teave selliste (majandus)üksuste kohta, mis muutuvad investeerimisettevõtteks või mis lakkavad olemast investeerimisettevõte (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*);

▼M52

(l) kliendilepingutest saadava müügitulu liigendamine, mida on nõutud IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu paragrahvides* 114–115.

▼M29

_____

▼B

IFRS-idele vastavuse avalikustamine

19 Kui (majandus)üksuse vahefinantsaruanne on vastavuses käesoleva standardiga, avalikustatakse see asjaolu. Vahefinantsaruannet tohib nimetada standarditega vastavuses olevaks ainult siis, kui see vastab kõikidele rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite nõuetele.

Perioodid, mille kohta tuleb esitada vahefinantsaruanded

▼M31

20 Vahearuanded sisaldavad vahefinantsaruandeid (lühendatud või täismahus) järgmiste perioodide kohta:

▼B

a) ►M5 finantsseisundi aruanne ◄ käesoleva vahearuande perioodi lõpu seisuga ja võrdlev ►M5 finantsseisundi aruanne ◄ vahetult eelnenud majandusaasta lõpu seisuga;

▼M31

b) kasumi- ja muu koondkasumi aruanded käesoleva vahearuande perioodi kohta ning kumulatiivselt käesoleva majandusaasta algusest vahearuande bilansipäevani ja vahetult eelnenud majandusaasta võrdlevad kasumi- ja muu koondkasumi aruanded võrreldavate vahearuande perioodide kohta (perioodi kohta ja kumulatiivselt aasta algusest bilansipäevani). IAS 1 (muudetud 2011) kohaselt võib vahearuandes esitada iga perioodi kohta kasumi- ja muu koondkasumi aruande või aruanded;

▼B

c) kumulatiivne omakapitali muutuste aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearuande ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta ja

d) kumulatiivne rahavoogude aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearuande ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta.

21 (Majandus)üksusel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, võib olla kasulik esitada finantsinformatsiooni vahearuande ►M5 aruandeperioodi lõpule ◄ eelneva 12 kuu kohta ja võrdlusandmed selle eelneva 12-kuulise perioodi kohta. Seetõttu soovitatakse (majandus)üksustel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, avalikustada lisaks eelmises paragrahvis nõutud informatsioonile ka sellist informatsiooni.

22 Lisas A on toodud näited perioodidest, mida peab esitama (majandus)üksus, kes koostab aruandeid kord poolaastas ja (majandus)üksus, kes koostab aruandeid kord kvartalis.

Olulisus

23 Otsustamaks, kuidas objekti vahefinantsaruannetes kajastada, mõõta, liigitada või avalikustada, hinnatakse nende olulisust vahearuande perioodi finantsinformatsiooni suhtes. Olulisuse hindamisel peetakse silmas seda, et mõõtmised vahearuannetes võivad toetuda hinnangutele suuremal määral, kui majandusaasta finantsandmete mõõtmised.

▼M69

24 IAS 1-s on määratletud oluline teave ja nõutud oluliste objektide eraldi avalikustamist, kaasa arvatud (näiteks) lõpetatud tegevusvaldkonnad, ja IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* on nõutud arvestushinnangute muutuste, vigade ja arvestusmeetodite muutuste avalikustamist. Need kaks standardit ei sisalda olulisust käsitlevaid kvantitatiivseid juhiseid.

▼B

25 Kuna olulisuse määramine on alati hinnanguline, võetakse käesolevas standardis vahearuande perioodi informatsiooni kajastamise ja avalikustamise otsuste aluseks sama perioodi andmed, et vahearuande arvnäitajad oleksid mõistetavad. Et vältida eksitavaid järeldusi, mis võivad tuleneda informatsiooni avalikustamata jätmisest, kajastatakse ja avalikustatakse näiteks ebatavalised objektid, muutused arvestusmeetodites või -hinnangutes ja vead lähtuvalt nende olulisusest vahearuande perioodi informatsiooni suhtes. Põhieesmärk on kindlustada, et vahefinantsaruanne sisaldab kogu informatsiooni, mis on oluline (majandus)üksuse vahearuande perioodi finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks.

ARUANDEAASTA FINANTSARUANNETES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

26 Kui majandusaasta viimasel vahearuande perioodil muudetakse oluliselt varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangulisi summasid, kuid selle viimase vahearuande perioodi kohta eraldi finantsaruannet ei avalikustata, avalikustatakse hinnangutes tehtud muutuse sisu ja summa antud aruandeaasta finantsaruannete lisas.

27 IAS 8-s nõutakse hinnangu muutuse sisu ja (kui võimalik) summa avalikustamist, kui sellel on oluline mõju käesolevale perioodile või eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Käesoleva standardi paragrahvi 16 punktis d nõutakse sarnast avalikustamist ka vahefinantsaruandes. Näideteks on majandusaasta varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangute muutused viimasel vahearuande perioodil, mis on seotud varude allahindluste, ümberstruktureerimiste või vara väärtuse langusest tulenevate kahjumitega. Eelmises paragrahvis toodud avalikustamise nõue on vastavuses IAS 8 nõudega ja see on sihilikult piiratud ulatusega, hõlmates vaid hinnangu muutust. (Majandus)üksuselt ei nõuta aruandeaasta finantsaruannetesse täiendava vahearuande perioodi finantsinformatsiooni lisamist.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

Aruandeaastaga samad arvestusmeetodid

28 (Majandus)üksus rakendab vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid, mida rakendatakse aruandeaasta finantsaruannete koostamisel, välja arvatud pärast viimaste aruandeaasta finantsaruannete kuupäeva tehtud muutused arvestusmeetodites, mille mõju avaldub järgmistes aruandeaasta finantsaruannetes. (Majandus)üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, poolaastas või kvartalis) ei mõjuta siiski aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahearuande mõõtmisi kumulatiivselt aasta algusest.

29 Nõue, et (majandus)üksus kasutaks vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid, mida kasutatakse ka aruandeaasta finantsaruannete koostamisel, võib jätta mulje nagu viidaks vahearuande perioodi mõõtmised läbi nii nagu iga vahearuande periood oleks iseseisev aruandeperiood. Ehkki sätestatakse, et (majandus)üksuse aruandluse sagedus ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist, tunnistatakse paragrahvis 28, et vahearuande periood on osa pikemast majandusaastast. Mõõtmised, mis on tehtud kumulatiivselt aasta algusest ►**M5** aruandeperioodi lõpuni ◄, võivad kaasa tuua jooksva majandusaasta eelnevatel vahearuande perioodidel esitatud summadega seotud hinnangute muutusi. Kuid varade, kohustiste, tulude ja kulude kajastamise põhimõtted on vahearuande perioodidel samad, nagu aruandeaasta finantsaruannetes.

▼B

30 Näide:

a) vahearuande perioodil varude allahindluse, ümberstruktureerimise ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise põhimõtted on samad, mida (majandus)üksus kasutaks aruandeaasta finantsaruannete koostamisel. Kui aga selliseid objekte kajastatakse ja mõõdetakse ühel vahearuande perioodil ja selle majandusaasta järgmisel vahearuande perioodil hinnang muutub, korrigeeritakse hilisemal vahearuande perioodil esialgset hinnangut tekkepõhiselt täiendava kahjumi kajastamise või eelnevalt kajastatud summa tühistamise teel;

b) kulutus, mis ei vasta vahearuande perioodi lõpus vara mõistele, ei kanta ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ edasi ei selleks, et oodata ära tuleviku informatsioon selle kohta, kas see vastab vara mõistele ega selleks, et ühtlustada tulusid majandusaasta vahearuande perioodide lõikes, ja

c) tulumaksukulu kajastatakse igal vahearuande perioodil terve majandusaasta eeldatava kaalutud keskmise tulumaksumäära parima hinnangu alusel. Kui hinnang majandusaasta tulumaksu määra osas muutub, võib osutuda vajalikuks ühes vahearuande perioodis arvestatud tekkepõhise tulumaksukulu korrigeerimine sama majandusaasta järgmisel vahearuande perioodil.

▼M68

31 *Finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku* (*Kontseptuaalne raamistik*) kohaselt on kajastamine protsess, mille käigus arvatakse finantsseisundi aruandesse või finantstulemuste aruandesse (aruannetesse) objekt, mis vastab finantsaruannetes mõne elemendi määratlusele. Varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted on kajastamise seisukohast üliolulised nii iga-aastase- kui ka vahefinantsaruande aruandeperioodide lõpus.

▼B

32 Varade suhtes kehtivad nii ►M5 vahearuandeperioodide lõpus ◄ kui (majandus)üksuse majandusaasta lõppkuupäeval samad tulevase majandusliku kasu testid. Kulutused, mis oma olemuse tõttu ei vasta varana kajastamise nõuetele majandusaasta lõpus, ei vasta varana kajastamise nõuetele ka ►M5 vahearuandeperioodide lõpus ◄. Samuti väljendab ka kohustis ►M5 vahearuandeperioodi lõpus ◄ olemasolevat kohustust sellel kuupäeval, nagu ka ►M5 iga-aastase aruandeperioodi lõpus ◄.

▼M68

33 Tulude ja kulude oluline tunnus on see, et nendega seotud varade ja kohustuste sissevoog ja väljavoog on juba toimunud. Kui need sissevood ja väljavood on toimunud, kajastatakse ka nendega seotud tulud ja kulud; vastasel juhul neid ei kajastata. *Kontseptuaalses raamistikus* ei lubata finantsseisundi aruandes selliste objektide kajastamist, mis ei vasta varade või kohustiste mõistele.

▼B

34 Kord aastas aruandev (majandus)üksus saab oma finantsaruannetes kajastatud varade, kohustiste, tulude, kulude ja rahavoogude mõõtmisel arvesse võtta informatsiooni, mis on kättesaadav kogu majandusaasta jooksul. Mõõtmised hõlmavad sisuliselt majandusaasta algusest ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kestvat perioodi.

▼B

35 Kord poolaastas aruandev (majandus)üksus saab oma finantsaruannetes esimese kuue kuu kohta mõõtmisi tehes kasutada informatsiooni, mis on kättesaadav poolaastaks või pisut hiljem, ja 12-kuulise perioodi osas informatsiooni, mis on kättesaadav aasta lõpuks või pisut hiljem. Kahtteist kuud hõlmavad mõõtmised peegeldavad ka võimalikke muutusi esimese kuue kuu kohta esitatud summadega seotud hinnangutes. Esimese kuue kuu vahefinantsaruandes esitatud summasid tagasiulatuvalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16 punktis d ja paragrahvis 26 hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summade avalikustamist.

36 (Majandus)üksus, mis esitab aruandeid tihedamini kui kord poolaastas, mõõdab tulusid ja kulusid majandusaasta algusest ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kestva perioodi alusel iga vahearuande perioodi kohta, kasutades iga finantsaruande koostamise hetkeks olemasolevat informatsiooni. Käesoleval vahearuande perioodil kajastatud tulude ja kulude summad peegeldavad ka võimalikke muutusi majandusaasta varasemate vahearuande perioodide summadega seotud hinnangutes. Eelnevatel vahearuande perioodidel kajastatud summasid tagasiulatuvalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16 punktis d ja paragrahvis 26 hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summade avalikustamist.

Hooajalised, tsüklilised või juhuslikud tulud

37 Majandusaasta jooksul saadud hooajalisi, tsüklilisi või juhuslikke tulusid ei kajastata ette või lükata edasi, kui sellised ettekajastamised või edasilükkamised ei oleks asjakohased (majandus)üksuse majandusaasta lõpus.

38 Näideteks on dividenditulu, litsentsitasud (rojaltid) ja sihtfinantseerimine. Mõnede (majandus)üksuste tulu on majandusaasta teatud vahearuande perioodidel järjepidevalt suurem kui teistel vahearuande perioodidel, näiteks edasimüüjate hooajaline müügitulu. Sellist tulu kajastatakse tekkepõhiselt.

Majandusaasta jooksul ebaregulaarselt tehtavad kulutused

39 Kulutusi, mida tehakse ebaregulaarselt (majandus)üksuse majandusaasta jooksul, kajastatakse vahearuande koostamisel ette või nende kajastamine lükatakse edasi siis ja ainult siis, kui antud liiki kulu ettekajastamine või edasilükkamine oleks asjakohane ka majandusaasta lõpul.

Kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete rakendamine

40 Lisas B tuuakse näiteid paragrahvides 28–39 sätestatud üldiste kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete kohta.

Hinnangute kasutamine

41 Vahefinantsaruandes kasutatavad mõõtmisprotseduurid kavandatakse nii, et need tagavad informatsiooni usaldusväärsuse ja kogu (majandus)üksuse finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks olulise finantsinformatsiooni nõuetekohase avalikustamise. Ehkki nii aruandeaasta finantsaruannetes kui vahefinantsaruannetes põhinevad mõõtmised sageli põhjendatud hinnangutel, nõuab vahefinantsaruannete koostamine üldjuhul rohkem hindamismeetodite kasutamist kui aruandeaasta finantsaruannete koostamine.

▼B

42 Lisas C tuuakse näiteid hinnangute kasutamisest vahearuande perioodidel.

VARASEMATE VAHEARUANDE PERIOODIDE ARUANNETE KORRIGEERIMINE

43 Arvestusmeetodi muutust, välja arvatud selline, millele üleminekut määratletakse uue standardi või tõlgendusega, kajastatakse järgmiselt:

a) korrigeeritakse käesoleva majandusaasta varasemate vahearuande perioodide ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsaruandeid, mida korrigeeritakse aruandeaasta finantsaruannetes kooskõlas IAS 8-ga, või

b) kui ei ole võimalik määrata kindlaks kumulatiivset mõju majandusaasta alguses, mil hakati rakendama kõigi eelnevate perioodide suhtes uut arvestusmeetodit, korrigeerides käesoleva majandusaasta eelnevate vahearuannete perioodide finantsaruandeid ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsnäitajaid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt varasemast võimalikust kuupäevast.

44 Eeltoodud põhimõtte üks eesmärke on kindlustada, et kogu majandusaasta vältel rakendatakse sarnaste tehingute suhtes sama arvestusmeetodit. IAS 8 kohaselt rakendatakse arvestusmeetodi muutusi tagasiulatuvalt, korrigeerides eelnevate perioodide finantsinformatsiooni nii palju ajas tagasi kui võimalik. Kui aga eelnevate majandusaastate osas vajalike korrigeerimiste kumulatiivse summa kindlaksmääramine ei ole võimalik, kasutatakse uut meetodit IAS 8 kohaselt edasiulatuvalt alates varasemast võimalikust kuupäevast. Paragrahvis 43 toodud põhimõtte eesmärgiks on nõuda, et iga käesoleval majandusaastal toimunud arvestusmeetodi muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt või, kui see ei ole võimalik, edasiulatuvalt alates mitte hiljem kui majandusaasta algusest.

45 Kui majandusaasta jooksul oleks arvestusmeetodite muutusi lubatud kajastada alates vahearuande kuupäevadest, oleks võimalik ühel majandusaastal rakendada sarnaste tehingute suhtes kahte erinevat arvestusmeetodit. Tulemuseks oleksid raskused vaheinformatsiooni jaotamisel, ebatäpsed majandustulemused ja probleemid seoses vahearuande perioodi informatsiooni analüüsi ja arusaadavusega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

46 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav.

▼M5

47 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 4, 5, 8, 11, 12 ja 20, jäeti välja paragrahv 13 ja lisati paragrahvid 8A ja 11A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

48 IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 16 punkti i. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼**M29**

49 2010. aasta mais välja antud *IFRS–ide edasiarendused* muutis paragrahvi 15, lisas paragrahvid 15A–15C ja paragrahvi 16A ning muutis kehtetuks paragrahvid 16–18. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M33**

50 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, lisati lõike 16A punkt j. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M31**

51 Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõiked 8, 8A, 11A ja 20. (Majandus)üksus rakendab need muudatused siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼**M36**

52 Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahv 5; muudatus tulenes IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* muudatusest. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

53 Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahv 16A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M38**

54 Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, lisati lõige 16A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼**M52**

55 IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 15B ja 16 A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M48**

56 Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahvi 16 A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M49**

57 *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud lõiget 5. (Majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kõnealuse muudatuse varasem rakendamine on lubatud.

▼**M68**

58 2018. aastal välja antud *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* muudeti paragrahve 31 ja 33. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab IAS 34 muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuv rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, rakendab ta IAS 34 muudatust, viidates käesoleva standardi paragrahvidele 43–45 ning IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.

▼**M69**

58 Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti paragrahvi 24. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 36

Varade väärtuse langus

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada metoodika, mida (majandus)üksus rakendab tagamaks, et varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei ületaks nende kaetavat väärtust. Kui vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab vara kasutamisest või müügist saadavat summat, on tegemist vara kajastamisega kaetavast väärtusest kõrgemas väärtuses. Sel juhul loetakse vara väärtust langenuks ja käesoleva standardiga nõutakse (majandus)üksuselt (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist. Samuti täpsustatakse käesolevas standardis, millal (majandus)üksus tühistab (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi ja määratakse avalikustatava teabe nõuded.

RAKENDUSALA

▼M53

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varade väärtuse languse arvestamisel, välja arvatud:

▼B

a) varud (vt IAS 2 „Varud”);

▼M52

b) lepingupõhised varad ja lepingu saamise või täitmise kuludest tulenevad varad, mida kajastatakse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*;

▼B

c) edasi lükkunud tulumaksu varad (vt IAS 12 „Tulumaks”);

d) töötajate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

▼M53

e) finantsvarad, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasse;

▼B

f) õiglases väärtuses mõõdetavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);

▼M45

g) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad, mis kuuluvad IAS 41 „Põllumajandus” rakendusalasse ja mida mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud võõrandamiskulud;

▼B

h) edasi lükkunud omandamisväljaminekud ja immateriaalsed varad, mis tulenevad kindlustusandja IFRS 4 „Kindlustuslepingud” rakendusalasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest, ja

i) põhivarad (või varagrupid), mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”.

3 Käesolevat standardit ei rakendata varudele, ehituslepingutest tulenevatele varadele, edasi lükkunud tulumaksu varadele, töötajate hüvitistest tulenevatele varadele või müügiks hoitavateks liigitatud varadele (või varagruppidele), kuna nendele varadele rakendatavad olemasolevad standardid juba sisaldavad nõudeid nende varade esmasele kajastamisele ja mõõtmisele.

▼**M53**

4 Käesolevat standardit rakendatakse finantsvarade suhtes, mis liigitatakse järgmiselt:

a) tütarettevõtjad IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* määratletud tähenduses;

b) sidusettevõtjad IAS 28-s *Investeeringud sidusettevõtjatesse ja ühisettevõtjatesse* määratletud tähenduses ning

c) ühisettevõtjad IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised* määratletud tähenduses.

Muude finantsvarade väärtuse languse arvestust käsitletakse IFRS 9-s.

5 Käesolevat standardit ei rakendata IFRS 39 rakendusalasse kuuluvate finantsvarade, IAS 40 rakendusalasse kuuluvate õiglases väärtuses mõõdetavate kinnisvarainvesteeringute ega põllumajandustegevusega seotud bioloogiliste varade suhtes, mida IAS 41 kohaselt mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Käesolevat standardit rakendatakse siiski ümberhinnatud väärtuses (st õiglases väärtuses ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud järgnev akumuleeritud kulum ja järgnev akumuleerunud kahjum (vara) väärtuse langusest) kajastatavate varade suhtes kooskõlas teiste IFRSidega, näiteks IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad* ja IAS 38-s *Immateriaalsed varad* sätestatud ümberhindluse mudelitega. Ainus erinevus vara õiglase väärtuse ja tema sellise õiglase väärtuse vahel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on otsesed lisakulud, mis on seotud vara võõrandamisega.

▼**M33**

(a) i) kui võõrandamiskulud on ebaolulised, on ümberhinnatud vara kaetav väärtus tingimata ligilähedane selle ümberhinnatud väärtusele (st õiglasele väärtusele) või sellest suurem. Sel juhul on ebatõenäoline, et pärast ümberhindamisnõuete rakendamist ümberhinnatud vara väärtus langeb ja seega ei ole kaetavat väärtust vaja hinnata;

ii) [kehtetu]

(b) [kehtetu]

(c) kui võõrandamiskulud ei ole ebaolulised, on ümberhinnatud vara õiglane väärtus, milles on maha arvatud võõrandamiskulud, tingimata selle õiglasest väärtusest madalam. Ümberhinnatud vara väärtus on seega langenud, kui tema kasutusväärtus on ümberhinnatud summast madalam. Sel juhul rakendab (majandus)üksus pärast ümberhindlusnõuete rakendamist käesolevat standardit, et määrata kindlaks, kas vara väärtus võib olla langenud.

▼B

MÕISTED

▼M33

6 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

[kehtetu]

(a) [kehtetu]

(b) [kehtetu]

(c) [kehtetu]

▼M12

_____

▼B

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud kulumi (amortisatsiooni) ja vara väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

Raha teeniv üksus on väikseim eristatav vararühm, millest tulenevad muudest varadest või vararühmadest suhteliselt sõltumatud raha laekumised.

Üldkasutatavad varad on varad, välja arvatud firmaväärtus, mis annavad panuse nii vaadeldavast raha teenivast üksusest kui teistest raha teenivatest üksustest tulenevatesse rahavoogudesse.

Võõrandamiskulud on vara või raha teeniva üksuse võõrandamisega otseselt kaasnevad lisakulud, v.a finantskulud ja tulumaksukulu.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on maha arvatud selle vara lõppväärtus.

Kulum (amortisatsioon) on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale ([1]).

▼M33

***Õiglane väärtus* on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)**

▼B

Kahjum (vara) väärtuse langusest on summa, mille võrra vara või raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle kaetava väärtuse.

Vara või raha teeniva üksuse *kaetav väärtus* on selle ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem.

Kasulik eluiga on:

a) periood, mille jooksul (majandus)üksus eeldatavasti vara kasutab, või

b) toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida (majandus)üksus eeldatavasti varast saab.

([1]) Immateriaalse põhivara puhul kasutatakse üldjuhul mõistet „amortisatsioon” mõiste „kulum” asemel. Nendel kahel mõistel on sama tähendus.

▼B

Kasutusväärtus on tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mida eeldatakse varast või raha teenivast üksusest saada.

VARA, MILLE VÄÄRTUS ON VÕIB OLLA LANGENUD, TUVASTAMINE

7 Paragrahvides 8–17 täpsustatakse, millal määratakse kindlaks kaetav väärtus. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet „vara”, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Ülejäänud osa käesolevast standardist on üles ehitatud järgmiselt:

a) paragrahvides 18–57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse samuti mõistet „vara”, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes;

b) paragrahvides 58–108 esitatakse (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Üksikute varade, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõudeid käsitletakse paragrahvides 58–64. Paragrahvid 65–108 puudutavad raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamist ja mõõtmist;

c) paragrahvides 109–116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelnevatel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse taas mõistet „vara”, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117–121 on esitatud lisanõuded üksiku vara kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ning 125 firmaväärtuse kohta;

d) paragrahvides 126–133 täpsustatakse vara ja raha teenivate üksuste väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid puudutava informatsiooni avalikustamist. Paragrahvides 134–137 täpsustatakse informatsiooni, mis puudutab raha teenivaid üksuseid, millele on väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatud firmaväärtus või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsed varad, avalikustamise lisanõuded.

8 Vara väärtus on langenud, kui selle ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle kaetava väärtuse. Paragrahvides 12–14 kirjeldatakse mõningaid asjaolusid, mis viitavad vara võimalikule väärtuse langusele. Mõne sellise asjaolu esinemise korral peab (majandus)üksus koostama dokumenteeritud hinnangu kaetava väärtuse kohta. Käesoleva standardiga ei nõuta (majandus)üksuselt kaetava väärtuse kohta dokumenteeritud hinnangu koostamist vaid juhul, kui ei esine ühtegi asjaolu, mis viitaks väärtuse langusele, v.a paragrahvis 10 kirjeldatud juhul.

9 (Majandus)üksus hindab ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ vara võimalikule väärtuse langusele viitavate asjaolude esinemist. Iga sellise asjaolu esinemise korral hindab (majandus)üksus vara kaetavat väärtust.

▼B

10 Olenemata sellest, kas on olemas väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, (majandus)üksus:

a) kontrollib piiramatu elueaga immateriaalse vara või veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas, võrreldes selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kaetava väärtusega. Nimetatud väärtuse languse testi võib viia läbi ükskõik mis ajal aruandeaasta jooksul tingimusel, et see viiakse läbi igal aastal samal ajal. Erinevate immateriaalsete varade väärtuse langust võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga immateriaalset vara kajastati esmakordselt käesoleval aruandeaastal, kontrollitakse immateriaalse vara väärtuse langust enne käesoleva aruandeaasta lõppu;

b) kontrollib kooskõlas paragrahvidega 80–99 äriühenduses omandatud firmaväärtuse väärtuse langust kord aastas.

11 Üldjuhul on enne vara kasutusvalmidust raskem kindlalt määrata, kas immateriaalne vara suudab teenida tulevast majanduslikku kasu, mis kataks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, kui pärast seda, kui see on kasutusvalmis. Seepärast nähakse käesoleva standardiga ette, et (majandus)üksus kontrollib veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust väärtuse languse osas vähemalt kord aastas.

▼M33

12 **(Majandus)üksus võtab vara võimalikule väärtuse langusele viitavate asjaolude hindamisel arvesse vähemalt järgmisi asjaolusid:**

(majandus)üksusevälised teabeallikad

a) **esineb jälgitavaid tõendeid, et vara ~~turu~~väärtus on perioodi jooksul langenud palju rohkem kui aja möödumise või tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada;**

▼B

b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad (majandus)üksuse jaoks olulised kahjulikud muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus (majandus)üksus tegutseb, või turul, millega vara on otseselt seotud;

c) turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadava tulu määrad on kõnealuse perioodi jooksul tõusnud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja vähendab oluliselt vara kaetavat väärtust;

d) (majandus)üksuse netovara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on suurem selle turukapitalisatsioonist.

(Majandus)üksusesisesed informatsiooniallikad

e) on olemas tõendid vara iganemise või füüsilise kahjustuse kohta.

▼B

f) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad (majandus)üksuse jaoks olulised kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Nende muutuste hulka kuuluvad vara kasutusest eemaldamine, varaga seotud tegevuse lõpetamine või ümberstruktureerimine, kavatsus müüa vara enne esialgselt planeeritud tähtaega ning immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks ([1]).

g) (majandus)üksusesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandustulemused on hetkel või tulevikus eeldatust halvemad.

▼M7

Tütarettevõttest, ►M32 ühisettevõttest ◄ või sidusettevõttest saadav dividend

h) tütarettevõttesse, ►M32 ühisettevõttesse ◄ või sidusettevõttesse tehtud investeeringu puhul kajastab investor investeeringust saadavat dividendi ja on olemas tõendeid, et:

i) investeeringu bilansiline (jääk)maksumus konsolideerimata finantsaruannetes ületab investeerimisobjekti netovara bilansilise (jääk)maksumuse konsolideeritud finantsaruannetes, kaasa arvatud seotud firmaväärtus; või

ii) dividend ületab tütarettevõtte, ►M32 ühisettevõtte ◄ või sidusettevõtte koondkasumi perioodil, mil dividend välja kuulutatakse.

▼B

13 Paragrahvis 12 esitatud loetelu ei ole täielik. (Majandus)üksus võib kindlaks teha teisi vara väärtuse langusele viitavaid asjaolusid ja ka siis peab (majandus)üksus kindlaks määrama vara kaetava väärtuse või, firmaväärtuse puhul, viima läbi (vara) väärtuse languse testi kooskõlas paragrahvidega 80–99.

14 (Majandus)üksusesisesest aruandlusest tulenevate vara võimalikule väärtuse langusele viitavate tõendite hulka kuuluvad:

a) vara soetamisega seotud rahavood või hilisemad vara kasutamise või hooldamisega seotud rahalised vajadused on esialgselt eelarvestatust oluliselt kõrgemad;

b) varaga seotud tegelike netorahavoogude või tegevuskasumi või -kahjumi oluline halvenemine võrreldes eelarvestatuga;

c) varaga seotud eelarvestatud netorahavoogude või tegevuskasumi oluline vähenemine või eelarvestatud kahjumi oluline suurenemine; või

d) vara tegevuskahjumid või negatiivsed netorahavood, kui käesoleva perioodi summad liidetakse eelarvestatud summadele.

([1]) Kui vara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), on ta käesoleva standardi rakendusalast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*.

▼B

15 Nagu paragrahvis 10 on viidatud, nähakse käesoleva standardiga ette, et piiramatu kasuliku elueaga või mitte veel kasutusvalmis oleva immateriaalse vara ja firmaväärtuse väärtuse langust tuleb kontrollida vähemalt kord aastas. Vara kaetava väärtuse hindamisel rakendatakse olulisuse põhimõtet, välja arvatud juhtudel, mil kehtivad paragrahvis 10 esitatud nõuded. Näiteks kui eelnevatest arvutustest ilmneb, et vara kaetav väärtus on oluliselt kõrgem selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, ei pea (majandus)üksus vara kaetavat väärtust ümber hindama, kui ei ole toimunud nimetatud erinevust kõrvaldavaid sündmusi. Samuti võib eelnev analüüs näidata, et vara kaetav väärtus ei ole tundlik ühe (või mitme) paragrahvis 12 loetletud asjaolu suhtes.

16 Paragrahvi 15 iseloomustab järgmine näide: kui turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadava tulu määrad on perioodi jooksul tõusnud, ei pea (majandus)üksus koostama dokumenteeritud vara kaetava väärtuse hinnangut järgmistel juhtudel:

a) kui on ebatõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära. Näiteks ei pruugi lühiajaliste investeeringute intressimäärade tõus oluliselt mõjutada diskontomäära, mida kasutatakse pikaajalise järelejäänud kasuliku elueaga vara puhul;

b) kui on tõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära, kuid eelnevast kaetava väärtuse tundlikkuse analüüsist ilmneb, et:

i) on ebatõenäoline, et kaetav väärtus olulisel määral väheneks, sest ka tulevased rahavood tõenäoliselt suurenevad (näiteks võib (majandus)üksus mõningatel juhtudel olla võimeline tõestama, et ta korrigeerib oma tulusid turumäärade kasvu kompenseerimiseks), või

ii) kaetava väärtuse vähenemise tagajärjel tekkiv oluline kahjum (vara) väärtuse langusest on ebatõenäoline.

17 Vara võimalikule väärtuse langusele viitav asjaolu võib osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, kulumiarvestuse- või amortisatsioonimeetod, või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara suhtes ei kajastata kahjumit (vara) väärtuse langusest.

KAETAVA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE

18 Käesolevas standardis on kaetav väärtus määratletud kui vara ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem. Paragrahvides 19–57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet „vara”, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

19 Mõlema, nii ►M33 õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, kui ka kasutusväärtuse määramine ei ole alati vajalik. Kui üks kõnealustest summadest ületab vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, ei ole vara väärtus langenud ja teist näitajat ei ole vaja hinnata.

▼M33

20 Vara õiglase väärtuse mõõtmine, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, võib olla võimalik isegi juhul, kui identsel varal puudub noteeritud hind aktiivsel turul. Mõnikord ei ole siiski õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, võimalik mõõta, sest puudub alus usaldusväärse hinnangu andmiseks hinna kohta, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, tavapärane tehing vara müügiks. Sel juhul võib (majandus)üksus kasutada vara kaetava väärtusena selle kasutusväärtust.

▼B

21 Kui on põhjust uskuda, et vara kasutusväärtus ei ületa oluliselt selle ►M33 õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, võib vara kaetava väärtusena kasutada ►M33 õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄. Seda tehakse sageli juhtudel, kui vara hoitakse võõrandamise eesmärgil. Võõrandamiseks hoitava vara kasutusväärtus koosneb põhiliselt netovõõrandamistulust, kuna on tõenäoline, et selle vara kasutusest saadavad tulevased rahavood kuni selle võõrandamiseni on ebaolulise suurusega.

22 Kaetav väärtus määratakse üksiku vara kohta, välja arvatud juhtudel, kui sellest varast ei tulene muudest varadest või vararühmadest suhteliselt sõltumatuid raha laekumisi. Sel juhul määratakse kaetav väärtus selle raha teeniva üksuse kohta, kuhu kõnealune vara kuulub (vt paragrahvid 65–103), välja arvatud järgmistel juhtudel:

a) vara ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, on kõrgem selle vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest või

▼M33

b) vara kasutusväärtus on hinnanguliselt lähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, ning õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, on võimalik mõõta.

▼B

23 Mõningatel juhtudel võivad hinnangud, keskmised väärtused ja lihtsustatud arvutused anda ►M33 õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, või kasutusväärtuse määramisel ligilähedaselt samasuguseid tulemusi nagu käesolevas standardis esitatud üksikasjalikud arvutused.

Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine

24 Paragrahviga 10 nähakse ette, et piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kontrollitakse kord aastas, võrreldes selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kaetava väärtusega, olenemata sellest, kas ilmneb väärtuse langusele viitavaid asjaolusid või mitte. Eelneval perioodil tehtud üksikasjalikke arvutusi vara kaetava väärtuse kohta võib kasutada vara väärtuse languse testi läbiviimisel käesoleval perioodil tingimusel, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) kui immateriaalse vara jätkuvast kasutamisest ei teki rahavooge, mis on suhteliselt sõltumatud teistest varadest või vararühmadest ning seetõttu kontrollitakse selle väärtuse langust raha teeniva üksuse osana, kuhu ta kuulub, sellesse rühma kuuluvad varad ja kohustised ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;

▼B

b) kõige viimasema kaetava väärtuse arvutuse tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, ning

c) tuginedes pärast viimast kaetava väärtuse arvutust toimunud sündmuste ja olukorra muutuste analüüsile, võib arvata, et ei ole tõenäoline, et praegune kaetav väärtus oleks väiksem vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

▼M33

Õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud

_____

▼B

►M33 28 Õiglase väärtuse mõõtmisel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, arvatakse maha võõrandamiskulud, välja arvatud juba kohustistena kajastatud kulutused. ◄ Kõnealusteks kulutusteks on näiteks juriidilised kulud, lõivud ja muud samalaadsed tehingumaksud, vara teisaldamise kulud ja vara müügikõlblikuks muutmisega seotud otsesed lisakulud. Töösuhte lõpetamise hüvitised (määratletud standardis IAS 19) ja äritegevuse koondamise või ümberkorraldamisega seotud kulud pärast vara võõrandamist ei kuulu vara võõrandamisega otseselt kaasnevate lisakulutuste hulka.

29 Mõnikord nõuab vara võõrandamine ostjalt kohustise ülevõtmist ning vara ja kohustise kohta on olemas vaid üks ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄. Paragrahvis 78 selgitatakse kõnealuste juhtude käsitlemise korda.

Kasutusväärtus

30 Vara kasutusväärtuse arvutuses peavad olema näidatud järgmised komponendid:

a) hinnang tulevastele rahavoogudele, mida (majandus)üksus varast saada loodab;

b) võimalikud muutused nende tulevaste rahavoogude summas ja ajastuses;

c) raha ajaväärtus, mida näitab turul kehtiv riskivaba intressimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind ning

e) muud tegurid, nagu likviidsuse puudumine, mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida (majandus)üksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

31 Vara kasutusväärtuse hindamine hõlmab järgmisi etappe:

a) vara jätkuvast kasutamisest ja selle lõplikust võõrandamisest tulenevate tulevaste raha laekumiste ja väljamaksete hindamine ning

b) asjakohase diskontomäära rakendamine kõnealuste tulevaste rahavoogude suhtes.

▼B

32 Paragrahvi 30 punktides b, d ja e nimetatud komponendid võib esitada kas tulevaste rahavoogude korrigeerimisena või diskontomäära korrigeerimisena. Ükskõik millise meetodi (majandus)üksus valib, et väljendada arvatavaid muutusi tulevaste rahavoogude summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevaste rahavoogude eeldatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine. Lisas A on esitatud lisajuhised vara kasutusväärtuse mõõtmisel kasutatava nüüdisväärtuse arvutamise metoodika kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamise alus

33 Kasutusväärtuse mõõtmisel (majandus)üksus:

a) kasutab rahavoogude prognooside puhul mõistlikke ja põhjendatud eeldusi, mis esindavad juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta. Suuremat tähtsust omistatakse (majandus)üksusevälistele tõenditele;

b) kasutab rahavoogude prognooside puhul viimaseid juhtkonna poolt heaks kiidetud finantseelarveid/-prognoose, kuid jätab välja tulevastest ümberstruktureerimistest või vara parendamisest või parandamisest tulenevad hinnangulised raha laekumised või väljamaksed. Kõnealustel finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevad hinnangud hõlmavad maksimaalselt viit aastat, välja arvatud juhul, kui pikem periood on põhjendatud;

c) koostab rahavoogude prognoosi perioodide kohta, mis järgnevad viimastes finantseelarvetes/-prognoosides sisalduvatele perioodidele, kandes üle eelarvetel/prognoosidel põhinevad prognoosid järgnevatele aastatele ja kasutades selleks püsivat või kahanevat kasvumäära, välja arvatud juhul, kui tõusev määr on põhjendatud. Kõnealune kasvumäär ei tohi ületada pikaajalist keskmist (majandus)üksuse toodete, tegevusalade või sellise riigi või riikide, kus (majandus)üksus tegutseb, kasvumäära, ega sellise turu pikaajalist keskmist kasvumäära, kus kõnealust vara kasutatakse, v.a juhul, kui kõrgem määr on põhjendatud.

34 Juhtkond hindab nende eelduste põhjendatust, millel põhinevad kehtivad rahavoogude prognoosid, uurides eelnevate rahavoogude prognooside ja tegelike rahavoogude vaheliste erinevuste põhjusi. Juhtkond peab tagama, et eeldused, millel põhinevad kehtivad rahavoogude prognoosid, on vastavuses eelnevate tegelike tulemustega eeldusel, et pärast nimetatud tegelike rahavoogude tekkimist toimunud sündmused või olukorrad seda võimaldavad.

35 Üksikasjalikud, selged ja usaldusväärsed tulevaste rahavoogude eelarved/prognoosid, mis on koostatud enam kui viie aastase perioodi kohta, ei ole üldjuhul kättesaadavad. Seetõttu põhinevad juhtkonna hinnangud tulevaste rahavoogude kohta kõige viimastel, kuni viit aastat hõlmavatel eelarvetel/prognoosidel. Juhtkond võib kasutada enam kui viie aastast perioodi hõlmavatel finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevaid rahavoogude prognoose, kui ollakse kindel, et kõnealused prognoosid on usaldusväärsed, ja kui juhtkond on varasemate kogemuste põhjal tõestanud oma suutlikkust prognoosida täpselt rahavoogusid sellise pikema perioodi kohta.

▼B

36 Vara kasuliku eluea lõpuni prognoositud rahavoogusid hinnatakse finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevate rahavoogude üle kandmisel, kasutades selleks järgnevate aastate kasvumäära. See määr on püsiv või kahanev, välja arvatud juhul, kui määra tõus on kooskõlas toote või tegevusala elutsüklit iseloomustava objektiivse informatsiooniga. Vajaduse korral on kasvumäär null või negatiivne.

37 Soodsate tingimuste korral tuleb turule tõenäoliselt konkurente, kes piiravad kasvu. Seetõttu on (majandus)üksusel raske mineviku keskmist kasvumäära pikema aja (nt kahekümne aasta) jooksul ületada nende toodete, tegevusalade, riigi või riikide osas, kus (majandus)üksus tegutseb või turu puhul, kus seda vara kasutatakse.

38 Finantseelarvetest/-prognoosidest saadava informatsiooni kasutamisel võtab (majandus)üksus arvesse, kas see informatsioon väljendab mõistlikke ja põhjendatud eeldusi ning kas see esindab juhtkonna parimat hinnangut selle vara järelejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamine

39 Hinnangud tulevaste rahavoogude kohta sisaldavad järgmist:

a) vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumiste prognoosid;

b) prognoosid raha väljamaksete (sh vara kasutamiskõlblikuks muutmisega seotud väljamaksed) kohta, mis on paratamatult vajalikud vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumiste tekitamiseks ning mis on otseselt seotud varaga ja mida saab põhjendatult ja järjepidevalt varale jaotada, ning

c) võimalikud netorahavood, mis saadakse (või makstakse) vara võõrandamisel selle kasuliku eluea lõpus.

40 Tulevaste rahavoogude hinnangud ja diskontomäär väljendavad järjekindlaid eeldusi üldisest inflatsioonist põhjustatud hinnatõusude kohta. Seega, kui diskontomäär sisaldab üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, hinnatakse tulevasi rahavoogusid nominaalväärtuses. Kui diskontomäär ei sisalda üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud reaalväärtuses (kuid sisaldavad tulevasi spetsiifilisi hinnatõuse ja -langusi).

41 Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamisega seotud väljaminekuid ja tulevasi üldkulusid, mida saab põhjendatud ja järjepideval alusel vara kasutamisega otseselt seostada.

42 Kui vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei sisalda kõiki selle vara kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalikke väljaminekuid, sisaldab tulevaste raha väljamaksete hinnang kõiki selliseid täiendavaid raha väljamakseid, mis eeldatavasti tekivad enne kõnealuse vara kasutus- või müügivalmidust. Näiteks on see nii ehitamisjärgus oleva hoone või lõpetamata arendusprojekti korral.

▼B

43 Topeltarvestuse vältimiseks ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud järgmist:

a) raha laekumised varadest, millest tulenevad vaatlusalusest varast sõltumatud raha laekumised (nt sellised finantsvarad nagu nõuded), ning

b) raha väljamaksed, mis on seotud kohustistena kajastatud kohustustega (nt võlad, pensionid või eraldised).

44 Vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse selle vara hetkeseisundi alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada hinnangulisi tulevasi raha laekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmistest asjaoludest:

a) tulevane ümberstruktureerimine, mida (majandus)üksus ei ole veel kohustunud läbi viima, või

b) vara tootluse parendamisest või parandamisest.

45 Kuna vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse hetkeseisundi alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:

a) tulevased raha väljamaksed, kulude kokkuhoid (nt personalikulude vähendamine) või kasu, mida eeldatavasti saadakse tulevasest ümberstruktureerimisest, mida (majandus)üksus ei ole veel kohustunud läbi viima, või

b) tulevased raha väljamaksed vara tootluse parandamiseks või sellistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.

46 Ümberstruktureerimine on juhtkonna poolt kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab (majandus)üksuse äritegevuse ulatust või teostamise viisi. IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad” sisaldab juhiseid, kuidas määratleda (majandus)üksuse kohustust ümberstruktureerimise läbiviimiseks.

47 Kui (majandus)üksus on kohustatud ümberstruktureerimise läbi viima, võib kõnealune ümberstruktureerimine mõjutada mõningaid varasid. Kui (majandus)üksus on kohustunud ümberstruktureerimist läbi viima, siis:

a) kasutusväärtuse määramisel kajastatakse raha laekumiste ja väljamaksete hinnangutes kulude kokkuhoidu ja muud ümberstruktureerimisest saadavat kasu (tuginedes kõige hiljutisematele juhtkonna poolt heakskiidetud finantseelarvetele/-prognoosidele) ning

b) ümberstruktureerimiseraldis sisaldab kooskõlas IAS 37-ga hinnanguid ümberstruktureerimisega seotud tulevaste rahaliste väljamaksete kohta.

Illustreeriv näide 5 iseloomustab tulevase ümberstruktureerimise mõju kasutusväärtuse arvutamisele.

48 Seni kuni (majandus)üksus teeb raha väljamakseid, mis on seotud vara töövõime parendamise või parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevasi raha laekumisi, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt illustreeriv näide 6).

▼B

49 Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevasi raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle olemasolevas tööseisundis. Kui raha teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva tegevuse seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest hooldusest. Samuti kui üksik vara koosneb erinevate kasulike eluigadega komponentidest, peetakse lühemate eluigadega komponentide asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest hooldusest.

50 Tulevaste rahavoogude hinnangud ei sisalda järgmist:

a) finantseerimistegevusest tulenevad raha laekumised ja väljamaksed või

b) tulumaksuna laekunud või väljamakstud summad.

51 Hinnangulised tulevased rahavood väljendavad eeldusi, mis on kooskõlas diskontomäära määramise viisiga. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või üldse mitte. Kuna hinnanguliste tulevaste rahavoogude diskonteerimine väljendab raha ajaväärtust, ei sisalda kõnealused rahavood finantseerimistegevusest tulenevaid raha laekumisi ega väljamakseid. Et diskontomäär määratakse enne maksustamist, hinnatakse tulevasi rahavoogusid samuti enne maksustamist.

52 Vara võõrandamisest saadava (või makstava) netorahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus on summa, mida (majandus)üksus loodab saada vara võõrandamisest teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus pärast hinnanguliste võõrandamiskulude mahaarvamist.

53 Vara võõrandamisest saadava (või makstava) netorahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus määratakse sarnaselt vara ►**M33** õiglase väärtusega, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, välja arvatud, siis, kui nende netorahavoogude hindamisel:

a) (majandus)üksus kasutab hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnaste ja samalaadsetes tingimustes kasutatud varade hindasid.

b) (majandus)üksus korrigeerib kõnealuseid hindasid vastavalt üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude ja tulevaste spetsiifiliste hinnatõusude või -languste mõjule. Kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevate tulevaste rahavoogude hinnangutes ja diskontomäärades ei ole arvesse võetud üldise inflatsiooni mõju, ei võta (majandus)üksus kõnealust mõju arvesse ka võõrandamisest tulenevate netorahavoogude hindamisel.

▼M33

53A Õiglane väärtus erineb kasutusväärtusest. Õiglane väärtus kajastab eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara hinna määramisel. Kasutusväärtus kajastab seevastu selliste tegurite mõju, mis võivad olla (majandus)üksusele iseloomulikud ja mida ei rakendata üldiselt (majandus)üksuste suhtes. Õiglane väärtus ei kajasta näiteks ühtegi järgmistest teguritest ulatuses, milles need ei oleks turuosalistele üldiselt kättesaadavad:

(a) varade rühmitamistest saadud lisaväärtus (näiteks erinevates asukohtades paiknevate kinnisvarainvesteeringute portfellide loomine);

(b) mõõdetava vara ja muude varade vaheline koostoime;

(c) vara praeguse omaniku ainuisikulised juriidilised õigused ja juriidilised piirangud ja

(d) vara praeguse omaniku suhtes kehtivad maksusoodustused ja -koormised.

▼B

Tulevased rahavood välisvaluutas

54 Tulevasi rahavooge hinnatakse valuutas, milles need tekivad, ja seejärel diskonteeritakse need kõnealusele valuutale vastava diskontomääraga. (Majandus)üksus arvestab nüüdisväärtuse ümber, kasutades kasutusväärtuse hindamise päeval kehtivat vahetuskurssi.

Diskontomäär

55 Diskontomäär(ad) on maksueelne (maksueelsed) määr(ad), mis väljendab (väljendavad) hetke turuhinnanguid järgmise kohta:

a) raha ajaväärtus ning

b) varaga, mille tulevaste rahavoogude hinnanguid ei ole korrigeeritud, seotud iseloomulikud riskid.

56 Määr, mis väljendab hetke turuhinnanguid raha ajaväärtuse kohta ja varaga seotud eririske, on tulumäär, mida investorid nõuaksid, kui neil tuleks valida investeering, millest tekiksid summa, ajastuse ja riskiprofiili poolest samasugused rahavood nagu (majandus)üksus eeldab kõnealuse vara puhul saavat. Sellise määra prognoosimisel kasutatakse sarnaste varade turutehingutele omast määra või võetakse aluseks üht sarnase teenusepotentsiaali ja riskidega vara (või varaportfelli) omava börsil noteeritud (majandus)üksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus. Vara kasutusväärtuse mõõtmiseks kasutatud diskontomäär(ad) ei väljenda riske, mille suhtes tulevaste rahavoogude hinnanguid on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.

▼B

57 Kui vara spetsiifiline määr ei ole turul otseselt kättesaadav, kasutab (majandus)üksus diskontomäära prognoosimisel asendusmeetmeid. Lisa A sisaldab lisajuhiseid diskontomäära määramiseks sellistes olukordades.

(VARA) VÄÄRTUSE LANGUSEST TULENEVA KAHJUMI KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

58 Paragrahvides 59–64 sätestatakse üksiku vara, mis ei ole firmaväärtus, väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamist ja mõõtmist käsitletakse paragrahvides 65–108.

59 Vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendatakse selle kaetava väärtuseni siis ja ainult siis, kui vara kaetav väärtus on madalam selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest. Sellist vähendamist nimetatakse kahjumiks (vara) väärtuse langusest.

60 Kahjum (vara) väärtuse langusest kajatatakse kohe ►M5 koondkasumi aruandes ◄, v.a juhul, kui vara kajastatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IAS 16-s esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt käsitatakse ümberhinnatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit ümberhindluse vähendamisena.

▼M5

61 Mitteümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse muus koondkasumis kuni sellises ulatuses, et kahjum vara väärtuse langusest ei ületa sama vara ümberhindluse reservi summat. Selline ümberhinnatud vara väärtuse langus vähendab selle vara ümberhindluse reservi.

▼B

62 Kui prognoositud kahjum (vara) väärtuse langusest on kõrgem selle vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, kajastab (majandus)üksus kohustist siis ja ainult siis, kui seda nõutakse mõne muu standardiga.

63 Pärast (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist korrigeeritakse vara kulumit (amortisatsioonikulu) tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, millest on maha arvatud võimalik lõppväärtus, jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.

64 (Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamisel määratakse sellega seotud edasi lükkunud tulumaksu varad või kohustised kooskõlas IAS 12-ga vara muudetud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja maksustamisbaasi võrdlemise teel (vt näide 3).

RAHA TEENIVAD ÜKSUSED JA FIRMAVÄÄRTUS

▼M12

65 Paragrahvides 66–108 ja Lisas C sätestatakse raha teeniva üksuse, kuhu vara kuulub, kindlakstegemise, raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse bilansilise (jääk)maksumuse kindlaksmääramise ning (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise nõuded.

▼B

Raha teeniva üksuse, kuhu vara kuulub, kindlakstegemine

66 Vara võimalikule väärtuse langusele viitava asjaolu korral hinnatakse üksiku vara kaetavat väärtust. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, teeb (majandus)üksus kindlaks selle raha teeniva üksuse kaetava väärtuse, kuhu kõnealune vara kuulub (raha teeniv üksus).

67 Üksiku vara kaetavat väärtust ei saa määrata järgmistel juhtudel:

a) vara kasutusväärtus ei ole hinnanguliselt ligilähedane selle ►**M33** õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄ (nt kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevaid tulevasi rahavoogusid ei saa hinnata ebaoluliseks), ning

b) varast ei tulene muude varade raha laekumistest sõltumatuid raha laekumisi.

Sel juhul saab kindlaks määrata ainult raha teeniva üksuse kasutusväärtuse ja ka vastava kaetava väärtuse.

Näide

Kaevandusettevõttel on eraraudtee, mis toetab kaevandustegevust. Seda eraraudteed saaks müüa vaid utiiliväärtusega ja sellest ei tulene raha laekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud kõnealuse kaevanduse muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Eraraudtee kaetava väärtuse hindamine ei ole võimalik, sest selle kasutusväärtust ei ole võimalik määrata ja see erineb tõenäoliselt selle utiiliväärtusest. Seetõttu hindab (majandus)üksus selle raha teeniva üksuse, kuhu eraraudtee kuulub (st kogu kaevanduse), kaetavat väärtust.

68 Nagu paragrahvis 6 on määratletud, on raha teeniv üksus väikseim varasid hõlmav rühm, millest tulenevad raha laekumised, mis on suhteliselt sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Raha teeniva varaüksuse kindlakstegemisel on vaja anda hinnanguid. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata, teeb (majandus)üksus kindlaks väikseima vararühma, millest tulenevad suhteliselt sõltumatud raha laekumised.

Näide

Bussifirma osutab kohaliku omavalitsusega sõlmitud lepingu kohaselt teenust mitte vähem kui viiel erineval marsruudil. Iga marsruudiga seotud varasid ja igast marsruudist tulenevaid rahavoogusid on võimalik eraldi kindlaks teha. Üks marsruutidest tegutseb märkimisväärse kahjumiga.

▼B

Kuna majandusüksusel ei ole võimalik oma tegevust piirata ühegi bussiliini arvelt, on selle väikseim eristatav raha laekumiste, mis on suures osas sõltumatud teiste vararühmade laekumistest, tase viie bussiliini poolt teenitava raha laekumised kokku. Iga liini raha teenivaks üksuseks on bussifirma tervikuna.

69 Raha laekumised on raha ja raha ekvivalentide laekumised, mis saadakse (majandus)üksusevälistelt osapooltelt. (Majandus)üksus võtab kindlaks tegemisel, kas varast (või vararühmast) tulenevad raha laekumised on suures osas sõltumatud muudest varadest (või vararühmadest) tulenevatest raha laekumistest, arvesse mitmeid erinevaid tegureid, sh seda, kuidas juhtkond kontrollib (majandus)üksuse tegevust (nt tootegruppide, tegevusvaldkondade, asukohtade, rajoonide või piirkondade kaupa) või seda, kuidas juhtkond teeb (majandus)üksuse varade või tegevuse jätkamist või võõrandamist käsitlevaid otsuseid. Näites 1 on esitatud raha teeniva üksuse kindlakstegemise näited.

70 Kui vara või vararühma toodangu jaoks eksisteerib aktiivne turg, tehakse kõnealune vara või vararühm kindlaks raha teeniva üksusena, isegi kui osa toodangust või kogu toodangut kasutatakse (majandus)üksusesiseselt. Kui varast või raha teenivast üksusest tulenevaid rahavooge mõjutavad (majandus)üksusesisesed siirdehinnad, kasutab (majandus)üksus juhtkonna parimat hinnangut sõltumatute osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevas(t)e hinna (hindade) kohta, hinnates:

a) tulevasi raha laekumisi, mida kasutatakse vara või raha teeniva üksuse kasutusväärtuse kindlaks määramisel, ning

b) tulevasi raha väljamakseid, mida kasutatakse kõigi muude varade või raha teenivate üksuste, mida mõjutavad (majandus)üksusesisesed siirdehinnad, kasutusväärtuse kindlaks määramisel.

71 Isegi kui (majandus)üksuse teised üksused kasutavad vara või vararühmade kogu toodangut või osa sellest (nt tooteid tootmisprotsessi vaheetapis), moodustab kõnealune vara või vararühm eraldi raha teeniva üksuse, kui (majandus)üksusel oleks võimalik müüa kõnealust toodangut aktiivsel turul. Selle põhjuseks on asjaolu, et kõnealusest varast või varaderühmast tulenevad raha laekumised oleksid suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Kasutades finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevat informatsiooni, mis puudutab sellist raha teenivat üksust või ükskõik millist muud vara või raha teenivat üksust, mida mõjutavad (majandus)üksusesisesed siirdehinnad, korrigeerib (majandus)üksus sellist informatsiooni juhul, kui (majandus)üksusesisesed siirdehinnad ei väljenda juhtkonna parimat hinnangut sõltumatute osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevaste hindade kohta.

▼B

72 Raha teenivad üksused tehakse kindlaks järjepidevalt perioodist perioodi sama vara või samade varaliikide osas, v.a juhul, kui muutus on põhjendatud.

73 Kui (majandus)üksus otsustab, et vara kuulub erinevasse raha teenivasse üksusesse võrreldes eelmiste perioodidega või et raha teenivasse üksusesse kuuluvad varaliigid on muutunud, nõutakse paragrahviga 130 teabe avalikustamist raha teeniva üksuse kohta juhul, kui seoses raha teeniva üksusega on kajastatud või tühistatud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum.

Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus

74 Raha teeniva üksuse kaetav väärtus on kas selle raha teeniva üksuse ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb neist on kõrgem. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramise eesmärgil loetakse paragrahvides 19–57 sisalduvad viited „varale” viiteks „raha teenivale üksusele”.

75 Raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus määratakse järjepidevalt kooskõlas raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisega.

76 Raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus:

a) sisaldab ainult nende varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis on otseselt seotud raha teeniva üksusega või mida saab põhjendatult või järjepidevalt selle hulka arvata ning millest tulenevad raha teeniva üksuse kasutusväärtuse kindlaksmääramisel kasutatud tulevased raha laekumised, ning

b) ei sisalda ühegi kajastatud kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, v.a juhul, kui raha teeniva üksuse kaetavat väärtust ei saa kindlaks määrata ilma sellist kohustist arvesse võtmata.

Seda sellepärast, et raha teeniva üksuse ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, ja kasutusväärtus määratakse kindlaks, jättes välja rahavood, mis on seotud varadega, mis ei kuulu antud raha teenivasse üksusesse, ning juba kajastatud kohustised (vt paragrahvid 28 ja 43).

77 Kui varad rühmitatakse nende väärtuse kaetavuse hindamiseks, on oluline arvestada raha teeniva üksuse alla kõik varad, millest tulenevad raha laekumised või mida kasutatakse nende tekitamisel. Vastasel juhul võib näida, et raha teeniva üksuse väärtus on täielikult kaetav, kuigi tegelikult esineb kahjum (vara) väärtuse langusest. Mõningatel juhtudel ei ole teatavaid varasid võimalik põhjendatult ja järjepidevalt jaotada raha teenivale üksusele isegi siis, kui need osalevad raha teeniva üksuse eeldatavate tulevaste rahavoogude tekitamisel. See võib esineda firmaväärtuse või üldkasutatavate varade, näiteks peakontori varade puhul. Paragrahvides 80–103 selgitatakse, kuidas käsitada kõnealuseid varasid raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel.

▼M33

78 Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse kindlaksmääramisel võib osutuda vajalikuks võtta arvesse teatavaid kajastatud kohustisi. Selline olukord võib tekkida juhul, kui raha teeniva üksuse võõrandamine nõuab ostjalt kohustise ülevõtmist. Sel juhul on raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud (või lõplikust võõrandamisest tulenev hinnanguline rahavoog), raha teeniva üksuse varade müügihind koos kohustisega, millest arvatakse maha võõrandamiskulud. Raha teeniva üksuse bilansilise (jääk)maksumuse ja kaetava väärtuse võrdlemiseks arvatakse maha kohustise bilansiline (jääk)maksumus, et määrata kindlaks nii raha teeniva üksuse kasutusväärtus kui ka selle bilansiline (jääk)maksumus.

▼B

Näide

Ettevõttel on kaevandus riigis, mille õigusaktid nõuavad omanikult kaevanduskoha taastamist kaevandustegevuse lõpetamisel. Taastamiskulu sisaldab kattekihi taastamist, mis tuleb eemaldada enne kaevandustegevuse alustamist. Taastamiskulude eraldis kajastati vahetult pärast kattekihi eemaldamist. Vastav summa kajastati kaevandamiskulude osana ja amortiseeritakse kaevanduse kasuliku eluea jooksul. Taastamiskulude eraldise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 500 VÜ, ([a]) mis on võrdne taastamiskulude nüüdisväärtusega.

(Majandus)üksus kontrollib kaevanduse väärtuse langust. Kaevanduse raha teenivaks üksuseks on kaevandus tervikuna. (Majandus)üksusele on tehtud mitmeid pakkumisi kaevanduse ostmiseks hinnaga umbes 800 VÜ. Selles hinnas väljendub asjaolu, et ostja võtab üle kohustuse kattekiht taastada. Kaevanduse võõrandamisega seotud kulutused on ebaolulised. Kaevanduse kasutusväärtus on umbes 1 200 VÜ, mis ei sisalda taastamiskulusid. Kaevanduse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 1 000 VÜ.

Raha teeniva üksuse ►M33 õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, on 800 VÜ. See summa arvestab juba ettenähtud taastamiskuludega. Selle tulemusena määratakse raha teeniva üksuse kasutusväärtus pärast taastamiskulude mahaarvamist ja selle hinnanguliseks suuruseks on 700 VÜ (1 200 VÜ miinus 500 VÜ). Raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 500 VÜ, mis on kaevanduse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus (1 000 VÜ, millest on maha arvatud taastamiskulude eraldise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus (500 VÜ). Seega ületab raha teeniva üksuse kaetav väärtus selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse.

([a]) Käesolevas standardis nomineeritakse rahalised summad „valuutaühikutes” (VÜ)

79 Praktilistel kaalutlustel määratakse raha teeniva üksuse kaetav väärtus mõnikord pärast seda, kui on arvesse võetud ka raha teeniva üksuse alla mittekuuluvad varad (nt nõuded või muud finantsvarad) või kohustised (nt võlgnevused, pensionid või muud eraldised). Sel juhul suureneb raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kõnealuste varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrra ja väheneb kõnealuste kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrra.

▼B

Firmaväärtus

Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele.

▼M22

80 **Vara väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatu muud varad või kohustised on üle antud nendele üksustele või üksuste rühmadele. Üksus või üksuste rühm, millele firmaväärtus jaotatakse:**

a) esindab (majandus)-üksuses juhtimise eesmärgil teostatava firmaväärtuse kontrollimise madalaimat taset; ja

b) ei ole enne agregeerimist suurem tegevussegmendist, mis on määratud kindlaks kooskõlas IFRS 8 *Tegevussegmendid* paragrahviga 5.

▼M12

81 Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Firmaväärtus ei tekita iseseisvalt, teistest varadest või vararühmadest eraldi rahavooge ja osaleb tihti mitmete raha teenivate üksuste rahavoogude tekkes. Firmaväärtust ei ole vahel võimalik piisava täpsusega jaotada eraldiseisvatele raha teenivatele üksustele, vaid seda on võimalik teha ainult raha teenivate üksuste rühmadele. Tulemuseks on, et (majandus)üksusesisese juhtimise eesmärgil teostatava firmaväärtuse kontrollimise madalaim tase hõlmab vahel mitmeid firmaväärtusega seotud raha teenivaid üksusi korraga, aga konkreetsemat jaotust ei saa teha. Paragrahvides 83–99 ja Lisas C toodud näiteid raha teenivatest üksustest, millele firmaväärtus jaotatakse, tuleb mõista ka kui viiteid raha teenivate üksuste rühmadele, millele firmaväärtus jaotatakse.

▼B

82 Paragrahvis 80 esitatud nõuete rakendamise tulemusena kontrollitakse firmaväärtuse langust tasemel, mis väljendab (majandus)üksuse tegevuse korraldust ja millega firmaväärtus oleks loomulikult seotud. Seetõttu ei ole uute aruandlussüsteemide välja töötamine tavaliselt vajalik.

83 Raha teeniv üksus, millele jaotatakse firmaväärtus selle väärtuse languse kontrollimiseks ei peaks kokku langema tasemega, millele firmaväärtus jaotatakse kooskõlas IAS 21-ga „Valuutakursside muutuste mõjud”, eesmärgiga mõõta välisvaluutakasumeid ja -kahjumeid. Näiteks kui (majandus)üksus peab välisvaluutakasumi ja -kahjumi mõõtmise eesmärgil jaotama firmaväärtuse IAS 21 kohaselt suhteliselt madalal tasemel, ei pea ta kontrollima firmaväärtuse väärtuse langust samal tasemel, v.a juhul, kui samal ajal kontrollitakse sellel tasemel firmaväärtust ka juhtimisarvestuse eesmärkidel.

84 Kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmast jaotamist ei suudeta lõpetada enne aruandeaasta lõppu, mil äriühendus jõustub, lõpetatakse esmane jaotamine enne esimese aruandeaasta lõppu, mis algab pärast omandamise kuupäeva.

▼M12

85 Kui äriühendust saab perioodi lõpus, mil see ühendus jõustub, kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused* esmalt arvele võtta vaid tinglikult, siis omandaja:

a) arvestab seda ühendust kasutades ajutisi väärtusi; ja

b) kajastab kõik esmase kajastamise lõpetamisest tulenevad ajutiste väärtuste korrigeerimised mõõtmisperioodi jooksul, mis ei ole pikem kui kaheteist kuud pärast omandamise kuupäeva.

Sellistes tingimustes võib osutuda võimatuks ka äriühenduses kajastatud firmaväärtuse esmase jaotamise lõpetamine enne aruandeaasta lõppu, millal see ühendus teostati. Sellisel juhul avalikustab (majandus)üksus paragrahviga 133 nõutud teabe.

▼B

86 Kui firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele ja (majandus)üksus selle üksuse tegevuse lõpetab, peab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtus:

a) sisalduma tegevuse ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses, mida kasutatakse kasumi või kahjumi määramisel tegevusvaldkonna võõrandamisel ning

b) mõõtma võõrandatud tegevusvaldkonna suhteliste väärtuste ja alles jäänud raha teeniva üksuse osa suhteliste väärtuste põhjal, v.a juhul, kui (majandus)üksus suudab tõestada, et mõni muu meetod väljendab võõrandatud tegevusvaldkonnaga seotud firmaväärtust paremini.

Näide

(Majandus)üksus müüb 100 VÜ eest tegevusvaldkonna, mis oli osa raha teenivast üksusest, millele firmaväärtus oli jaotatud. Sellele üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a juhuslikult eristada ega seostada mõne muu vararühmaga antud üksusest madalamal tasemel. Alles jäänud raha teeniva üksuse osa kaetav väärtus on 300 VÜ.

Kuna raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa piisava täpsusega kindlaks teha ega seostada vararühmaga antud üksusest madalamal tasemel, mõõdetakse müüdud tegevusvaldkonnaga seotud firmaväärtust müüdud tegevusvaldkonna suhteliste väärtuste ning alles jäänud üksuse osa alusel. Seega sisaldab müüdud tegevusvaldkonna ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus 25 % raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest.

87 Kui (majandus)üksus korraldab oma aruandlusstruktuuri ümber nii, et ühe või enama raha teeniva üksuse, millele firmaväärtus on jaotatud, koosseis muutub, jaotatakse firmaväärtus vastavalt ümber. Sellist ümberjaotamist teostatakse, kasutades suhtelisi väärtusi sarnaselt sellega, kui (majandus)üksus lõpetab tegevuse raha teenivas üksuses, v.a juhul, kui (majandus)üksus suudab tõestada, et mõni muu meetod on ümberkorraldatud üksustega seotud firmaväärtuse väljendamiseks parem.

▼B

Näide

Firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele A. Üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a juhuslikult, kindlaks teha ega seostada mõne muu varade rühmaga A-st madalamal tasemel. A jagatakse ümber ja ühendatakse kolme raha teeniva üksusega B, C ja D.

Kuna üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa piisava täpsusega kindlaks teha ega seostada muu vara rühmaga A-st madalamal tasemel, jaotatakse see A kolme osa suhteliste väärtuste alusel ümber üksustele B, C ja D, enne kui need osad ühendatakse teiste raha teenivate üksustega B, C ja D.

Raha teenivate üksuste, kuhu kuulub firmaväärtus, väärtuse languse test

88 Vastavalt paragrahvis 81 kirjeldatule, juhul, kui firmaväärtus on seotud raha teeniva üksusega, aga ei ole sellele üksusele jaotatud, kontrollitakse alati antud üksuse väärtuse langust, kui ilmneb üksuse väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, võrreldes üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, millest on maha arvatud firmaväärtus, selle kaetava väärtusega. (Vara) väärtuse langusest tulenev kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

89 Kui paragrahvis 88 kirjeldatud raha teeniv üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus hõlmab ka piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara või immateriaalset vara, mis ei ole veel kasutusvalmis, ning selle vara väärtuse langust saab kontrollida ainult osana raha teenivast üksusest, nähakse paragrahviga 10 ette, et ka sellise üksuse väärtuse langust tuleb kord aastas kontrollida.

90 Raha teeniva üksuse väärtuse langust, millele firmaväärtus on jaotatud, kontrollitakse kord aastas ja alati, kui ilmneb vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, võrreldes üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis sisaldab ka firmaväärtust, selle kaetava väärtusega. Kui üksuse kaetav väärtus ületab üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, ei ole üksuse ega sellele jaotatud firmaväärtuse väärtus langenud. Kui üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on kõrgem üksuse kaetavast väärtusest, kajastab (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 104 (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi.

▼M12

_____

▼B

Väärtuse languse testi ajastus

96 Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse iga-aastast testi võib teostada aruandeaastal ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate raha teenivate üksuste väärtuse langust võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga osa või kõik raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest omandati äriühenduses käesoleval aruandeaastal, kontrollitakse üksuse väärtuse langust enne käesoleva aruandeaasta lõppu.

97 Kui raha teenivasse üksusesse, millele on jaotatud firmaväärtus, kuuluvate varade väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtusega üksuse väärtuse langust, kontrollitakse varade väärtuse langust enne kui firmaväärtusega üksuse oma. Samamoodi, kui raha teenivate üksuste, mis moodustavad raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtusega üksuste rühma väärtuse langust, kontrollitakse üksikute üksuste väärtuse langust enne üksuste rühma oma.

▼B

98 Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse kontrollimise ajal võib ilmneda firmaväärtusega üksusesse kuuluva vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Sellisel juhul kontrollib (majandus)üksus enne firmaväärtusega raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimist vara väärtuse langust ja kajastab (vara) võimaliku väärtuse langusest tuleneva kahjumi. Samamoodi võib ilmneda firmaväärtusega raha teenivate üksuste rühma kuuluva üksuse võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Sellisel juhul kontrollib (majandus)üksus enne firmaväärtusega raha teenivate üksuste rühma väärtuse languse kontrollimist üksiku raha teeniva üksuse väärtuse langust ja kajastab üksuse võimalikust väärtuse langusest tuleneva kahjumi.

99 Eelneval perioodil tehtud viimaseid põhjalikke arvutusi raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, kaetava väärtuse kohta võib kasutada selle üksuse väärtuse languse kontrollimisel käesoleval perioodil, arvestades, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) varad ja kohustised, millest üksus koosneb, ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;

b) mis oluliselt ületas üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ning

c) tuginedes pärast viimase kaetava väärtuse arvutust aset leidnud sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et hetke kaetav väärtus on madalam üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Üldkasutatavad varad

100 Üldkasutatavate varade alla kuuluvad kontserni või selle allüksuste varad, näiteks peakontori hoone või (majandus)üksuse allüksus, andmetöötluse seadmed või uurimiskeskus. (Majandus)üksuse struktuuri alusel määratakse kindlaks, kas teatud vara vastab raha teeniva üksuse jaoks üldkasutatavate varade mõistele vastavalt käesolevas standardis esitatud määratlusele. Üldkasutatavate varade eriomaduste kohaselt ei tulene neist teistest varadest või vararühmadest sõltumatuid raha laekumisi ja nende ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)-maksumust ei saa täielikult seostada kõnealuse raha teeniva üksusega.

101 Kuna üldkasutatavatest varadest ei tulene eraldi raha laekumisi, ei ole võimalik määrata kindlaks üksiku üldkasutatava vara kaetavat väärtust, v.a juhul, kui juhtkond on otsustanud vara võõrandada. Seega, kui esineb üldkasutatava vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, määratakse kindlaks selle raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma kaetav väärtus, mille juurde üldkasutatav vara kuulub, ning võrreldakse seda kõnealuse raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega. (Vara) võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

▼B

102 Raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel teeb (majandus)üksus kindlaks kõik üldkasutatavad varad, mis on seotud vaatlusaluse raha teeniva üksusega. Kui osa üldkasutatava vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumusest:

a) saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada sellele üksusele, võrdleb (majandus)üksus üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis sisaldab ka üksusele jaotatud üldkasutava vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse osa, selle kaetava väärtusega. (Vara) võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

b) ei saa mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada üksusele, (majandus)üksus:

i) võrdleb üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, millest on maha arvatud üldkasutatav vara, selle kaetava väärtusega ja kajastab (vara) võimaliku väärtuse langusest tuleneva kahjumi kooskõlas paragrahviga 104;

ii) teeb kindlaks väikseima raha teenivate üksuste rühma, mis sisaldab vaatlusalust raha teenivat üksust ja millele saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada osa üldkasutatava vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, ning

iii) võrdleb selle raha teenivate üksuste rühma ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis sisaldab ka osa üksuste rühmale jaotatud üldkasutatava vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, üksuste rühma kaetava väärtusega. (Vara) võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

103 Illustreeriv näide 8 kirjeldab nende nõuete rakendamist üldkasutatavate varade suhtes.

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tulenev kahjum

104 Raha teeniva üksuse (väikseima raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus või üldkasutatav vara) väärtuse langusest tulenev kahjum kajastatakse siis ja ainult siis, kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on väiksem, kui üksuse (üksuste rühma) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus. Et vähendada kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, jaotatakse väärtuse langusest tulenev kahjum järgmises järjekorras:

a) esiteks vähendatakse üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ning

b) seejärel muudele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele proportsionaalselt üksuse (üksuste rühma) iga vara ►M5 finantsseisundi aruandelistele ◄ (jääk)maksumusele.

Selliseid ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vähendamisi käsitatakse üksikute varade väärtuse langusest tulenevate kahjumitena ja need kajastatakse vastavalt paragrahvile 60.

▼M33

105 **(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamisel kooskõlas lõikega 104 ei vähenda (majandus)üksus vara bilansilist (jääk)maksumust nii palju, et see langeb madalamale, kui järgmistest väärtustest kõrgeim:**

a) **õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud (kui seda on võimalik mõõta);**

▼B

b) kasutusväärtus (kui seda on võimalik määrata) ja

c) null.

▼B

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis oleks muidu jaotatud ühele varale, jaotatakse proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele.

106 Kui raha teeniva üksuse iga üksiku vara kaetavat väärtust ei ole praktiline hinnata, nõutakse käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kahjumi juhuslikku jaotamist kõnealuse üksuse varade, v.a firmaväärtus, vahel, kuna kõik raha teeniva üksuse varad töötavad koos.

107 Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata (vt paragrahv 67):

a) kajastatakse vara kahjum väärtuse langusest, kui selle ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on kõrgem selle ►**M33** õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, või paragrahvides 104 ja 105 kirjeldatud jaotamismenetluse tulemused, olenevalt sellest kumb neist on kõrgem, ning

b) ei kajastata vara kahjumit väärtuse langusest, kui sellega seotud raha teeniva üksuse väärtus ei ole langenud. Seda rakendatakse isegi juhul, kui vara ►**M33** õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, on madalam selle ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Näide

Masinal on füüsiline kahjustus, kuid ta töötab endiselt, ehkki halvemini, kui varem. Masina ►**M33** õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, on madalam selle ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest. Masinast ei saada sõltumatuid rahavooge. Väikseim eristatav vararühm, millesse masin kuulub ja millest tulenevad teistest varadest suhteliselt sõltumatud raha laekumised, on tootmisliin, mille juurde masin kuulub. Tootmisliini kaetav väärtus näitab, et kogu tootmisliini väärtus ei ole langenud.

Eeldus 1: juhtkonna kinnitatud eelarved/prognoosid ei väljenda juhtkonna võetud kohustust masin välja vahetada.

Masina kaetavat väärtust ei ole võimalik eraldi hinnata, kuna masina kasutusväärtus:

a) *võib erineda selle ►**M33** õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, ning*

b) *masina kasutusväärtust on võimalik määrata ainult selle raha teeniva üksuse kohta, mille juurde masin kuulub (tootmisliin).*

Tootmisliini väärtus ei ole langenud. Seega ei kajastata masina väärtuse langusest tulenevat kahjumit. Sellegipoolest võib juhtkonnal osutuda vajalikuks hinnata masina kulumiarvestuse periood või -meetod ümber. Lühem kulumiarvestuse periood või kiirem kulumiarvestuse meetod võib olla vajalik selleks, et väljendada masina järelejäänud kasulikku eluiga või seda, kuidas (majandus)üksus tarbib saadavat majandusliku kasu.

Eeldus 2: juhtkonna kinnitatud eelarved/prognoosid väljendavad juhtkonna võetud kohustust kõnealune masin välja vahetada ja lähitulevikus müüa. Masina jätkuvast kasutamisest kuni selle võõrandamiseni saadavaid rahavooge peetakse ebaolulisteks.

▼B

Masina kasutusväärtus on hinnanguliselt ligilähedane selle ►M33 *õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud võõrandamiskulud* ◄*. Seetõttu saab masina kaetavat väärtust määrata ilma masinat omava raha teenivat üksust (tootmisliini) arvestamata. Kuna masina* ►M33 *õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud* ◄*, on selle* ►M5 *finantsseisundi aruandelisest* ◄ *(jääk)maksumusest madalam, kajastatakse kõnealuse masina väärtuse langusest tulenev kahjum.*

108 Paragrahvides 104 ja 105 esitatud nõuete rakendamise järgselt kajastatakse raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi jääksumma kohustisena siis ja ainult siis, kui seda nõutakse teiste standarditega.

(VARA) VÄÄRTUSE LANGUSEST TULENEVA KAHJUMI TÜHISTAMINE

109 Paragrahvides 110–116 sätestatakse vara või raha teeniva üksuse kohta kajastatud väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine. Kõnealustes nõuetes kasutatavat mõistet „vara" rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117–121 esitatakse lisanõuded üksiku vara kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firmaväärtuse kohta.

110 (Majandus)üksus hindab ►M5 iga aruandeperioodi lõpus ◄, kas esineb asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelnevatel perioodidel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjum väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud. Iga sellise asjaolu esinemise korral hindab (majandus)üksus selle vara kaetavat väärtust.

▼M33

111 **Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelnevatel perioodidel vara (v.a firmaväärtus) kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võtab (majandus)üksus arvesse vähemalt järgmisi asjaolusid:**

(majandus)üksusevälised teabeallikad

a) **esineb jälgitavaid tõendeid selle kohta, et vara ~~turu~~väärtus on perioodi jooksul oluliselt tõusnud;**

▼B

b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad olulised ja (majandus)üksuse jaoks soodsad muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus (majandus)üksus tegutseb, või turul, kuhu vara on määratud;

c) turu intressimäärad või muud investeeringute tulumäärad on perioodi jooksul langenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja suurendab oluliselt vara kaetavat väärtust.

(Majandus)üksusesisesed informatsiooniallikad

d) Perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad olulised ja (majandus)üksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara tootluse parendamiseks või parandamiseks või tegevuse, mille osa vara on, ümberstruktureerimise eesmärgil;

▼B

e) (majandus)üksusesesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust paremad.

112 Paragrahvis 111 esitatud asjaolud, mis viitavad väärtuse langusest tulenevale kahjumi võimalikule vähenemisele, peegeldavad peamiselt paragrahvis 12 esitatud (vara) võimalikule väärtuse langusest tulenevale kahjumile viitavaid asjaolusid.

113 Kui esinevad asjaolud, mis viitavad sellele, et vara, välja arvatud firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit selle väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võib see osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, kulumiarvestuse- või amortisatsioonimeetod, või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei tühistata.

114 Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on kajastatud eelnevatel perioodidel, saab tühistada ainult juhul, kui vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud on muutunud pärast vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist. Sel juhul on vaja suurendada vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust selle kaetava väärtuseni, v.a juhtudel, mis on esitatud paragrahvis 117. Selline suurendamine on (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine.

115 Vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine väljendab vara kasutamisest või müügist tuleneva hinnangulise tootluse suurenemist alates päevast, mil (majandus)üksus kajastas viimati kõnealuse vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi. Paragrahviga 130 nähakse ette, et (majandus)üksus peab kindlaks tegema hinnangute muutuse, mis põhjustab hinnangulise tootluse suurenemist. Hinnangute muutused on näiteks järgmised:

a) kaetava väärtuse aluste muutus (st kas kaetav väärtus põhineb ►M33 õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, või kasutusväärtusel);

b) muutus eeldatavate tulevaste rahavoogude summa, ajastuse või diskontomäära osas juhul, kui kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel, või

c) muutus ►M33 õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄, komponentide hinnangus juhul, kui kaetav väärtus põhineb ►M33 õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud ◄.

116 Vara kasutusväärtus võib tõusta kõrgemale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest üksnes seetõttu, et tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus suureneb aja möödudes. Vara tootlus ei ole siiski suurenenud. Seetõttu ei tühistata (vara) väärtuse langusest tulenevat kahjumit ainult aja möödumise tõttu (mõnikord nimetatakse diskonto „tühistamiseks"), isegi kui vara kaetav väärtus on tõusnud selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest kõrgemale.

Üksiku vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

117 Vara, v.a firmaväärtus, ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis on suurenenud selle väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tõttu, ei tohi ületada ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis oleks sellel olnud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelnevatel aastatel ei oleks kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

118 Vara, v.a firmaväärtus, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse tõusu kõrgemale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, mis oleks kindlaks määratud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud (vara)väärtuse langusest tulenevat kahjumit, nimetatakse ümberhindluseks. (Majandus)üksus rakendab sellise ümberhindluse arvestamisel kõnealuse vara suhtes rakendatavat standardit.

▼B

119 Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine kajastatakse kohe ►M5 koondkasumi aruandes ◄, v.a juhul, kui vara kajastatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IAS 16-s esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt käsitatakse ümberhinnatud vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist ümberhinnatud väärtuse suurenemisena.

►M5 120 Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine kajastatakse muus koondkasumis ja see suurendab selle vara ümberhindluse reservi. Siiski, ◄ ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatakse ka (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud ümberhinnatud vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi ulatuses.

121 Pärast väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist korrigeeritakse vara kulumit tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (selle olemasolu korral), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

122 Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine jaotatakse proportsionaalselt üksuse varade, v.a firmaväärtus, ►M5 finantsseisundi aruandelistele ◄ (jääk)maksumustele. Selliseid ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse suurenemisi käsitatakse üksikute varade väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamistena ja neid kajastatakse kooskõlas paragrahviga 119.

123 Väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise jaotamisel raha teenivale üksusele kooskõlas paragrahviga 122, ei tohi vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus suureneda nii palju, et see ületab järgmistest väikseima:

a) selle kaetav väärtus (kui seda on võimalik määrata) ja

b) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis oleks kindlaks määratud (ilma amortisatsiooni ja kulumita), kui eelnevatel perioodidel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise summa, mis oleks muidu jaotatud sellele varale, jaotatakse proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse varadele, v.a firmaväärtus.

Firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

124 Firmaväärtuse langusest tulenevat kahjumit ei tühistata järgneval perioodil.

125 IAS 38-s „Immateriaalsete varad” ei ole lubatud (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse kajastamine. Firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamisele järgnenud perioodidel ilmnev firmaväärtuse kaetava väärtuse suurenemine on pigem (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse suurenemine kui omandatud firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine.

AVALIKUSTAMINE

126 (Majandus)üksus avalikustab järgmised andmed iga varade liigi kohta:

a) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite summad ja ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje(d), kus kõnealused (vara) väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid kajastatakse;

▼B

b) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summad ja ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje(d), kus kõnealused (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamised kajastatakse;

c) perioodi jooksul ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tulenevate kahjumite summad;

d) perioodi jooksul ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summad.

127 Varade liik on (majandus)üksuse sarnase iseloomuga ja (majandus)üksuse tegevuses sarnase kasutusotstarbega varade rühm.

128 Paragrahvis 126 nõutavat informatsiooni võib esitada koos muu sama varade liigi kohta avalikustatava informatsiooniga. Näiteks võib sellise informatsiooni lisada materiaalse põhivara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrdlusesse perioodi alguses ja lõpus, nagu on ette nähtud IAS 16-ga.

129 (Majandus)üksus, mis esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustab iga segmendi kohta järgmise informatsiooni:

a) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite summa;

b) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summa.

▼M39

130 **(Majandus)üksus avalikustab iga üksiku vara (sealhulgas firmaväärtuse) või raha teeniva üksuse kohta, mille puhul on perioodi vältel kajastatud või tühistatud väärtuse langusest tulenev kahjum, järgmise informatsiooni:**

▼B

a) sündmused või asjaolud, mis viisid (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamiseni või tühistamiseni;

b) (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis kajastatakse või tühistatakse;

c) üksiku vara kohta:

i) vara kirjeldus ja

ii) kui (majandus)üksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustatav segment, kuhu vara kuulub;

d) raha teeniva üksuse kohta:

i) raha teeniva üksuse kirjeldus (kas see on tooteliin, tehas, äritegevus, geograafiline piirkond või IFRS 8-s määratletud avalikustatav segment);

ii) (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis varade liigis või, kui (majandus)üksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustatavas segmendis on kajastatud või tühistatud;

▼B

iii) kui pärast eelmist raha teeniva üksuse kaetava väärtuse hinnangut (selle olemasolu korral) on raha teeniva üksuse kindlaks määramisel muutunud varade rühmitamine, kirjeldus nii käesolevate kui ka eelneva varade rühmitamise viisist ja raha teeniva üksuse kindlaksmääramise viisi muutmise põhjustest;

▼M39

e) vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus ning kas vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on selle õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, või selle kasutusväärtus;

f) kui kaetav väärtus on õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, avalikustab (majandus)üksus järgmise informatsiooni:

i) õiglase väärtuse hierarhia tase (vt IFRS 13), milles vara (raha teeniva üksuse) õiglase väärtuse mõõtmine tervikuna liigitatakse (võtmata arvesse, kas „võõrandamiskulud" on jälgitavad);

ii) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul nende hindamistehnika(te) kirjeldus, mida on kasutatud, et mõõta õiglast väärtust, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Kui hindamistehnikat on muudetud, avalikustab (majandus)üksus selle muudatuse ja selle tegemise põhjuse(d), ning

iii) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul iga oluline eeldus, mille põhjal määras juhtkond kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on kõige tundlikum. (Majandus)üksus avalikustab ka diskontomäär(ad), mida on kasutatud praeguse ja eelneva mõõtmise korral, kui õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, mõõdetakse nüüdisväärtuse tehnikat kasutades;

▼B

g) kui kaetav väärtus on kasutusväärtus, siis diskontomäär(ad), mida on kasutatud praeguses ja varasemas kasutusväärtuse hinnangus (selle olemasolu korral).

▼M39

Raha teenivate üksuste, mis sisaldavad firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud

▼B

131 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kogusumma ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamiste kohta, mille kohta ei ole paragrahvi 130 kohaselt avalikustatud informatsiooni, järgmise informatsiooni:

a) peamised varade liigid, mida on mõjutanud (vara) väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine;

▼B

b) peamised sündmused ja asjaolud, mis viisid selliste (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja tühistamiseni.

132 (Majandus)üksusel on soovitatav avalikustada eeldused, mida on kasutatud varade (raha teenivate üksuste) kaetava väärtuse määramisel perioodi jooksul. Paragrahviga 134 nähakse ette, et (majandus)üksus peab avalikustama informatsiooni raha teeniva üksuse kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangute kohta, kui selle üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus hõlmab firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara.

133 Kui kooskõlas paragrahviga 84 ei ole ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ mõnda osa äriühenduses omandatud firmaväärtusest jaotatud raha teenivale üksusele (üksuste rühmale), avalikustatakse jaotamata firmaväärtuse summa ja põhjused, miks see summa on jäänud jaotamata.

Raha teenivate üksuste, mis sisaldavad firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud

▼M39

134 **(Majandus)üksus avalikustab punktides a–f nõutud teabe iga raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kohta, millele jaotatud sellesse üksusesse (üksuste rühma) kuuluva firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansiline (jääk)maksumus on oluline võrreldes (majandus)üksuse firmaväärtuse ja piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade bilansilise väärtuse kogusummaga:**

▼B

a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

▼M39

c) üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse määramise alus (st kas kasutusväärtus või õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud);

▼M33

d) **kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel:**

i) **iga olulise eelduse kirjeldus, millel põhinevad juhtkonna rahavoogude prognoosid perioodiks, mille kohta kehtivad kõige viimased eelarved/prognoosid. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum;**

▼B

ii) juhtkonna iga olulise eelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad eelnevat kogemust või on vajaduse korral vastavuses (majandus)üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja (majandus)üksusevälistest informatsiooniallikatest;

▼B

iii) periood, mille osas rahavoogude prognoosid põhinevad juhtkonna poolt heaks kiidetud finantseelarvetel/-prognoosidel, ning juhul, kui raha teenivate üksuste (üksuste rühmade) kohta on tehtud prognoosid pikemaks ajaks kui viis aastat, selgitus, mis põhjendab pikema perioodi valimist;

iv) kasvumäär, mille põhjal kantakse rahavoogude prognoosid üle perioodilt, mille kohta kehtivad viimased eelarved/prognoosid, ning sellise kasvumäära kasutamise õigustatus, mis ületab nende toodete, tööstuste ja riigi või riikide, kus (majandus)üksus tegutseb, või turu, millele käesolev üksus (üksuste rühm) on määratud, suhtes kehtivat pikaajalist keskmist kasvumäära;

v) rahavoogude prognoosides kasutatavad diskontomäärad.

▼M33

e) **kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, hindamistehnika(d), mida kasutati õiglase väärtuse määramisel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. (Majandus)üksus ei ole kohustatud esitama IFSR 13-s nõutud avalikustatavat teavet. Kui õiglast väärtust, milles on maha arvatud võõrandamiskulud, ei määrata kindlaks, kasutades identse üksuse (üksuste rühma) noteeritud hinda, avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe:**

i) iga olulise eelduse kirjeldus, mille põhjal määras juhtkond kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum;

▼M8

ii) juhtkonna iga olulise eelduse juurde kuuluvate väärtuste määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust ja on vajaduse korral vastavuses (majandus)üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad eelnevast kogemusest ja (majandus)üksusevälistest informatsiooniallikatest.

▼M33

(iiA) õiglase väärtuse hierarhia tase (vt IFRS 13), milles õiglase väärtuse mõõtmine tervikuna liigitatakse (võtmata arvesse „võõrandamiskulude" jälgitavust);

(iiB) kui hindamistehnikas on toimunud muutus, siis see muutus ja selle tegemise põhjus(ed).

Kui õiglast väärtust, milles on maha arvatud võõrandamiskulud, mõõdetakse diskonteeritud rahavoogude prognooside põhjal, avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe:

(iii) **periood, mille kohta on juhtkond rahavood prognoosinud;**

(iv) **rahavoogude prognooside ekstrapoleerimiseks kasutatav kasvumäär;**

(v) **diskontomäär(ad), mida kasutatakse rahavoogude prognooside suhtes.**

▼B

f) kui piisavalt tõenäoline muutus olulistes eeldustes, mille põhjal määras juhtkond üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse, põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus oleks kõrgem selle kaetavast väärtusest:

i) summa, mille võrra üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõrgem selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)-maksumusest;

▼B

ii) põhieeldusele omistatav väärtus;

iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus oleks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega võrdne.

135 Kui kogu firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus või osa sellest on jaotatud mitmele raha teenivale üksusele (üksuste rühmadele) ja see üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud summa ei ole oluline võrreldes (majandus)üksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega, avalikustatakse see fakt koos üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega. Lisaks sellele avalikustab (majandus)üksus, kui selliste üksuste (üksuste rühmade) kaetav väärtus põhineb samadel põhieeldustel ja üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus on oluline, võrreldes (majandus)üksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega, selle fakti koos järgmise informatsiooniga:

a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus;

b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus;

c) põhieeldus(t)e kirjeldus;

d) juhtkonna põhieeldus(t)e juurde kuuluva(te) väärtus(te) kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas see väärtus (need väärtused) väljendavad eelnevat kogemust või on vajaduse korral vastavuses (majandus)üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad eelnevast kogemusest ja (majandus)üksusevälistest informatsiooniallikatest;

e) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus oleks kõrgem selle kaetava väärtuse kogusummast:

i) summa, mille võrra üksuste (üksuste rühmade) kaetavate väärtuste kogusumma on kõrgem nende ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ kogumaksumusest;

ii) põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed);

iii) summa, mille võrra põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed) peab (peavad) pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetavad väärtused oleksid selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega võrdsed.

▼B

136 Kõige viimast eelneval perioodil tehtud raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse põhjalikku arvutust võib kooskõlas paragrahviga 24 või 99 edasi kanda ja kasutada käesoleval perioodil selle üksuse (üksuste rühma) väärtuse languse kontrollimisel, arvestades, et täidetud on teatud tingimused. Sellisel juhul on üksust (üksuste rühma) puudutav informatsioon, mille kohta kehtivad paragrahvides 134 ja 135 esitatud avalikustatava teabe nõuded, seotud kaetava väärtuse edasi kantud arvutusega.

137 Näide 9 illustreerib paragrahvides 134 ja 135 ettenähtud avalikustatava teabe nõudeid.

▼M39

Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev

▼M12

_____

139 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit:

▼B

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud immateriaalsete vara ja firmaväärtuse suhtes ning

b) edasiulatuvalt kõigi teiste varade suhtes 31. märtsil 2004 või hiljem algavatel aruandeaastatel.

140 (Majandus)üksused, mille kohta kehtib paragrahv 139, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 139 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne neid jõustumiskuupäevi, rakendab ta samal ajal ka IFRS 3 ja IAS 38 (parandatud 2004).

▼M5

140A IAS 1-ga Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 61, 120, 126 ja 129. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

140B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 65, 81, 85 ja 139; muudeti kehtetuks paragrahvid 91–95 ning lisati Lisa C. (majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M8

140C 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 134 punkt e. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M7

140D 2008. aasta mais välja antud *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus* (IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* ja IAS 27 muudatused) lisas paragrahvi 12 punkti h. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui majandusüksus rakendab IAS 27 paragrahvidega 4 ja 38A seotud muudatusi varasema perioodi suhtes, rakendab ta samaaegselt paragrahvi 12 punkti h muudatust.

▼M22

140E 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 80 punkti b. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M32

140H IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 4, lõike 12 punkti h ees olev pealkiri ja lõike 12 punkt h. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M33

140I IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 ja 134, jäeti välja lõiked 25–27 ja lisati lõiked 25A ja 53A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M39

140J 2013. aasta mais muudeti paragrahvid 130 ja 134 ning paragrahvi 138 ees olev pealkiri. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. (Majandus)üksus ei rakendada neid muudatusi perioodidel (sealhulgas võrdlusperioodidel), mil ta ei rakenda ka IFRS 13.

▼M52

140L IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M53

140M IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 2, 4 ja 5 ning jäeti välja paragrahvid 140F, 140G ja 140K. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼B

IAS 36 (välja antud 1998) tagasivõtmine

141 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 36 „Varade väärtuse langus” (välja antud 1998).

Lisa A

NÜÜDISVÄÄRTUSE TEHNIKATE KASUTAMINE KASUTUSVÄÄRTUSE MÕÕTMISEL

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles esitatakse juhised nüüdisväärtuse tehnikate kasutamise kohta kasutusväärtuse mõõtmisel. Kuigi juhistes kasutatakse mõistet „vara”, on see mõiste rakendatav ka varaderühma kohta, mis moodustab raha teeniva üksuse.

▼B

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

A1 Varade vahelisi majanduslikke erinevusi hõlmavad ühiselt järgmised komponendid:

a) tulevaste rahavoogude hinnang või, keerukamatel juhtudel, tulevaste rahavoogude jada, mida (majandus)üksus varast saada loodab;

b) ootused nende rahavoogude summade või ajastuse arvatavate muutuste kohta;

c) raha ajaväärtus, mida näitab hetke turu riskivaba intressimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind ning

e) muud, vahel eristamatud faktorid (nagu likviidsuse puudumine), mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida (majandus)üksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

A2 Käesolevas lisas vastandatakse kaks nüüdisväärtuse arvutamise viisi, millest mõlemat võib olenevalt olukorrast kasutada vara kasutusväärtuse hindamisel. „Traditsioonilise" meetodi puhul on paragrahvis A1 kirjeldatud faktorite b–e mõju arvestamisel kasutusele võetud diskontomäär. „Eeldatavate rahavoogude" meetodi puhul põhjustavad faktorid b, d ja e parandusi riskifaktoritega korrigeeritud eeldatavate rahavoogude leidmisel. Ükskõik kumma meetodi (majandus)üksus valib, et väljendada eeldatavaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo eeldatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine.

Üldpõhimõtted

A3 Tulevaste rahavoogude ja intressimäärade hindamiseks kasutatavad tehnikad on erinevates situatsioonides erinevad, olenevalt kõnealust vara puudutavast olukorrast. Nüüdisväärtuse tehnikate rakendamisel varade mõõtmiseks järgitakse aga siiski järgmisi üldpõhimõtteid:

a) rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad peaksid väljendama eeldusi, mis on vastavuses eeldatavates rahavoogudes sisalduvatega. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või üldse mitte. Näiteks võib 12-protsendilist diskontomäära rakendada saada oleva laenu lepingupõhiste rahavoogude suhtes. See määr väljendab teatud omadustega laenudest tulenevate kohustuste mittetäitmist. Sama 12-protsendilist diskontomäära ei tohi kasutada eeldatavate rahavoogude diskonteerimisel, sest need rahavood juba väljendavad eeldusi tulevaste kohustuste mittetäitmise suhtes.

b) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid olema vabad moonutustest ja kõnealuse varaga mitte seotud faktoritest. Näiteks moonutab mõõtmist netorahavoogude tahtlik alahindamine ilmselge eesmärgiga suurendada vara tulevast kasumlikkust.

▼B

c) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid väljendama pigem erinevate võimalike tulemuste hulka kui ühte, kõige tõenäolisemat miinimum- või maksimumsummat.

Nüüdisväärtuse meetodid: traditsiooniline ja eeldatavate rahavoogude meetod

Traditsiooniline meetod

A4 Nüüdisväärtuse rakendamisel kasutatakse arvestuses traditsiooniliselt ühte eeldatavate rahavoogude hinnangut ja ühte diskontomäära, mida tihti kirjeldatakse kui „riskile vastavat määra”. Tegelikkuses eeldab traditsiooniline meetod, et üks diskontomäär väljendab kõiki ootusi tulevaste rahavoogude suhtes ja sobivat riskipreemiat. Seega asetab traditsiooniline meetod rõhu eelkõige diskontomäära valimisele.

A5 Teatud olukordades, näiteks kui võrreldavad varad on turul jälgitavad, on traditsiooniline meetod suhteliselt kergesti rakendatav. Varad, millest tulenevad lepingupõhised rahavood, on sarnased turul osalejate poolt kirjeldatavate „12 % võlakiri” tüüpi varadega.

A6 Traditsiooniline meetod ei pruugi adekvaatselt lahendada teatud keerukamaid mõõtmise probleeme nagu mitterahaliste varade mõõtmine, mille objekti või sellega sarnase objekti puhul puudub turg. Sobiva „riskile vastava määra” leidmiseks on vajalik vähemalt kahe objekti analüüs – vara, mis on turul olemas ja millel on jälgitav intressimäär, ning selle vara mõõtmine. Mõõdetavatele rahavoogudele sobiva diskontomäära peab tuletama teise vara jälgitavast intressimäärast. Sellise järelduse tegemiseks on vajalik, et teise vara rahavood oleksid sarnased mõõdetava vara omadele. Seetõttu peab mõõtja:

a) kindlaks tegema diskonteeritavad rahavood;

b) kindlaks tegema turul teise vara, mille rahavood on sarnased;

c) võrdlema kahe objekti rahavooge, veendumaks, et need on sarnased (nt kas mõlemad on lepingupõhised rahavood või on üks lepingupõhine ja teine hinnanguline rahavoog);

d) hindama, kas ühes objektis on komponente, mis teises puuduvad (nt kas üks on likviidsem kui teine), ning

e) hindama, kas mõlemad rahavood käituvad (ehk muutuvad) muutuvates majanduslikes tingimustes sarnaselt.

Eeldatavate rahavoogude meetod

A7 Eeldatavate rahavoogude meetod on teatud situatsioonides tõhusam mõõtmisvahend kui traditsiooniline meetod. Mõõtmisel kasutab eeldatavate rahavoogude meetod ühe kõige tõenäolisema rahavoo asemel kõiki ootusi tulevaste rahavoogude kohta. Näiteks võib rahavoog olla 100 VÜ, 200 VÜ või 300 VÜ, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Eeldatav rahavoog on 220 VÜ. Seega erineb eeldatavate rahavoogude meetod traditsioonilisest meetodist selle poolest, et keskendub kõnealuste rahavoogude otsesele analüüsile ning mõõtmisel kasutatavatele üksikasjalikematele eeldustele.

▼B

A8 Eeldatavate rahavoogude meetod võimaldab ka nüüdisväärtuse tehnikate kasutamist, kui rahavoogude ajastus on ebakindel. Näiteks võib 1 000 VÜ suuruse rahavoo saada ühe, kahe või kolme aastaga, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Järgnev näide demonstreerib eeldatava nüüdisväärtuse arvutamist sellises situatsioonis.

1 000 VÜ nüüdisväärtus 1 aastaga 5 % puhul	952,38 VÜ	
Tõenäosus	10,00 %	95,24 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kahe aastaga 5,25 % puhul	902,73 VÜ	
Tõenäosus	60,00 %	541,64 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kolme aastaga 5,50 % puhul	851,61 VÜ	
Tõenäosus	30,00 %	255,48 VÜ
Eeldatav nüüdisväärtus		892,36 VÜ

A9 Eeldatav nüüdisväärtus 892,36 VÜ erineb traditsioonilisel meetodil arvestatud parimast hinnangust, milleks on 902,73 VÜ (60 % tõenäosus). Traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamine selle näite puhul nõuab otsustamist, millist rahavoogude võimalikku ajastust kasutada, ning ei väljendaks seega teiste ajastuste võimalikkust. Seda seetõttu, et traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamise diskontomäär ei saa väljendada ebakindlusi ajastuses.

A10 Tõenäosuste kasutamisel on eeldatavate rahavoogude meetodil oluline osa. Mõned kahtlevad, kas tõenäosuste omistamine ülimalt subjektiivsetele hinnangutele ei viita suuremale täpsusele, kui see tegelikult võimalik on. Kuid traditsioonilise meetodi nõuetekohane rakendamine (kirjeldatud paragrahvis A6) näeb ette samasuguseid hinnanguid ja subjektiivsust, ilma et esitataks selgelt arvutamisprotseduur, nagu seda võimaldab eeldatavate rahavoogude meetod.

A11 Mitmed praktikas kasutatavad hinnangud sisaldavad mitteametlikult eeldatavate rahavoogude meetodi elemente. Lisaks peavad raamatupidajad tihti mõõtma vara piiratud informatsiooni põhjal selle võimalike rahavoogude tõenäosuste kohta. Näiteks võib raamatupidaja puutuda kokku järgmise situatsiooniga:

a) hinnanguline summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ, kuid ükski sellesse vahemikku jääv summa ei ole kõige tõenäolisem. Selle piiratud informatsiooni põhjal on hinnanguline eeldatav rahavoog 150 [(50 + 250)/2] VÜ.

b) hinnanguline summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ ning kõige tõenäolisem summa on 100 VÜ. Kuid iga summaga seotud tõenäosused pole teada. Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav rahavoog 133,33 [(50 + 250)/3] VÜ.

c) hinnanguline summa on 50 VÜ (tõenäosus 10 %), 250 VÜ (tõenäosus 30 %) või 100 VÜ (tõenäosus 60 %). Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav rahavoog 140 [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)] VÜ.

Igal juhul annab eeldatavate rahavoogude meetod tõenäoliselt parema kasutusväärtuse hinnangu kui kõige tõenäolisem, miinimum- või maksimumsumma eraldi.

▼B

A12 Eeldatavate rahavoogude meetodi rakendamise kohta kehtib ratsionaalsuse piirang. Mõnedel juhtudel võib (majandus)üksusel olla juurdepääs suurele hulgale andmetele ja ta võib välja töötada mitmeid rahavoogude stsenaariume. Teistel juhtudel suudab (majandus)üksus ilma olulisi kulutusi tegemata koostada erinevate rahavoogude kohta ainult üldised seisukohad. (Majandus)üksus peab tasakaalustama lisainformatsiooni hankimisega seotud kulutused lisandväärtusega, mida selline informatsioon mõõtmise usaldusväärsusele annab.

A13 Mõned väidavad, et eeldatavate rahavoogude tehnika pole adekvaatne üksiku objekti või objekti, millel on piiratud arv võimalikke tulemusi, mõõtmiseks. Nad toovad näiteks vara, millel on kaks võimalikku tulemust: 90-protsendiline tõenäosus, et rahavoog on 10 VÜ, ja 10-protsendiline tõenäosus, et rahavoog on 1 000 VÜ. Nad täheldavad, et selle näite arvatav rahavoog on 109 VÜ ja kritiseerivad seda tulemust, kuna see ei väljenda lõpuks makstavat summat.

A14 Sellised väited peegeldavad erimeelsusi mõõtmise eesmärgi suhtes. Kui eesmärgiks on tekkivate kulutuste koondamine, ei anna eeldatavate rahavoogude meetod statistiliselt usaldusväärset hinnangut arvatavate kulude kohta. Kuid käesolev standard puudutab siiski vara kaetava väärtuse mõõtmist. Antud näites ei ole vara kaetav väärtus tõenäoliselt 10 VÜ, kuigi see on kõige tõenäolisem rahavoog. Seda seetõttu, et 10 VÜ mõõtmine ei arvesta rahavoo ebakindlust vara mõõtmisel. Ebakindel rahavoog esitatakse hoopis kui kindel rahavoog. Ükski ratsionaalne (majandus)üksus ei müüks selliste omadustega vara 10 VÜ eest.

Diskontomäär

A15 Ükskõik kumba meetodit (majandus)üksus vara kasutusväärtuse mõõtmiseks ka ei vali, ei tohi rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad väljendada riske, mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.

A16 Kui varaspetsiifiline määr ei ole turul otseselt kättesaadav, kasutab (majandus)üksus diskontomäära prognoosimisel asendusmeetmeid. Eesmärgiks on võimalikult täpselt hinnata turu hinnangut järgmise kohta:

a) raha ajaväärtus perioodidel kuni vara kasuliku eluea lõpuni ja

b) paragrahvis A1 esitatud tegurid b, d ja e ulatuses, mil määral antud faktorid ei ole hinnanguliste rahavoogude leidmisel põhjustanud parandusi.

A17 Sellise hinnangu andmisel võiks (majandus)üksus võtta alustuseks arvesse järgmisi määrasid:

a) (majandus)üksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus, mis on määratud näiteks finantsvara hindamismudeli kohaselt;

b) (majandus)üksuse alternatiivne laenuintressimäär ning

c) muud turu laenuintresside määrad.

▼B

A18 Neid määrasid peab aga korrigeerima:

a) väljendamaks turuhinnangut vara eeldatavate rahavoogudega seostatavate eririskide kohta ja

b) välistamaks riske, mis ei ole olulised vara hinnangulisi rahavoogude suhtes või mille suhtes hinnangulisi rahavooge on korrigeeritud.

Arvestada tuleks riskidega nagu riigi-, valuuta- ja hindade riskid.

A19 Diskontomäär ei sõltu (majandus)üksuse kapitali struktuurist ja sellest, kuidas (majandus)üksus on rahastanud vara ostmist, kuna vara kasutamisest tulenevad eeldatavad tulevased rahavood ei sõltu sellest, kuidas (majandus)üksus on vara ostmist rahastanud.

A20 Paragrahviga 55 nähakse ette, et kasutatav diskontomäär oleks maksueelne määr. Seega, kui kõnealune määr, mida diskontomäära hindamisel kasutatakse, on maksujärgne, korrigeeritakse selle määramise aluseid nii, et see oleks maksueelne.

A21 (Majandus)üksus kasutab vara kasutusväärtuse hindamisel tavaliselt üht diskontomäära. Seejuures kasutab (majandus)üksus erinevaid diskontomäärasid erinevate tulevaste perioodide kohta, kui kasutusväärtus on eri perioodide riskide erinevuste või intressimäärade suhtes tundlik.

▼M12

Lisa C

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Firmaväärtusega ja mittekontrolliva osalusega raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimine

C1 Kooskõlas IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) kajastab ja mõõdab omandaja firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga kui vahet, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

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

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas IFRS 3-ga; ja

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

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

Firmaväärtuse jaotamine

C2 Käesoleva standardi paragrahvis 80 nõutakse äriühenduses omandatud firmaväärtuse jaotamist omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatava varad või kohustised kantakse üle nendele üksustele või üksuste rühmadele. On võimalik, et osa äriühendusest tulenevast sünergiast jaotatakse raha teenivale üksusele, mille suhtes mittekontrollivatel osalusel puudub huvi.

▼M12

(Vara) väärtuse languse kontrollimine

C3 (Vara) väärtuse languse kontrollimine hõlmab raha teeniva üksuse kaetava väärtuse võrdlemist raha teeniva üksuse bilansilise (jääk)maksumusega.

C4 Kui (majandus)üksus mõõdab mittekontrollivat osalust oma proportsionaalse osalusena tütarettevõtte eristatavas netovaras omandamise kuupäeval, mitte õiglases väärtuses, sisaldub mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus seotud raha teeniva üksuse kaetavas väärtuses, kuid seda ei kajastata emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Seetõttu (majandus)üksus suurendab üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust, et kaasata mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus. Seda korrigeeritud bilansilist (jääk)maksumust võrreldakse seejärel üksuse kaetava väärtusega, et teha kindlaks, kas raha teeniva üksuse väärtus on langenud.

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamine

C5 Paragrahvis 104 nõutakse, et kindlakstehtud kahjum (vara) väärtuse langusest jaotataks esiteks selleks, et vähendada üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust ja seejärel muudele kõnealuse üksuse varadele proportsionaalselt üksuse iga vara bilansilise (jääk)maksumusega.

C6 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõte või osa sellest on ise raha teeniv üksus, siis jaotatakse (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.

C7 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõte või osa sellest kuulub suurema raha teeniva üksuse koosseisu, jaotatakse firmaväärtuse väärtuse langusest tulenev kahjum raha teeniva üksuse osadele, millel on mittekontrolliv osalus ja millel ei ole. Väärtuse langusest tulenevad kahjumid jaotatakse raha teeniva üksuse osadele järgmisel alusel:

a) ulatuses, mil (vara) väärtuse langus puudutab firmaväärtust raha teenivas üksuses, vastavate osade firmaväärtuse suhtelised bilansilised (jääk)maksumused enne (vara) väärtuse langust; ja

b) ulatuses, mil (vara) väärtuse langus puudutab eristatavaid varasid raha teenivas üksuses, vastavate osade eristatava netovara suhtelised bilansilised (jääk)maksumused enne (vara) väärtuse langust. Iga selline (vara) väärtuse langus jaotatakse iga üksuse vastavate osade varadele proportsionaalselt osasse kuuluva iga vara bilansilise (jääk)maksumuse alusel.

Mittekontrolliva osalusega osades jaotatakse (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.

C8 Kui mittekontrollivale osalusele omistatav (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum puudutab firmaväärtust, mis ei ole kajastatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes (vt paragrahv C4), siis seda väärtuse langust ei kajastata firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumina. Sellistel juhtudel kajastatakse firmaväärtusest tuleneva kahjumina üksnes firmaväärtusega seotud väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on jaotatud emaettevõttele.

C9 Näide 7 illustreerib firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult emaettevõttele, väärtuse languse kontrollimist.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 37

Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on tagada asjakohaste kajastamiskriteeriumide ja mõõtmisaluste rakendamine eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade suhtes ning piisava informatsiooni avalikustamine lisades, et võimaldada kasutajatel mõista nende olemust, ajastust ja summat.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide (majandus)üksuste poolt eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade arvestamisel, välja arvatud eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad:

a) mis tulenevad täitmisele kuuluvatest lepingutest, välja arvatud kahjuliku lepingu korral, ja

b) [kehtetu]

c) mille suhtes rakendatakse mõnda muud standardit.

▼M53

2 Käesolevat standardit ei rakendata finantsinstrumentide suhtes (sealhulgas garantiid), mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasse.

▼B

3 Täitmisele kuuluvad lepingud on lepingud, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral. Käesolevat standardit ei rakendata täitmisele kuuluvate lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui need lepingud on kahjulikud.

4 [Kehtetu]

▼M54

5 Kui mõni teine standard käsitleb spetsiifilist liiki eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab üksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks on teatavaid eraldise liike käsitletud järgmistes standardites:

a) [Kehtetu]

▼B

b) tulumaks (vt IAS 12 „Tulumaks”);

▼M54

c) rendilepingud (vt IFRS 16 *Rendiarvestus*). Seda standardit rakendatakse siiski nende rentide suhtes, mis on kahjulikuks muutunud enne standardis IFRS 16 määratletud rendiperioodi algust. Samuti rakendatakse seda standardit lühiajaliste rendilepingute suhtes ning väikese väärtusega alusvaraga rendilepingute suhtes, mida arvestatakse vastavalt IFRS 16 paragrahvile 6 ning mis on kahjulikuks muutunud;

▼M43

d) hüvitised töötajatele (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*);

▼M52

e) kindlustuslepingud (vt IFRS 4 *Kindlustuslepingud*). Siiski rakendatakse käesolevat standardit kindlustusandja eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade suhtes, mis ei tulene lepingulistest kohustustest ja õigusest, mis tal on tulenevalt IFRS 4 rakendusalasse jäävatest kindlustuslepingutest;

f) omandaja tingimuslik tasu äriühenduses (vt IFRS 3 *Äriühendused*); ja

▼M52

g) kliendilepingutest saadav müügitulu (vt IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*). Kuna standard IFRS 15 ei sisalda konkreetseid nõudeid nende kliendilepingutega tegelemise kohta, mis on kahjulikud või muutunud kahjulikuks, rakendatakse sellistel juhtudel käesolevat standardit.

———————

▼B

7 Käesolevas standardis määratletakse eraldised kohustistena, mille ajastus või summa ei ole kindel. Mõnedes riikides kasutatakse mõistet „eraldis” ka selliste kirjete suhtes nagu kulum, varade väärtuse langus ja ebatõenäoliselt laekuvad nõuded: need on varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ maksumuse korrigeerimised ning käesolevas standardis neid ei käsitleta.

8 Muud standardid määravad kindlaks, kas kulutusi käsitletakse varade või kuludena. Käesolevas standardis kõnealuseid küsimusi ei käsitleta. Sarnaselt ei keela ega nõua käesolev standard eraldise tegemise korral kajastatud kulutuste kapitaliseerimist.

9 Käesolevat standardit rakendatakse ümberstruktureerimiste eraldiste suhtes (kaasa arvatud lõpetatud tegevusvaldkonnad). Kui ümberstruktureerimist võib määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, võivad IFRS 5 „Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatud tegevusvaldkonnad” alusel olla nõutavad täiendavad avalikustamised.

MÕISTED

10 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Eraldis on kohustis, mille ajastus või summa ei ole kindel.

Kohustis ([1]) on (majandus)üksuse eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja mille täitmise tulemusena (majandus)üksuse majanduslikku kasu sisaldavad ressursid eeldatavalt vähenevad.

Kohustav sündmus on sündmus, mille tulemuseks on juriidiline või faktiline kohustus, mille täitmisele puudub (majandus)üksusel reaalne alternatiiv.

Juriidiline kohustus on kohustus, mis tuleneb:

a) lepingust (selle otseste või kaudsete tingimuste kaudu);

b) õigusaktidest või

c) muust õiguslikust alusest.

Faktiline kohustus on (majandus)üksuse tegevusest tulenev kohustus, mis tuleneb asjaolust, et:

a) (majandus)üksus on teistele osapooltele väljakujunenud tegevustavaga või avaldatud põhimõtetega või piisavalt konkreetse hetketeadaandega märku andnud, et ta on nõus aktsepteerima teatavaid kohustusi, ja

b) selle tulemusena on (majandus)üksus tekitanud kõnealustes teistes osapooltes õigustatud ootuse, et ta täidab nimetatud kohustused.

Tingimuslik kohustis on:

a) võimalik möödunud sündmusest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult (majandus)üksuse kontrolli all, või

([1]) ►M68 2018. aastal välja antud *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* kohustise määratluse muutmise järel ei muudetud käesolevas standardis kohustise määratlust. ◄

▼B

b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:

i) ei ole tõenäoline, et kohustuse täitmiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse, või

ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.

Tingimuslik vara on võimalik vara, mis tuleneb möödunud sündmusest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida (majandus)üksus täielikult ei kontrolli.

Kahjulik leping on leping, mille puhul lepingujärgsete kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu.

Ümberstruktureerimine on juhtkonna kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab järgmist:

a) (majandus)üksuse äritegevuse ulatust või

b) äritegevuse läbiviimise viisi.

Eraldised ja muud kohustised

11 Eraldised erinevad muudest kohustistest, näiteks võlgadest hankijatele ja viitvõlgadest, kuna nende täitmiseks vajalike tulevaste kulutuste ajastus või summa ei ole kindel. Seevastu:

a) võlad hankijatele on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille kohta on esitatud arve või mille osas on hankijaga formaalselt kokku lepitud, ja

b) viitvõlad on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille eest ei ole tasutud, mille kohta ei ole esitatud arvet ja mille osas ei ole hankijaga formaalselt kokku lepitud, sealhulgas töötajatele tasumisele kuuluvad summad (näiteks tekkepõhiselt kajastatud puhkusekohustise summad). Kuigi mõnikord on vaja hinnata viitvõlgade ajastust või summat, on nendega seotud ebakindlus harilikult palju väiksem kui eraldiste korral.

Viitvõlgasid näidatakse sageli osana võlgadest hankijatele või osana muudest võlgadest, samal ajal kui eraldisi näidatakse eraldi.

Eraldiste ja tingimuslike kohustiste vaheline seos

12 Üldiselt on kõik eraldised tingimuslikud, kuna nende ajastus või summa ei ole kindel. Käesolevas standardis kasutatakse mõistet „tingimuslik” siiski nende kohustiste ja varade kohta, mida ei kajastata ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄, kuna nende olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida (majandus)üksus täielikult ei kontrolli. Lisaks kasutatakse mõistet „tingimuslik kohustis” selliste kohustiste kohta, mis ei vasta ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastamise kriteeriumidele.

13 Käesolevas standardis eristatakse üksteisest:

a) eraldised, mida kajastatakse kohustistena (eeldusel, et on võimalik anda usaldusväärne hinnang), kuna need on eksisteerivad kohustused, mille täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenevad, ja

▼B

b) tingimuslikud kohustised, mida ei kajastata kohustistena, kuna need on kas:

i) võimalikud kohustused, sest ei ole veel kindel, kas (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus, mis võib põhjustada majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise, või

ii) eksisteerivad kohustused, mis ei vasta käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumidele (sest on ebatõenäoline, et kõnealuse kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad või kohustuse suurust ei ole võimalik piisava usaldusväärsusega mõõta).

KAJASTAMINE

Eraldis

14 Eraldis kajastatakse järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on möödunud sündmusest tulenev eksisteeriv kohustus (juriidiline või faktiline);

b) on tõenäoline, et selle kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad, ja

c) kohustuse summa on usaldusväärselt hinnatav.

Kui kõnealused tingimused ei ole täidetud, eraldist ei kajastata.

Eksisteeriv kohustus

15 Mõnel harval juhul ei ole selge, (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus või mitte. Sel juhul otsustatakse, et (majandus)üksusel on minevikusündmusest tulenev eksisteeriv kohustus juhul, kui kogu kättesaadavat tõendusmaterjali arvesse võttes on eksisteeriva kohustuse olemasolu ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ tõenäolisem kui selle puudumine.

16 Peaaegu alati on selge, kas möödunud sündmusest tuleneb eksisteeriv kohustus või mitte. Harvadel juhtudel, näiteks kohtuvaidluse korral, võib olla vaieldav, kas teatavad sündmused on toimunud või kas nendest sündmustest tuleneb eksisteeriv kohustus. Sel juhul määrab (majandus)üksus kindlaks, kas ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on eksisteeriv kohustus, arvestades kogu kättesaadavat tõendusmaterjali, sealhulgas näiteks ekspertide arvamust. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki ►**M5** aruandeperioodijärgsete ◄ sündmustega seotud täiendavaid tõendeid. Selle tõendusmaterjali põhjal:

a) kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on tõenäolisem kui selle puudumine, kajastab (majandus)üksus eraldise (kui kajastamiskriteeriumid on täidetud) ja

b) kui eksisteeriva kohustuse puudumine ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on tõenäolisem kui selle olemasolu, avalikustab (majandus)üksus tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).

Möödunud sündmus

17 Möödunud sündmust, millest tuleneb eksisteeriv kohustus, nimetatakse kohustavaks sündmuseks. Sündmust peetakse kohustavaks sündmuseks juhul, kui (majandus)üksusel puudub reaalne alternatiiv sündmusest tuleneva kohustuse täitmisele. See on nii ainult järgmistel juhtudel:

a) kui kohustuse täitmist on võimalik seadusega nõuda või

▼B

b) faktilise kohustuse korral, kui sündmus (milleks võib olla (majandus)üksuse tegevus) on tekitanud teistes osapooltes õigustatud ootusi, et (majandus)üksus täidab kohustuse.

18 Finantsaruanded käsitlevad (majandus)üksuse finantsseisundit aruandeperioodi lõpus, mitte aga (majandus)üksuse võimalikku seisundit tulevikus. Seetõttu ei kajastata eraldisi nende kulutuste osas, mis on vajalikud äritegevuse teostamiseks tulevikus. (Majandus)üksuse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatakse ainult ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteerivaid kohustisi.

19 Eraldistena kajastatakse ainult neid möödunud sündmustest tulenevaid kohustusi, mis eksisteerivad sõltumatult (majandus)üksuse tegevusest tulevikus (st äritegevuse teostamisest tulevikus). Sellised kohustused on näiteks ebaseadusliku keskkonnakahjustuse puhul makstavad trahvid ja puhastuskulud, mille tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad sõltumatult (majandus)üksuse tegevusest tulevikus. Samuti kajastab (majandus)üksus eraldise seoses naftaseadmete või tuumaelektrijaama käigust maha võtmisega tekkivate kuludega niivõrd, kuivõrd (majandus)üksus on kohustatud hüvitama juba tekitatud kahju. Seevastu võib (majandus)üksusel olla kavatsus või vajadus, näiteks ärialase surve või juriidiliste nõuete tõttu, teha kulutusi selleks, et oma äritegevust tulevikus teatud viisil läbi viia (näiteks paigaldada teatavat liiki tehasesse suitsufiltreid). Kuna (majandus)üksus võib tulevasi kulutusi oma tulevase tegevusega vältida, näiteks oma äritegevuse viisi muutes, ei ole tal selle tulevase kulutuse osas eksisteerivat kohustust ja seega eraldist ei kajastata.

20 Kohustus hõlmab alati teist osapoolt, kelle suhtes (majandus)üksusel on kohustus. Teist osapoolt, kelle suhtes (majandus)üksusel on kohustus, ei ole siiski alati vaja identifitseerida – selleks võib olla ka laiem avalikkus. Et kohustus hõlmab alati siduvat tulevikukohustust teise osapoole suhtes, siis juhtkonna või direktoraadi otsus ei tekita veel faktilist kohustust, mis eksisteeriks ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, välja arvatud juhul, kui asjaomaseid isikuid on sellest enne ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ teavitatud piisavalt konkreetsel viisil, tekitamaks neis õigustatud ootust, et (majandus)üksus täidab oma kohustused.

21 Sündmusest, millest ei tulene kohustust otsekohe, võib tuleneda kohustus hiljem, kui seadusemuudatused või (majandus)üksuse tegevus (näiteks piisavalt konkreetne avalik teadaanne) põhjustavad faktilise kohustuse. Näiteks keskkonnakahjustuse puhul ei pruugi olla tagajärgede kõrvaldamise kohustust. Ent kahjustuse põhjustamine muutub kohustavaks sündmuseks juhul, kui uus seadus nõuab juba tekitatud kahju hüvitamist või kui (majandus)üksus tunnistab avalikult oma vastutust kahju hüvitamise eest viisil, mis tekitab faktilise kohustuse.

22 Kui esitatud seaduseelnõu üksikasjad ei ole veel lõplikud, tekib kohustus ainult juhul, kui seaduse vastuvõtmine esitatud kujul on praktiliselt kindel. Käesolevas standardis käsitletakse sellist kohustust juriidilise kohustusena. Vastuvõtmisega seotud protseduuride erinevuste tõttu on võimatu nimetada konkreetset sündmust, mis muudaks seaduse vastuvõtmise praktiliselt kindlaks. Sageli ei ole võimalik seaduse vastuvõtmises praktiliselt kindel olla enne, kui see on vastu võetud.

▼B

Tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine

23 Kohustise kajastamiseks ei ole vajalik mitte üksnes eksisteeriva kohustuse olemasolu, vaid ka tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine kõnealuse kohustuse täitmisel. Käesoleva standardi rakendamisel ([1]) on ressursside vähenemine või muu sündmus tõenäoline siis, kui sündmus pigem toimub kui ei toimu, st tõenäosus, et sündmus toimub, on suurem kui tõenäosus, et sündmus ei toimu. Kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ei ole tõenäoline, avalikustab (majandus)üksus tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).

24 Mitmete sarnaste kohustuste (näiteks tootegarantiide või sarnaste lepingute) olemasolu korral määratakse kohustuste täitmiseks vajaliku ressursside vähenemise tõenäosus kindlaks, vaadeldes kõiki kohustusi kui üht tervikut. Kuigi iga üksiku objekti puhul võib ressursside vähenemise tõenäosus olla väike, võib kõigi kohustuste osas tervikuna ressursside teatav vähenemine tõenäoliseks osutuda. Sellisel juhul eraldis kajastatakse (kui teised kajastamiskriteeriumid on täidetud).

Kohustuse usaldusväärne hindamine

25 Hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise lahutamatu osa ega vähenda nende usaldusväärsust. Eelkõige kehtib see eraldiste puhul, mis oma olemuselt on palju ebakindlamad kui enamik muid ►**M5** finantsseisundi aruande kirjeid ◄. Välja arvatud äärmiselt harvadel juhtudel, suudab (majandus)üksus kindlaks määrata võimalike tulemuste vahemiku ja saab seega anda kohustuse kohta hinnangu, mis on eraldise kajastamisel kasutamiseks piisavalt usaldusväärne.

26 Nendel äärmiselt harvadel juhtudel, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda, eksisteerib kohustis, mida ei saa kajastada. Kõnealune kohustis avalikustatakse tingimusliku kohustisena (vt paragrahv 86).

Tingimuslikud kohustised

27 (Majandus)üksus ei kajasta ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ tingimuslikku kohustist.

28 Tingimuslik kohustis avalikustatakse vastavalt paragrahvile 86, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline.

29 Kui (majandus)üksus vastutab solidaarselt kohustuse täitmise eest, käsitletakse seda osa kohustusest, mille täitmist eeldatakse teistelt osapooltelt, tingimusliku kohustisena. (Majandus)üksus kajastab eraldise kohustuse selle osa suhtes, mille puhul majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenevad, välja arvatud nendes äärmiselt harvades olukordades, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda.

([1]) Käesolevas standardis tõlgendatakse mõistet „tõenäoline” tähenduses „pigem toimub, kui ei toimu”, mis ei pruugi kattuda teistes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites kasutatud tõlgendusega.

▼B

30 Tingimuslikud kohustised võivad edasi areneda viisil, mida algselt ei oodatud. Seepärast hinnatakse neid pidevalt, et määrata kindlaks, kas majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine on muutunud tõenäoliseks. Kui on muutunud tõenäoliseks, et varem tingimusliku kohustisena käsitletud kohustuse täitmiseks on vajalik tulevase majandusliku kasu vähenemine, kajastatakse eraldis finantsaruannetes perioodil, mille jooksul vähenemise tõenäosus muutus (välja arvatud need äärmiselt harvad olukorrad, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda).

Tingimuslikud varad

31 (Majandus)üksus ei kajasta ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ tingimuslikku vara.

32 Tingimuslikud varad tekivad harilikult planeerimatutest või muudest ootamatutest sündmustest, mille tulemusel tekib võimalus, et (majandus)üksus saab majanduslikku kasu. Näitena võib tuua nõude, mille (majandus)üksus esitab juriidilise protsessi käigus, mille tulemus on ebakindel.

33 Tingimuslikke varasid ei kajastata ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄, kuna selle tagajärjel võidakse kajastada tulu, mida (majandus)üksus ei pruugi kunagi saada. Kuid juhul, kui tulu realiseerumine on praktiliselt kindel, ei ole sellega seotud vara tingimuslik vara ja selle kajastamine ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ on asjakohane.

34 Tingimuslik vara avalikustatakse vastavalt paragrahvile 89 juhul, kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline.

35 Tingimuslikke varasid hinnatakse pidevalt, et tagada nende muutuste asjakohane esitamine finantsaruannetes. Kui majandusliku kasu saamine on muutunud praktiliselt kindlaks, kajastatakse vara ja sellega seotud tulu finantsaruannetes perioodil, mille jooksul see muutus toimus. Kui majandusliku kasu suurenemine on muutunud tõenäoliseks, avalikustab (majandus)üksus tingimusliku vara (vt paragrahv 89).

MÕÕTMINE

Parim hinnang

36 Eraldisena kajastatud summa peab vastama parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga.

37 Parim hinnang eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajaliku kulutuste kohta on summa, mille (majandus)üksus ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, et kohustust ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ täita või see samal ajal kolmandale osapoolele üle kanda. Sageli on võimatu või liiga kallis kohustust ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ täita või üle kanda. Hinnang summa kohta, mille (majandus)üksus kohustuse täitmiseks või ülekandmiseks ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, annab siiski parima hinnangu kulutuste kohta, mis on vajalikud eksisteeriva kohustuse täitmiseks ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄.

38 Hinnang tulemuse ja majandusliku mõju kohta põhineb (majandus)üksuse juhtkonna otsusel, tuginedes sarnaste tehingute kogemusele ja mõnedel juhtudel sõltumatutele eksperthinnangutele. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki ►**M5** aruandeperioodijärgsete ◄ sündmustega seotud täiendavaid tõendeid.

▼B

39 Vastavalt olukorrale käsitletakse eraldisena kajastatava summaga seotud ebakindlaid asjaolusid mitmel erineval viisil. Kui mõõdetav eraldis hõlmab suurt hulka objekte, vaagitakse kohustuse hindamisel kõiki võimalikke tulemusi vastavalt nende toimumise tõenäosusele. Sellist statistilist hindamismeetodit nimetatakse „eeldatavaks väärtuseks”. Seega on eraldise summa erinev sõltuvalt sellest, kas kahjumi tõenäosus on näiteks 60 % või 90 %. Kui võimalike tulemuste vahemik on lai ja iga punkti tõenäosus on sama suur kui mis tahes teisel punktil selles vahemikus, kasutatakse vahemiku keskpunkti.

Näide

(Majandus)üksus müüb tooteid, mille garantii kohaselt kaetakse nende tootmisdefektide remondikulud, mis avastatakse esimese kuue kuu jooksul pärast toote ostmist. Kui kõigil müüdud toodetel avastataks väiksemaid defekte, ulatuksid remondikulud ühe miljonini. Kui kõigil müüdud toodetel esineksid suuremad defektid, ulatuksid remondikulud nelja miljonini. (Majandus)üksuse eelnevad kogemused ja tulevikuootused näitavad, et eeloleval aastal ei ole 75 %-l müüdud toodetest ühtegi defekti, 20 %-l müüdud toodetest on väiksemad defektid ja 5 %-l müüdud toodetest on suuremad defektid. Kooskõlas paragrahviga 24 hindab (majandus)üksus garantiikohustustest tuleneva ressursside vähenemise tõenäosust tervikuna.

Remondikulude eeldatav maksumus on:

(75 % nullist) + (20 % 1 000 000-st) + (5 % 4 000 000-st) = 400 000

40 Ühe konkreetse kohustuse mõõtmise korral võib parimaks hinnanguks kohustise osas olla tema individuaalne kõige tõenäolisem tulemus. Kuid isegi sel juhul kaalub (majandus)üksus teisi võimalikke tulemusi. Kui muud võimalikud tulemused on kõige tõenäolisemast tulemusest peamiselt suuremad või peamiselt väiksemad summad, on parimaks hinnanguks vastavalt suurem või väiksem summa. Näiteks kui (majandus)üksus peab hüvitama tõsise vea suures tehases, mille ta kliendile ehitas, võib individuaalseks kõige tõenäolisemaks tulemuseks esimese paranduskatse õnnestumisel olla kulu 1 000 ühikut, ent kui on olemas märkimisväärne võimalus, et tuleb teha täiendavaid paranduskatseid, tuleb eraldisena kajastada suurem summa.

41 Eraldist mõõdetakse maksueelselt ning eraldise mõju tulumaksule ja selle muutusi käsitletakse IAS 12-s.

Riskid ja ebakindlad asjaolud

42 Eraldise osas parima hinnangu andmiseks tuleb arvesse võtta seotud sündmuste ja olukordadega paratamatult kaasnevaid riske ja ebakindlaid asjaolusid.

▼B

43 Risk kirjeldab tulemuste mitmekesisust. Korrigeerimine vastavalt riskile võib suurendada kohustise suuruseks mõõdetud summat. Ebakindlatel asjaoludel põhinevate hinnangutega tuleb olla ettevaatlik, et vältida tulu või varade ülehindamist ja kulude või kohustiste alahindamist. Ebakindlad asjaolud ei õigusta siiski liigsete eraldiste tegemist ega kohustiste sihilikku ülehindamist. Näiteks kui eriti ebasoodsast tulemusest tulenevaid kulutusi on hinnatud konservatiivselt, siis ei tohi käsitleda selle tulemuse tõenäosust tahtlikult suuremana kui on reaalne. Hoolikalt peab vältima riski ja ebakindlate asjaolude mitmekordset arvesse võtmist ning sellest tulenevat eraldise ülehindamist.

44 Kulutuste summaga seotud ebakindlad asjaolud avalikustatakse vastavalt paragrahvi 85 punktile b.

Nüüdisväärtus

45 Kui raha ajaväärtuse mõju on oluline, tuleb eraldise summa kajastada kohustuse täitmiseks eeldatavalt vajalike kulutuste nüüdisväärtusena.

46 Raha ajaväärtuse tõttu on varsti pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄ toimuva raha väljamaksega seotud eraldised kahjulikumad kui need, mille puhul sama rahasumma väljamakse toimub hiljem. Seepärast diskonteeritakse eraldisi juhul, kui mõju on oluline.

47 Diskontomäärana (või -määradena) kasutatakse maksueelset määra (või maksueelseid määrasid), mis kajastab (kajastavad) turu hinnanguid raha hetkeväärtusele ja kohustisele iseloomulikele riskidele. Diskontomäär (-määrad) ei tohi kajastada neid riske, mis on arvesse võetud tulevaste rahavoogude hinnangute korrigeerimisel.

Tulevikusündmused

48 Tulevikusündmusi, mis võivad mõjutada kohustuse täitmiseks vajalikku summat, tuleb võtta arvesse eraldise summas juhul, kui on piisavalt objektiivset tõendusmaterjali nende sündmuste toimumise kohta.

49 Eeldatavad tulevikusündmused võivad olla eraldiste mõõtmisel eriti olulised. Näiteks võib (majandus)üksus uskuda, et rajatise likvideerimise maksumus pärast selle kasutamise lõpetamist väheneb seoses tulevaste tehnoloogiaalaste muutustega. Kajastatud summa vastab tehniliselt pädevate objektiivsete vaatlejate õigustatud ootusele, võttes arvesse kogu olemasolevat tõendusmaterjali likvideerimise ajal kättesaadava tehnoloogia kohta. Seega on asjakohane arvestada näiteks maksumuse eeldatava vähenemisega, mis on seotud suurenenud kogemustega olemasoleva tehnoloogia kasutamisel, või eeldatud maksumusega, mis on seotud olemasoleva tehnoloogia rakendamisega senisest laiaulatuslikumal või keerukamal likvideerimisel. (Majandus)üksus ei eelda siiski täiesti uue likvideerimistöödega seotud tehnoloogia arengut, välja arvatud juhul, kui seda oletust toetab piisav objektiivne tõendusmaterjal.

▼B

50 Võimalike uute õigusaktide mõju võetakse eksisteeriva kohustuse mõõtmisel arvesse juhul, kui on olemas piisav objektiivne tõendusmaterjal selle kohta, et antud õigusakti vastuvõtmine on praktiliselt kindel. Praktikas on olukordade mitmekesisuse tõttu võimatu nimetada üht konkreetset sündmust, mis iga juhtumi puhul piisavat objektiivset tõendusmaterjali annaks. Tõendusmaterjali on vaja nii selle kohta, mida õigusakt hakkab nõudma, kui ka selle kohta, kas õigusakti vastuvõtmine ja rakendamine ettenähtud ajal on praktiliselt kindel. Sageli ei leidu piisavat objektiivset tõendusmaterjali enne, kui õigusakt on juba vastu võetud.

Varade eeldatav võõrandamine

51 Eraldise mõõtmisel ei võeta arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit.

52 Varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit ei võeta arvesse eraldise mõõtmisel isegi juhul, kui eeldatav müük on tihedalt seotud sündmusega, millest kõnealune eraldis tuleneb. Selle asemel kajastab (majandus)üksus varade eeldatavast võõrandamisest saadava kasumi asjaomaseid varasid käsitlevas standardis ettenähtud ajal.

HÜVITISED

53 Kui eeldatakse, et teine osapool hüvitab mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused, kajastatakse hüvitis juhul, ja ainult juhul, kui hüvitise saamine pärast kohustuse täitmist (majandus)üksuse poolt on praktiliselt kindel. Hüvitist käsitletakse eraldi varana. Hüvitisena kajastatud summa ei tohi ületada eraldise summat.

54 ►**M5** Koondkasumi aruandes ◄ võib esitada eraldisega seotud kulud saldeerituna hüvitisena kajastatud summaga.

55 Mõnikord võib (majandus)üksus oodata, et teine osapool tasub mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused (näiteks kindlustuslepingute, vastutusest vabastavate klauslite või hankijate antud garantiide kaudu). Teine osapool võib hüvitada (majandus)üksuse makstud summad või ise need summad otse tasuda.

56 Enamikul juhtudel vastutab (majandus)üksus kogu kõnealuse summa eest, seega juhul, kui kolmas osapool mingil põhjusel ei maksa, peab (majandus)üksus maksma kogu summa. Sellises olukorras kajastatakse eraldis kogu kohustisesumma ulatuses ja eeldatav hüvitise saamine kajastatakse eraldi varana juhul, kui on praktiliselt kindel, et pärast kohustise täitmist (majandus)üksuse kulutused hüvitatakse.

57 Mõnedel juhtudel ei vastuta (majandus)üksus kõnealuste kulutuste eest, kui kolmas osapool jätab need maksmata. Sel juhul ei ole (majandus)üksusel kohustust seoses kõnealuste kulutustega ning neid ei kajastata eraldistena.

58 Nagu paragrahvis 29 märgitakse, on kohustus, mille eest (majandus)üksus solidaarselt vastutab, tingimuslik kohustis niivõrd, kuivõrd eeldatakse selle täitmist teiste osapoolte poolt.

▼B

MUUDATUSED ERALDISTES

59 Eraldised vaadatakse läbi ►M5 iga aruandeperioodi lõpus ◄ ja korrigeeritakse nii, et need kajastaksid parimat hetkehinnangut. Kui ei ole enam tõenäoline, et kohustuse täitmine eeldab majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, tuleb eraldis tühistada.

60 Diskonteerimise kasutamise korral suureneb eraldise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus igal perioodil, peegeldades aja möödumist. Kõnealune suurenemine kajastatakse laenukasutuse kulutusena.

ERALDISTE KASUTAMINE

61 Eraldist kasutatakse ainult nendeks kulutusteks, mille suhtes see algselt kajastati.

62 Eraldise arvelt kaetakse ainult neid kulutusi, mille kohta algselt eraldis moodustati. Selliste kulutuste katmine eraldise arvelt, mis algselt kajastati muul eesmärgil, varjab kahe erineva sündmuse mõju.

KAJASTAMIS- JA MÕÕTMISREEGLITE RAKENDAMINE

Tulevane tegevuskahjum

63 Eraldisi ei kajastata tulevase tegevuskahjumi katteks.

64 Tulevane tegevuskahjum ei vasta paragrahvis 10 esitatud kohustise määratlusele ega paragrahvis 14 esitatud eraldiste üldistele kajastamiskriteeriumidele.

65 Asjaolu, et eeldatakse tulevast tegevuskahjumit, viitab sellele, et teatavate tegevusega seotud varade väärtus võib olla langenud. (Majandus)üksus hindab kõnealuste varade väärtuse langust vastavalt IAS 36-le „Varade väärtuse langus”.

Kahjulikud lepingud

66 Kui (majandus)üksusel on kahjulik leping, tuleb lepingust tulenevat eksisteerivat kohustust kajastada ja mõõta eraldisena.

67 Mitmed lepingud (näiteks osa rutiinseid ostutellimusi) võib tühistada ilma teisele osapoolele kompensatsiooni maksmata, mistõttu neist ei tulene kohustust. Muudes lepingutes sätestatakse õigused ja kohustused mõlemale lepingupoolele. Kui selline leping muutub sündmuste käigus kahjulikuks, kuulub leping käesoleva standardi rakendusalasse ning eksisteerib kajastatav kohustis. Täitmisele kuuluvad lepingud, mis ei ole kahjulikud, ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse.

68 Käesolevas standardis on kahjuliku lepinguna määratletud leping, mille puhul lepingust tulenevate kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu. Lepingujärgseks vältimatuks kulutuseks loetakse lepingu katkestamise väikseimat netokulutust, mis on väiksem lepingu täitmise maksumusest või selle täitmata jätmisest tulenevate kompensatsioonide ja trahvide summast.

69 Enne kahjuliku lepingu suhtes eraldi eraldise tegemist kajastab (majandus)üksus kõnealuse lepinguga seotud varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi (vt IAS 36).

▼B

Ümberstruktureerimine

70 Ümberstruktureerimise mõiste alla kuuluvad näiteks järgmised sündmused:

a) äritegevuse haru müük või lõpetamine;

b) äritegevuse asukoha sulgemine mingis riigis või piirkonnas või äritegevuse ümberpaigutamine ühest riigist või piirkonnast teise;

c) muutused juhtkonna struktuuris, näiteks mõne juhtimistasandi kaotamine ja

d) põhjalikud ümberkorraldused, millel on oluline mõju (majandus)üksuse tegevuse olemusele ja rõhuasetustele.

71 Ümberstruktureerimiskulude osas kajastatakse eraldis ainult juhul, kui on täidetud paragrahvis 14 esitatud üldised eraldiste kajastamise kriteeriumid. Paragrahvides 72–83 on selgitatud, kuidas rakendatakse üldisi kajastamiskriteeriume ümberstruktureerimise suhtes.

72 Faktiline kohustus ümberstruktureerimisest tekib ainult järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on üksikasjalik ametlik ümberstruktureerimiskava, milles on kindlaks määratud vähemalt järgmised asjaolud:

i) mõjutatud äritegevus või äritegevuse osa;

ii) peamised ümberstruktureerimisest mõjutatud asukohad;

iii) oma töölepingu lõpetamise eest hüvitist saavate töötajate asukoht, funktsioon ja hinnanguline arv;

iv) planeeritud väljaminekud ja

v) kava elluviimise aeg, ja

b) (majandus)üksus on tekitanud asjaomastes isikutes õigustatud ootuse, et ta teostab ümberstruktureerimise, olles kas alustanud kõnealuse kava elluviimisest või teavitanud asjaomaseid isikuid kava põhipunktidest.

73 Tõendusmaterjali selle kohta, et (majandus)üksus on alustanud ümberstruktureerimiskava elluviimist, annab näiteks seadmete demonteerimine, varade müük või kava põhipunkte käsitlev avalik teadaanne. Üksikasjalikku ümberstruktureerimiskava käsitlev avalik teadaanne kujutab endast faktilist ümberstruktureerimiskohustust ainult juhul, kui seda tehakse sellisel viisil ja piisavalt üksikasjalikult (st kava põhipunkte kirjeldades), et teistes osapooltes, nagu kliendid, hankijad ja töötajad (või nende esindajad), tekitatakse õigustatud ootusi, et (majandus)üksus viib ümberstruktureerimise ellu.

74 Et kava oleks piisav faktilise kohustuse tekitamiseks ajal, kui see edastatakse asjaomastele isikutele, peab selle elluviimise algus olema kavandatud niipea kui võimalik ning see peab olema lõpetatud aja jooksul, mis teeb kava märkimisväärse muutumise ebatõenäoliseks. Kui eeldatakse, et enne ümberstruktureerimise algust on pikk viivitus või et ümberstruktureerimine võtab ülemäära kaua aega, on ebatõenäoline, et kava tekitab teistes õigustatud ootuse, et (majandus)üksus on ennast käesoleval hetkel ümberstruktureerimisega sidunud, kuna selleks ettenähtud aeg annab (majandus)üksusele võimalusi oma plaane muuta.

▼**M69**

75 Juhtkonna või juhatuse poolt enne aruandeperioodi lõppu vastu võetud ümberstruktureerimisotsus ei tekita aruandeperioodi lõpus faktilist kohustust, välja arvatud juhul, kui üksus on enne aruandeperioodi lõppu:

a) alustanud ümberstruktureerimiskava elluviimist või

b) teavitanud asjaomaseid isikuid ümberstruktureerimiskava põhipunktidest piisavalt konkreetsel viisil, et tekitada neis õigustatud ootus, et üksus viib ümberstruktureerimise ellu.

Kui üksus alustab ümberstruktureerimiskava elluviimist või teavitab selle põhipunktidest asjaomaseid isikuid alles pärast aruandeperioodi lõppu, nõuab IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi* teabe avalikustamist, kui ümberstruktureerimine on oluline ja on mõistlik eeldada, et teabe avalikustamata jätmine võib mõjutada otsuseid, mille tegemisel üldotstarbeliste finantsaruannete põhikasutajad lähtuvad kõnealustest finantsaruannetest, milles on esitatud finantsteave konkreetse aruandva üksuse kohta.

▼**B**

76 Kuigi ainult juhtkonna otsus ei tekita faktilist kohustust, võib kohustus tuleneda teistest eelnevatest sündmustest koos sellise otsusega. Näiteks võivad läbirääkimised töötajate esindajatega töösuhte lõpetamisega seotud hüvitiste osas või läbirääkimised ostjatega tegevusala müügi osas olla lõpetatud ja vajada veel ainult juhatuse kinnitust. Kui see kinnitus on saadud ja sellest on teavitatud teisi osapooli, on (majandus)üksusel faktiline ümberstruktureerimiskohustus, kui paragrahvis 72 esitatud tingimused on täidetud.

77 Mõnedes riikides on lõplik otsustusõigus juhatusel, mille liikmete hulka kuuluvad peale juhtkonna ka teiste huvigruppide (näiteks töötajate) esindajad, või on kõnealuseid esindajaid vaja enne juhatuse otsuse langetamist sellest teavitada. Kuna sellise juhatuse otsus hõlmab kõnealuste esindajate teavitamist, võib sellest tuleneda faktiline ümberstruktureerimiskohustus.

78 Tegevusala müügist ei tulene kohustust enne, kui (majandus)üksus on endale võtnud müügikohustuse, st kui on sõlmitud siduv müügileping.

79 Isegi kui (majandus)üksus on otsustanud müüa mõne tegevusala ja sellest otsusest avalikult teada andnud, ei saa tal olla müügikohustust enne, kui on leitud ostja ja sõlmitud siduv müügileping. Kuni siduva müügilepingu sõlmimiseni võib (majandus)üksus ümber mõelda ning on sunnitud astuma muid samme, kui vastuvõetavatel tingimustel ostjat ei leita. Kui tegevusala müüki kujutatakse osana ümberstruktureerimisest, kontrollitakse kõnealuse tegevusala varade väärtuse langust vastavalt IAS 36-le. Kui müük on ainult üks osa ümberstruktureerimisest, võib ümberstruktureerimise ülejäänud osade suhtes enne siduva müügilepingu olemasolu tekkida faktiline kohustus.

80 Ümberstruktureerimise eraldis sisaldab ainult ümberstruktureerimisest tulenevaid otseseid kulutusi, mis peavad vastama mõlemale järgmisele tingimusele:

a) need kaasnevad vältimatult ümberstruktureerimisega ja

b) need ei ole seotud (majandus)üksuse jätkuva tegevusega.

▼B

81 Ümberstruktureerimise eraldis ei hõlma järgmiste asjaoludega seotud kulusid:

a) olemasolevate töötajate ümberõpe või -paigutamine;

b) turustamine või

c) investeeringud uutesse süsteemidesse ja turustusvõrkudesse.

Need kulutused on seotud (majandus)üksuse tulevase äritegevusega ega ole ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ ümberstruktureerimisega seotud kohustised. Kõnealuseid kulutusi käsitletakse samamoodi nagu juhul, kui need oleksid tekkinud ümberstruktureerimisest sõltumatult.

82 Kindlaksmääratavat, kuni ümberstruktureerimise kuupäevani saadavat tulevast tegevuskahjumit ei kaasata eraldisse, välja arvatud juhul, kui kõnealune kahjum on seotud paragrahvis 10 määratletud kahjuliku lepinguga.

83 Nagu paragrahviga 51 nõutud, ei võeta ümberstruktureerimise eraldise mõõtmisel arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit, isegi kui varade müüki käsitletakse ümberstruktureerimise osana.

AVALIKUSTAMINE

84 (Majandus)üksus avalikustab järgmised andmed iga eraldiste liigi kohta:

a) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus perioodi alguses ja lõpus;

b) perioodi jooksul tehtud täiendavad eraldised, sealhulgas olemasolevate eraldiste suurendamine;

c) perioodi jooksul kasutatud summad (st tekkinud ja eraldise arvelt kaetud summad);

d) perioodi jooksul tühistatud kasutamata summad ja

e) perioodi jooksul diskonteeritud summas toimunud kasv, mis tuleneb aja möödumisest ja diskontomäära võimalikest muutustest.

Võrdlusandmeid ei nõuta.

85 (Majandus)üksus avalikustab järgmised andmed iga eraldiste liigi kohta:

a) kohustuse olemuse lühikirjeldus ning kohustusest tuleneva majandusliku kasu vähenemise eeldatava aeg;

b) antud vähenemiste summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud. Kui see on vajalik asjakohase informatsiooni andmiseks, avalikustab (majandus)üksus põhilised tulevikusündmuste kohta tehtud eeldused vastavalt paragrahvile 48; ja

c) võimalike eeldatavate hüvitiste summa, märkides seoses eeldatavate hüvitistega kajastatud võimalike varade summad.

86 Välja arvatud juhul, kui väljamaksete võimalus seoses kohustise täitmisega on äärmiselt vähetõenäoline, avalikustab (majandus)üksus iga ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteeriva tingimuslike kohustiste liigi kohta tingimuslike kohustiste olemuse lühikirjelduse ja võimaluse korral:

a) hinnangu selle finantsmõjule, mõõdetuna vastavalt paragrahvidele 36–52;

b) võimalike väljamaksete summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud ja

c) hüvitise saamise võimalikkuse.

▼B

87 Määrates kindlaks, milliseid eraldisi või tingimuslikke kohustisi võib ühte liiki koondada, on vaja kaaluda, kas nende objektide olemus on piisavalt sarnane, et nende ühine esitamine vastaks paragrahvi 85 punktides a ja b ning paragrahvi 86 punktides a ja b esitatud nõuetele. Seega võib olla asjakohane käsitleda ühe eraldiste liigina eri toodete garantiidega seotud summasid, kuid ei ole asjakohane käsitleda ühe eraldiste liigina tavalisi garantiisid ja summasid, mis tulenevad kohtumenetlustest.

88 Kui eraldis ja tingimuslik kohustis tulenevad samadest asjaoludest, avalikustab (majandus)üksus need paragrahvides 84–86 esitatud nõudmiste kohaselt nii, et ilmneks eraldise ja tingimusliku kohustise vaheline seos.

89 Kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline, avalikustab (majandus)üksus ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ tingimuslike varade olemuse lühikirjelduse ning võimaluse korral hinnangu nende finantsmõju kohta, mõõdetuna vastavalt paragrahvides 36–52 eraldiste kohta sätestatud põhimõtetele.

90 Tingimuslike varade avalikustamisel on oluline vältida eksitavaid vihjeid saadavate tulude tõenäosuse kohta.

91 Kui paragrahvides 86 ja 89 nõutud informatsiooni ei ole avalikustatud, kuna seda ei ole võimalik teha, tuleb see asjaolu ära märkida.

92 Äärmiselt harvadel juhtudel võib eeldada, et paragrahvides 84–89 nõutud informatsiooni osaline või täielik avalikustamine kahjustab tõsiselt (majandus)üksuse positsiooni eraldiste, tingimuslike kohustiste või tingimuslike varade teemal teiste osapooltega toimuvas vaidluses. Sel juhul ei pea (majandus)üksus seda informatsiooni avalikustama, kuid ta avalikustab vaidluse üldolemuse koos asjaoluga, et informatsiooni ei avalikustata, ning põhjendusega, miks seda ei tehta.

ÜLEMINEKUSÄTTED

93 Mõju, mida käesoleva standardi vastuvõtmine selle jõustumiskuupäeval (või varem) avaldab, kajastatakse selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil standardit esimest korda rakendatakse. (Majandus)üksustele soovitatakse, kuid neilt ei nõuta, varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimist ning võrdlusandmete ümberarvestamist. Kui võrdlusandmeid ei arvestata ümber, tuleb see asjaolu avalikustada.

94 [Kehtetu]

JÕUSTUMISKUUPÄEV

95 Käesolevat standardit rakendatakse 1. juulil 1999 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab seda standardit enne 1. juulit 1999 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

96 [Kehtetu]

▼M43

99 Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti IFRS 3 muudatusest tulenenud muudatusena paragrahv 5. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse edasiulatuvalt äriühendustele, mille suhtes rakendatakse IFRS 3 muudatust.

▼**M52**

100 IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi 5 ja jäeti välja paragrahv 6. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M53**

101 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 2 ning jäeti välja paragrahvid 97 ja 98. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M54**

102 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M69**

104 Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Olulisuse mõiste* (IAS 1 ja IAS 8 muudatused) muudeti paragrahvi 75. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 1 paragrahvis 7 ning IAS 8 paragrahvides 5 ja 6 olulisuse mõistes tehtud muudatusi.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 38

Immateriaalsed varad

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada nende immateriaalsete varade, mida mõnes muus standardis konkreetselt ei käsitleta, arvestuslik käsitlus. Käesoleva standardi kohaselt kajastab (majandus)üksus immateriaalset vara siis ja ainult siis, kui on täidetud teatud kindlad kriteeriumid. Käesolev standard kirjeldab ka immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse mõõtmise viisi ja esitab immateriaalsetele varadele teatavad avalikustatava teabe nõuded.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse immateriaalsete varade arvestamisel, välja arvatud järgmise puhul:

a) mõne teise standardi rakendusalasse kuuluvad immateriaalsed varad;

b) finantsvarad, nagu need on määratletud IAS 32-s „Finantsinstrumendid: esitamine”;

c) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 „Maavarade uuring ja hindamine”) ja

d) kulutused, mida tehakse seoses mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade arendamise ja kaevandamisega.

▼M54

3 Kui muus standardis sätestatakse teatava immateriaalse vara liigi arvestus, rakendab üksus seda standardit käesoleva standardi asemel. Käesolevat standardit ei rakendata näiteks järgmise puhul:

▼M52

a) immateriaalsed varad, mida üksus hoiab müügiks tavapärase äritegevuse käigus (vt IAS 2 Varud);

▼B

b) edasi lükkunud tulumaksu varad (vt IAS 12 „Tulumaks”);

▼M54

c) immateriaalse vara rendilepingud, mida arvestatakse vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*;

▼B

d) töötajate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

▼M32

e) IAS 32-s määratletud finantsvarad. Teatavate finantsvarade kajastamist ja mõõtmist käsitletakse IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded,* IAS 27-s *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28-s *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse;*

▼B

f) äriühenduses omandatud firmaväärtus (vt IFRS 3 „Äriühendused”);

g) edasi lükkunud omandamisväljaminekud ja immateriaalsed varad, mis tulenevad kindlustusandja IFRS 4 „Kindlustuslepingud” rakendusalasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest. IFRS 4 sätestab selliste edasi lükkunud omandamisväljaminekute suhtes kindlad avalikustamise nõuded, aga ei sätesta neid immateriaalsete varade suhtes. Seetõttu kehtivad selliste immateriaalsete varade suhtes avalikustamise nõuded, mis on esitatud käesolevas standardis;

▼B

h) immateriaalsed põhivarad, mida kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad” liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks);

▼M52

i) kliendilepingutest tulenevad varad, mida kajastatakse vastavalt standardile IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*.

▼B

4 Mõned immateriaalsed varad võivad esineda materiaalses vormis, näiteks laserplaadil (arvutitarkvara puhul), juriidilise dokumentatsioonina (litsentsi või patendi puhul) või filmina. Et teha kindlaks, kas sellist vara, mis sisaldab nii immateriaalse kui ka materiaalse vara komponente, tuleks käsitada IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” kohaselt või kui immateriaalset vara käesoleva standardi kohaselt, hindab (majandus)üksus, kumb komponent on olulisem. Näiteks arvutitarkvara, mis juhib seadet ja mis ei tööta ilma selle tarkvarata, on tarkvara sellega seotud riistvara lahutamatu osa ja seda käsitatakse materiaalse põhivarana. Sama kehtib arvuti operatsioonisüsteemi kohta. Kui tarkvara ei ole sellega seotud riistvara lahutamatu osa, käsitatakse seda immateriaalse varana.

5 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas reklaami-, koolitus- ja tegevuse alustamise kuludele ning uurimis- ja arendusväljaminekutele. Uurimis- ja arendusväljaminekud on suunatud teadmiste arendamisele. Seega, kuigi sellise tegevuse tulemuseks võib olla materiaalse vormiga vara (nt prototüüp), on selle vara materiaalne komponent selle immateriaalse komponendi (st temas sisalduvate teadmiste) kõrval teisejärguline.

▼M54

6 Rentniku õigused, mis tulenevad litsentsilepingutest seoses filmide, videosalvestuste, näidendite, käsikirjade ja autoriõigustega, kuuluvad käesoleva standardi, mitte IFRS 16 rakendusalasse.

▼B

7 Käesoleva standardi rakendusalast võivad välja jääda sellised tegevused või tehingud, mis on nii spetsiifilised, et nende arvestust puudutavaid küsimusi tuleb käsitleda erineval viisil. Sellised küsimused on näiteks mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade uurimise, arendamise või kaevandamisega, ning kindlustuslepingutega seotud kulutuste arvestamine. Seepärast ei rakendata käesolevat standardit selliste tegevuste ja lepingutega seotud kulutuste suhtes. Samas aga rakendatakse käesolevat standardit muude kaevandustööstuses või kindlustusandjate poolt kasutatavate immateriaalsete varade (nt arvutitarkvara) ja muude nimetatud valdkondades tekkinud kulutuste (nt tegevuse alustamise kulud) puhul.

MÕISTED

▼M33

8 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

[kehtetu]

(a) [kehtetu]

(b) [kehtetu]

(c) [kehtetu]

▼M12

_____

▼B

Amortisatsioon on immateriaalse vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Vara ([1]) on vahend:

a) mida (majandus)üksus kontrollib eelnevate sündmuste tulemusena ja

b) millest oodatakse (majandus)üksusele tulevast majanduslikku kasu.

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud amortisatsiooni ja (vara) väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmasel kajastamisel kooskõlas teiste IFRS-ide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 „Aktsiapõhised maksed”.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on lõppväärtus maha arvatud.

Arendustegevus on teadusuuringute tulemuste või muude teadmiste rakendamine uute või oluliselt täiustatud materjalide, seadmete, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste tootmise kavandamiseks enne kaubandusliku tootmise või kasutamise algust.

(Majandus)üksusespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida (majandus)üksus eeldab tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida ta eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

▼M33

***Õiglane väärtus* on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)**

▼B

Kahjum (vara) väärtuse langusest on summa, mille võrra vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline vara, millel puudub materiaalne vorm.

Rahalised varad on olemasolev raha ning varad, mis saadakse kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate rahasummadena.

Teadusuuringud seisnevad algupärastes ja planeeritud uuringutes, mille eesmärgiks on omandada uusi teaduslikke või tehnilisi teadmisi ja arusaamisi.

Immateriaalse vara *lõppväärtus* on hinnanguline summa, mida (majandus)üksus saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamiskulud eeldusel, et selle vara eluiga on lõppenud ja see on vastavas tööseisundis oma kasuliku eluea lõpus.

([1]) ►M68 2018. aastal välja antud *Finantsaruandluse kontseptuaalses raamistikus* vara määratluse muutmise järel ei muudetud käesolevas standardis vara määratlust. ◄

▼B

Kasulik eluiga on:

a) ajavahemik, mille jooksul (majandus)üksus vara eeldatavasti kasutab, või

b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida (majandus)üksus eeldatavasti varast saab.

Immateriaalsed varad

9 (Majandus)üksused kasutavad sageli ressursse või võtavad kohustisi seoses selliste immateriaalsete ressursside nagu teaduslikud või tehnilised teadmised, uute protsesside või süsteemide projekteerimine ja juurutamine, litsentsid, intellektuaalomand, turukogemus ja kaubamärgid (k.a marginimed ja väljaannete pealkirjad) omandamiseks, arendamiseks, hoolduseks või kvaliteedi parandamiseks. Neisse üldistesse jaotistesse kuuluvad näiteks arvutitarkvara, patendid, autoriõigused, kinofilmid, kliendinimekirjad, hüpoteegi teenindamise õigused, kalastamisload, impordikvoodid, frantsiisid, kliendisuhted või suhted tarnijatega, püsikliendid, turuosa ja turustusõigused.

10 Mitte kõik paragrahvis 9 esitatud objektid ei vasta immateriaalse vara mõistele, sealhulgas eristatavusele, kontrollile ressursi üle ja tulevase majandusliku kasu tekkimisele. Kui käesoleva standardi rakendusalasse kuuluv objekt ei vasta immateriaalse vara mõistele, kajastatakse selle omandamise või loomisega seotud kulutusi tekkimise hetkel kuluna. Kui aga objekt omandatakse äriühenduse käigus, moodustab selline objekt osa omandamise kuupäeval kajastatavast firmaväärtusest (vt paragrahv 68).

Eristatavus

▼M12

11 Immateriaalse vara mõiste kohaselt peab immateriaalne vara olema eristatav, et seda oleks võimalik firmaväärtusest eristada. Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Tulevane majanduslik kasu võib tekkida omandatud eristatavate varade vahelisest sünergiast või varadest, mis eraldi ei vasta finantsaruannetes kajastamise tingimustele.

12 Vara on eristatav, kui see:

a) on kas eraldatav, st seda saab (majandus)üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata kas (majandus)üksus kavatseb seda teha; või

b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või (majandus)üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada.

▼B

Kontroll

13 (Majandus)üksus omab vara üle kontrolli siis, kui (majandus)üksusel on õigus kontrollida sellest ressursist saadavat tulevast majanduslikku kasu ja ta võib piirata teiste ligipääsu nimetatud kasule. (Majandus)üksuse võime kontrollida immateriaalse varaga seotud tulevast majanduslikku kasu tuleneb üldjuhul juriidilistest õigustest, mille täitmist on võimalik kohtus nõuda. Juriidiliste õiguste puudumisel on kontrolli olemasolu tõestamine keerulisem. Sellegipoolest ei ole õiguste kohtulik kaitstavus kontrolli vajalik eeltingimus, kuna (majandus)üksusel võib olla võimalus tulevast majanduslikku kasu kontrollida muul viisil.

14 Tulevane majanduslik kasu võib tuleneda näiteks turu tundmisest või tehnilistest teadmistest. (Majandus)üksusel on nimetatud kasu üle kontroll näiteks siis, kui teadmised on kaitstud juriidiliste õigustega (nt autoriõigus, kaubanduskokkuleppe piirang (kui see on lubatud) või töötajatele kehtiv konfidentsiaalsusnõue).

15 (Majandus)üksustel võib olla andekas personal ning ta võib olla võimeline kindlaks tegema personali koolitusest tulenevaid lisaoskusi, mis toovad (majandus)üksusele tulevast majanduslikku kasu. (Majandus)üksus võib ka eeldada, et töötajad jätavad oma oskused ka tulevikus (majandus)üksuse käsutusse. Sellegipoolest ei ole (majandus)üksuse kontroll personali oskustest ja koolitusest saadava tulevase majandusliku kasu üle piisav selleks, et need objektid vastaksid immateriaalse vara mõistele. Samal põhjusel on ebatõenäoline, et mõni konkreetne juhtimis- või tehniline oskus vastaks immateriaalse vara mõistele, välja arvatud juhul, kui selle kasutamine ja sellest saadav eeldatav tulevane majanduslik kasu on juriidiliselt kaitstud ning see vastab ka mõiste teistele aspektidele.

16 (Majandus)üksusel võib olla kliendiportfell või kindel turuosa ja ta võib eeldada, et tulenevalt suhete loomiseks ja lojaalsuse saavutamiseks tehtud pingutustest jätkavad kliendid (majandus)üksusega kauplemist. Siiski ei oma (majandus)üksus ilma kaitsvate juriidiliste õiguste ja muude kontrollmeetoditeta üldjuhul piisavat kontrolli kliendisuhetest ja lojaalsusest saadava eeldatava tulevase majandusliku kasu üle, et käsitata neid objekte (näiteks kliendiportfell, turuosa, kliendisuhted, klientide lojaalsus) immateriaalsete varade mõistele vastavatena. Kliendisuhteid kaitsvate juriidiliste õiguste puudumisel tõendavad (majandus)üksuse võimet kontrollida eeldatavat kliendisuhetest saadavat tulevast majanduslikku kasu samade või sarnaste mittelepinguliste kliendisuhete (v.a need, mis on osa äriühendusest) vahetustehingud. Kuna sellised vahetustehingud tõendavad ka, et kliendisuhted on eristatavad, vastavad sellised kliendisuhted immateriaalse vara mõistele.

Tulevane majanduslik kasu

17 Immateriaalsest varast saadav tulevane majanduslik kasu võib hõlmata toodete müümisest ja teenuste osutamisest, kulude kokkuhoiust või (majandus)üksuse poolt vara muul viisil kasutamisest saadavat tulu. Näiteks võib intellektuaalomandi kasutamine tootmisprotsessis pigem vähendada tulevasi tootmiskulusid kui suurendada tulevast müügitulu.

▼B

ESMANE KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

18 Objekti esmaseks kajastamiseks immateriaalse varana peab (majandus)üksus tõestama, et see vara vastab:

a) immateriaalse vara mõistele (vt paragrahvid 8–17) ja

b) kajastamiskriteeriumitele (vt paragrahvid 21–23).

See nõue kehtib immateriaalse vara esmaseks omandamiseks või loomiseks (majandus)üksuse poolt, selle hilisemaks täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks tehtud kulutuste kohta.

19 Paragrahvid 25–32 käsitlevad kajastamiskriteeriumite rakendamist eraldi omandatud immateriaalsete varade puhul ja paragrahvid 33–43 käsitlevad nende rakendamist äriühenduses omandatud immateriaalsete varade puhul. Paragrahv 44 käsitleb sihtfinantseerimise teel omandatud immateriaalsete varade esmast mõõtmist, paragrahvid 45–47 käsitlevad immateriaalsete varade vahetamist, ning paragrahvid 48–50 (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse käsitlemist. Paragrahvid 51–67 käsitlevad (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalsete varade esmast kajastamist ning mõõtmist.

20 Immateriaalsed varad on oma olemuselt sellised, et neile ei tehta sageli täiendusi ega osalisi asendusi. Seetõttu on hilisemad kulutused mõeldud tõenäoliselt pigem olemasolevast immateriaalsest varast saadava eeldatava tulevase majandusliku kasu säilitamiseks, kui vastavad immateriaalse vara mõistele ja käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumitele. Lisaks on hilisemaid kulutusi kergem seostada kogu äritegevusega kui konkreetse immateriaalse varaga. Seetõttu kajastatakse hilisemaid kulutusi – kulutusi, mis on tehtud pärast omandatud immateriaalse vara esmast kajastamist või pärast (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara valmimist – harva varade ►**M5** finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Paragrahvi 63 kohaselt kajastatakse kaubamärkide, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, kliendinimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega (nii sisseostetud kui (majandus)üksusesiseselt loodud) seotud hilisemaid kulutusi alati ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ tekkepõhiselt. Seda tehakse seetõttu, et selliseid kulutusi ei saa eristada kulutustest, mida tehakse äri üldiseks arendamiseks.

21 Immateriaalne vara võetakse ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ arvele siis ja ainult siis, kui:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab eeldatavasti sellest varast tulevast majanduslikku kasu, ja

b) vara soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

22 (Majandus)üksus hindab eeldatava tulevase majandusliku kasu tõenäosust põhjendatud ja tõestatavate eelduste alusel, mis väljendavad juhtkonna parimat hinnangut vara kasuliku eluea kestel valitsevate majandustingimuste kohta.

23 (Majandus)üksus hindab vara kasutusega seotud tulevase majandusliku kasu tõenäosust esmase kajastamise hetkel olemasolevate tõendite alusel, andes suurema kaalu (majandus)üksusevälistele tõenditele.

▼B

24 Immateriaalset vara mõõdetakse esmalt soetusmaksumuses.

Eraldi omandamine

▼M12

25 Tavaliselt kajastab hind, mida (majandus)üksus immateriaalse vara eraldi omandamise eest maksab, ootusi, et (majandus)üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, (majandus)üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium eraldi omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.

▼B

26 Lisaks saab eraldi omandatud immateriaalset vara tavaliselt usaldusväärselt mõõta. See kehtib eelkõige juhul, kui tasutakse rahas või muudes rahalistelt mõõdetavates varades.

27 Eraldi omandatud immateriaalse vara soetusmaksumus sisaldab:

a) selle ostuhinda, koos tollimaksude ja ostmisel tasutavate mittetagastatavate maksudega, pärast allahindluste ja hinnaalandite mahaarvamist ja

b) kõiki vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otseseid kulutusi.

28 Otsesed kulutused on näiteks:

a) töötajatele makstud hüvitised (nagu need on määratletud standardis IAS 19), mis tulenevad otseselt vara tööseisundisse viimisest;

b) teenustasud, mis tulenevad otseselt vara tööseisundisse viimisest, ning

c) vara töökorra kontrollimiseks tehtud kulutused.

29 Kulutused, mis ei ole osa immateriaalse vara maksumusest, on näiteks järgmised:

a) uue toote või teenuse tutvustamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaami- ja müügitoetusega seotud kulutused);

b) uues asukohas või uue kliendisegmendiga äritegevuse teostamisega seotud kulutused (k.a personali koolitamisega seotud kulutused) ning

c) haldus- ja muud üldkulud.

30 Kulutuste kajastamine immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses lõpetatakse, kui vara on viidud juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse. Seega ei kajasta ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumuse immateriaalse vara kasutamise või ümberpaigutamisega seotud kulutusi. Näiteks ei hõlma immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus järgmisi kulutusi:

a) kulutused, mis on tehtud juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viidud vara kasutusele võtmisega, ning

b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu näiteks vara nõudluse kujunemise perioodil tekkinud kahjumid.

▼B

31 Mõned tegevused, mis on seotud immateriaalse vara arendusega, ei ole vajalikud vara juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Sellised juhuslikud tegevused võivad leida aset enne arendustegevust või selle jooksul. Kuna ettenägematud tegevused ei ole tingimata seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimisega, kajastatakse ettenägematutest tegevustest tulenevad tulud ja kulud kohe ►M5 koondkasumi aruande ◄ vastavates tulu ja kulu rühmades.

▼M1

32 Kui immateriaalse vara eest tasumine toimub tavalisest tasumisajast pikema perioodi jooksul, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrdub sularahahinnaga. Selle summa ja kogumaksete vahe kajastatakse krediidiperioodi intressikuluna, välja arvatud juhul, kui see kapitaliseeritakse vastavalt standardile IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*”.

▼B

Omandamine äriühenduse raames

▼M12

►M33 33 Juhul kui immateriaalne vara omandatakse äriühenduses, loetakse immateriaalse vara soetusmaksumuseks IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt selle õiglane väärtus omandamise kuupäeval. Immateriaalse vara õiglane väärtus kajastab turuosaliste ootusi omandamise kuupäeval, et (majandus)üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majandusliku kasu. ◄ Teisisõnu, (majandus)üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud. Kui äriühenduses omandatud vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis b esitatud usaldusväärse mõõtmise kriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.

34 Kooskõlas käesoleva standardi ja IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) kajastab omandaja omandatava immateriaalse vara omandamise kuupäeval firmaväärtusest eraldi, olenemata sellest, kas omandatav oli vara enne äriühendust kajastanud või mitte. See tähendab, et omandaja kajastab omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekti firmaväärtusest eraldi varana juhul, kui nimetatud projekt vastab immateriaalse vara mõistele. Omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekt vastab immateriaalse vara mõistele juhul, kui see:

a) vastab vara mõistele; ja

b) on eristatav, st on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest.

▼M33

Äriühenduses omandatud immateriaalsed varad

▼M12

35 Kui äriühenduses omandatud immateriaalne vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud annavad mitmeid erinevate tõenäosustega võimalikke tulemusi, on see ebakindlus vara õiglase väärtuse mõõtmise osa.

▼M22

36 Äriühenduses omandatud immateriaalne vara võib olla eristatav, kuid ainult koos sellega seotud lepingu, eristatava vara või kohustisega. Sellistel juhtudel kajastab omandaja immateriaalse vara eraldi firmaväärtusest, kuid koos seotud objektiga.

37 Omandaja võib kajastada täiendavate immateriaalsete varade rühma üheainsa varana juhul, kui rühma kuuluvate eraldiseisvate varade kasulik eluiga on sarnane. Näiteks kasutatakse termineid „kaubamärk” ja „marginimi” tihtipeale sünonüümidena kauba- ja teiste märkide puhul. Need on siiski üldised turundusterminid, mida kasutatakse tavaliselt täiendavate varade rühma tähistamiseks, nagu kaubamärk (või teenindusmärk) ja sellega seotud kaubanimed, valemid, retseptid ja tehnoloogiline kompetents.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused

42 Uurimis- ja arendustegevusega seotud kulutusi, mis:

a) on seotud eraldi või äriühenduses omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga, mida kajastatakse immateriaalse varana, ning

b) tekivad pärast nimetatud projekti omandamist,

arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 54–62.

43 Paragrahvide 54–62 nõuete rakendamine tähendab, et eraldi või äriühenduses omandatud immateriaalse varana kajastatava lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused:

a) kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutuste puhul tekkepõhiselt kuluna;

b) kajastatakse arendustegevusega seotud kulutuste puhul, mis ei vasta paragrahvis 57 esitatud immateriaalse varana kajastamiskriteeriumitele, tekkepõhiselt kuluna ning

c) lisatakse omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projekti ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele juhul, kui tegemist on arendustegevuse kulutustega, mis vastavad paragrahvis 57 esitatud kajastamiskriteeriumitele.

▼B

Omandamine sihtfinantseerimise teel

44 Mõnikord omandatakse immateriaalne vara tasuta või nominaalse tasu eest ehk sihtfinantseerimise teel. See võib esineda juhul, kui valitsus annab või jaotab (majandus)üksustele selliseid immateriaalseid varasid nagu maandumisõigused lennujaamas, raadio- või telejaamade tegevusload, impordilitsentsid või -kvoodid või õigused juurdepääsuks muudele piiratud vahenditele. Kooskõlas IAS 20-ga „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine" võib (majandus)üksus nii immateriaalset vara kui sihtfinantseerimist kajastada õiglases väärtuses. Kui (majandus)üksus otsustab vara esmalt õiglases väärtuses mitte kajastada, kajastab ta vara nominaalväärtuses (vastavalt IAS 20-le lubatud alternatiivkäsitlusele), millele lisanduvad kõik vara otstarbekohaseks kasutamiseks tehtavad otsesed kulutused.

Varade vahetused

45 Üks või enam immateriaalset vara võib olla omandatud vahetades need mitterahalise vara või varade vastu või nii rahaliste kui mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see on kehtiv kõikide eelnevas lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Sellise immateriaalse vara soetusmaksumus on selle õiglane väärtus, välja arvatud siis, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadud või loovutatud vara õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav. Omandatud vara mõõdetakse sellisel viisil isegi juhul, kui (majandus)üksus ei saa kohe loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdeta õiglases väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses.

46 (Majandus)üksus otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral temast saadavad tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) omandatavast varast saadavate rahavoogude struktuur (s.o risk, ajastus ja summa) erineb üleantud varast saadavate rahavoogude struktuurist või

b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu (majandus)üksusespetsiifiline väärtus ja

c) punktides a või b toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele (majandus)üksusele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu (majandus)üksusespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Selliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et (majandus)üksus peaks üksikasjalikke arvutusi läbi viima.

▼M33

47 Lõike 21 punktis b on sätestatud, et immateriaalse vara kajastamise tingimuseks on, et vara soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta. Immateriaalse vara õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused ei ole selle vara puhul suured või b) võimalike hinnangute tõenäosust selles vahemikus saab mõistlikult hinnata ning õiglase väärtuse mõõtmisel kasutada. Kui (majandus)üksus saab usaldusväärselt mõõta saadud või üleantud vara õiglast väärtust, kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmisel üleantud vara õiglast väärtust, välja arvatud siis, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratav.

▼B

(Majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtus

48 (Majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana.

49 Mõningatel juhtudel tehakse kulutusi tulevase majandusliku kasu saamiseks, kuid seeläbi ei looda sellist immateriaalset vara, mis vastaks käesolevas standardis esitatud vara kajastamiskriteeriumitele. Selliseid kulutusi kirjeldatakse sageli (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtusega seotud kulutustena. (Majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana, kuna see ei ole (majandus)üksuse poolt kontrollitav ega kindlakstehtav ressurss (st see ei ole eristatav ega tulene lepingulistest ega muudest juriidilistest õigustest), mille maksumust oleks võimalik usaldusväärselt mõõta.

▼M33

50 Erinevused (majandus)üksuse turuväärtuse ja selle eristatavate netovarade bilansilise (jääk)maksumuse vahel mis tahes ajahetkel võivad hõlmata paljusid (majandus)üksuse õiglast väärtust mõjutavaid tegureid. Selliseid erinevusi ei loeta siiski (majandus)üksuse kontrollitava immateriaalse vara soetusmaksumuseks.

▼B

(Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalsed varad

51 Mõnikord on keeruline hinnata, kas (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalne vara on kajastamiskõlblik, kuna esineb probleeme:

a) kindlakstegemisel, kas tegemist on eristatava varaga, millest eeldatavasti saadakse tulevast majanduslikku kasu, ning

b) vara soetusmaksumuse usaldusväärsel määramisel. Mõnel juhul ei ole võimalik eristada immateriaalse vara loomisega seotud kulutusi (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse säilitamise, selle kvaliteedi parandamise või igapäevase äritegevusega seotud kulutustest.

Seepärast rakendab (majandus)üksus kõikide (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalsete varade puhul lisaks immateriaalse vara kajastamise ja esmase mõõtmise üldnõuetele ka paragrahvides 52–67 esitatud nõudeid ja juhiseid.

52 Hindamaks, kas (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalne vara vastab kajastamiskriteeriumitele, liigitab (majandus)üksus vara loomise:

a) uurimistegevuse faasiks ja

b) arendustegevuse faasiks.

Kuigi mõisted „uurimistegevus” ja „arendustegevus” on määratletud, on mõistetel „uurimistegevuse faas” ja „arendustegevuse faas” käesoleva standardi rakendamisel laiem tähendus.

53 Kui (majandus)üksusel ei ole võimalik sisemise projekti uurimistegevuse faasi eristada arendustegevuse faasist, käsitab (majandus)üksus selle projekti kulutusi nii, nagu need oleksid tehtud ainult uurimistegevuse faasis.

Uurimistegevuse faas

54 Uurimistegevuse (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ei kajastata. Uurimistegevusele tehtud kulutusi (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi kulutusi) kajastatakse tekkepõhiselt kuluna.

▼B

55 Sisemise projekti uurimistegevuse faasis ei saa (majandus)üksus tõestada, et on olemas immateriaalne vara, mis teenib tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Seepärast kajastatakse need kulutused tekkepõhiselt kuluna.

56 Uurimistegevus on näiteks:

a) uute teadmiste omandamisele suunatud tegevus;

b) uurimistulemustele ja muudele teadmistele rakenduste otsimine, nende hindamine ja lõplik valimine;

c) alternatiivsete materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste otsimine ja

d) uute või täiustatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste võimalike alternatiivide formuleerimine, projekteerimine, hindamine ja lõplik valimine.

Arendustegevuse faas

57 Arendustegevuse (või sisemise projekti arendustegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara kajastatakse siis ja ainult siis, kui (majandus)üksus suudab tõestada kõike järgmist:

a) immateriaalse vara kasutus- või müügikõlblikuks muutmine on tehniliselt võimalik;

b) ta kavatseb immateriaalse vara valmis saada ja seda kasutada või müüa;

c) tal on võimalik immateriaalset vara kasutada või müüa;

d) kuidas immateriaalne vara loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Muu hulgas võib (majandus)üksus tõestada, et eksisteerib turg immateriaalse vara väljundile või loodud immateriaalsele varale endale või; kui seda hakatakse kasutama (majandus)üksusesiseselt, siis immateriaalse vara kasulikkust;

e) immateriaalse vara arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid;

f) (majandus)üksus suudab usaldusväärselt mõõta immateriaalse vara arendustegevusega seotud kulutusi.

58 Mõnikord suudab (majandus)üksus immateriaalset vara eristada sisemise projekti arendustegevuse faasis ja tõestada, et sellest varast saadakse tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. See on võimalik seetõttu, et arendustegevuse faas on konkreetsem kui uurimistegevuse faas.

59 Arendustegevus on näiteks:

a) tootmis- või kasutuseelsete prototüüpide või mudelite projekteerimine, ehitus ja katsetamine;

b) uut tehnoloogiat sisaldavate tööriistade, rakiste, vormide ja valude projekteerimine;

c) sellise piloottehase projekteerimine, ehitus ja käivitamine, mille suurus ei võimalda tasuvat kaubanduslikku tootmist, ja

d) uute või parendatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste valikuliste alternatiivide projekteerimine, ehitus ja katsetamine.

▼B

60 Et tõestada, kuidas immateriaalne vara tõenäoliselt teenib tulevast majanduslikku kasu, hindab (majandus)üksus varast saadavat tulevast majanduslikku kasu IAS 36 „Varade väärtuse langus” põhimõtete alusel. Kui vara teenib tulevast majanduslikku kasu ainult koos teiste varadega, kasutab (majandus)üksus IAS 36-s esitatud rahateeniva üksuse mõistet.

61 Immateriaalse vara loomise, kasutamise ja sellest kasu saamise ressursside kättesaadavust võib tõestada näiteks äriplaaniga, milles on esitatud vajalikud tehnilised, rahalised ja muud ressursid ning (majandus)üksuse võimalused nende ressursside hankimiseks. Mõningatel juhtudel tõestab (majandus)üksus välise finantseerimise olemasolu sellega, et hangib laenuandjalt kinnituse valmisoleku kohta plaani finantseerimiseks.

62 Immateriaalse vara (majandus)üksusesisese loomise kulutusi on sageli võimalik usaldusväärselt mõõta kuluarvestussüsteemi abil, näiteks palkade ning autoriõiguste või litsentside hankimise või arvutitarkvara arendamisega seotud kulutuste kaudu.

63 (Majandus)üksusesiseselt loodud marginimesid, ajalehtede ja trükiste pealkirju, klientide nimekirju ja muid sisult samalaadseid objekte ei kajastata immateriaalsete varadena.

64 (Majandus)üksusesiseselt loodud marginimede, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, klientide nimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega seotud kulutusi ei ole võimalik eristada äritegevuse üldise arendamise kulutustest. Seepärast ei kajastata neid objekte immateriaalsete varadena.

(Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus

65 (Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus paragrahvi 24 tähenduses on tehtud kulutuste summa alates kuupäevast, mil immateriaalne vara esmakordselt vastab paragrahvides 21, 22 ja 57 sätestatud kajastamiskriteeriumitele. Paragrahviga 71 keelatakse eelnevalt juba kuluna kajastatud kulutuste kajastamine varana.

66 (Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus hõlmab kõiki varale otseseid kulutusi, mis on tehtud vara loomiseks, tootmiseks ja juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Otsesed kulutused on näiteks:

a) kulutused immateriaalse vara loomiseks kasutatud või tarbitud materjalidele ja teenustele;

b) hüvitised töötajatele (IAS 19-s toodud mõiste kohaselt), mis tulenevad otseselt immateriaalse vara loomisest;

c) õigushüve registreerimise tasud ning

d) vara loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.

IAS 23 täpsustab intressi kui (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendi kajastamiskriteeriumid.

67 (Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendid ei ole järgmised:

a) müügi-, haldus- ja muud üldkulud, välja arvatud juhul, kui neid kulutusi on võimalik otseselt seostada vara ettevalmistamisega kasutusele võtmiseks;

b) kindlaksmääratavad ebatõhusused ja esialgsed äritegevuse kahjumid, mis tekivad enne, kui vara saavutab planeeritud kasumlikkuse, ning

▼B

c) kulutused vara kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks.

Paragrahvi 65 illustreeriv näide

(Majandus)üksus arendab välja uut tootmismeetodit. 20X5. aastal oli kulutuste kogumaht 1 000 VÜ, [a] millest 900 VÜ tehti enne 1. detsembrit 20X5 ja 100 VÜ ajavahemikul 1. detsembrist 20X5 kuni 31. detsembrini 20X5. (Majandus)üksus suudab tõestada, et arendatud tootmismeetod vastas 1. detsembril 20X5 immateriaalse varana kajastamiskriteeriumitele. Metoodikas sisalduva oskusteabe (sh tulevased raha väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) kaetavat väärtust hinnatakse 500 VÜ-le.

20X5. aasta lõpus kajastatakse tootmismeetod immateriaalse varana maksumuses 100 VÜ (tehtud kulutused alates kajastamiskriteeriumite täitmise kuupäevast, milleks oli 1. detsember 20X5). Enne 1. detsembrit 20X5 tehtud kulutused 900 VÜ ulatuses kajastatakse kuluna, kuna kajastamiskriteeriumid täideti alles 1. detsembril 20X5. Need kulutused ei kuulu ►M5 *finantsseisundi aruandes* ◄ *kajastatud tootmismeetodi maksumusse.*

20X6. aastal oli kulutuste summaks 2 000 VÜ. 20X6. aasta lõpus hinnatakse metoodikas sisalduva oskusteabe kaetavat väärtust (sh tulevased raha väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud arenduse lõpetamiseks) 1 900 VÜ-le.

20X6. aasta lõpus on tootmismeetodi maksumus 2 100 VÜ (20X5. aasta lõpus kajastatud väljaminekud 100 VÜ pluss 20X6. aastal kajastatud väljaminekud 2 000 VÜ). (Majandus)üksus kajastab 200 VÜ suuruse kahjumi (vara) väärtuse langusest, et viia metoodika ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus enne väärtuse langusest tulenevat kahjumit (2 100 VÜ) vastavusse protsessi kaetava väärtusega (1 900 VÜ). See kahjum (vara) väärtuse langusest tühistatakse hilisemal perioodil juhul, kui (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tingimused on rahuldatud IAS 36 kohaselt.*

[a] Käesolevas standardis on rahasummad nomineeritud valuutaühikutes.

KAJASTAMINE KULUNA

▼M12

68 Kulutus immateriaalsele varale kajastatakse tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui:

a) see moodustab osa kajastamiskriteeriumitele (vt paragrahvid 18–67) vastava immateriaalse vara maksumusest; või

b) objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada. Sellisel juhul moodustab see osa omandamise kuupäeval firmaväärtusena kajastatud summast (vt IFRS 3).

▼M8

69 Teatavatel juhtudel tehakse kulutusi selleks, et tagada (majandus)üksuse tulevast majanduslikku kasu, kuid ei omandata ega looda ühtegi immateriaalset ega muud vara, mida võiks kajastada. Kaupade tarnimisel kajastab (majandus)üksus selliseid kulutusi kuluna siis, kui tal on õigus omada juurdepääsu nendele kaupadele. Teenuse osutamisel kajastab (majandus)üksus selliseid kulutusi kuluna siis, kui ta saab teenused kätte. Näiteks kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutusi tekkepõhiselt kuluna (vt paragrahv 54), välja arvatud juhul, kui see on omandatud äriühenduse osana. Muud tekkepõhiselt kuluna kajastatud kulutused on näiteks:

▼B

a) tegevuse alustamisega seotud kulutused (nt tegevuse alustamise kulud), kui neid ei kajastata materiaalse põhivara objekti soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga. Tegevuse alustamise kulud võivad hõlmata juriidilise isiku asutamiskulusid, näiteks asutamisel tehtud juriidilisi või asjaajamiskulutusi, uue rajatise avamise või äri alustamise kulutusi (nt avamiseelsed kulutused) või kulutusi uue äritegevuse alustamiseks või uute toodete turule toomiseks või uute protsesside käivitamiseks (tegevuseelsed kulutused);

b) koolituskulutused;

▼M8

c) reklaami- ja müügitoetuskulutused (sealhulgas postimüügikataloogid);

▼B

d) kulutused (majandus)üksuse või selle osa ümberpaigutamiseks või -korraldamiseks.

▼M8

69A (Majandus)üksusel on õigus omada juurdepääsu kaupadele, kui need kuuluvad talle. Samuti on tal õigus omada juurdepääsu kaupadele, kui need on valmistatud tarnija poolt kooskõlas tarnelepingu tingimustega ja (majandus)üksus võib nõuda nende kohale toimetamist tasu eest. Teenused on kätte saadud siis, kui tarnija on osutanud need kooskõlas nende osutamist (majandus)üksusele käsitleva lepinguga ja mitte siis, kui (majandus)üksus kasutab neid muu teenuse osutamiseks, näiteks reklaami tegemiseks klientidele.

70 Paragrahv 68 ei keela (majandus)üksusel kajastada ettemakset varana, kui kaupade eest on tasutud enne, kui (majandus)üksus on saanud nendele kaupadele juurdepääsu õiguse. Samuti ei keela paragrahv 68 (majandus)üksusel kajastada ettemakset varana, kui teenuste eest on tasutud enne, kui (majandus)üksus on saanud need teenused kätte.

▼B

Varana mittekajastatavad eelnevate perioodide kulud

71 Immateriaalse varaga seotud kulutusi, mis on tekkepõhiselt kajastatud kuluna, ei kajastata hiljem osana immateriaalse vara soetusmaksumusest.

▼B

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

72 (Majandus)üksus valib oma arvestusmeetodiks kas paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse mudeli või paragrahvis 75 esitatud ümberhindluse mudeli. Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhindluse mudeli järgi, arvestatakse sama mudeli kohaselt ka kõiki teisi samasse rühma kuuluvaid varasid, välja arvatud juhul, kui nendel varadel puudub aktiivne turg.

73 Immateriaalsete varade liik on samalaadsete ning (majandus)üksuse tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühm. Et vältida varade valikulist ümberhindlust ja finantsaruannetes erinevatel kuupäevadel erinevatel alustel mõõdetud maksumuste ja väärtuste segunemist, toimub kõikide ühte immateriaalsete varade liiki kuuluvate objektide ümberhindlus samaaegselt.

Soetusmaksumuse mudel

74 Pärast esmast kajastamist mõõdetakse vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest.

Ümberhindluse mudel

75 Pärast esmast kajastamist mõõdetakse immateriaalne vara ümberhinnatud väärtuses, mis on selle õiglane väärtus ümberhindluse kuupäeval, ja millest on maha arvatud hilisem akumuleeritud amortisatsioon ja hilisemad akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest. ►**M33** **Käesolevas standardis sätestatud ümberhindluste puhul mõõdetakse õiglast väärtust aktiivse turu põhjal.** ◄ Ümberhindlusi tehakse piisavalt korrapäraselt, et vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei erineks ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ oluliselt selle õiglasest väärtusest.

76 Ümberhindluse mudel ei võimalda:

a) selliste immateriaalsete varade ümberhindlust, mida ei ole varem varadena kajastatud või

b) immateriaalsete varade esmast kajastamist soetusmaksumusest erinevas väärtuses.

77 Ümberhindluse mudelit rakendatakse pärast seda, kui vara on esmaselt soetusmaksumuses kajastatud. Kui varana kajastatakse ainult osa immateriaalse vara soetusmaksumusest, kuna vara ei vastanud kajastamiskriteeriumitele enne protsessi teatud osa läbimist (vt paragrahv 65), võib ümberhindluse mudelit rakendada kõnealuse vara suhtes tervikuna. Samuti võib ümberhindluse mudelit rakendada sellise immateriaalse vara suhtes, mis on omandatud sihtfinantseerimise teel ja kajastatud nominaalväärtuses (vt paragrahv 44).

►**M33** 78 Aktiivne turg ei ole immateriaalse vara puhul tavaline, kuid seda võib siiski esineda. ◄ Näiteks võib mõnedes riikides toimida vabalt kaubeldavate taksolitsentside, kalapüügilitsentside või tootmiskvootide aktiivne turg. Samas ei saa esineda aktiivset turgu marginimede, ajalehtede pealkirjade, muusika ja filmide avaldamisõiguste, patentide või kaubamärkide puhul, sest iga selline vara on ainukordne. Kuigi immateriaalseid varasid ostetakse ja müüakse, on need lepingud ostjate ja müüjate vaheliste läbirääkimiste tulemus ja tehinguid sooritatakse suhteliselt harva. Seepärast ei pruugi ühe vara eest tasutud hind olla piisavaks tõendiks teise vara õiglase väärtuse kohta. Lisaks ei ole hinnad sageli üldsusele kättesaadavad.

▼B

79 Ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate immateriaalsete varade õiglaste väärtuste kõikumisest. Kui ümberhinnatud vara õiglane väärtus erineb oluliselt selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, on vajalik edaspidine ümberhindlus. Mõnede immateriaalsete varade õiglase väärtuse muutused võivad olla olulised ja kõikuvad, mistõttu on vajalik iga-aastane ümberhindlus. Sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud selliste immateriaalsete varade puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised.

▼M43

80 Kui immateriaalne vara hinnatakse ümber, siis korrigeeritakse selle vara bilansilist (jääk)maksumust vastavalt ümberhinnatud summale. Ümberhindamise kuupäeval käsitletakse seda vara ühel alljärgnevatest viisidest:

(a) bilansilist brutojääkmaksumust korrigeeritakse viisil, mis on vara bilansilise (jääk)maksumuse ümberhindamisega kooskõlas. Näiteks võidakse bilansilist brutojääkmaksumust korrigeerida jälgitava turuteabe alusel või proportsionaalselt bilansilise (jääk)maksumuse muutusega. Ümberhindamise kuupäevaks akumuleerunud kulumit korrigeeritakse nii, et see võrdub vara bilansilise brutojääkmaksumuse ja bilansilise (jääk)maksumuse vahega pärast (vara) väärtuse langusest tulenenud akumuleerunud kahjumi arvessevõtmist või

(b) akumuleerunud kulum lahutatakse vara bilansilisest brutojääkmaksumusest.

Akumuleeritud kulumi korrigeerimise summa moodustab osa bilansilise (jääk)maksumuse suurenemisest või vähenemisest, mida käsitletakse kooskõlas paragrahvidega 85 ja 86.

▼B

81 Kui ümberhinnatud immateriaalsete varade liigi teatavat immateriaalset vara ei ole võimalik aktiivse turu puudumise tõttu ümber hinnata, siis kajastatakse seda vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest.

▼M33

82 **Kui ümberhinnatud immateriaalse vara õiglast väärtust ei ole enam võimalik kindlaks määrata aktiivse turu põhjal, on selle vara bilansiliseks (jääk)maksumuseks selle ümberhinnatud summa aktiivse turu hindadel põhinenud viimase ümberhindluse kuupäeval, millest arvatakse maha hilisem akumuleeritud kulum ja hilisemad akumuleerunud kahjumid (vara) väärtuse langusest.**

▼B

83 Asjaolu, et ümberhinnatud immateriaalse vara osas ei eksisteeri enam aktiivset turgu võib viidata sellele, et vara väärtus on langenud ja seda peab kontrollima kooskõlas IAS 36-ga.

▼M33

84 Kui vara õiglast väärtust on võimalik kindlaks määrata, tuginedes aktiivsele turule mõnel hilisemal mõõtmiskuupäeval, rakendatakse ümberhindluse mudelit alates sellest kuupäevast.

▼B

►M5 85 Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse vara bilansilist (jääk)maksumust suurendatakse, siis see suurendamine kajastatakse muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali kirjel „ümberhindluse reserv”. Siiski, ◄ Suurendamist kajastatakse aga ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ulatuses, mil see katab sama vara ümberhindlusest eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud väärtuse vähenemisest tulenevaid kahjumeid.

▼B

86 Kui immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)-maksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, kajastatakse seda vähendamist ►M5 koondkasumi aruandes ◄. ►M5 Allahindlus kajastatakse muus koondkasumis omakapitali kirjel „ümberhindluse reserv” kuni ulatuses, mis on võrdne sama vara ümberhindluse reservis kajastatud kreeditsaldoga. Muus koondkasumis kajastatud vähendamine alandab omakapitali kirjel ümberhindluse reservi akumuleerunud summat. ◄

87 Omakapitalis sisalduva kumulatiivse ümberhindluse reservi võib ümberhindluse realiseerumisel kanda otse jaotamata kasumisse. Kogu reserv võib realiseeruda vara kasutusest eemaldamisel või võõrandamisel. Osa reservist võib siiski realiseeruda ajal, mil (majandus)üksus vara kasutab; sellisel juhul on realiseeruva reservi summaks vara ümberhinnatud ►M5 finantsseisundi aruandelisel ◄ (jääk)maksumusel põhineva amortisatsiooni ning selle amortisatsiooni vahe, mis oleks kajastatud vara esialgse soetusmaksumuse alusel. Ümberhindluse reservi ümberliigitamist eelmiste perioodide jaotamata kasumiks ei tohi teostada ►M5 puhaskasumi või -kahjumi kaudu ◄.

KASULIK ELUIGA

88 (Majandus)üksus hindab, kas immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui see on piiratud, siis selle ajalist pikkust või toodete või muude sarnaste ühikute arvu, mis moodustavad vara kasuliku eluea. (Majandus)üksus määrab immateriaalsele varale piiramatu kasuliku eluea juhul, kui tuginedes kõigi oluliste faktorite analüüsile, ei tule ilmsiks ühtegi ettearvatavat piirangut perioodile, mille jooksul (majandus)üksus võiks varast eeldatavasti positiivseid netorahavooge saada.

89 Immateriaalse vara arvestus põhineb selle vara kasulikul elueal. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse (vt paragrahvid 97–106), piiramatu kasuliku eluaega immateriaalset vara aga mitte (vt paragrahvid 107–110). Käesoleva standardi juurde kuuluvad illustreerivad näited kirjeldavad erinevate immateriaalsete varade kasuliku eluea määramist ja nende varade edasist arvestamist, tuginedes määratletud kasuliku eluea pikkusele.

90 Immateriaalse vara kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse mitmeid tegureid, sealhulgas:

a) vara eeldatavat kasutamist (majandus)üksuse poolt ja asjaolu, kas seda vara suudaks efektiivselt hallata ka teise koosseisuga juhtkond;

b) vara tüüpilist elutsüklit ja avalikke andmeid sarnasel viisil kasutatavate samasuguste varade hinnanguliste kasulike eluigade kohta;

c) tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemist;

d) selle tööstusharu stabiilsust, kus vara kasutatakse, ja varast saadavate toodete või teenuste turunõudluse muutusi;

e) konkurentide või potentsiaalsete konkurentide eeldatavat tegevust;

f) varast eeldatava tulevase majandusliku kasu saamiseks vajalike hoolduskulutuste mahtu ning (majandus)üksuse võimalusi ja kavatsusi sellise mahu saavutamiseks;

▼B

g) vara üle kontrolli omamise perioodi ja vara kasutamisele seatavaid juriidilisi või muid selliseid piiranguid, näiteks rendilepingute lõpptähtajad, ja

h) asjaolu, kas vara kasulik eluiga sõltub (majandus)üksuse muude varade kasulikest eluigadest.

91 Mõiste „piiramatu” ei tähenda „lõputut”. Immateriaalse vara kasulik eluiga peegeldab ainult seda tulevaste hoolduskulutuste osa, mis on vajalik vara kasuliku eluea hindamisel määratud vara tootlikkuse säilitamiseks ja (majandus)üksuse võimalusi ja kavatsusi seda teha. Järeldus, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiramatu, ei tohiks sõltuda vara eeldatava tootlikkuse säilitamiseks vajalikele kulutustele lisaks kavandatud tulevastest kulutustest.

▼M47

92 Tulenevalt tehnoloogia kiirest arengust võivad arvutitarkvara ja paljud muud immateriaalsed varad tehnoloogiliselt iganeda. Seepärast on nende kasulik eluiga sageli lühike. Immateriaalse vara abil toodetud objekti müügihinna eeldatav tulevane vähenemine võib viidata vara tehnilise või kaubandusliku iganemise ootusele, mis omakorda võib peegeldada varast saadava tulevase majandusliku kasu vähenemist.

▼B

93 Immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga pikk või isegi piiramatu. Ebakindlate asjaolude korral on põhjendatud immateriaalse vara kasuliku eluea konservatiivne hindamine, kuid see ei õigusta ebarealistlikult lühikese eluea valimist.

▼M12

94 Immateriaalse vara kasulik eluiga, mis tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, ei tohi olla pikem kui lepinguliste või muude juriidiliste õiguste periood, kuid võib olla lühem sõltuvalt vara eeldatavast kasutusperioodist. Kui lepingupõhised või muud juriidilised õigused antakse üle piiratud, kuid pikendatavaks tähtajaks, sisaldab immateriaalse vara kasulik eluiga pikendamis(t)e perioodi (perioode) ainult juhul, kui (majandus)üksus suudab veenvalt tõestada, et pikendamine ei nõua olulisi kulutusi. Immateriaalse varana äriühenduses kajastatud tagasiomandatud õiguse kasulik eluiga on selle lepingu, millega õigus anti, allesjäänud kehtivusaeg ja ei hõlma lepingu tähtaja pikendamist.

▼B

95 Immateriaalse vara kasuliku eluea pikkust võivad mõjutada nii majanduslikud kui juriidilised tegurid. Majanduslikud tegurid määravad kindlaks perioodi, mille jooksul (majandus)üksus saab tulevast majanduslikku kasu. Juriidilised tegurid võivad piirata perioodi, mille jooksul (majandus)üksus kontrollib ligipääsu sellele kasule. Kasulikuks elueaks on nende teguritega kindlaksmääratud perioodidest lühem.

96 (Majandus)üksuse suutlikkust pikendada lepingulisi või muid juriidilisi õigusi ilma oluliste kulutusteta näitab muu hulgas järgmiste tegurite olemasolu:

a) on tõendeid, mis tõenäoliselt põhinevad varasematel kogemustel, et lepingulisi või muid juriidilisi õigusi pikendatakse. Kui pikendamine sõltub kolmanda osapoole nõusolekust, tuleb tõestada, et kolmas osapool oma nõusoleku annab;

b) on tõendeid, et kõik pikendamiseks vajalikud tingimused täidetakse, ning

▼B

c) pikendamisega seotud kulutused ei ole olulised võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida (majandus)üksus pikendamisest saada loodab.

Kui pikendamisega seotud kulutused on võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida (majandus)üksus pikendamisest saada loodab, olulised, on „pikendamise" kulutused oma olemuselt pikendamise kuupäeval omandatud uue immateriaalse vara soetusmaksumus.

PIIRATUD KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALSED VARAD

Amortisatsiooniperiood ja -meetod

97 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortiseeritav osa jaotatakse süstemaatiliselt selle kasulikule elueale. Amortiseerimine algab siis, kui vara on kasutamisvalmis, st siis, kui vara on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Amortiseerimine lõpeb kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga või kuupäeval, mil lõpetatakse selle vara kajastamine, olenevalt sellest, kumb on varem. Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas (majandus)üksus varast saadavat majanduslikku kasu eeldatavasti tarbima hakkab. Kui seda tarbimismudelit ei ole võimalik usaldusväärselt kindlaks määrata, kasutatakse lineaarset amortisatsioonimeetodit. Iga perioodi amortisatsioonisumma kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄, kui käesolev või mõni muu standard ei luba või nõua selle kajastamist mõne muu vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse koostisosana.

▼M8

98 Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule elueale võib kasutada erinevaid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja ►**M47** tootmisühikute meetod ◄. Meetodi valimisel lähtutakse varas sisalduva eeldatava tulevase majandusliku kasu tarbimismudelist ja meetodit rakendatakse järjepidevalt perioodist perioodi, välja arvatud siis, kui eeldatava tulevase majandusliku kasu tarbimismudelis on toimunud muutus.

▼M47

98A Kehtib vaidlustatav eeldus, et lubamatu on kasutada amortisatsioonimeetodit, mis põhineb immateriaalse vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulul. Immateriaalse vara kasutamist hõlmava tegevusega teenitud tulu peegeldab üldjuhul tegureid, mis ei ole otseselt seotud immateriaalsest varast saadava majandusliku kasu tarbimisega. Näiteks mõjutavad tulu muud sisendid ja protsessid, müügitegevus ning müügimahu ja -hindade muutused. Tulu hinnakomponenti võib mõjutada inflatsioon, mis ei ole kuidagi seotud sellega, kuidas vara tarbitakse. Kõnealune eeldus võib kehtivuse kaotada ainult teatud piiratud asjaoludel:

a) kui immateriaalset vara kajastatakse tulu näitajana, nagu on kirjeldatud lõikes 98C, või

b) kui on võimalik tõendada, et tulu ja immateriaalsest varast saadava majandusliku kasu tarbimise vahel on tugev korrelatsioon.

▼M47

98B Sobiva amortisatsioonimeetodi valimisel vastavalt lõikele 98 võib (majandus)üksus määrata kindlaks immateriaalses varas sisalduva valitseva piiranguteguri. Näiteks võidakse immateriaalse vara kasutamise lepingus piirata (majandus)üksuse õigust vara kasutamisele teatud kindla aastate arvuga (st ajaline piirang), toodetud ühikute arvuga või teenitava tulu fikseeritud kogusummaga. Nimetatud valitsev piirangutegur võib olla sobiva amortiseerimisaluse kindlakstegemise lähtekohaks, kuid kohaldada võib ka mõnda muud alust, kui see peegeldab majandusliku kasu eeldatavat tarbimismustrit täpsemalt.

98C Kui immateriaalses varas sisalduv valitsev piirangutegur on teatud tulukünnise saavutamine, võib teenitav tulu olla sobivaks amortisatsioonialuseks. Näiteks võib (majandus)üksus saada loa kullakaevanduses uuringute korraldamiseks ja kulla kaevandamiseks. Lepingu lõppemise aluseks võib olla kaevandamisega teenitava kogutulu fikseeritud summa (näiteks võidakse lepinguga lubada kulla kaevandamist seni, kuni kulla müügist saadud kumulatiivne kogutulu jõuab kahe miljardi rahaühikuni) ja mitte teatud aeg või kaevandatud kulla kogus. Teise näitena võib tasulise tee haldamise õiguse aluseks olla teemaksudega kumulatiivselt teenitava tulu fikseeritud kogusumma (näiteks võidakse ettevõtjal lepinguga lubada tasulist teed hallata seni, kuni haldamise käigus kogutud teemaksude kumulatiivne kogusumma jõuab 100 miljoni rahaühikuni). Kui immateriaalse vara kasutamise lepingus on valitseva piirangutegurina sätestatud tulu, siis võib tulevikus teenitav tulu olla lubatav alus immateriaalse vara amortiseerimiseks tingimusel, et lepingus on ette nähtud teenitava tulu fikseeritud kogusumma, millest lähtudes tuleb amortisatsiooni arvestada.

▼B

99 Amortisatsioonikulu kajastatakse tavaliselt ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Siiski kasutatakse mõnikord varast tulenevat majandushikku kasu teiste varade tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise vara soetusmaksumusest ja kajastatakse selle ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Näiteks sisaldub tootmisprotsessis kasutatud immateriaalsete varade amortisatsioon varude ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses (vt IAS 2 „Varud”).

Lõppväärtus

▼M33

100 **Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara lõppväärtus on null, välja arvatud juhul, kui:**

▼B

a) kolmandal isikul on vara kasuliku eluea lõppedes kohustus see omandada või

▼M33

b) **vara jaoks on olemas aktiivne turg (vastavalt IFRS 13-s esitatud määratlusele) ja:**

▼B

i) lõppväärtust on võimalik turutingimuste alusel kindlaks määrata ja

ii) on tõenäoline, et see turg eksisteerib ka vara kasuliku eluea lõppedes.

▼B

101 Piiratud kasuliku elueaga vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks pärast lõppväärtuse mahaarvamist. Nullist erinev lõppväärtus viitab asjaolule, et (majandus)üksus kavatseb immateriaalse vara enne majandusliku eluea lõppu võõrandada.

102 Vara lõppväärtuse hindamine põhineb võõrandamisel saadaval summal, kasutades hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnase ja samalaadsetes tingimustes kasutatud vara müügihindasid. Lõppväärtus vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Muutust vara lõppväärtuses arvestatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead".

103 Immateriaalse vara lõppväärtus võib suureneda võrdseks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega või sellest suuremaks. Sellisel juhul on vara amortiseeritavaks summaks null, välja arvatud siis, kui selle lõppväärtus langeb hiljem madalamale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Amortisatsiooniperioodi ja -meetodi ülevaatamine

104 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortisatsiooniperiood ja -meetod vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Kui vara eeldatav kasulik eluiga erineb eelnevatest hinnangutest, muudetakse vastavalt amortisatsiooniperioodi. Kui varast tuleneva majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis on toimunud muutus, muudetakse amortisatsioonimeetodit, et see vastaks muutunud mudelile. Selliseid muutusi kajastatakse arvestushinnangute muutustena kooskõlas IAS 8-ga.

105 Immateriaalse vara kasuliku eluea jooksul võib selguda, et hinnang kasuliku eluea kohta ei ole asjakohane. Näiteks võib amortisatsiooniperioodi muutmise vajadusele osutada (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine.

106 Aja jooksul võib muutuda immateriaalsest varast (majandus)üksusele eeldatava tulevase majandusliku kasu kujunemine. Näiteks võib ilmneda, et lineaarsest amortisatsioonimeetodist sobivam on kahaneva jäägi meetod. Teiseks näiteks võib olla litsentseeritud õiguste kasutamise edasilükkumine kuni äriplaani muude komponentide rakendamiseni. Sel juhul teenitakse varast saadav majanduslik kasu alles hilisematel perioodidel.

PIIRAMATU KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALSED VARAD

107 Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara ei amortiseerita.

108 (Majandus)üksus hindab kooskõlas IAS 36-ga, kas piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtus on vähenenud, võrreldes selle kaetavat väärtust ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega

a) kord aastas ning

b) alati, kui on põhjust arvata, et immateriaalse vara väärtus on langenud.

▼B

Kasuliku eluea hindamise ülevaatamine

109 *Mitteamortiseeritava* immateriaalse vara kasulik eluiga vaadatakse üle igal aastal, et määrata kindlaks, kas sündmused ja tingimused jätkuvalt toetavad selle vara kasuliku eluea piiramatuks määramist. Kui ei toeta, arvestatakse kasuliku eluea hinnangu muutust piiramatust piiratuks arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

110 Immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks kooskõlas IAS 36-ga viitab sellele, et vara väärtus on langenud. Seega kontrollib (majandus)üksus vara väärtuse langust, võrreldes selle kaetavat väärtust, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 36-ga, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega ja kajastab summa, mille võrra ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on kaetavast väärtusest suurem, kahjumina (vara) väärtuse langusest.

►M5 FINANTSSEISUNDI ARUANDELISE ◄ (JÄÄK)MAKSUMUSE KAETAV VÄÄRTUS – KAHJUMID (VARA) VÄÄRTUSE LANGUSEST

111 Et määrata kindlaks, kas immateriaalse vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36. Selles standardis selgitatakse, kuidas ja millal (majandus)üksus kontrollib oma varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, kuidas määratakse kindlaks vara kaetav väärtus ja millal kajastatakse või tühistatakse kahjum (vara) väärtuse langusest.

KASUTUSEST EEMALDAMINE JA VÕÕRANDAMINE

112 Immateriaalse vara kajastamine lõpetatakse:

a) selle võõrandamisel või

b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

▼M54

113 Immateriaalse vara kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks netomüügitulu, juhul kui see eksisteerib, ja vara bilansilise väärtuse vahena. Seda kajastatakse kasumiaruandes vara kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul, kui IFRS 16 nõuab teisiti seoses müügi- ja tagasirenditehingutega). Sellist kasumit ei liigitata tuluks.

114 Immateriaalse vara võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (nt müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Immateriaalse vara objekti võõrandamise kuupäev on kuupäev, mil saaja saab selle üle kontrolli vastavalt standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* esitatud nõuetele, mille kohaselt määratakse kindlaks, millal on toimingukohustus täidetud. IAS 16 kehtib vara võõrandamise kohta müügi- ja tagasirenditehingutega.

▼B

115 Kui (majandus)üksus võtab paragrahvis 21 esitatud kajastamispõhimõtete kohaselt immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse osana arvele asendava osa maksumuse, siis lõpetab ta asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamise. Kui asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse määramine ei ole (majandus)üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada hinnangulist asendusmaksumust, mis tugineb asendatud osa soetusmaksumusel selle omandamise või arendamise ajal.

▼M12

115A Äriühenduses tagasiomandatud õiguse puhul, kui see õigus on pärastpoole uuesti välja antud (müüdud) kolmandale osapoolele, kasutatakse sellega seotud bilansilist (jääk)maksumust, kui see on olemas, uuesti väljaandmisest tuleneva kasumi või kahjumi kindlaksmääramiseks.

▼M52

116 Immateriaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest tulenevasse kasumisse või kahjumisse lisatava tasu summa määratakse kindlaks vastavalt tehinguhinna kindlaksmääramise nõuetele, mis on esitatud IFRS 15 paragrahvides 47–72. Järgnevaid kasumisse või kahjumisse kantava hinnangulise tasu summa muudatusi arvestatakse vastavalt standardis IFRS 15 esitatud tehinguhinna muutuste nõuetele.

▼B

117 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse põhivara amortiseerimist ei lõpetata immateriaalse põhivara kasutamise lõpetamisel, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või see on liigitatud müügiks hoitavaks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga.

AVALIKUSTAMINE

Üldnõuded

118 Iga immateriaalse vara liigi kohta (eristades (majandus)üksusesiseselt loodud ja muid immateriaalseid varasid) avalikustab (majandus)üksus järgmise informatsiooni:

a) kas kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui piiratud, siis kasulik eluiga või rakendatavad amortisatsioonimäärad;

b) piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara puhul kasutatavad amortisatsioonimeetodid;

c) perioodi alguse ja perioodi lõpu ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ brutomaksumus ja akumuleeritud amortisatsioon (koos akumuleeritud kahjumitega (vara) väärtuse langusest);

d) ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje(d), kus kajastatakse immateriaalse vara amortisatsioonikulu;

e) perioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste võrdlus, näidates:

i) lisandumised, esitades eraldi (majandus)üksusesiseselt arendatud, eraldi omandatud ja äriühendustes omandatud varad;

ii) varad, mis liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised võõrandamised;

iii) paragrahvide 75, 85 ja 86 kohaselt perioodi ümberhindlustest ja kooskõlas IAS 36-ga kajastatud või ►M5 muust koondkasumist ◄ lahutatud vara väärtuse muutusest tulenevad väärtuse suurendamised ja vähendamised (kui neid esineb);

iv) kahjumid (vara) väärtuse langusest, mis on kajastatud perioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga (kui neid esineb);

v) vara väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine ►M5 koondkasumi aruandes ◄, mis on kajastatud perioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga (kui neid esineb);

vi) perioodi jooksul kajastatud amortisatsioonikulu;

▼B

vii) finantsaruannete ja välisvaluutatehingute ümberarvestusest (majandus)üksuse esitusvaluutasse ja välismaise äriüksuse ümberarvestusest (majandus)üksuse esitusvaluutasse tulenevad valuutakursside netomuutused ning

viii) muud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse muutused perioodi jooksul.

119 Immateriaalsete varade liik on samalaadsete ning (majandus)üksuse tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühm. Erinevate liikide näited on muu hulgas:

a) marginimed;

b) ajalehtede ja trükiste pealkirjad;

c) arvutitarkvara;

d) litsentsid ja frantsiisid;

e) autoriõigused, patendid ja muud tööstusomandi õigused, teenindamis- ja käitamisõigused;

f) retseptid, valemid, mudelid, disainilahendused ja prototüübid ja

g) arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara.

Ülaltoodud varade liike võib vajaduse korral jagada (summeerida) väiksemateks (suuremateks) liikideks, kui selle tulemuseks on finantsaruannete kasutajate jaoks asjakohasem informatsioon.

120 Lisaks paragrahvi 118 punkti e alapunktides iii–v sätestatule avalikustab (majandus)üksus IAS 36-ga ette nähtud informatsiooni immateriaalsete varade kohta, mille väärtus on langenud.

121 IAS 8 nõuab arvestushinnangu muutuse sisu ja summa avalikustamist, kui see on käesoleval perioodil oluline või kui eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Selline avalikustamine võib olla tingitud muutustest:

a) hinnangus immateriaalse vara kasuliku eluea kohta;

b) amortisatsioonimeetodis või

c) lõppväärtustes.

122 (Majandus)üksus avalikustab samuti:

a) piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja põhjused, miks vara kasulik eluiga on hinnatud piiramatuks. Põhjendamisel esitab (majandus)üksus selle vara kasuliku eluea piiramatuks hindamisel olulist osa etendanud asjaolu(d);

b) (majandus)üksuse finantsaruannete jaoks olulise immateriaalse vara kirjelduse, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja järelejäänud amortisatsiooniperioodi;

c) sihtfinantseerimise teel omandatud ja õiglases väärtuses esmalt kajastatud immateriaalsete varade (vt paragrahv 44):

i) esmalt kajastatud õiglane väärtuse;

▼B

ii) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumuse ja

iii) kas neid mõõdetakse pärast kajastamist vastavalt soetusmaksumuse mudelile või ümberhindluse mudelile;

d) piiratud omandiõigusega immateriaalsete varade olemasolu ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ning kohustiste tagatisena panditud immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse;

e) immateriaalse vara omandamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.

123 Immateriaalse vara kasuliku eluea piiramatuks hindamisel olulist osa etendanud asjaolu(de) kirjeldamisel võtab (majandus)üksus arvesse paragrahvis 90 toodud asjaolude nimekirja.

Immateriaalsed varad, mida mõõdetakse kajastamise järgselt ümberhindluse mudeli põhjal

▼M33

124 **Kui immateriaalseid varasid arvestatakse ümberhinnatud väärtuses, avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe:**

a) **immateriaalsete varade liigi kohta:**

▼B

i) ümberhindluse jõustumiskuupäeva;

ii) ümberhinnatud immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja

▼M33

iii) **►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, mis oleks ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud, kui ümberhinnatud immateriaalsete varade liiki oleks pärast kajastamist mõõdetud vastavalt paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse mudelile;**

b) **immateriaalse vara perioodi alguse ja lõpu ümberhindluse reservi summa, mis näitab perioodi jooksul toimunud muutusi ja reservi arvelt ►M5 omanikele ◄ tehtavate väljamaksete suhtes kehtivaid piiranguid, ning**

c) [kehtetu]

▼B

125 Avalikustamise eesmärgil võib osutuda vajalikuks ümberhinnatud immateriaalsete varade liikide ühendamine suurematesse rühmadeks. Immateriaalsete varade liike ei tohi siiski ühendada, kui selle tulemusena tekiks liik, mis sisaldaks nii soetusmaksumuse kui ka ümberhindluse mudeli kohaselt mõõdetud summasid.

Teadus- ja arendusväljaminekud

126 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul kuluna kajastatud uurimis- ja arendusväljaminekute koondsumma.

127 Uurimis- ja arendusväljaminekud hõlmavad kõiki kulutusi, mis on otseselt seotud uurimis- ja arendustegevusega (paragrahvid 66 ja 67 kirjeldavad, millist tüüpi kulutused kuuluvad paragrahvis 126 esitatud avalikustamise nõuete alla).

Muu informatsioon

128 (Majandus)üksusel soovitatakse, kuid ei nõuta järgmise informatsiooni avalikustamist:

a) kõigi täielikult amortiseeritud, kuid endiselt kasutuses olevate immateriaalsete varade kirjeldus ja

▼B

b) selliste oluliste immateriaalsete varade lühikirjeldus, mida (majandus)üksus kontrollib, kuid mis ei ole kajastatud varadena, kuna need ei vasta käesolevas standardis sätestatud kajastamiskriteeriumitele või on omandatud või loodud enne 1998. aastal välja antud IAS 38 „Immateriaalsed varad” versiooni jõustumist.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

▼M12

_____

130 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit:

▼B

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on hiljem kui 31. märts 2004, omandatud immateriaalse vara arvestamisel ning

b) muu immateriaalse vara arvestamisel edasiulatuvalt esimesest aruandeaastast, mis algab 31. märtsil 2004. aastal või hiljem. Seega ei korrigeeri (majandus)üksus sellel kuupäeval kajastatud immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. (Majandus)üksus rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata selliste immateriaalsete varade kasulik eluiga. Kui ümberhindluse tulemusena (majandus)üksus muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

130A (Majandus)üksused rakendavad paragrahvis 2 kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 6 varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M5

130B IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 85, 86 ja 118e) iii). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M22

130C IFRS 3-ga (parandatud 2008) muudeti paragrahve 12, 33–35, 68, 69, 94 ja 130, muudeti kehtetuks paragrahvid 38 ja 129 ning lisati paragrahv 115A. 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 36 ja 37. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Seetõttu ei korrigeerita summasid, mis on kajastatud immateriaalsete varade ja firmaväärtuse suhtes eelnevates äriühendustes. Kui (majandus)-üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendab ta neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes ja avalikustab selle asjaolu.

▼M8

130D 2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 69, 70 ja 98 ning lisati paragrahv 69A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

_____

▼M32

130F IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõike 3 punkt e. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M33

130G IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ja 124 ja jäeti välja lõiked 39–41 ja 130E. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M43

130H Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahv 80. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

130I (Majandus)üksus rakendab dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused* tehtud muudatuse kõigi ümberhindamiste suhtes, mida kajastatakse selle muudatuse esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda algavatel aruandeaastatel või sellele vahetult eelneval aruandeaastal. (Majandus)üksus võib esitada, kuid ei pea esitama, korrigeeritud võrdlusandmed varasemate kajastatud aruandeaastate kohta. Kui (majandus)üksus esitab mõne varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusteabe, määrab ta selgelt kindlaks teabe, mida ei ole korrigeeritud, märgib, et see on koostatud erineval alusel, ja selgitab seda alust.

▼M47

130J 2014. aasta mais välja antud *Kulumi- ja amortisatsiooniarvestuse lubatavate meetodite selgitusega* (IAS 16 ja IAS 38 muudatused) muudeti lõikeid 92 ja 98 ning lisati lõiked 98 A–98C. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M52

130K IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 3, 114 ja 116. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M54

130L 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahve 3, 6, 113 ja 114. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B

Sarnaste varade vahetus

131 Paragrahvis 129 ja paragrahvi 130 punktis b esitatud nõue rakendada käesolevat standardit edasiulatuvalt tähendab, et kui varasid vahetati enne käesoleva standardi jõustumiskuupäeva loobutud vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel, ei pea (majandus)üksus vara õiglast väärtuse peegeldamiseks omandamise kuupäeval korrigeerima omandatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust.

▼B

Varasem rakendamine

132 (Majandus)üksused, mille kohta kehtib paragrahv 130, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 130 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne neid jõustumiskuupäevi, rakendab ta samal ajal ka IFRS 3 ja IAS 36 (parandatud 2004).

IAS 38 (VÄLJA ANTUD 1998) TAGASIVÕTMINE

133 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 38 „Immateriaalsed varad” (välja antud 1998).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 39

Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine

▼M53 _____

▼B

RAKENDUSALA

▼M53

2 **Käesolevat standardit rakendavad üksused IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasse kuuluvate finantsinstrumentide kõikide liikide suhtes järgmisel juhul ja järgmises ulatuses:**

a) IFRS 9 lubab riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist ja

b) finantsinstrument on osa riskimaandamissuhtest, mis vastab käesoleva standardi kohaselt riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele.

▼B

i) rendileandja poolt kajastatud rendinõuetele kehtivad käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise ja vara väärtuse languse sätted (vt paragrahvid 15–37, 58, 59, 63–65 ja lisa A paragrahvid AG36–AG52 ning AG84–AG93);

ii) rentniku poolt kajastatud kapitalirendivõlgadele kehtivad käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise sätted (vt paragrahvid 39–42 ja lisa A paragrahvid AG57–AG63) ja

iii) rendis varjatud tuletisinstrumentidele kehtivad käesolevas standardis toodud varjatud tuletisinstrumentide sätted (vt paragrahvid 10–13 ja lisa A paragrahvid AG27–AG33).

c) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajatehüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendub IAS 19 „Hüvitised töötajatele”.

▼M6

d) (majandus)üksuse poolt välja antud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi mõistele (kaasa arvatud optsioonid ja ostutähed) või mida tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski rakendab selliste omakapitaliinstrumentide omanik käesolevat standardit nimetatud instrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui need ei vasta eespool punktis a nimetatud erandile.

▼B

e) õigused ja kohustused, mis tulenevad i) kindlustuslepingutest, nagu need on määratletud IFRS 4-s „Kindlustuslepingud", välja arvatud paragrahvis 9 sätestatud finantsgarantiilepingu määratlusele vastavast kindlustuslepingust tulenevad kindlustusandja õigused ja kohustused, või ii) lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusalasse, sest ta sisaldab valikulist kasumist osasaamise õigust. Siiski kehtib käesolev standard IFRS 4 rakendusalasse kuuluvates lepingutes varjatud tuletisinstrumentide suhtes, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusalasse kuuluv leping (vt paragrahve 10–13 ja lisa A paragrahve AG27–AG33). Peale selle, kui finantsgarantiilepingu väljastaja on eelnevalt selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute suhtes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas ta rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4 (vt paragrahve AG4 ja AG4 A). Väljastaja võib teha sellise valiku iga üksiku lepingu suhtes, kuid olles lepingu kohta valiku teinud, ei tohi ta seda enam muuta.

▼M12

_____

▼M38

g) omandaja ja müüva aktsionäri vaheline forvardleping omandatava ostmiseks või müümiseks, mille tulemuseks on IFRS 3 *Äriühendused* kohaldamisalasse kuuluv äriühendus tulevasel omandamise kuupäeval. Forvardlepingu tähtaeg ei tohi ületada mõistlikku perioodi, mis on tavaliselt vajalik nõutavate kooskõlastuste saamiseks ja tehingu lõpuleviimiseks.

▼B

h) siduvad laenuandmise kohustused, välja arvatud paragrahvis 4 kirjeldatud siduvad laenuandmise kohustused. Laenu andmise kohustuse võtja rakendab IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" toodut nende laenu andmise kohustuste suhtes, mis ei ole käesoleva standardi rakendusalas. Kõigile laenu andmise kohustustele kehtivad siiski käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise sätted (vt paragrahvid 15–42 ja lisa A paragrahvid AG36–AG63).

i) aktsiapõhiste maksetehingutega seotud finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, milledele kehtib IFRS 2 „Aktsiapõhine makse", välja arvatud käesoleva standardi lõigete 5–7 alla kuuluvad lepingud, millele kehtib see standard.

j) õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse (majandus)üksuse need kulutused, mida tuleb teha vastavalt IAS 37-le eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastas varasemal perioodil eraldist kooskõlas IAS 37-ga.

▼M52

k) standardi IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* rakendusalasse kuuluvad õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, välja arvatud need, mida standardi IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas standardiga IFRS 9.

▼M52

2 A **Käesolevas standardis esitatud väärtuse languse nõudeid rakendatakse sellisele õigustele, mida standardi IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamise eesmärgil.**

▼B

3 Kehtetu

▼M53

4–7 [Välja jäetud]

▼B

MÕISTED

▼M53

8 Järgmisi IFRS 13-s, IFRS 9-s ja IAS 32-s määratletud mõisteid kasutatakse käesolevas standardis IFRS 13 lisas A, IFRS 9 lisas A ja IAS 32 paragrahvis 11 määratletud tähenduses. IFRS 13, IFRS 9 ja IAS 32 määratlevad järgmised mõisted:

— finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;

— kajastamise lõpetamine;

— tuletisinstrument;

— sisemise intressimäära meetod;

— sisemine intressimäär;

— omakapitaliinstrument;

— õiglane väärtus;

— finantsvara;

— finantsinstrument;

— finantskohustis

ja annavad juhiseid nende mõistete kasutamiseks.

▼M43

9 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

▼M53

———————

▼B

Riskimaandamise arvestusega seotud mõisted

Siduv kohustus on siduv kokkulepe ressursside kindlaksmääratud koguse vahetamiseks kindlaksmääratud hinnaga kindlaksmääratud kuupäeval või kuupäevadel tulevikus.

Prognoositav tehing on oodatav tehing tulevikus, mille suhtes ei ole siduvat kohustust.

Riskimaandamisinstrument on määratletud tuletisinstrument või (ainult välisvaluutakursside muutuste riski maandamise puhul) määratletud mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustis ja mille õiglane väärtus või rahavood eeldatavasti tasakaalustavad määratletud maandatava alusinstrumendi või -tehingu õiglase väärtuse või rahavoogude muutused (paragrahvid 72–77 ja lisa A paragrahvid AG94–AG97 käsitlevad riskimaandamisinstrumendi mõistet täpsemalt).

▼B

Maandatav alusinstrument või -tehing on vara, kohustis, siduv kohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse (majandus)üksusesse, mis a) avab (majandus)üksuse õiglase väärtuse või tulevaste rahavoogude muutuste riskidele ja b) on määratletud maandatavana (paragrahvid 78–84 ja lisa A paragrahvid AG98–AG101 käsitlevad maandatavate alusinstrumentide või -tehingute mõistet täpsemalt).

Riskimaandamise efektiivsus on see ulatus, millega maandatavast riskist tulenevad maandatava alusinstrumendi või -tehingu õiglase väärtuse või rahavoogude muutused tasakaalustatakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutustega (vt lisa A paragrahvid AG105–AG113).

▼M53

_____

▼B

RISKIMAANDAMINE

▼M53

71 **Kui üksus rakendab IFRS 9-t ning ei ole valinud arvestusmeetodit, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.19) rakendamist, rakendab ta IFRS 9 6. peatükis sätestatud riskimaandamisarvestuse nõudeid. Finantsvarade või -kohustiste portfelli ühe osa intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise korral võib üksus kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.1.3 siiski rakendada käesoleva standardi, mitte IFRS 9 riskimaandamisarvestuse nõudeid. Sellisel juhul peab üksus rakendama ka portfelli intressimäärariski maandamise suhtes rakendatavaid õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse erinõudeid (vt paragrahvid 81A, 89A ja AG114–AG132).**

▼B

Riskimaandamisinstrumendid

Kriteeriumitele vastavad instrumendid

72 Käesolev standard ei piira neid asjaolusid, mille korral võib tuletisinstrumenti määratleda riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et paragrahvi 88 tingimused on täidetud, välja arvatud mõnede kirjutatud optsioonide puhul (vt lisa A paragrahv AG94). Kuid mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustist võib määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult valuutariski maandamisel.

▼M8

73 Riskimaandamise arvestuse eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendina määratleda ainult neid instrumente, mille puhul on kaasatud aruandva (majandus)üksuse väline osapool (väline kontserni või eraldiseisva (majandus)üksuse suhtes, mille kohta aruanne esitatakse). Ehkki kontserni kuuluvad eraldiseisvad (majandus)üksused või all(majandus)üksused võivad sõlmida riskimaandamistehinguid kontserni teiste (majandus)üksuste või all(majandus)üksustega, elimineeritakse konsolideerimisel kõik sellised kontsernisisesed tehingud. Seega ei vasta sellised riskimaandamistehingud riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele kontserni konsolideeritud finantsaruannetes. Nad võivad siiski vastata riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele kontserni kuuluvate eraldiseisvate (majandus)üksuste konsolideerimata finantsaruannetes tingimusel, et nad on välised eraldiseisva (majandus)üksuse või segmendi suhtes, mille kohta aruanne esitatakse.

▼B

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

74 Tavaliselt on riskimaandamisinstrumendi jaoks tervikuna vaid üksainus õiglase väärtuse mõõdik ja õiglase väärtuse muutusi põhjustavad tegurid on üksteisest sõltuvad. Seega määratleb (majandus)üksus riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendi kohta tervikuna. Ainukesed lubatud erandid on:

a) optsioonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse eraldamine ning ainult optsiooni sisemise väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina ja ajaväärtuse muutuse mittearvestamine ning

b) forvardlepingu intressielemendi ja hetkehinna eraldamine.

Need erandid on lubatud, kuna optsiooni sisemise väärtust ja forvardi ülekurssi saab tavaliselt mõõta eraldi. Dünaamiline riskimaandamisstrateegia, millega hinnatakse optsioonilepingu nii sisemist kui ka ajaväärtust, võib vastata riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele.

75 Kogu riskimaandamisinstrumendi ühte osa, näiteks 50 protsenti nominaalsummast, võib määratleda riskimaandamisinstrumendina riskimaandamissuhtes. Kuid riskimaandamissuhet ei või määrata ainult osale riskimaandamisinstrumendi ajast.

76 Ühe riskimaandamisinstrumendi võib määrata rohkem kui üht liiki riski maandamiseks tingimusel, et a) maandatavaid riske saab selgelt kindlaks määrata, b) riskimaandamise efektiivsust saab tõestada, ja c) on võimalik tagada riskimaandamisinstrumendi ja erinevate riskipositsioonide konkreetne määratlemine.

77 Kahte või mitut tuletisinstrumenti või nende osasid (või valuutariski maandamisel kahe või mitme mittetuletisinstrumendi või nende osade, või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide või nende osade kombinatsiooni) võib vaadelda koos ja määratleda ühiselt riskimaandamisinstrumendina, sealhulgas siis, kui mõnedest tuletisinstrumentidest tulenev (tulenevad) risk (riskid) tasaarvestab (tasaarvestavad) muudest tuletisinstrumentidest tulenevaid riske. Kuid intressimäärakoridor või muu tuletisinstrument, mis ühendab kirjutatud ja ostetud optsiooni, ei vasta tuletisinstrumendi kriteeriumitele, kui see on sisuliselt kirjutatud neto-optsioon (mille eest on saadud netopreemiat). Samuti võib kahte või enamat instrumenti (või nende osasid) määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult juhul, kui ükski neist ei ole kirjutatud optsioon või kirjutatud neto-optsioon.

Maandatavad instrumendid või tehingud

Kriteeriumitele vastavad instrumendid või tehingud

78 Maandatav instrument või tehing võib olla kas kajastatud vara või kohustis, kajastamata siduv kohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse. Riskimaandamise objektiks olev instrument või tehing võib olla a) üksainus vara, kohustis, siduv kohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse, b) sarnaste riskitunnustega varade, kohustiste, siduvate tulevikukohustuste, suure tõenäosusega prognoositavate tehingute või välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute rühm või c) ainult portfelli intressimäärariski maandamise puhul -finantsvarade või -kohustiste portfelli see osa, mille sarnaseid riske maandatakse.

▼M53

_____

▼B

►M22 80 Riskimaandamise arvestuse eesmärgil saab ainult neid varasid, kohustisi, siduvaid tulevikukohustusi või kõrge tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud (majandus)üksuse väline osapool, määratleda maandatavate alusinstrumentide või -tehingutena. ◄ ►M38 Järelikult saab riskimaandamise arvestust rakendada samasse kontserni kuuluvate (majandus)üksuste vaheliste tehingute suhtes ainult nende (majandus)üksuste individuaalsetes või konsolideerimata finantsaruannetes ja mitte kontserni konsolideeritud finantsaruannetes, välja arvatud investeerimisettevõtte (nagu määratletud IFRS 10-s) konsolideeritud finantsaruanded, mille puhul konsolideeritud finantsaruannetes ei elimineerita investeerimisettevõtte ja tema kasumiaruandes õiglases väärtuses mõõdetavate tütarettevõtete vahelisi tehinguid. ◄ Erandina võib maandatava tehinguna kvalifitseeruda konsolideeritud raamatupidamisaruandes kontsernisisese rahalise kirje välisvaluutarisk (näiteks kahe tütarettevõtte vaheline kreditoorne/debitoorne võlgnevus), kui sellega kaasneb avatus välisvaluuta vahetuskursi kasumite või kahjumite võimalus, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IASile 21„Valuutakursside muutuste mõjud” täielikult kõrvaldatud. Vastavalt IASile 21 ei ole välisvaluuta vahetuskursside kasumid ja kahjumid kontsernisisestelt rahalistelt kirjetelt konsolideerimisel täielikult kõrvaldatud, kui kontsernisisene rahaline kirje on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva (majandus)üksuse vahel, kes kasutavad erinevaid valuutasid. Lisaks võib suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes maandatava tehinguna tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva (majandus)üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

81 Kui maandatav instrument on finantsvara või -kohustis, siis võib see olla maandatavaks instrumendiks nende riskide suhtes, mis seonduvad ainult selle instrumendi rahavoogude või õiglase väärtuse osaga (nagu näiteks üks või mitu valitud lepingujärgset rahavoogu, või nende osad või õiglase väärtuse protsentuaalne osa) tingimusel, et efektiivsust on võimalik mõõta. Näiteks võib intressikandva vara või kohustise intressimäärariskile avatud positsiooni kindlakstehtavat ja eraldi mõõdetavat osa määratleda maandatava riskina (näiteks maandatava finantsinstrumendi riskivaba intressimäär või kogu intressimäärariskile avatud positsiooni viitintressimääraks olev osa).

81A Finantsvarade või -kohustiste portfelli intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riskimaandamise (ja ainult sellise riskimaandamise) puhul võib riskimaandatavat osa määratleda valuutasummana (näiteks dollari, euro, naelsterlingi või randi summana) kui et eraldiseisvate varadena (või kohustistena). Ehkki portfell võib riskijuhtimise eesmärgil sisaldada nii varasid kui ka kohustisi, on määratletav summa kas varade summa või kohustiste summa. Nii varasid kui ka kohustisi sisaldava netosumma määratlemine ei ole lubatud. (Majandus)üksus võib maandada sellise määratletud summaga seotud intressimäärariski osa. Näiteks kui maandatakse ettemakstavaid varasid sisaldava portfelli riske, võib (majandus)üksus maandada õiglase väärtuse muutuse, mis on tingitud maandatava intressimäära muutusest, pigem eeldatava, mitte lepingujärgse ümberhindamise kuupäeva alusel. […].

▼B

Mittefinantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

82 Kui maandatav instrument on mittefinantsvara või mittefinantskohustis, siis käsitletakse seda maandatava instrumendina a) valuutariskide suhtes või b) tervikuna kõikide riskide suhtes, kuna muudest riskidest, välja arvatud valuutakursiriskidest, tulenevatele rahavoogude või õiglase väärtuse muutustele vastava osa eraldamine ja mõõtmine on keeruline.

Objektide rühma määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

83 Sarnased varad või sarnased kohustised ühendatakse ning neid maandatakse rühmana ainult siis, kui rühma kuuluvatel eraldiseisvatel varadel või eraldiseisvatel kohustistel on samad riskile avatud positsioonid, mis on määratletud maandatavatena. Veelgi enam, rühma iga eraldiseisva alusinstrumendi maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse muutus on eeldatavasti ligikaudu proportsionaalne instrumentide rühma maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse kogu muutusega.

84 Kuna (majandus)üksus hindab riskimaandamise efektiivsust riskimaandamisinstrumendi (või sarnaste riskimaandamisinstrumentide rühma) ja maandatava instrumendi või tehingu (või sarnaste maandatavate instrumentide või tehingute rühma) õiglase väärtuse või rahavoogude muutuse võrdlemise teel, ei vasta riskimaandamisinstrumendi võrdlemine üldise netopositsiooniga (nt sarnaste lõpptähtaegadega kõikide fikseeritud määraga varade ja fikseeritud määraga kohustiste netosummaga), spetsiifilise maandatava instrumendiga või tehinguga võrdlemise asemel, riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele.

Riskimaandamise arvestus

85 Riskimaandamise arvestus kajastab riskimaandamisinstrumendi ja maandatava instrumendi või tehingu õiglase väärtuse muutuste tasaarvestavat mõju kasumile või kahjumile.

86 Riskimaandamissuhteid on kolme liiki:

a) *õiglase väärtuse riski maandamine*: kajastatud vara või kohustise või kajastamata siduva kohustuse, või sellise teatud riskiga seotud vara, kohustise või siduva kohustuse kindlaksmääratud osa, mis on omistatav konkreetsele riskile ja võib mõjutada kasumit või kahjumit, õiglase väärtuse muutustele avatud positsioonide riski maandamiseks;

b) *rahavoogude riski maandamine:* selliste rahavoogude kõikumiste riskile avatud positsioonide maandamine, mis i) tulenevad kajastatud vara või kohustisega seotud teatud riskidest (nagu näiteks muutuva intressimääraga laenu kas kõik või mõned tulevased intressimaksed) või kõrge tõenäosusega prognoositavast tehingust ja ii) võivad mõjutada kasumit või kahjumit;

c) IAS 21-s määratletud *välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine*.

87 Siduva kohustuse valuutariski riskimaandamist võib kajastada kas õiglase väärtuse riski maandavana või rahavoogude riski maandavana.

▼M53

88 **Riskimaandamissuhe vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele kooskõlas lõigetega 89–102 üksnes siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:**

▼B

a) Riskimaandamise alustamisel toimub riskimaandamissuhte ning riskimaandamise tegemise (majandus)üksuse riskihalduse eesmärgi ja strateegia formaalne määratlemine ja dokumenteerimine. Dokumenteerimisel määratakse kindlaks riskimaandamisinstrument, maandatav instrument või tehing, maandatava riski olemus ja see, kuidas (majandus)üksus hindab riskimaandamisinstrumendi efektiivsust tasaarvestades avatud positsioonid maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste osas, millised on omistatavad maandatud riskile.

b) Kehtib ootus, et riskimaandamine on väga efektiivne (vt lisa A paragrahvid AG105–AG113) maandatavast riskist tulenevate õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamisel vastavalt kõnealuse riskimaandamissuhte algselt dokumenteeritud riskijuhtimise strateegiale.

c) Rahavoogude riskimaandamise puhul peab maandatav prognoositav tehing olema väga tõenäoline ja avatud rahavoogude kõikumistele, mis võivad lõpptulemusena mõjutada kasumit või kahjumit.

▼M53

d) riskimaandamisinstrumendi tõhusust saab usaldusväärselt mõõta, st riskimaandamisobjekti õiglast väärtust või selle maandatava riskiga seotud rahavoogusid ja riskimaandamisinstrumendi õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.

▼B

e) Riskimaandamist hinnatakse jooksvalt ning määratakse kindlaks, et see oli tegelikult väga efektiivne kõigi finantsaruandluse perioodide jooksul, milleks antud riskimaandamine oli ette nähtud.

Õiglase väärtuse riski maandamine

▼M53

89 **Kui õiglase väärtuse riski maandamine vastab aruandlusperioodi jooksul paragrahvis 88 sätestatud tingimustele, kajastatakse seda järgmiselt:**

▼B

a) kasumit või kahjumit, mis tuleneb riskimaandamisinstrumendi ümberhindamisest õiglasesse väärtusesse (tuletisinstrumendist riskimaandamisinstrumendi puhul) või kooskõlas IAS 21-ga mõõdetud finantsinstrumendi ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse välisvaluuta komponendi (mittetuletisinstrumendist riskimaandamisinstrumendi puhul) ümberhindamisest, kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, ja

▼M53

b) riskimaandamisobjekti kasumi või kahjumiga, mis tuleneb maandatavast riskist, korrigeeritakse riskimaandamisobjekti bilansilist jääkmaksumust ja seda kajastatakse kasumiaruandes. Seda rakendatakse siis, kui riskimaandamisobjekti kajastatakse muul juhul soetusmaksumuses. Maandatavast riskist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamist kasumiaruandes rakendatakse siis, kui riskimaandamisobjekti mõõdetakse õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A.

▼B

89A Finantsvarade või -kohustiste portfelli ühe osa intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise puhul (ja ainult sellise maandamise puhul) võib paragrahvi 89 punkti b nõuete järgimiseks esitada maandatavast instrumendist tuleneva kahjumi või kasumi ühel kahest järgmisest viisist:

a) varades ühel eraldi kirjel nende ümberhindamise perioodide jooksul, mil maandatav instrument on vara, või

b) kohustistes ühel eraldi kirjel nende ümberhindamise perioodide jooksul, mil maandatav instrument on kohustis.

Punktides a ja b viidatud eraldi kirjed esitatakse finantsvarade või -kohustiste järel. Nendel kirjetel toodud summad eemaldatakse ►M5 finantsseisundi aruandest ◄ siis, kui nendega seotud varade või kohustiste kajastamine lõpetatakse.

▼M53

90 Kui maandatakse ainult riskimaandamisobjekti teatud riske, siis maandatava riskiga mitteseotud riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse kajastatavaid muutusi kajastatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.7.1.

▼M40

91 **Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvis 89 määratletud riskimaandamisarvestuse, kui:**

(a) riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on (majandus)üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegia osa. Lisaks puudub selles kontekstis riskimaandamisinstrumendi aegumine või lõpetamine, kui:

(i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi osapooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga osapoole uueks vastaspooleks. Kõnealuses kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud kui „kliiringukoda" või „kliiringuasutus") või (majandus)üksus või (majandus)üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist ellu viia. Kui aga riskimaandamisinstrumendi pooled asendavad oma algsed vastaspooled teiste vastaspooltega, kohaldatakse käesolevat paragrahvi üksnes juhul, kui iga kõnealune pool viib kliirimise ellu ühe ja sama keskse vastaspoolega;

▼M40

(ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole sellise asendamise elluviimiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldataks juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatisnõuetes, nõuete ja võlgade saldode tasaarvestamise õigustes ning võetavates tasudes;

▼B

b) riskimaandamine ei vasta enam paragrahvis 88 toodud riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele või

c) (majandus)üksus tühistab selle määratluse.

92 Maandatava finantsinstrumendi, mille puhul kasutatakse efektiivse intressimäära meetodit, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse paragrahvi 89 punkti b kohane korrigeerimine (või portfelli intressimäärariski maandamise korral, paragrahvis 89A kirjeldatud eraldi ►M5 finantsseisundi aruandelise kirje ◄ korrigeerimine) amortiseeritakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Amortiseerimist võib alustada kohe pärast korrigeerimist ja mitte hiljem, kui lõpetatakse maandatava instrumendi korrigeerimine maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse muutuste suhtes. Korrigeerimine põhineb ümberarvestatud efektiivsel intressimääral amortiseerimise alguse kuupäeva seisuga. Kui finantsvarade või -kohustiste portfelli intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riskimaandamise (ja ainult sellise riskimaandamise) puhul ei ole amortiseerimine ümberarvutatud efektiivset intressimäära kasutades teostatav, amortiseeritakse korrigeerimist lineaarselt. Korrigeerimine amortiseeritakse täies ulatuses finantsinstrumendi lõpptähtajaks või portfelli intressimäärariski maandamisel vastava ümberhindamise perioodi jooksul.

93 Kui kajastamata siduvat tulevikukohustust määratletakse maandatava instrumendi või -tehinguna, siis maandatavast riskist tulenevat edaspidist kumulatiivset siduva kohustuse õiglase väärtuse muutust kajastatakse vara või kohustisena ning vastavat kasumit ja kahjumit kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ (vt paragrahvi 89 punkt b). Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutused kajatatakse samuti ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

94 Kui (majandus)üksus võtab siduva kohustuse varaobjekti ostmiseks või kohustise võtmiseks, mis on maandatavaks instrumendiks õiglase väärtuse riskimaandamisel, siis vara või kohustise esialgset ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis tuleneb (majandus)üksuse siduva kohustuse täitmisest, korrigeeritakse võtmaks arvesse ka ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud siduva kohustuse õiglase väärtuse maandatud riski väljendavat kumulatiivset muutust.

Rahavoogude riskimaandamine

95 Kui rahavoogude riskimaandamine vastab aruandlusperioodi jooksul paragrahvi 88 tingimustele, kajastatakse seda järgmiselt:

a) seda osa riskimaandamisinstrumendist tulenevast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandajana (vt paragrahv 88), kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄ ja

b) riskimaandamisinstrumendi kasumi või kahjumi ebaefektiivset osa kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

▼M53

96 Rahavoogude riskimaandamist kajastatakse täpsemalt järgmiselt:

▼B

a) maandatava instrumendiga seotud omakapitali eraldi komponenti korrigeeritakse ühega järgmistest summadest, olenevalt sellest, kumb on väiksem (absoluutsummades):

i) kumulatiivne kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendilt alates selle jõustumisest ja

ii) kumulatiivne muutus maandatava instrumendi eeldatavate tulevaste rahavoogude õiglases väärtuses (nüüdisväärtuses) alates riskimaandamise alustamisest;

b) riskimaandamisinstrumendi või selle määratletud osa (mis ei ole efektiivne riskimaandamine) mis tahes ülejäänud kasum või kahjum kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja

▼M53

c) kui üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise strateegias konkreetse riskimaandamissuhte kohta ei võeta riskimaandamise efektiivsuse hindamisel arvesse kahjumi või kasumi teatud komponenti või riskimaandamisinstrumendist tulenevaid rahavoogusid (vt paragrahvid 74, 75 ja paragrahvi 88 punkt a), siis see kasumi või kahjumi väljajäetud komponent kajastatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.7.1.

▼M22

97 Kui prognoositava tehingu riskimaandamine tingib edaspidi finantsvara või -kohustise kajastamise, siis sellest tulenevad kasumid ja kahjumid, mida kajastati muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 95, liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatavad prognoositavad rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit (nagu näiteks perioodid, mil kajastatakse intressitulusid või -kulusid). Siiski, kui (majandus)-üksus eeldab, et kas kõik või osa muus koondkasumis kajastatud kahjumist ei ole kaetav ühes või mitmes perioodis tulevikus, liigitab ta ümberliigitamiskandega kasumiaruandesse ümber selle summa, mis ei ole eeldatavasti kaetav.

▼B

98 Kui prognoositava tehingu riskimaandamine tingib edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamise või kui mittefinantsvara või -kohustise prognoositav tehing muutub siduvaks tulevikukohustuseks, mille suhtes rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse põhimõtteid, siis kasutab (majandus)üksus kas allpool toodud punkti a või b:

►M5 a) See liigitab seonduvad kasumid ja kahjumid, mida kajastati muus koondkasumis vastavalt paragrahvile 95, ümber kasumisse või kahjumisse (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mil omandatud vara või võetud kohustis mõjutab kasumit või kahjumit (nagu näiteks perioodidel, mil amortisatsioonikulu või müügikulu kajastatakse). Kuid kui (majandus)üksus eeldab, et kas kõik või osa muus koondkasumis kajastatud kahjumist ei ole kaetav ühes või mitmes perioodis tulevikus, liigitab ta selle summa, mis ei ole eeldatavasti kaetav, omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse.

▼B

b) Ta eemaldab vastavalt paragrahvile 95 muus koondkasumis kajastatud seonduvad kasumid või kahjumid ◄ ►M5 muus koondkasumis ◄ ja lisab need vara või kohustise esmasele soetusmaksumusele või muule ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele.

99 (Majandus)üksus võtab paragrahvi 98 punkti a või b kasutusele oma arvestusmeetodina ja rakendab seda järjepidevalt kõikide paragrahvis 98 viidatud riskimaandamistele.

▼M22

100 Nende rahavoogude riskimaandamisinstrumentide puhul, mida ei käsitleta paragrahvides 97 ja 98, liigitakse muus koondkasumis kajastatud summad omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mil maandatavad prognoositavad rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit (näiteks, kui toimub prognoositav müük).

▼M40

101 Mis tahes järgmise asjaolu esinemisel lõpetab (majandus)üksus paragrahvides 95–100 määratletud riskimaandamisarvestuse edasiulatuvalt:

(a) riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Sellisel juhul riskimaandamisinstrumendi kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), jääb omakapitali koosseisu kuni prognoositava tehingu toimumiseni. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100. Käesoleva punkti kohaldamisel ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on (majandus)üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegia osa. Lisaks ei ole käesoleva punkti kohaldamisel tegemist riskimaandamisinstrumendi aegumise või lõpetamisega, kui:

(i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks. Kõnealuses kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud kui „kliiringukoda” või „kliiringuasutus”) või (majandus)üksus või (majandus)üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist ellu viia. Kui aga riskimaandamisinstrumendi osapooled asendavad oma algsed vastaspooled teiste vastaspooltega, kohaldatakse käesolevat paragrahvi üksnes juhul, kui iga kõnealune osapool viib kliirimise ellu sama keskse vastaspoolega;

▼M40

(ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole sellise asendamise elluviimiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldataks juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatisnõuetes, nõuete ja võlgade saldode tasaarvestamise õigustes ning võetavates tasudes;

▼B

b) Riski maandamine ei vasta enam paragrahvis 88 toodud riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele. Sellisel juhul riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), ►M5 jääb omakapitali koosseisu ◄ kuni prognoositava tehingu toimumiseni. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100.

c) Prognoositava tehingu toimumist enam ei eeldata, mille korral riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), tuleb ►M5 liigitada omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse ◄. Prognoositava tehingu, mis ei ole enam väga tõenäoline (vt paragrahvi 88 punkt c), toimumist võib veel eeldada.

d) (majandus)üksus tühistab määratluse. Prognoositava tehingu riskimaandamisel tuleb jätkata riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), ►M5 jääb omakapitali koosseisu ◄ kuni prognoositava tehingu toimumiseni või kuni ajani, mil selle toimumist enam ei eeldata. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100. Kui tehingu toimumist enam ei eeldata, siis ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud kumulatiivset kasumit või kahjumit ►M5 liigitada omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse ◄.

Netoinvesteeringu riskimaandamine

102 Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamist, sealhulgas netoinvesteeringu osana kajastatava rahalise vara riskimaandamist (vt IAS 21) kajastatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisega:

▼M5

a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 88) kajastatakse muus koondkasumis; ja

b) ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

▼M11

Riskimaandamisinstrumendist tulenev kasum või kahjum, mis on seotud muus koondkasumis kajastatud riskimaandamisinstrumendi efektiivse osaga, liigitatakse ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) kooskõlas IAS 21 paragrahvidega 48–49 välismaise äriüksuse võõrandamisel või osalisel võõrandamisel.

▼M70

Ajutised erandid riskimaandamisarvestuse erinõuete rakendamisest

102A Üksus rakendab paragrahve 102D–102N ja 108G kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes. Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste riskimaandamissuhete suhtes. Riskimaandamissuhe on viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud üksnes juhul, kui reform tekitab ebakindlust seoses järgmisega:

a) (lepinguline või lepingus sätestamata) viiteintressimäär, mis on määratletud maandatud riskina, ja/või

b) maandatud instrumendi või riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastus või summa.

102B Paragrahvide 102D–102N kohaldamisel tähendab termin „viiteintressimäära reform" kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, sealhulgas viiteintressimäära asendamist alternatiivse võrdlusmääraga, näiteks finantsstabiilsuse nõukogu 2014. aasta juuli aruandes „Reforming Major Interest Rate Benchmarks" („Oluliste viiteintressimäärade reform") [1] esitatud soovituste põhjal.

102C Paragrahvides 102D–102N ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides nimetatud nõuete suhtes. Üksus jätkab kõigi muude riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes.

Äärmise tõenäosuse nõue rahavoogude riskimaandamisel

102D Selleks et rakendada paragrahvi 88 punktis c sätestatud nõuet, et prognoositav tehing peab olema äärmiselt tõenäoline, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Muus koondkasumis kajastatud kumulatiivse kasumi või kahjumi ümberliigitamine

102E Et teha paragrahvi 101 punktis c sätestatud nõude rakendamiseks kindlaks, kas prognoositava tehingu toimumist enam ei eeldata, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Mõjususe hindamine

102F Paragrahvi 88 punktis b ja paragrahvi AG105 punktis a sätestatud nõuete rakendamisel eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog ja/või maandatud risk, või viiteintressimäär, millel põhineb riskimaandamisinstrumendi rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

[1] Aruanne „Reforming Major Interest Rate Benchmarks" on avaldatud aadressil http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼**M70**

102G Paragrahvi 88 punkti e kohase nõude rakendamisel ei nõuta üksuselt riskimaandamissuhte lõpetamist seetõttu, et riskimaandamise tegelikud tulemused ei vasta paragrahvi AG105 punktis b esitatud nõuetele. Kahtluste vältimiseks järgib üksus muid paragrahvis 88 sätestatud tingimusi, sealhulgas paragrahvi 88 punkti b kohast edasiulatuvast hindamist, et hinnata, kas riskimaandamissuhe tuleb katkestada.

Finantsobjektide määratlemine maandatud instrumentidena

102H Kui ei tule kohaldada paragrahvi 102I, rakendab üksus lepingus sätestamata intressimäärariski võrdlusaluse osa suhtes paragrahvides 81 ja AG99F sätestatud nõuet, et määratud osa peab olema eraldi kindlaks tehtav, üksnes riskimaandamissuhte alustamisel.

102I Kui üksus kooskõlas oma riskimaandamise dokumentatsiooniga ennistab (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid sageli, sest nii riskimaandamisinstrument kui ka maandatud instrument muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ei maandatud instrumendid ega selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid jää pikaks ajaks samaks), rakendab üksus paragrahvides 81 ja AG99F sätestatud nõuet määratud osa selge eristatavuse kohta vaid juhul, kui ta algselt selles riskimaandamissuhtes maandatud instrumendi määratles. Maandatud instrumenti, mida on riskimaandamissuhtes hinnatud selle algsel määramisel, olenemata sellest, kas hindamine toimus riskimaandamise alustamisel või hiljem, samas riskimaandamissuhtes hiljem ümbermääratlemisel enam uuesti ei hinnata.

Kohaldamise lõpptähtaeg

102J Üksus lõpetab maandatud instrumendi suhtes edasiulatuvalt paragrahvi 102D rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ning

b) kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument on seotud, lõpetatakse.

102K Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 102E rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise tulevase rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ning

b) kui kogu lõpetatud riskimaandamissuhtega seotud muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum on ümber liigitatud kasumisse või kahjumisse.

▼**M70**

102L Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 102F rakendamise:

a) maandatud instrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga või maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas, ning

b) riskimaandamisinstrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

Kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument ja riskimaandamisinstrument on seotud, lõpetatakse varem kui paragrahvi 102L punktis a sätestatud kuupäeval või paragrahvi 102L punktis b sätestatud kuupäeval, siis lõpetab üksus alates lõpetamise kuupäevast edasiulatuvalt selle riskimaandamissuhte suhtes paragrahvi 102F rakendamise.

102M Üksus lõpetab riskimaandamissuhte suhtes edasiulatuvalt paragrahvi 102G rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga ja maandatud instrumendi või riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ning

b) kui riskimaandamissuhe, mille suhtes erandit rakendatakse, lõpetatakse.

102N Kui üksus määratleb objektide rühma maandatud instrumendina või finantsinstrumentide kombinatsiooni riskimaandamisinstrumendina, lõpetab ta edasiulatuvalt paragrahvide 102D–102G rakendamise üksiku objekti või finantsinstrumendi suhtes olenevalt olukorrast kooskõlas paragrahvidega 102J, 102K, 102L või 102M, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga ja/või selle objekti või finantsinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

▼**B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

103 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit (sealhulgas märtsis 2004 tehtud parandusi) aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. (Majandus)üksus ei rakenda käesolevat standardit (sealhulgas märtsis 2004 tehtud parandusi) enne 1. jaanuari 2005 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab samuti IAS 32 (välja antud detsembris 2003). Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

103A (Majandus)üksused rakendavad paragrahvi 2 punktis j) kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRIC 5 „Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides” varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevat muudatust sellele varasemale perioodile.

▼M53

103B [Välja jäetud]

103C IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 95 punkti a ning paragrahve 97, 98, 100, 102, 108 ja AG99B. Üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused sellele varasemale perioodile.

103D [Välja jäetud]

▼M11

103E IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahv 102. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M53

103F [Välja jäetud]

▼M14

_____

▼M15

103G (Majandus)üksus rakendab tagasiulatuvalt paragrahve AG99BA, AG99E, AG99F, AG110 A ja AG110B kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab *Maandamiskõlbulikud alusinstrumendid või –tehingud* (IAS 39 muudatus) enne 1. juulit 2009 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M53

103H–103J [Välja jäetud]

103K 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 2 punkti g, paragrahve 97, 100 ja paragrahvi AG30 punkti g. Üksus rakendab nimetatud paragrahvide muudatusi edasiulatuvalt kõikide lõppemata lepingute puhul 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

103L–103P [Välja jäetud]

▼M33

103Q IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 ja AG96, lisati lõige 43A ja jäeti välja lõiked 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 ja AG82. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M38

103R Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 2 ja 80. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M52

103T IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 ja AG48 ning lisati paragrahvid 2 A, 44 A, 55 A ja AG8 A–AG8C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M53

103U IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 ja paragrahvi AG133 ees olevat pealkirja ning jäeti välja paragrahvid 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, AG1–AG93 ja AG96. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M54

103V 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahve 2 ja AG33. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼M53

104 Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt, välja arvatud paragrahvis 108 määratletud juhtudel. Eelmiste perioodide jaotamata kasumi varaseima esitatud perioodi algsaldot ja kõiki muid võrdlusandmeid korrigeeritakse nii, nagu käesolev standard oleks olnud alati kasutusel, välja arvatud juhul, kui andmete korrigeerimine ei ole võimalik. Kui andmete korrigeerimine ei ole võimalik, avalikustab üksus selle asjaolu ja näitab andmete korrigeerimise ulatuse.

105–107A [Välja jäetud]

▼M5

108 (Majandus)üksus ei korrigeeri mittefinantsvara või –kohustise jääkmaksumust, et jätta kajastamata rahavoogude riskimaandamisinstrumentide kasumid ja kahjumid, mida arvestati jääkmaksumuses enne aruandeaasta algust, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendati. Aruandeperioodi alguses, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendati, mis tahes otse kasumi või kahjumiväliselt kajastatud summa (muus koondkasumis või otse omakapitalis) siduva kohustuse maandamiseks, mis on käesoleva standardi kohaselt kajastatud õiglase väärtuse riskimaandmise instrumendina, liigitatakse ringi varaks või kohustiseks, välja arvatud valuutariski riskimaandamisinstrument, mille kajastamist jätkatakse rahavoogude riskimaandamisinstrumendina.

▼B

108A (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 80 viimast lauset ning lõikeid AG99A ja AG99B 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus on kajastanud maandatava tehinguna prognoositava (majandus)üksusevälise tehingu, mis

a) on nomineeritud tehingusse astunud (majandus)üksuse poolt kasutatavas valuutas,

b) tekitab riski, millel on mõju konsolideeritud kasumile või kahjumile (s.o on muus valuutas kui kontserni aruandlusvaluuta), ja

▼B

c) vastaks riskimaandusinstrumentide arvestusse lülitamise tingimustele, kui see ei oleks tehingusse astuva (majandus)üksuse kasutatavas valuutas,

võib ta rakendada riskimaandusinstrumentide arvestust lõike 80 viimase lause ning lõigete AG99A ja AG99B kohaldamise kuupäevale eelnenud ajavahemik(k)u(de) konsolideeritud raamatupidamisaruannetes.

108B (Majandus)üksus ei pea kohaldama lõiget AG99B lõike 80 viimase lause ning lõike AG99A rakendamise kuupäevale eelnenud perioode käsitleva võrdleva teabe suhtes.

▼M53

108C 2008. aasta mais väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 73 ja AG8. Paragrahvi 80 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009.või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kõikide muudatuste varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M40

108D Standardi IAS 39 muudatustega Tuletisinstrumentide uuendamine ja riskimaandamisarvestuse jätkamine, mis anti välja 2013. aasta juunis, muudeti paragrahve 91 ja 101 ning lisati paragrahv AG113A. (Majandus)üksus rakendab neid paragrahve 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M53

108E–108F [Välja jäetud]

▼M70

108G Standardite FRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muutmiseks septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformiga* lisati paragrahvid 102A–102N. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvat üksnes nende riskimaandamissuhete suhtes, mis olid olemas selle aruandlusperioodi alguses, mil üksus neid muudatusi esimest korda rakendas, või mis määratleti nendena, ning muus koondkasumis kajastatud kumulatiivse kasumi või kahjumi suhtes, mis oli olemas selle aruandeperioodi alguses, mil üksus neid muudatusi esimest korda rakendas.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

109 Käesolev standard asendab 2000. aasta oktoobris parandatud IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”.

▼B

110 Käesolev standardi ja sellega kaasneva rakendusjuhendiga asendatakse rakendusjuhend, mille andis välja IAS 39 rakendusjuhendi komitee, mille on asutanud endine IASC.

Lisa A

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

▼M53

_____

▼B

RISKIMAANDAMINE (paragrahvid 71–102)

Riskimaandamisinstrumendid (paragrahvid 72–77)

Kriteeriumitele vastavad instrumendid (paragrahvid 72 ja 73)

AG94 Võimalik kahjum (majandus)üksuse poolt kirjutatud optsioonilt võib olla oluliselt suurem kui võimalik kasum optsiooniga seotud maandatava alusinstrumendi väärtuse muutusest. Teisiti öelduna ei ole kirjutatud optsioon efektiivne maandatava instrumendi kasumi- või kahjumi mõju vähendamisel. Seetõttu ei vasta kirjutatud optsioon riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele, välja arvatud juhul, kui see on määratletud ostetud optsiooni, sealhulgas muus finantsinstrumendis varjatud optsiooni (näiteks kirjutatud ostuoptsiooni, mida kasutatakse tagasiostetava kohustise maandamiseks) tasaarvestava tegurina. Erinevalt ülaltoodust on ostetud optsioonil kahjumiga võrdne või sellest suurem potentsiaalne kasum ja seetõttu omab see potentsiaali vähendada õiglaste väärtuste või rahavoogude muutustest tuleneva kasumi või kahjumi mõju. Seetõttu saab see vastata riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele.

▼M53

AG95 Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavat finantsvara võib määratleda riskimaandamisinstrumendina välisvaluuta riski maandamisel.

_____

▼B

AG97 (Majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid ei ole (majandus)üksuse finantsvarad või -kohustised ja seetõttu ei saa neid määratleda riskimaandamisinstrumentidena.

Maandatavad instrumendid või tehingud (paragrahvid 78–84)

Kriteeriumitele vastavad instrumendid või tehingud (paragrahvid 78–80)

AG98 Siduv kohustus omandada äritegevus äriühenduse teel ei saa olla maandatav instrument või tehing, välja arvatud valuutakursiriski puhul, sest muid maandatavaid riske ei saa konkreetselt kindlaks teha ja mõõta. Need muud riskid on üldised äririskid.

▼B

AG99 Kapitaliosaluse meetodil mõõdetav investeering ei saa olla maandatav instrument või tehing õiglase väärtuse riskimaandamisel, sest kapitaliosaluse meetodiga kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ investori osa sidusettevõtte kasumis või kahjumis, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Sarnasel põhjusel ei saa investeering konsolideeritud tütarettevõttesse olla maandatav instrument või tehing õiglase väärtuse riskimaandamisel, sest konsolideerimisel kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ tütarettevõtte kasumit ja kahjumit, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamine on erinev, sest selle puhul on tegemist välisvaluutariski maandamisega, mitte investeeringu väärtuse muutuse õiglase väärtuse riski maandamisega.

AG99A Lõikes 80 sätestatakse, et suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes rahavooriski maandav tehing tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva (majandus)üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selleks võib (majandus)üksus olla emaettevõte, tütarettevõte, seotud ettevõte, ühisettevõtmised või filiaal. Kui prognoositavate kontsernisiseste tehingute välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei või kontsernisisesed tehingud olla maandatavad tehingud. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja halduskulude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontsernisiseste tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisisesed tehingud olla maandatavad tehingud. Näiteks on prognoositav varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui toimub varude edasimüümine kontsernivälisele osapoolele. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit mõjutada kontsernisisene masinate ja seadmete müük ühelt kontserni (majandus)üksuselt, kes need valmistas, teisele kontserni (majandus)üksusele, kes hakkab neid oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui masinaid ja seadmeid ostnud (majandus)üksus arvestab nendelt kulumit ning algselt masinate ja seadmete jaoks määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontsernisisene tehing on muus valuutas kui ostva (majandus)üksuse kasutatav valuuta.

▼M5

AG99B Juhul kui prognoositava kontsernisisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele, liigitatakse iga muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum vastavalt paragrahvi 95 punktile a omakapitalist kasumisse või kahjumisse samal perioodil või perioodidel, mil riskimaandatava tehingu valuutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

▼M15

AG99BA (Majandus)üksus võib määratleda kõiki maandatava alusinstrumendi või -tehingu rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi riskimaandamissuhtes. (Majandus)üksus võib samuti määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehingu ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk). Riskimaandamisinstrumendiks oleva ostetud optsiooni sisemine väärtus (eeldades, et sellel on samasugused põhitingimused nagu

▼M15

määratletud riskil), kuid mitte selle ajaväärtus, peegeldab maandatava alusinstrumendi või –tehingu ühepoolset riski. Näiteks võib (majandus)üksus määratleda tulevaste rahavoogude tulemuste kõikumise, mis tuleneb prognoositava kaubaostu hinnatõusust. Sellises olukorras määratletakse ainult kindlaksmääratud tasemest kõrgmast hinnatõusust tulenevaid rahavoo kahjumeid. Maandatav risk ei hõlma ostetud optsiooni ajaväärtust, kuna ajaväärtus ei ole sellise prognoositava tehingu komponent, mis mõjutab kasumit või kahjumit (paragrahvi 86 punkt b).

▼B

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahvid 81 ja 81A)

AG99C […] (Majandus)üksus võib määratleda kogu finantsvara või -kohustise kõik rahavood maandatava instrumendi või tehinguna ja maandada need rahavood ainult ühe teatud riski suhtes (nt ainult LIBOR-i muutustest tulenevate muutuste suhtes). Näiteks finantskohustise puhul, mille efektiivne intressimäär on 100 baaspunkti alla LIBOR-i, võib (majandus)üksus määratleda maandatava alusinstrumendina kogu kohustise (s.o põhisumma, millele on lisatud LIBOR-i määraga intress millest on maha arvatud 100 baaspunkti) ja maandada kogu kohustise õiglase väärtuse või rahavoogude muutuse riski, mis tuleneb LIBOR-i muutustest. (Majandus)üksus võib samuti valida maandamise suhtarvu, mis ei ole suhtes üks ühele, et parandada maandamise efektiivsust vastavalt paragrahvis AG100 sätestatule.

AG99D Kui fikseeritud intressimääraga finantsinstrumendi riski maandatakse teatud ajal pärast selle väljaandmist ja intressimäärad on vahepeal muutunud, võib (majandus)üksus määrata viitemääraga võrduva osa […]. Näiteks oletagem, et (majandus)üksus annab välja fikseeritud intressimääraga finantsvara väärtuses 100 VÜ, millel on 6-protsendiline efektiivne intressimäär ajal, mil LIBOR on 4 protsenti. Ta hakkab selle vara riske teatud aja möödudes maandama, kui LIBOR on tõusnud 8 protsendini ja vara õiglane väärtus on langenud 90 VÜ-ni. (Majandus)üksus arvutab, et kui ta oleks ostnud vara sel kuupäeval, mil ta esimest korda määratles seda maandatava instrumendina, siis kehtinud õiglase väärtuse 90 VÜ eest, oleks sisemine tulusus olnud 9,5 protsenti. […] (Majandus)üksus saab määratleda 8-protsendilise LIBOR-i osa, mis koosneb osaliselt lepingujärgsetest intressi rahavoogudest ja osaliselt erinevusest praeguse õiglase väärtuse (s.o 90 VÜ-d) ja lõpptähtajal tagasimakstava summa vahel (s.o 100 VÜ-d).

▼M15

AG99E Paragrahviga 81 lubatakse (majandus)üksusel määratleda lisaks finantsinstrumendi kogu õiglase väärtuse muutusele või rahavoogude kõikumisele ka muid näitajaid. Näiteks:

a) finantsinstrumendi kõiki rahavoogusid võib määratleda teatavatest (kuid mitte kõikidest) riskidest tulenevate rahavoogude või õiglase väärtuse muutuste suhtes; või

b) finantsinstrumendi teatavaid (kuid mitte kõiki) rahavoogusid võib määratleda kõikidest või ainult mõnedest riskidest tulenevate rahavoogude või õiglase väärtuse muutuste suhtes (st „osa” finantsinstrumendi rahavoogudest võib määratleda kas kõikidest või ainult mõnedest riskidest tulenevate muutuste suhtes).

▼**M15**

AG99F Riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele vastamiseks peavad määratletud riskid ja osad olema eraldi kindlaks tehtavad finantsinstrumendi komponendid ning määratletud riskide ja osade muutustest tulenevate kogu finantsinstrumendi rahavoogude või õiglase väärtuse muutused peavad olema usaldusväärselt mõõdetavad. Näiteks:

a) fikseeritud määraga finantsinstrumendi puhul, mille suhtes maandatakse riskivaba või (võrdlus)intressimäära muutustest tulenevate õiglase väärtuse muutuste riski, loetakse riskivaba või (võrdlus)määra tavaliselt nii finantsinstrumendi eraldi kindlaks tehtavaks komponendiks kui ka usaldusväärselt mõõdetavaks.

b) inflatsioon ei ole eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav ning seda ei saa määratleda riskina või finantsinstrumendi osana, välja arvatud siis, kui on täidetud punktis c esitatud nõuded.

c) inflatsiooniga seotud kajastatud võlakirja rahavoogude lepinguga kindlaksmääratud inflatsiooni osa (eeldades, et puudub vajadus varjatud tuletisinstrumendi eraldi arvestamiseks) on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav seni, kuni instrumendi muud rahavood ei ole inflatsiooni osa poolt mõjutatavad.

▼**B**

Mittefinantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahv 82)

AG100 Mittefinantsvara või -kohustise koostisosa või komponendi hinnamuutustel ei ole tavaliselt prognoositavat, eraldi mõõdetavat sellist mõju instrumendi hinnale, mis oleks võrreldav näiteks turu intressimäärade muutuse mõjuga võlakirja hinnale. Seega mittefinantsvara või -kohustis on maandatav instrument ainult tervikuna või välisvaluuta riski suhtes. Erinevuse korral riskimaandamisinstrumendi ja maandatava alusinstrumendi tingimuste vahel (nagu näiteks Brasiilia kohvi kavandatava ostu maandamise puhul, kui kasutatakse Kolumbia kohvi ostu forvardlepingut, mille tingimused on muus osas samad), võib riskimaandamissuhe sellele vaatamata vastata riskimaandamissuhte kriteeriumitele eeldusel, et paragrahvis 88 toodud kõik tingimused on täidetud, sealhulgas see, et riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne. Sel eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendi summa olla suurem või väiksem kui maandatava instrumendi summa, kui see parandab riskimaandamissuhte efektiivsust. Näiteks võib läbi viia regressioonanalüüsi, et teha kindlaks statistiline suhe maandatava instrumendi või tehingu (nt tehing Brasiilia kohviga) ja riskimaandamisinstrumendi (nt tehing Kolumbia kohviga) vahel. Kui kahe muutuja (s.o Brasiilia kohvi ja Kolumbia kohvi ühikuhindade) vahel on kehtiv statistiline suhe, saab kasutada regressioonijoone kallakut, et teha kindlaks riskimaandussuhe, mis maksimeerib eeldatavat efektiivsust. Näiteks kui regressioonijoone kallak on 1,02, siis eeldatavat efektiivsust maksimeerib riskimaandussuhe, mis põhineb maandatava alusinstrumendi koguse 0,98 suhtel riskimaandamisinstrumendi kogusesse 1,00. Kuid riskimaandamissuhe võib kujuneda ebaefektiivseks, mida sel juhul kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ riskimaandamissuhte kestuse jooksul.

▼B

Objektirühmade määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahvid 83 ja 84)

AG101 Netopositsiooni (nt sarnase lõpptähtajaga kõikide fikseeritud intressimääraga varade ja kohustiste netosumma) riski maandamine konkreetse maandatava instrumendi või tehingu maandamise asemel, ei vasta riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele. Kuid peaaegu samasuguse mõju riskimaandamisarvestuse kasumile või kahjumile nagu kõnealust liiki riskimaandamissuhte puhul võib saavutada, määratledes maandatava riskiga instrumentideks osa alusvarade kogumist. Näiteks kui pangal on varasid 100 VÜ eest ja kohustisi 90 VÜ eest, mille puhul riskid ja tingimused on sarnase olemusega, ja pank maandab riskile avatud netopositsiooni summas 10 VÜ-d, saab ta määratleda varade riskimaandamisarvestusega hõlmatava osa summas 10 VÜ-d. Sellist määratlust saab kasutada, kui need varad ja kohustised on fikseeritud intressimääraga instrumendid, mille puhul on tegemist õiglase väärtuse riskimaandamisega, või kui need varad ja kohustised on muutuva intressimääraga instrumendid, mille puhul on tegemist rahavoogude riskimaandamisega. Samuti kui (majandus)üksusel on siduv kohustus sooritada ost välisvaluutas 100 VÜ eest ja siduv kohustus sooritada müük välisvaluutas 90 VÜ eest, saab ta maandada netosumma 10 VÜ-d, omandades tuletisinstrumendi ja määratledes selle riskimaandamisinstrumendina, mis on seotud 10 VÜ suuruse osaga 100 VÜ suurusest siduvast ostukohustusest.

Riskimaandamisarvestus (paragrahvid 85–102)

AG102 Õiglase väärtuse riskimaandamise näiteks on riskimaandamine, millega maandatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse muutustele avatud positsiooni riski, mis tuleneb intressimäärade muutustest. Sellise riskimaandamisinstrumendi võib sõlmida kas emitent või instrumendi valdaja.

AG103 Näitena rahavoogude riskimaandamisinstrumendi kohta on *swap*'i kasutamine, et muuta muutuva intressimääraga võlg fikseeritud intressimääraga võlaks (s.o tulevase tehingu riskimaandamine, mille puhul maandatavad tulevased rahavood on tulevased intressimaksed).

AG104 Siduva kohustuse riskimaandamisinstrument (nt kütusehinna muutuse riski maandamiseks seoses elektrijaama kajastamata lepingulise siduva kohustusega osta kütust fikseeritud hinnaga) maandab õiglase väärtuse muutuse avatud positsiooni riski. Seega selline riskimaandamine on õiglase väärtuse riskimaandamine. Kuid paragrahvi 87 alusel saab siduva kohustuse välisvaluutariski maandamist arvestada alternatiivselt rahavoogude riskimaandamisena.

Riskimaandamise efektiivsuse hindamine

AG105 Riskimaandamist peetakse väga efektiivseks ainult siis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) Riskimaandamise alustamisel ja järgnevatel perioodidel peab riskimaandamine olema väga efektiivne õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamise saavutamisel, mis tulenevad selle perioodi jooksul maandatud riskist, mille jaoks riskimaandamine on ette nähtud. Sellist ootust saab väljendada erinevatel viisidel, sealhulgas võrreldes maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude varasemaid

▼B

maandatud riskist tulenevaid muutusi riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude varasemate muutustega, või tõestades kõrget statistilist korrelatsiooni maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude ning riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude vahel. (Majandus)üksus võib valida riskimaandamissuhte, mis ei ole suhtes üks ühele, et parandada riskimaandamise efektiivsust vastavalt paragrahvis AG100 sätestatule.

b) Riskimaandamise tegelikud tulemused on vahemikus 80–125 protsenti. Näiteks kui tegelikult on kahjum riskimaandamisinstrumendilt 120 VÜ-d ja kasum rahainstrumendilt on 100 VÜ-d, saab tasaarvestamist mõõta suhtega 120/100, mis on 120 protsenti, või suhtega 100/120, mis on 83 protsenti. Kõnealuses näites, eeldades, et riskimaandamine vastab punktis a toodud tingimusele, saaks (majandus)üksus järeldada, et riskimaandamine on olnud väga efektiivne.

AG106 Efektiivsust hinnatakse vähemalt (majandus)üksuse aasta- või vahefinantsaruannete koostamise käigus.

AG107 Käesolev standard ei määratle mingit üht kindlat meetodit riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks. (Majandus)üksuse poolt kasutatav meetod riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks sõltub tema riskijuhtimise strateegiast. Kui näiteks (majandus)üksuse riskijuhtimise strateegia näeb ette, et riskimaandamisinstrumendi summat korrigeeritakse perioodiliselt peegeldamaks muutusi maandatud positsioonis, peab (majandus)üksus tõestama, et riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne ainult kuni riskimaandamisinstrumendi summa järgmise korrigeerimiseni. Mõnedel juhtudel kasutab (majandus)üksus erinevaid meetodeid erinevat liiki riskimaandamise jaoks. (Majandus)üksuse riskimaandamise strateegia dokumentatsioon sisaldab efektiivsuse hindamise protseduure. Nendes protseduurides sätestatakse, kas hindamine hõlmab kogu kasumit või kahjumit riskimaandamisinstrumendilt või kas instrumendi ajaväärtus jäetakse arvestamata.

AG107A […].

AG108 Kui riskimaandamisinstrumendi ja maandatava vara, kohustise, siduva kohustuse või eriti tõenäolise kavandatava tehingu põhitingimused on samad, võib riski maandamisest tulenevaid õiglase väärtuse ja rahavoogude muutusi tõenäoliselt täielikult üksteisega tasaarvestada, nii riskimaandamisinstrumendi sõlmimisel kui ka hiljem. Näiteks intressimäära-*swap* on tõenäoliselt efektiivne riskimaandamisinstrument, kui nominaal- ja põhisummad, üldtähtaeg, ümberhindamise kuupäevad, intressi- ja põhiosamaksete laekumiste ja maksmise tähtajad ja intressimäärade mõõtmise alus on samad nii riskimaandamisinstrumendil kui ka maandataval instrumendil. Eriti tõenäolise kavandatava kaubaostu riskimaandamine forvardlepinguga on ilmselt väga efektiivne, kui:

a) forvardleping on sama kauba sama koguse ostmiseks samal ajal ja samas asukohas nagu maandatava kavandatava ostu puhul;

▼B

b) forvardlepingu õiglane väärtus selle jõustumisel on null ja

c) forvardlepingust tulenev muutus üle- või alakursis kas jäetakse välja efektiivsuse hindamisest ja kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, või eriti tõenäolisest kavandatavast tehingust tulenevate eeldatavate rahavoogude muutus põhineb kauba forvardhinnal.

AG109 Mõnikord tasaarvestab riskimaandamisinstrument ainult osa maandatavast riskist. Näiteks riskimaandamine ei oleks täielikult efektiivne, kui riskimaandamisinstrument ja maandatav instrument on nomineeritud erinevates valuutades, mis ei muutu sünkroonis. Samuti ei oleks intressimäärariski maandamine tuletisinstrumenti kasutades täielikult efektiivne, kui osa tuletisinstrumendi õiglase väärtuse muutusest tuleneb tehingu vastaspoole krediidiriskist.

AG110 Riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele vastamiseks peab riskimaandamine puudutama konkreetset kindlaksmääratud riski, mitte üksnes (majandus)üksuse üldisi äririske ja peab lõpptulemusena mõjutama (majandus)üksuse kasumit või kahjumit. Füüsilise vara riknemise risk või valitsuse poolt vara sundvõõrandamise riski maandamine ei vasta riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele; efektiivsust ei saa mõõta, sest need riskid ei ole usaldusväärselt mõõdetavad.

▼M15

AG110A Paragrahvi 74 punktis a lubatakse (majandus)üksusel eraldada optsioonilepingu sisemine väärtus ja ajaväärtus ning määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult optsioonilepingu sisemise väärtuse muutus. Sellise määratlemise tulemuseks võib olla riskimaandamissuhe, mis on täielikult efektiivne saavutamaks prognoositava tehingu maandatavast ühepoolsest riskist tulenevate rahavoogude tasaarveldavad muutused, kui prognoositava tehingu ja riskimaandamisinstrumendi põhitingimused on ühesugused.

AG110B Kui (majandus)üksus määratleb ostetud optsiooni tervikuna prognoositavast tehingust tuleneva ühepoolse riski riskimaandamisinstrumendina, ei ole riskimaandamissuhe täielikult efektiivne. See on tingitud sellest, et optsiooni eest makstud lisatasu hõlmab ka ajaväärtust ja paragrahvi AG99BA sätestatu kohaselt ei hõlma määratletud ühepoolne risk optsiooni ajaväärtust. Seega ei toimu nimetatud olukorras makstud optsiooni lisatasu ajaväärtusest ja määratletud maandatavast riskist tulenevate rahavoogude tasaarveldamist.

▼B

AG111 Intressimäärariski puhul võib riskimaandamise efektiivsust hinnata, koostades finantsvarade ja -kohustiste lõpptähtaegade graafiku, kus näidatakse intressimäärariskile avatud netopositsioonid iga ajaperioodi kohta tingimusel, et riskile avatud netopositsioon on seostatud konkreetse vara või kohustisega (või varade või kohustiste konkreetse rühmaga või nende konkreetse osaga), mis tingivad riskile avatud netopositsiooni tekkimise ning riskimaandamise efektiivsust hinnatakse vastava vara või kohustise suhtes.

▼B

AG112 Riskimaandamise efektiivsuse hindamisel võtab (majandus)üksus tavaliselt arvesse raha ajaväärtuse. Maandatava instrumendi fikseeritud intressimäär ei pruugi täpselt kokku langeda sellise *swap*'i fikseeritud intressimääraga, mis on määratletud õiglase väärtuse riskimaandamisena. Samuti ei pruugi intressi kandva vara või kohustise muutuv intressimäär olla sama kui rahavoogude riskimaandamisena määratletud *swap*'i muutuv intressimäär. *Swap*-lepingu õiglane väärtus tuleneb selle netotasaarveldamisest. *Swap*-lepingu fikseeritud ja muutuvaid intressimäärasid saab muuta, mõjutamata netotasaarveldust, kui mõlemaid määrasid muudetakse sama summa võrra.

AG113 Kui (majandus)üksus ei vasta riskimaandamise efektiivsuse kriteeriumitele, lõpetab (majandus)üksus riskimaandamisarvestuse alates viimasest kuupäevast, mil demonstreeriti vastavus riskimaandamise efektiivsuse kriteeriumitele. Kui aga (majandus)üksus määrab kindlaks sündmuse või asjaolude muutuse, mis põhjustas riskimaandamissuhte mittevastavuse efektiivsuse kriteeriumitele ja ta demonstreerib, et riskimaandamine oli efektiivne enne selle sündmuse või asjaolude muutuse esinemist, lõpetab (majandus)üksus riskimaandamisarvestuse alates sündmuse või asjaolude muutumise kuupäevast.

▼M40

AG113A Kahtluste vältimiseks tuleb märkida, et mõju, mida avaldab algse vastaspoole asendamine kliiriva vastaspoolega ning paragrahvi 91 punkti a alapunktis ii ja paragrahvi 101 punkti a alapunktis ii kirjeldatud seonduvate muudatuste tegemine, võetakse arvesse riskimaandamisinstrumendi mõõtmisel ning seega riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise efektiivsuse mõõtmisel.

▼B

Õiglase väärtuse riskimaandamisarvestus portfelli intressimäärariski maandamisel

▼M53

AG114 Finantsvarade või -kohustiste portfelliga seotud intressimäära riski õiglase väärtuse riskimaandamise korral vastab üksus käesoleva standardi nõuetele, kui ta järgib punktides a–i ja paragrahvides AG115–AG132 sätestatud protseduure:

a) riskijuhtimise protsessi osana määratleb üksus selliste objektide portfelli, mille intressimäärariski ta soovib maandada. Portfelli võivad kuuluda ainult varad, ainult kohustised või nii varad kui ka kohustised. Üksus võib määratleda kaks või enam portfelli, mille korral rakendab ta allpool toodud juhiseid iga portfelli kohta eraldi.

▼B

b) (Majandus)üksus analüüsib portfelli ümberhindamise perioodide lõikes eeldatavate, mitte lepingujärgsete ümberhindamise kuupäevade alusel. Analüüsi ümberhindamise perioodide lõikes võib teostada erinevatel viisidel, näiteks jaotades rahavood nende eeldatava toimumise perioodidesse või jaotades nominaalpõhisummad perioodide kaupa kuni ümberhindamise eeldatava hetkeni.

▼B

c) Sellise jaotamise alusel otsustab (majandus)üksus summa, mille riske ta soovib maandada. (Majandus)üksus määratleb maandatava instrumendina kindlaksmääratud portfellist sellise varade või kohustiste summa (kuid mitte netosumma), mis on võrdne summaga, mida ta soovib määratleda maandatavana. […].

d) (Majandus)üksus määrab kindlaks maandatava intressimäärariski. See risk võib olla maandatava positsiooni iga objekti intressimäärariski osa, nagu näiteks viiteintressimäär (nt LIBOR).

e) (Majandus)üksus määrab kindlaks ühe või mitu riskimaandamisinstrumenti iga ümberhindamise perioodi kohta.

f) Eespool punktides c–e tehtud määratlusi kasutades hindab (majandus)üksus riskimaandamise alustamisel ja järgnevatel perioodidel, kas riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne perioodi jooksul, milleks riskimaandamine on ette nähtud.

g) (Majandus)üksus mõõdab perioodiliselt maandatud riskist (mis on määratletud punktis d) tulenevat muutust maandatava instrumendi (mis on määratletud punktis c) õiglases väärtuses […]. Tingimusel, et riskimaandamise tegelik kõrge efektiivsus on kindlaks tehtud kasutades (majandus)üksuse dokumenteeritud meetodit efektiivsuse hindamiseks, kajastab (majandus)üksus maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutust kasumi või kahjumina ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ ja ühel kahest ►**M5** finantsseisundi aruande kirjest ◄ vastavalt paragrahvis 89A sätestatule. Õiglase väärtuse muutust ei pea jaotama üksikutele varadele või kohustistele.

h) (Majandus)üksus mõõdab riskimaandamisinstrumendi (instrumentide) (mis on määratletud punktis e õiglase väärtuse muutust ja kajastab seda kas kasumi või kahjumina ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Riskimaandamisinstrumendi (instrumentide) õiglast väärtust kajastatakse ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ vara või kohustisena.

i) Mis tahes ebaefektiivsust ([1]) kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ erinevusena punktis g viidatud õiglase väärtuse muutuse ja punktis h viidatud õiglase väärtuse muutuse vahel.

AG115 Seda meetodit kirjeldatakse üksikasjalikumalt allpool. Seda rakendatakse ainult intressimäärariski õiglase väärtuse riskimaandamisele, mis on seotud finantsvarade või -kohustiste portfelliga.

AG116 Paragrahvi AG114 punktis a määratletud portfell võib sisaldada varasid ja kohustusi. Alternatiivselt võib see olla portfell, mis sisaldab ainult varasid või ainult kohustusi. Portfelli kasutatakse selleks, et teha kindlaks varade või kohustiste summa, mida (majandus)üksus soovib maandada. Kuid portfelli ennast ei määratleta maandatava instrumendina.

([1]) Käesolevas kontekstis rakendatakse sama olulisuse arvestust, nagu kogu IFRS-is.

▼B

AG117 Paragrahvi AG114 punkti b rakendamisel määrab (majandus)üksus kindlaks instrumendi eeldatava ümberhindamise kuupäeva, mis on varaseim kuupäevadest, mil eeldatavasti see instrument aegub või see instrument hinnatakse ümber vastavalt turuhindadele. Eeldatavad ümberhindamise kuupäevad prognoositakse riskimaandamise alustamisel ja kogu riskimaandamise kestusel varasemate kogemuste ja muu saada oleva informatsiooni alusel, mis hõlmab muu hulgas informatsiooni ja ootusi ettemaksemäärade, intressimäärade ja nendevahelise koostoime kohta. (Majandus)üksused, millel ei ole oma (majandus)üksusespetsiifilisi kogemusi või millel on vähe kogemusi, kasutavad sarnase rühma kogemusi võrreldavate finantsinstrumentide kohta. Need hinnangud vaadatakse perioodiliselt üle ja neid täpsustatakse kogemuste alusel. Fikseeritud intressimääraga ettemakstava instrumendi korral on eeldatavaks ümberhindamise kuupäevaks see kuupäev, mil instrumendi eest tehakse eeldatavasti ettemakse, välja arvatud juhul, kui see hinnatakse ümber vastavalt turuhindadele varasemal kuupäeval. Sarnaste instrumentide rühma puhul võib analüüs perioodide lõikes eeldatavate ümberhindamise kuupäevade alusel toimuda rühmade, mitte üksikute instrumentide perioodidesse jaotamise teel. (Majandus)üksus võib rakendada teisi metodoloogiaid selliseks jaotamiseks. Näiteks võib ta kasutada ettemaksemäärakordajat amortiseeritavate laenude jaotamiseks ajaperioodide lõikes eeldatavate ümberhindamise kuupäevade alusel. Sellise jaotamise metodoloogia peab siiski olema kooskõlas (majandus)üksuse riskijuhtimise protseduuride ja eesmärkidega.

▼M53

AG118 Paragrahvi AG114 punktis c sätestatud määratlust illustreerib näide, kus teatud ümberhindamise ajaperioodil üksus prognoosib, et tal on fikseeritud intressimääraga varasid summas 100 VÜ-d ja fikseeritud intressimääraga kohustisi summas 80 VÜ-d ning ta otsustab maandada kogu netopositsiooni summas 20 VÜ-d, määratleb ta riskimaandamisobjektina varad summas 20 VÜ-d (mis on varade osa). See määratlus väljendatakse rahasummana (nt dollarite, eurode, naelsterlingite või randide summana), mitte üksikute varadena. Sellest tuleneb, et kõik varad (või kohustised), millest maandatav summa eraldatakse – st antud näites varad kogusummas 100 VÜ-d – peavad olema: instrumendid, mille õiglane väärtus muutub vastavalt maandatava intressimäära muutustele […].

▼B

AG119 (Majandus)üksus vastab samuti muudele määratlemise ja dokumenteerimise nõuetele, mis on sätestatud paragrahvi 88 punktis a. Portfelli intressimäärariski maandamiseks kehtestab see määratlus ja dokumentatsioon (majandus)üksuse poliitika kõikide muutujate kohta, mida kasutatakse maandatava summa ja efektiivsuse mõõtmise viisi kindlaks tegemiseks, sealhulgas järgmiste kohta:

a) milliseid varasid ja kohustusi tuleb arvestada portfelli riski maandamisel ja alus nende portfellist eemaldamiseks;

▼B

b) kuidas (majandus)üksus prognoosib ümberhindamise kuupäevi, sealhulgas millistel eeldatavatel intressimääradel põhinevad ettemaksemäärade prognoosid ja alus nende hinnangute muutmiseks. Sama meetodit kasutatakse nii esialgsete prognooside puhul, mis on tehtud vara või kohustise maandatavasse portfelli arvamisel ja nende prognooside mis tahes edasiste muutmiste puhul;

c) ümberhindamise perioodide arv ja kestus;

d) kui sageli (majandus)üksus kontrollib efektiivsust […].

e) metodoloogia, mida (majandus)üksus kasutab, et määrata kindlaks maandatava instrumendina määratletud varade või kohustiste summa […];

f) […] kas (majandus)üksus kontrollib efektiivsust iga ümberhindamise ajaperioodi suhtes eraldi, kõikide ajaperioodide kohta ühiselt või kasutades kahe meetodi teatud kombinatsiooni.

Riskimaandamissuhte määratlemisel ja dokumenteerimisel kehtestatud põhimõtted peavad olema kooskõlas (majandus)üksuse riskijuhtimise protseduuride ja eesmärkidega. Põhimõtete muutusi ei tehta suvaliselt. Nad põhjendatakse turutingimuste muutuste ja muude teguritega, nad tuginevad (majandus)üksuse riskijuhtimise protseduuridele ja eesmärkidele ning on nendega kooskõlas.

AG120 Paragrahvi AG114 punktis e viidatud riskimaandamisinstrument võib olla üksik tuletisinstrument või tuletisinstrumentide portfell, millest kõik sisaldavad maandatavale intressimäärariskile avatud positsiooni, mis on määratletud paragrahvi AG114 punktis d (nt intressi-*swap*'ide portfell, mis kõik sisaldavad LIBORi suhtes avatud positsiooni). Selline tuletisinstrumentide portfell võib sisaldada tasaarvestavaid riskipositsioone. Kuid see ei või sisaldada kirjutatud optsioone või kirjutatud optsioonide netosummat, sest käesolev standard ([1]) ei luba selliste optsioonide määratlemist riskimaandamisinstrumentidena (välja arvatud kui kirjutatud optsioon on määratletud ostetud optsiooni tasaarvestavana). Kui riskimaandamisinstrument maandab paragrahvi AG114 punktis c määratletud summa rohkem kui ühe ümberhindamise perioodi jooksul, jaotatakse see kõikidele perioodidele, mida see maandab. Kuid kogu riskimaandamisinstrument tuleb jaotada nendele ümberhindamise perioodidele, sest käesolevas standardis ([2]) ei lubata riskimaandamissuhte määramist riskimaandamisinstrumendi käibel oleku aja ainult ühele osale.

AG121 Kui (majandus)üksus mõõdab ettemakstava instrumendi õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvi AG114 punktile g, siis intressimäärade muutus mõjutab ettemakstava instrumendi õiglast väärtust kahel viisil: see mõjutab lepingupõhiste rahavoogude õiglast väärtust ja ettemakstavas instrumendis sisalduva ettemakse optsiooni õiglast väärtust. Standardi paragrahv 81 lubab (majandus)üksusel määratleda finantsvara või -kohustise osa, millel on ühine riskile avatud positsioon, maandatava instrumendina tingimusel, et selle efektiivsust saab mõõta. […].

([1]) Vt paragrahvid 77 ja AG94
([2]) Vt paragrahv 75

▼B

AG122 Käesolev standard ei määratle tehnikaid, mida kasutatakse, et määrata kindlaks paragrahvi AG114 punktis g viidatud summa, nimelt maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutus, mis tuleneb maandatavast riskist. […] Ei ole asjakohane eeldada, et maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutused on võrdsed riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutustega.

AG123 Paragrahv 89A nõuab, et kui maandatav instrument on teatud ümberhindamise perioodil vara, esitatakse tema väärtuse muutus varades eraldi kirjena. Kui aga maandatav instrument on teatud ümberhindamise perioodil kohustis, esitatakse tema väärtuse muutus kohustistes eraldi kirjena. Need on eraldi kirjed, millele on viidatud paragrahvi AG114 punktis g. Jaotamine eraeraldiseisvateks konkreetseteks varadeks (või kohustisteks) ei ole nõutud.

AG124 Paragrahvi AG114 punktis i märgitakse, et ebaefektiivsus ulatub määrani, millises maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutus, mis tuleneb maandatavast riskist, erineb maandava tuletisinstrumendi õiglase väärtuse muutusest. Selline erinevus võib tuleneda mitmetest põhjustest, sealhulgas:

a) […];

b) maandatavasse portfelli kuuluvate instrumentide väärtus langeb või nende kajastamine lõpetatakse;

c) riskimaandamisinstrumendi ja maandatava instrumendi maksetähtajad on erinevad ja

d) muud põhjused […].

Selline ebaefektiivsus [1] tuleb teha kindlaks ja kajastada ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

AG125 Riskimaandamise efektiivsus tavaliselt paraneb:

a) kui (majandus)üksus jaotab erinevate ettemaksetunnustega instrumendid sellisel viisil, mis võtab arvesse ettemaksmiskäitumise erisusi;

b) kui portfelli kuuluvate instrumentide arv on suurem. Kui portfellis sisalduvad ainult mõned instrumendid, siis suhteliselt kõrge ebaefektiivsus on tõenäoline, kui ühe instrumendi eest tehakse ettemakse eeldatud kuupäevast varem või hiljem. Kui aga portfell sisaldab suurt hulka instrumente, saab ettemaksmiskäitumise erisusi prognoosida täpsemalt;

c) kui kasutatavad ümberhindamise perioodid on lühemad (nt ühekuulised võrreldes kolmekuuliste ümberhindamise perioodidega). Lühemad ümberhindamise perioodid vähendavad maandatava instrumendi ümberhindamise ja maksmise kuupäevade ning riskimaandamisinstrumendi ümberhindamise ja maksmise kuupäevade vahelise mis tahes mittevastavuse mõju (ümberhindamise perioodi jooksul);

d) mida sagedamini korrigeeritakse riskimaandamisinstrumendi summat, et peegeldada maandatava instrumendi muutusi (nt tulenevalt eeldatavate ettemaksete muutustest).

AG126 (Majandus)üksus kontrollib perioodiliselt efektiivsust. […].

[1] Käesolevas kontekstis rakendatakse sama olulisuse arvestust, nagu kogu IFRS-is.

▼B

AG127 Efektiivsuse mõõtmisel eristab (majandus)üksus olemasolevate varade (või kohustiste) prognoositavate ümberhindamise kuupäevade muudatusi uute varade (või kohustiste) tekkimisest, kusjuures ebaefektiivsus tuleneb ainult esimestest. […] Kui ebaefektiivsus on kajastatud vastavalt eespool sätestatule, annab (majandus)üksus uue hinnangu kõikide varade (või kohustiste) kohta igal ümberhindamise perioodil, sealhulgas uute varade (või kohustiste) kohta, mis on tekkinud alates (majandus)üksuse poolsest viimasest efektiivsuse kontrollist ja määratleb uue summa maandatava instrumendina ja uue maandatud riski osatähtsuse protsentides. […].

AG128 Esialgu ümberhindamise perioodi jaotatud instrumentide kajastamine võib lõppeda oodatust varasema ettemakse või mahakandmise tõttu, mis tuleneb väärtuse langusest või müügist. Selle esinemisel eemaldatakse ►**M5** finantsseisundi aruandest ◄ paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjel toodud õiglase väärtuse muutuse summa, mis puudutab enam mittekajastatavat instrumenti ja see liidetakse instrumendi kajastamise lõpetamisest tulenevale kasumile või kahjumile. Sellel eesmärgil on vaja teada ümberhindamise perioodi (perioode), millesse enam mittekajastatav instrument jaotati, sest see määrab kindlaks ümberhindamise perioodi(d), millest see instrument tuleb eemaldada ja seega ka summa, mis tuleb eemaldada paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjelt. Instrumendi kajastamise lõpetamisel, kui on võimalik kindlaks määrata, millisesse perioodi see kuulus, eemaldatakse instrument sellest perioodist. Kui mitte, siis eemaldatakse see varaseimast perioodist, kui kajastamise lõpetamine tulenes oodatust kõrgematest ettemaksetest või jaotatakse enam mittekajastatavat instrumenti sisaldavatele kõikidele perioodidele süsteemsel ja ratsionaalsel alusel, kui instrument müüdi või tema väärtus langes.

AG129 Lisaks, teatud perioodiga seotud mis tahes summat, mille kajastamist ei lõpetatud selle perioodi lõppedes, kajastatakse ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ sellel ajal (vt paragrahv 89A). […].

AG130 […].

AG131 Kui ümberhindamise perioodil maandatud summat vähendatakse ilma seotud varade (või kohustiste) kajastamist lõpetamata, amortiseeritakse vastavalt paragrahvile 92 paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjel toodud summat, mis on seotud vähendamisega.

AG132 (Majandus)üksus võib soovida rakendada paragrahvides AG114–AG131 toodud meetodit portfelli riskimaandamiseks, mida on varem arvestatud rahavoogude riskimaandamise põhimõtete kohaselt kooskõlas IAS 39-ga. Selline (majandus)üksus tühistab varemkasutatud rahavoogude riskimaandamise määratluse vastavalt paragrahvi 101 punktile d ja rakendab nimetatud paragrahvis toodud nõudeid. Samuti määratleks ta riskimaandamise ümber õiglase väärtuse riski maandamiseks ja rakendaks paragrahvides AG114–AG131 toodud meetodit edasiulatuvalt järgmiste arvestusperioodide suhtes.

▼**M53**

ÜLEMINEKUSÄTTED (PARAGRAHVID 103–108C)

▼**B**

AG133 (Majandus)üksus võib olla kajastanud prognoositavat kontserni-sisest tehingut maandatava tehinguna 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta alguses (või, võrdleva teabe kordamiseks, varasema võrdlusperioodi alguses) riskimaanduses, mis vastab käesoleva standardi kohaselt riskimaandusinstrumentide arvestusse lülitamise tingimustele (täiendatuna lõike 80 viimase lausega). Selline (majandus)üksus võib kasutada seda määratlust riskimaandusinstrumentide arvestuse rakendamiseks konsolideeritud raamatupidamisaruannetes 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta (või varasema võrdlusperioodi) algusest. Selline (majandus)üksus rakendab 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta algusest ka lõikeid AG99A ja AG99B. Siiski ei pea ta vastavalt lõikele 108B rakendama lõiget AG99B varasemate perioodide võrdlusteabe suhtes.

▼**M54**

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 40

Kinnisvarainvesteeringud

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada kinnisvarainvesteeringute ning nende arvestusega seotud avalikustamisnõuete arvestuslik käsitlus.

RAKENDUSALA

2. Käesolevat standardit rakendatakse kinnisvarainvesteeringute kajastamisel, mõõtmisel ja avalikustamisel.

3. [kehtetu]

4. Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:

a) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad (vt IAS 41 *Põllumajandus* ja IAS 16 *Materiaalne põhivara*) ja

b) mineraalõigused ja mineraalreservid, nagu nafta, maagaas ja muud sarnased mittetaastuvad ressursid.

MÕISTED

5. Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

***Bilansiline väärtus* on summa, milles vara on finantsseisundi aruandes kajastatud.**

***Soetusmaksumus* on raha või raha ekvivalentide summa või muu tasu õiglane väärtus, mida makstakse, omandamaks vara soetamise või ehitamise ajal, või vajaduse korral sellele varale esmasel kajastamisel omistatav summa lähtudes teiste IFRSidega nõutud spetsiifilistest tingimustest, nt IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*.**

***Õiglane väärtus* on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*).**

***Kinnisvarainvesteering* on kinnisvara (maa või ehitis, osa ehitisest või mõlemad), mida hoitakse (kas omanikuna või kasutamisõiguse esemeks oleva vara rentnikuna) eelkõige renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga:**

a) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel või

b) müügiks tavapärase majandustegevuse käigus.

***Omaniku poolt kasutatav kinnisvara* on kinnisvara, mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rentnikuna) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel.**

▼**M54**

KINNISVARA LIIGITAMINE KINNISVARAINVESTEERINGU VÕI OMANIKU POOLT KASUTATAVA KINNISVARANA

6. [kehtetu]

7. Kinnisvarainvesteeringuid hoitakse renditulu teenimiseks, kinnisvara väärtuse kasvuks või mõlemal eesmärgil. Seetõttu tekivad kinnisvarainvesteeringust rahavood üksuse teistest varadest suurel määral sõltumatult. See eristab kinnisvarainvesteeringut omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast. Kaupade tootmisel või teenuste osutamisel (või kinnisvara kasutamisel halduslikul eesmärgil) tekivad rahavood, mis ei ole seotud ainult kinnisvaraga, vaid ka muude tootmis- või tarneprotsessis kasutatavate varadega. IAS 16 kehtib omaniku poolt kasutatava kinnisvara suhtes ja IFRS 16 kehtib omaniku poolt kasutatava kinnisvara suhtes, mida rentnik valdab kasutamisõiguse esemeks oleva varana.

8. Kinnisvarainvesteeringud on näiteks:

a) maa, mida hoitakse pikaajalise väärtuse kasvu eesmärgil, mitte müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lähitulevikus;

b) maa, mida hoitakse hetkel määratlemata kasutuseks tulevikus. (Kui üksus ei ole otsustanud, kas ta kavatseb maad kasutada omaniku poolt kasutatava kinnisvarana või müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lähitulevikus, loetakse maa hoidmise eesmärgiks väärtuse kasv);

c) ehitis, mis kuulub üksusele (või üksuse valduses oleva ehitisega seotud kasutamisõiguse esemeks olev vara) ja mis on ühe või mitme kasutusrendi tingimustel välja renditud;

d) ehitis, mida hetkel ei kasutata, kuid mida hoitakse ühe või mitme kasutusrendi tingimustel väljarentimise eesmärgil;

e) kinnisvara, mida ehitatakse või arendatakse kinnisvarainvesteeringuna kasutamiseks tulevikus.

9. Järgmised näited ei ole kinnisvarainvesteeringud ja seega ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse:

a) kinnisvara, mis on mõeldud müügiks tavapärase majandustegevuse käigus või mida ehitatakse või arendatakse sellise müügi eesmärgil (vt IAS 2 *Varud*), näiteks kinnisvara, mis on omandatud ainult lähitulevikus toimuva võõrandamise või arenduse ja hilisema edasimüügi eesmärgil;

b) [kehtetu]

c) omaniku poolt kasutatav kinnisvara (vt IAS 16 ja IFRS 16), sealhulgas kinnisvara, mida hoitakse omanikupoolseks tulevaseks kasutamiseks, kinnisvara, mida hoitakse tulevaseks arendamiseks ja sellele järgnevaks omanikupoolseks kasutamiseks, töötajate poolt kasutatav kinnisvara (sõltumata sellest, kas töötajad maksavad turuhindadele vastavat renti või mitte) ning võõrandamist ootav omaniku poolt kasutatav kinnisvara;

d) [kehtetu]

e) kinnisvara, mis on kapitalirendi tingimustel välja renditud teisele üksusele.

▼**M54**

10. Mõne kinnisvaraobjekti puhul hoitakse üht osa sellest renditulu teenimise või väärtuse kasvu eesmärgil ning teist osa kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel. Kui neid osi on võimalik eraldi müüa (või kapitalirendi tingimustel välja rentida), peab üksus nende osade kohta eraldi arvestust. Kui neid osi ei ole võimalik eraldi müüa, loetakse nimetatud kinnisvara kinnisvarainvesteeringuks ainult juhul, kui kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel kasutamiseks hoitav osa on ebaolulise suurusega.

11. Mõningatel juhtudel osutab üksus oma kinnisvara kasutajatele lisateenuseid. Üksus käsitleb sellist kinnisvara kinnisvarainvesteeringuna juhul, kui need lisateenused moodustavad kinnisvaralt teenitavatest tuludest väheolulise osa. Näiteks võib tuua kontorihoone omaniku, kes osutab ehitist kasutavatele rentnikele turva- ja hooldusteenuseid.

12. Muudel juhtudel on pakutavad teenused olulised. Näiteks kui üksus omab ja juhib hotelli, moodustavad külastajatele osutatud teenused tuludest olulise osa. Seega on omaniku poolt juhitav hotell omaniku poolt kasutatav kinnisvara ja mitte kinnisvarainvesteering.

13. Otsustamine selle üle, kas lisateenused moodustavad piisavalt olulise osa kinnisvaralt teenitavatest tuludest ning kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks või mitte, võib osutuda keeruliseks. Näiteks annab hotelli omanik mõnikord teatavad kohustused halduslepingu kohaselt üle kolmandatele osapooltele. Selliste lepingute tingimused võivad olla väga erinevad. Ühel äärmuslikul juhul võib omanik sisuliselt olla passiivne investor. Teisel äärmuslikul juhul võib omanik teatavad igapäevased tegevused teenustöödena sisse osta, kuid ise seejuures kanda olulisel määral hotelli põhitegevuse rahavoogude kõikumise riske.

14. Otsustamaks, kas kinnisvara kvalifitseerub kinnisvarainvesteeringuks, on vaja hinnangut. Üksus töötab välja kriteeriumid, millest lähtuvalt ta saab järjepidevalt hinnata vastavust kinnisvarainvesteeringu mõistele ning paragrahvides 7–13 esitatud juhistele. Paragrahvi 75 punktis c nõutakse, et üksus avalikustaks need kriteeriumid, juhul kui liigitamine on keeruline.

14 A Hinnangut on vaja ka selle kindlaksmääramiseks, kas omandatav kinnisvarainvesteering kujutab endast vara või varade rühma või IFRS 3 *Äriühendused* rakendusalasse kuuluvat äriühendust. Otsustamaks, kas tegemist on äriühendusega, tuleks viidata IFRS 3-le. Käesoleva standardi paragrahvide 7–14 sätted on seotud küsimusega, kas kinnisvara on omaniku poolt kasutatav kinnisvara või kinnisvarainvesteering, mitte selle kindlaksmääramisega, kas omandatav kinnisvara kujutab endast IFRS 3-s määratletud äriühendust või mitte. Otsuse tegemine selle kohta, kas konkreetne tehing vastab IFRS 3-s määratletud äriühenduse mõistele ja hõlmab käesolevas standardis määratletud kinnisvarainvesteeringut, nõuab mõlema standardi eraldiseisvat rakendamist.

15. Mõnel juhul kuulub üksusele kinnisvara, mis on emaettevõtjale või mõnele teisele tütarettevõtjatele välja renditud ja kasutusele antud. Selline kinnisvara ei vasta kinnisvarainvesteeringuna kajastamise kriteeriumitele konsolideeritud finantsaruannetes, kuna kontserni seisukohast on selline kinnisvara omaniku poolt kasutatav kinnisvara. Samas on selline kinnisvara seda omava üksuse seisukohalt kinnisvarainvesteering juhul, kui see vastab paragrahvis 5 esitatud mõistele. Seetõttu käsitleb rendileandja nimetatud kinnisvara enda eraldiseisvates finantsaruannetes kinnisvarainvesteeringuna.

▼**M54**

KAJASTAMINE

16. Kinnisvarainvesteeringut kajastatakse varana siis ja ainult siis kui:

a) on tõenäoline, et üksus saab tulevikus sellelt kinnisvarainvesteeringult majanduslikku kasu, ja

b) kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

17. Selle kajastamise põhimõtte kohaselt hindab üksus kinnisvarainvesteeringutele tehtud kõiki kulutusi nende tekkimise ajal. Need kulutused sisaldavad kinnisvarainvesteeringu soetamiseks tehtud kulutusi ja hilisemaid kinnisvara täiendamise, selle osa asendamise või hooldusega seotud kulutusi.

18. Paragrahvis 16 esitatud kajastamise põhimõtte kohaselt ei ole kinnisvara igapäevase hooldusega seotud kulutused üksuse kinnisvarainvesteeringu bilansilise väärtuse osa. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulutusi tekkepõhiselt kasumiaruandes. Igapäevase hooldusega seotud kulutused koosnevad peamiselt tööjõukuludest ja kulutustest tarbekaupadele ning võivad sisaldada ka detailidele tehtud kulutusi. Selliste kulutuste eesmärki kirjeldatakse sageli kinnisvara „remondi ja hooldusena“.

19. Kinnisvarainvesteeringu osad võivad olla omandatud asendamise teel. Näiteks, uued siseseinad võivad asendada esialgseid siseseinu. Kajastamise põhimõtte kohaselt võtab üksus asendavate osade maksumuse arvele kinnisvarainvesteeringu bilansilises väärtuses kulutuse tegemise hetkel, mil kajastamiskriteeriumid on täidetud. Asendatavate osade bilansilise väärtuse kajastamine lõpetatakse kooskõlas käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise tingimustega.

19 A Kinnisvarainvesteeringut, mida rentnik hoiab kasutamisõiguse esemeks oleva varana, kajastatakse vastavalt IFRS 16-le.

MÕÕTMINE ESMASEL KAJASTAMISEL

20. Kinnisvarainvesteeringut mõõdetakse esmalt selle soetusmaksumuses. Esmase mõõtmise hulka loetakse ka tehingukulutused.

21. Ostetud kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus hõlmab selle ostuhinda ja kõiki ostuga otseselt seotud kulutusi. Otseselt seotud kulutused sisaldavad näiteks teenustasusid juriidiliste teenuste eest, kinnisvara võõrandamisega seotud makse ja muid tehingukulutusi.

22. [kehtetu]

23. Kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust ei suurenda:

a) tegevuse alustamise kulud (välja arvatud juhul, kui need on vajalikud kinnisvara viimiseks sellisesse seisundisse, et seda oleks võimalik kasutada juhtkonna poolt kavandatud viisil);

b) enne kinnisvarainvesteeringu planeeritud kasutustaseme saavutamist tekkinud tegevuskahjumid või

c) kinnisvara ehitamise või arendamise käigus tekkinud normaalsest tasemest suuremad materjali-, tööjõu- või muude ressursside kulud.

▼**M54**

24. Kui kinnisvarainvesteeringu eest tasutakse järelmaksuga, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrduks kohe tasutava rahasummaga (s.o makstava tasu nüüdisväärtus. Erinevust nimetatud summa ja maksete kogusumma vahel kajastatakse võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna.

25. [kehtetu]

26. [kehtetu]

27. Ühe või mitu kinnisvarainvesteeringut võib soetada mitterahalise vara või varade, või kombineeritult rahaliste ja mitterahaliste varade eest. Järgnevas arutluses vaadeldakse mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see kehtib ka kõikidele teistele eelnevas lauses kirjeldatud vahetustehingutele. Sellise kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust mõõdetakse õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadava vara ega loovutatava vara õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav. Omandatud vara mõõdetakse nimetatud viisil isegi siis, kui üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdeta õiglases väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud vara bilansilises väärtuses.

28. Üksus määrab kindlaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) saadud vara rahavoogude struktuur (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud vara rahavoogude struktuurist või

b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud üksuse tegevuste osa väärtus üksuse jaoks ja

c) punktides a või b toodud erinevus on oluline, võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Otsustamaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, peab tehingu poolt mõjutatud üksuse tegevuste osa väärtus üksuse jaoks peegeldama maksustamisjärgseid rahavoogusid. Nimetatud analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et üksus peaks üksikasjalikke arvutusi tegema.

29. Vara õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused ei ole selle vara puhul suured või b) erinevate võimalike hinnangute täitumise tõenäosust saab mõistlikult hinnata ja kasutada õiglase väärtuse mõõtmisel. Kui üksus saab saadud või loovutatud vara õiglast väärtust usaldusväärselt mõõta, kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatud vara õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratav.

29 A Kinnisvarainvesteeringut, mida rentnik hoiab kasutamisõiguse esemeks oleva varana, hinnatakse esmaselt soetusmaksumuses vastavalt IFRS 16-le.

▼M54

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

Arvestusmeetod

30. Pidades silmas paragrahvis 32A märgitud erandeid, valib üksus oma arvestusmeetodiks kas paragrahvides 33–55 esitatud õiglase väärtuse mudeli või paragrahvis 56 esitatud soetusmaksumuse mudeli ja rakendab seda mudelit kõikidele oma kinnisvarainvesteeringutele.

31. IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* kohaselt võib arvestusmeetodeid muuta ainult juhul, kui selle tulemuseks on finantsaruanded, milles esitatakse usaldusväärselt ja asjakohasemalt teavet tehingute,muude sündmuste või tingimuste mõju kohta üksuse finantsseisundile, -tulemusele või rahavoogudele. On ülimalt ebatõenäoline, et õiglase väärtuse mudeli asendamisel soetusmaksumuse mudeliga võiks esitamine muutuda asjakohasemaks.

32. Käesoleva standardiga nõutakse, et kõik üksused mõõdaksid kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust kas mõõtmise (juhul kui üksus kasutab õiglase väärtuse mudelit) või avalikustamise (juhul kui üksus kasutab soetusmaksumuse mudelit) eesmärgil. Üksusel on soovitav, kuid mitte kohustuslik, määrata kinnisvarainvesteeringute õiglane väärtus kindlaks sellise sõltumatu hindaja hinnangu põhjal, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatavate kinnisvarainvesteeringute asukoha ja kategooria puhul hiljutised kogemused.

32 A Üksus võib:

a) valida kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli rakendamiseks kõikidele kinnisvarainvesteeringutele, mis tagavad kohustisi, mille maksed on otseselt seotud määratletud varade, sh nimetatud kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtusega või nendelt saadava tuluga, ja

b) valida rakendamiseks kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli kõikidele teistele kinnisvarainvesteeringutele, olenemata punktis a tehtud valikust.

32 B Mõned kindlustusandjad ja muud üksused haldavad üksusesisest kinnisvarafondi, mis väljastab mõttelisi osakuid, millest osa kuulub investoritele investeerimisriskiga lepingute alusel ja osa üksusele. Paragrahviga 32A ei lubata üksusel mõõta fondi kinnisvara osaliselt soetusmaksumuses ja osaliselt õiglases väärtuses.

32C Kui üksus valib erinevad mudelid kahele paragrahvis 32A kirjeldatud kategooriale, kajastatakse kinnisvarainvesteeringute müüke erinevate mudelite alusel mõõdetud varakogumite vahel õiglases väärtuses ja õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse koondkasumi aruandes. Seega, kui kinnisvarainvesteering on müüdud kogumist, mille puhul kasutatakse õiglase väärtuse mudelit, kogumisse, mille puhul kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, saab kinnisvara õiglasest väärtusest müügi kuupäeval selle tuletatud soetusmaksumus.

Õiglase väärtuse mudel

33. Pärast esmast kajastamist mõõdab õiglase väärtuse mudeli valinud üksus kõiki oma kinnisvarainvesteeringuid õiglases väärtuses, välja arvatud paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel.

▼**M54**

34. [kehtetu]

35. **Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse muutustest tulenevat kasumit ja kahjumit kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumiaruandes.**

36–39. [kehtetu]

40. Mõõtes kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust kooskõlas IFRS 13-ga, tagab üksus selle, et õiglane väärtus kajastab muu hulgas olemasolevatest rendilepingutest saadavat renditulu ja muid eeldusi, mida turuosalised kasutaksid kinnisvarainvesteeringu hinna määramisel, hetkel kehtivatel turutingimustel.

40 A Kui rentnik kasutab õiglase väärtuse mudelit kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu hindamiseks, mõõdab ta kasutamisõiguse esemeks oleva vara, mitte aluseks oleva vara õiglast väärtust.

41. IFRS 16-s määratletakse rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumuse esmase kajastamise alus. Paragrahviga 33 nõutakse rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu väärtuse ümberhindamist vajaduse korral õiglasesse väärtusesse-juhul, kui üksus valib õiglase väärtuse mudeli. Kui rendimakseid tehakse turuhindades, peaks rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus, millest on lahutatud kõik eeldatavad rendimaksed (kaasa arvatud kajastatud rendikohustistega seotud maksed), võrduma nulliga. Seega ei tohiks kasutamisõiguse esemeks oleva vara ümberhindamine IFRS 16 kohasest soetusmaksumusest paragrahvi 33 kohasesse õiglasesse väärtusesse (võttes arvesse paragrahvis 50 esitatud nõudeid) põhjustada mingit esmast kasumit või kahjumit, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust mõõdetakse erineval ajal. Selline olukord võib tekkida siis, kui otsus õiglase väärtuse mudeli kasutamise kohta tehakse pärast esmast kajastamist.

42–47. [kehtetu]

48. Erandjuhtudel leidub kindlaid tõendeid selle kohta, et kui üksus on esmakordselt omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara liigitatakse kasutusviisi muutumise tõttu esmakordselt kinnisvarainvesteeringuks), on mõistlike õiglaste väärtuste vahemikus esinevad erinevused nii suured ning võimalike tulevaste sündmuste tõenäosuse hindamine nii keeruline, et õiglast väärtust ei ole võimalik üheselt hinnata. Kõnealune asjaolu võib anda tunnistust selle kohta, et kinnisvara õiglast väärtust ei ole võimalik järjepidevalt usaldusväärselt mõõta (vt lõige 53).

49. [kehtetu]

50. Kinnisvarainvesteeringu bilansilise väärtuse kindlaksmääramisel õiglase väärtuse mudeli kohaselt ei arvesta üksus bilansis eraldi varade või kohustistena kajastatud varasid või kohustisi kahekordselt. Näiteks:

a) seadmed, nagu liftid ja kliimaseadmed, moodustavad sageli hoone lahutamatu osa ning üldjuhul liidetakse need kinnisvarainvesteeringu õiglasele väärtusele ega kajastata eraldi materiaalsete põhivaradena;

▼**M54**

b) kui kontor on välja renditud mööbleerituna, sisaldab kontori õiglane väärtus ka mööbli õiglast väärtust, kuna renditulu on seotud mööbleeritud kontoriga. Kui kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus sisaldab mööblit, ei kajasta üksus seda mööblit eraldi varana;

c) kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus ei sisalda ettemakstud või viitlaekumisena kajastatud kasutusrenditulu, kuna üksus kajastab neid eraldi kohustise või varana;

d) rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus kajastab eeldatavaid rahavoogusid (kaasa arvatud muutuvaid rendimakseid, mis kuuluvad eeldatavasti tasumisele). Kui kinnisvara väärtusele antud hinnang ei sisalda eeldatavaid rendiga seotud väljamakseid, on õiglase väärtuse mudelit kasutades vaja kinnisvara bilansilise väärtuse saamiseks liita saadud hinnangule kajastatud rendikohustise summa.

51. [kehtetu]

52. Mõningatel juhtudel võib üksus eeldada, et kinnisvarainvesteeringuga seotud väljamaksete (välja arvatud kajastatud kohustistega seotud maksete) nüüdisväärtus ületab seotud laekumiste nüüdisväärtuse. Üksus rakendab IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*, et määrata kindlaks, kas vastavat kohustist tuleb kajastada, ning juhul, kui see osutub vajalikuks, kuidas seda mõõta.

Suutmatus õiglast väärtust usaldusväärselt mõõta

53. Kehtib vaidlustatav eeldus, et üksus suudab kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärselt mõõta. Erandjuhtudel leidub siiski kindlaid tõendeid selle kohta, et kui üksus on esmakordselt omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara liigitatakse kasutusviisi muutumise tõttu esmakordselt kinnisvarainvesteeringuks), ei ole kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust võimalik järjepidevalt usaldusväärselt mõõta. Selline olukord tekib üksnes siis, kuivõrreldavate kinnisvaraobjektide turg ei ole aktiivne (nt hiljutisi tehinguid on toimunud vähe, puuduvad hetke hinnanoteeringud või jälgitavad tehinguhinnad näitavad, et müüja oli sunnitud müüma) ning alternatiivsed usaldusväärsed õiglased väärtused (näiteks diskonteeritud rahavoogude prognoosidel põhinevad väärtused) ei ole kättesaadavad. Kui üksus otsustab, et poolelioleva kinnisvaraobjekti õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav, kuid eeldab, et kinnisvaraobjekti õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav objekti valmimisel, mõõdab ta pooleliolevat kinnisvarainvesteeringut soetusmaksumuses seni, kuni selle õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta või kuni ehitustegevus lõpetatakse (olenevalt sellest, kumb toimub varem). Kui üksus otsustab, et kinnisvarainvesteeringu (v.a pooleliolev kinnisvarainvesteering) õiglane väärtus ei ole järjepidevalt usaldusväärselt mõõdetav, mõõdab üksus seda kinnisvarainvesteeringut IAS 16-s esitatud soetusmaksumuse mudeli põhjal, kui tegemist on tema omandis oleva kinnisvarainvesteeringuga, või IFRS 16 kohaselt, kui tegemist on rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringuga. Kinnisvarainvesteeringu jääkväärtus loetakse nulliks. Üksus jätkab IAS 16 või IFRS 16 rakendamist kuni selle kinnisvarainvesteeringu võõrandamiseni.

▼M54

53 A Kohe pärast seda, kui üksusel tekib suutlikkus mõõta usaldusväärselt eelnevalt soetusmaksumuses mõõdetud ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust, mõõdab ta seda kinnisvarainvesteeringut selle õiglases väärtuses. Kohe pärast seda, kui kinnisvara on valmis saanud, eeldatakse, et õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Kui see aga ei ole nii, siis paragrahvi 53 kohaselt kasutatakse kinnisvara arvestamiseks soetusmaksumuse mudelit vastavalt IAS 16-le, kui tegemist on üksuse omandis oleva varaga, või vastavalt IFRS 16-le, kui tegemist on rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava kinnisvarainvesteeringuga.

53 B Eeldust, et ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt, saab vaidlustada ainult esmasel kajastamisel. Üksus, kes on mõõtnud pooleliolevat kinnisvarainvesteeringut õiglases väärtuses, ei või järeldada, et valminud kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.

54. Nendel erandjuhtudel, kui üksus on paragrahvis 53 esitatud põhjustel sunnitud kinnisvarainvesteeringut mõõtma IAS 16 või IFRS 16 kohaselt soetusmaksumuse mudelit kasutades, mõõdab üksus kõiki teisi oma kinnisvarainvesteeringuid, sealhulgas ehitatavat kinnisvarainvesteeringut, õiglases väärtuses. Sellistel juhtudel jätkab üksus ülejäänud kinnisvarainvesteeringute arvestamisel õiglase väärtuse mudeli rakendamist, ehkki ühe kinnisvarainvesteeringu puhul rakendatakse soetusmaksumuse mudelit.

55. Kui üksus on kinnisvarainvesteeringut eelnevalt mõõtnud õiglases väärtuses, jätkab ta selle kinnisvara mõõtmist õiglases väärtuses kuni selle võõrandamiseni (või kuni see kinnisvara liigitatakse omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või üksus hakkab kinnisvara arendama hilisemaks müügiks tavapärase majandustegevuse käigus) isegi juhul, kui võrreldavad tehingud turul muutuvad harvemaks või turuhinnad muutuvad raskemini kättesaadavaks.

Soetusmaksumuse mudel

56. Pärast esmast kajastamist mõõdab õiglase väärtuse mudeli valinud üksus kinnisvarainvesteeringut

a) vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* juhul, kui see vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumidele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks);

b) IFRS 16 kohaselt juhul, kui rentnik hoiab seda kasutamisõiguse esemeks oleva varana, mitte IFRS 5 kohaselt müügiks, ja

c) kõigil muudel juhtudel vastavalt IAS 16-s esitatud nõuetele soetusmaksumuse mudeli kohta.

ÜMBERLIIGITAMISED

57. Ümberliigitamist kinnisvarainvesteeringuteks või kinnisvarainvesteeringutest teostatakse siis ja ainult siis, kui toimub muutus vara kasutuses, mida tõendab:

a) omanikupoolse kasutamise algus, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks;

▼M54

b) arenduse algus müügi eesmärgil, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust varudeks;

c) omanikupoolse kasutamise lõpp, mille puhul toimub ümberliigitamine omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast kinnisvarainvesteeringuks, või

d) kasutusrendile andmine teisele osapoolele, mille puhul toimub ümberliigitamine varudest kinnisvarainvesteeringuks.

e) [kehtetu]

58. Paragrahvi 57 punktiga b nõutakse, et üksus liigitaks kinnisvara kinnisvarainvesteeringutest ümber varudeks siis ja ainult siis, kui toimub muutus nende kasutamises, mille tõenduseks on arendustegevuse alustamine müügi eesmärgil. Kui üksus otsustab võõrandada kinnisvarainvesteeringu ilma seda arendamata, jätkab ta kinnisvara käsitamist kinnisvarainvesteeringuna kuni selle kajastamise lõpuni (finantsseisundi aruandest kõrvaldamiseni) ega käsita seda varuna. Samamoodi, kui üksus alustab olemasoleva kinnisvarainvesteeringu ümberarendust, et seda tulevikus jätkuvalt kinnisvarainvesteeringuna kasutada, kajastatakse seda kinnisvarainvesteeringuna ka ümberarenduse jooksul ega liigitata ümber omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks.

59. Paragrahvides 60–65 vaadeldakse kajastamist ja mõõtmist puudutavaid probleeme, mis tekivad siis, kui üksus kasutab kinnisvarainvesteeringute hindamiseks õiglase väärtuse mudelit. Kui üksus kasutab soetusmaksumuse mudelit, ei muuda kinnisvara ümberliigitamised kinnisvarainvesteeringute, omaniku poolt kasutatava kinnisvara ja varude vahel kinnisvara bilansilist väärtust ega ka soetusmaksumust mõõtmise või avalikustamise eesmärgil.

60. Õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ümberliigitamisel omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või varudeks loetakse hilisemas arvestuses selle kinnisvara soetusmaksumuseks IAS 16, IFRS 16 või IAS 2 kohaselt selle kinnisvara õiglane väärtus kasutusotstarbe muutumise kuupäeval.

61. Kui omaniku poolt kasutatav kinnisvara liigitatakse ümber õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, rakendab üksus kuni kasutusotstarbe muutmise kuupäevani IAS 16, kui kinnisvara on tema omandis, või IFRS 16, kui rentnik hoiab kinnisvara kasutamisõiguse esemeks oleva varana kuni kasutusotstarbe muutumise kuupäevani. Üksus käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku erinevust kinnisvara bilansilise väärtuse ja selle õiglase väärtuse vahel kooskõlas IAS 16 või IFRS 16-ga sarnaselt ümberhindlusega kooskõlas IAS 16-ga.

62. Kuni kuupäevani, mil omaniku poolt kasutatav kinnisvara liigitatakse õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, amortiseerib üksus kinnisvara (või kasutamisõiguse esemeks olevat vara) ja kajastab tekkinud väärtuse langusest tulenevad kahjumid. Üksus käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku erinevust kinnisvara bilansilise väärtuse ja selle õiglase väärtuse vahel kooskõlas IAS 16 või IFRS 16-ga sarnaselt ümberhindlusega kooskõlas IAS 16-ga. Teiste sõnadega:

a) vähenemisi kinnisvara bilansilises väärtuses kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis. Vähenemine kajastatakse muus koondkasumis ja arvatakse maha ümberhindlusreservist selles ulatuses, millises kõnealuse kinnisvara üleshindluse summa ümberhindlusreservi kuulub.

▼M54

b) suurenemisi bilansilises väärtuses käsitletakse järgmiselt:

i) seda osa suurenemisest, mis katab kõnealuse kinnisvara varasemast väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastatakse kasumiaruandes. Kasumiaruandes kajastatav summa ei tohi ületada summat, mis oleks olnud vajalik bilansilise väärtuse taastamiseks väärtuseni, mis kinnisvaral oleks olnud (arvestamata kulumit), kui väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei oleks kajastatud;

ii) ülejäänud osa kajastatakse muus koondkasumis ja see suurendab ümberhindluse reservi omakapitalis. Kinnisvarainvesteeringu hilisema võõrandamise korral võib omakapitalis sisalduva ümberhindluse reservi üle kanda eelmiste perioodide jaotamata kasumisse. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse kasumiaruandes ei kajastata.

63. Kinnisvara ümberliigitamisel varudest õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks kajastatakse vahet kinnisvara õiglase väärtuse ja selle endise bilansilise väärtuse vahel ümberliigitamise kuupäeval kasumiaruandes.

64. Kinnisvara ümberliigitamist varudest õiglases väärtuses kajastatavateks kinnisvarainvesteeringuteks käsitletakse samalaadselt varude müügiga.

65. Kui üksus lõpetab ehitatava ja õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ehitus- või arendustegevuse, kajastatakse erinevust kinnisvara õiglase väärtuse ja selle endise bilansilise väärtuse vahel ümberliigitamise kuupäeval kasumiaruandes.

VÕÕRANDAMINE

66. Kinnisvarainvesteeringu kajastamine lõpetatakse (see eemaldatakse finantsseisundi aruandest) objekti võõrandamisel või siis, kui kinnisvarainvesteering on püsivalt kasutamisest eemaldatud ning selle võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

67. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamine võib toimuda selle müügi või kapitalirendile andmise teel. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamise kuupäev on kuupäev, mil saaja saab kinnisvarainvesteeringu üle kontrolli vastavalt IFRS 15-s esitatud nõuetele, mille kohaselt määratakse kindlaks, millal on toimingukohustus täidetud. Kui võõrandamine toimub kapitalirendi tingimustel või müügi- ja tagasirenditehinguga, siis rakendatakse IFRS 16.

68. Juhul, kui paragrahvis 16 kirjeldatud kajastamispõhimõtte kohaselt kasutab üksus kinnisvarainvesteeringu bilansilise väärtuse määramisel osa asendusmaksumust, siis lõpetatakse vastava asendatud osa bilansilise väärtuse kajastamine. Soetusmaksumuse mudeli kohaselt arvestatud kinnisvarainvesteeringu puhul ei või asendatud osa olla eraldi amortiseeritav osa. Kui asendatud osa bilansilise väärtuse määramine ei ole üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada osa asendusmaksumust hindamaks, milline oli asendatud osa maksumus selle omandamise või ehitamise hetkel. Õiglase väärtuse mudeli rakendamisel võib kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus juba arvesse võtta asjaolu, et asendatava osa väärtus on langenud. Muudel juhtudel võib osutuda keerukaks määratleda, kui palju tuleks asendatava osa tõttu õiglast väärtust vähendada. Muudel juhtudel võib osutuda keerukaks määratleda, kui palju tuleks asendatava osa tõttu õiglast väärtust vähendada. Kui õiglase väärtuse vähendamine asendatava osa võrra on ebapraktiline, tuleks alternatiivina asendava osa maksumus arvata vara bilansilise väärtuse koosseisu ning siis hinnata õiglane väärtus ümber, nagu oleks nõutud teiste, asendusi mitte sisaldavate soetamiste puhul.

▼M54

69. Kinnisvarainvesteeringu kasutuselt eemaldamisest või võõrandamisest tulenevad kasumid või kahjumid määratakse kindlaks netomüügitulu ja vara bilansilise väärtuse vahena ning need kajastatakse kasumiaruandes kasutuselt eemaldamise või võõrandamise perioodil (välja arvatud müügi- ja tagasirenditehingu puhul, mil lähtutakse IFRS 16 nõuetest).

70. Kinnisvarainvesteeringu kajastamise lõpetamisest tulenevasse kasumisse või kahjumisse lisatava tasu summa määratakse kindlaks vastavalt tehinguhinna kindlaksmääramise nõuetele, mis on esitatud IFRS 15 paragrahvides 47–72. Järgnevaid kasumisse või kahjumisse kantava hinnangulise tasu summa muudatusi arvestatakse vastavalt standardis IFRS 15 esitatud tehinguhinna muutuste nõuetele.

71. Pärast kinnisvarainvesteeringu võõrandamist üksusele jäävate kohustiste suhtes rakendab üksus IAS 37 või vajaduse korral mõnda teist standardit.

72. Kahjustatud, kaotatud või loovutatud kinnisvarainvesteeringu eest kolmandatelt osapooltelt saadavad hüvitised kajastatakse kasumiaruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele.

73. Kinnisvarainvesteeringute väärtuse langused ja kahjumid, vastavad kompensatsiooninõuded ja -maksed kolmandatelt osapooltelt ning mis tahes asendusvarade ost või ehitus on eraldiseisvad majanduslikud sündmused ja neid arvestatakse eraldi järgmiselt:

a) kinnisvarainvesteeringute väärtuse langust kajastatakse kooskõlas IAS 36-ga;

b) kinnisvarainvesteeringute kastutusest eemaldamist või võõrandamist kajastatakse kooskõlas käesoleva standardi paragrahvidega 66–71;

c) kahjustatud, kaotatud või loovutatud kinnisvarainvesteeringu eest kolmandatelt osapooltelt saadavad hüvitised kajastatakse koondkasumi aruandes hetkel, mil tekib õigus hüvitisele, ja

d) taastatud, ostetud või ehitatud asendusvarade soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardi paragrahvidega 20–29.

AVALIKUSTAMINE

Õiglase väärtuse mudel ja soetusmaksumuse mudel

74. Alljärgnev avalikustatav teave on nõutav lisaks sellele, mida on nimetatud IFRS 16-s. IFRS 16 kohaselt esitab kinnisvarainvesteeringu omanik rendilepingute kohta rendileandja poolt avalikustatava teabe. Rentnik, kes hoiab kinnisvarainvesteeringut kasutamisõiguse esemeks oleva varana, esitab IFRS 16 kohaselt nõutava rentniku poolt avalikustatava teabe ning rendileandja poolt avalikustatava teabe sõlmitud kasutusrendilepingute kohta.

75. Üksus avalikustab:

a) selle, kas ta rakendab õiglase väärtuse mudelit või soetusmaksumuse mudelit;

b) [kehtetu]

c) juhul, kui kinnisvara liigitamine on keeruline (vt paragrahv 14), siis rakendatavad kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatavate kinnisvaraobjektide või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitavate kinnisvaraobjektide vahel;

▼**M54**

d) [kehtetu]

e) mil määral kinnisvarainvesteeringute õiglane väärtus (nagu see on mõõdetud või avalikustatud finantsaruannetes) põhineb sõltumatu hindaja hinnangul, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatava kinnisvara asukoha ja kategooria osas hiljutisi kogemusi. Kui sellist hindamist ei ole teostatud, avalikustatakse see asjaolu;

f) järgmised kasumiaruandes sisalduvad summad:

i) kinnisvarainvesteeringutest saadud renditulu;

ii) otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud perioodi jooksul renditulu teeninud kinnisvarainvesteeringutega,

iii) otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud perioodi jooksul tulu mitte teeninud kinnisvarainvesteeringutega, ja

iv) õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse kasumiaruandes kinnisvarainvesteeringu müügi korral varade kogumist, kus kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, kogumisse, kus kasutatakse õiglase väärtuse mudelit (vt paragrahvi 32C);

g) piirangud, mis on seotud kinnisvarainvesteeringute realiseeritavusega või müügitulu ja võõrandamisest saadavate summade laekumisega ning vastavad summad;

h) lepingupõhised kohustused seoses kinnisvarainvesteeringute ostmise, ehitamise ja arendusega või seoses remondi, hoolduse ja kvaliteedi parandamisega.

Õiglase väärtuse mudel

76. Lisaks paragrahvis 75 esitatud avalikustamise nõuetele avalikustab paragrahvides 33–55 kirjeldatud õiglase väärtuse mudelit kasutav üksus kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu bilansilise väärtuse võrdluse, näidates järgmist:

a) lisandumised, näidates eraldi soetamised ja hiljem kapitaliseeritud kulutused;

b) lisandumised äriühenduste kaudu;

c) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised võõrandamised;

d) õiglase väärtuse korrigeerimisest tulenevad netokasumid või -kahjumid;

e) finantsaruannete teise esitlusvaluutasse ümberarvestamisest ja välismaiste üksuste finantsaruannete aruandva üksuse esitlusvaluutasse ümberarvestamisest tulenevad valuutakursside netovahed;

▼M54

f) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast ja

g) muud muutused.

77. Juhul kui kinnisvarainvesteeringule antud hinnangut on finantsaruannetes kajastamiseks märkimisväärselt korrigeeritud, näiteks selleks et vältida eraldi kajastatavate varade või kohustiste topeltarvestust, nagu on kirjeldatud paragrahvis 50, avalikustab üksus antud hinnangu ja finantsaruannetes kajastatud muudetud väärtuse võrdluse, näidates eraldi tagasikantud kajastatud rendikohustiste kogusumma ja muud olulised korrigeerimised.

78. Paragrahvis 53 osutatud erandjuhtudel, kui üksus mõõdab kinnisvarainvesteeringut IAS 16-s esitatud soetusmaksumuse mudeli põhjal või IFRS 16 kohaselt, avalikustatakse paragrahvis 76 nõutud võrdluse käigus selle kinnisvarainvesteeringu kohta esitatud summad teiste kinnisvarainvesteeringute kohta esitatud summadest eraldi. Lisaks avalikustab üksus:

a) kõnealuse kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglast väärtus ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;

c) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud; ja

d) õiglases väärtuses mittekajastatud kinnisvarainvesteeringu võõrandamise puhul:

i) asjaolu, et üksus on võõrandanud kinnisvarainvesteeringu, mida ei kajastatud õiglases väärtuses;

ii) selle kinnisvarainvesteeringu bilansilise väärtuse müügi hetkel ja

iii) kajastatud tulu või kulu summa.

Soetusmaksumuse mudel

79. Lisaks lõikes 75 nõutud avalikustatavale teabele avalikustab lõikes 56 esitatud soetusmaksumuse mudelit rakendav üksus:

a) kasutatud kulumiarvestuse meetodid;

b) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid;

c) soetusmaksumuse ning akumuleeritud kulumi (koos väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus;

d) kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu bilansilise väärtuse võrdluse, näidates järgmist:

i) lisandumised, näidates eraldi soetamised ja hiljem kapitaliseeritud kulutused;

ii) lisandumised äriühenduste kaudu;

▼M54

iii) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised võõrandamised;

iv) kulum;

v) perioodi jooksul kajastatud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja nende kahjumite tühistamised kooskõlas IAS 36-ga;

vi) finantsaruannete teise esitlusvaluutasse ümberarvestamisest ja välismaiste üksuste finantsaruannete aruandva üksuse esitlusvaluutasse ümberarvestamisest tulenevad valuutakursside netovahed;

vii) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast ja

viii) muud muutused;

e) kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse. Lõikes 53 kirjeldatud erandjuhtudel, mil üksusel ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust usaldusväärselt mõõta, avalikustab ta:

i) kõnealuse kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;

ii) selgituse, miks õiglast väärtus ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta; ja

iii) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud.

ÜLEMINEKUSÄTTED

Õiglase väärtuse mudel

80. Üksus, mis on eelnevalt rakendanud IAS 40 (2000) ja valib esmakordselt mõne või kõikide kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvaraobjektide liigitamise kinnisvarainvesteeringuteks, kajastab kõnealuse valiku mõju selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil valik esmakordselt tehakse. Lisaks:

a) kui üksus on eelnevalt avalikult (oma finantsaruannetes või muul viisil) esitanud andmeid oma kinnisvara õiglase väärtuse kohta eelnevatel perioodidel (mõõdetud kooskõlas õiglase väärtuse mõistega IFRS 13-s), soovitatakse, kuid ei nõuta, et üksus:

i) korrigeeriks kõige varasema perioodi, mille kohta õiglast väärtust käsitlevad andmed esitati avalikult, jaotamata kasumi algsaldo, ja

ii) korrigeeriks nende perioodide kohta esitatud võrdlusandmed ja

▼M54

b) kui üksus ei ole eelnevalt punktis a kirjeldatud informatsiooni avalikult esitanud, ei korrigeeri üksus eelnevate perioodide võrdlusandmeid ning ta avalikustab selle asjaolu.

81. Käesoleva standardiga nõutakse IAS 8-st erinevat käsitlust. IAS 8-ga nõutakse võrdlusinformatsiooni korrigeerimist, välja arvatud juhul, kui selline korrigeerimine on võimatu.

82. Kui üksus rakendab käesolevat standardit esmakordselt, sisaldab jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

Soetusmaksumuse mudel

83. IAS 8 rakendatakse kõigi arvestusmeetodite muutuste suhtes, mida üksus teeb käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel ja soetusmaksumuse mudeli valimisel. Arvestusmeetodite muutuste mõju hõlmab ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

84. Paragrahvides 27–29 esitatud vahetustehingute käigus soetatud kinnisvarainvesteeringute esmase mõõtmise suhtes kohaldatavaid nõudeid rakendatakse edasiulatuvalt üksnes tulevastele tehingutele.

Äriühendused

84 A 2013. aasta detsembris välja antud dokumendiga *IFRSide 2011.–2013. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused* lisati paragrahvi 6 ette paragrahv 14A ja pealkiri. Üksus rakendab muudatuse omandatud kinnisvarainvesteeringutele edasiulatuvalt alates esimese perioodi algusest, mille suhtes ta selle muudatuse vastu võtab. Eelmistel perioodidel omandatud kinnisvarainvesteeringute arvestust ei korrigeerita sellest tulenevalt. Üksus võib siiski otsustada rakendada muudatuse enne esimese aruandeaasta algust (mis on jõustumiskuupäeval või pärast seda) omandatud üksikutele kinnisvarainvesteeringutele, kui teave, mis on vajalik selle muudatuse rakendamiseks nende varasemate tehingute suhtes, on üksusele kättesaadav.

IFRS 16

84 B Üksus, kes rakendab IFRS 16 ja sellega seotud käesoleva standardi muudatusi esimest korda, rakendab kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitava investeerimiskinnisvara suhtes IFRS 16 lisas C esitatud üleminekunõudeid.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

85. Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M54**

85 A IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 26. Üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

85 B 2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 8, 9, 48, 53, 54 ja 57, jäeti välja paragrahv 22 ning lisati paragrahvid 53A ja 53B. Üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Üksusel on lubatud rakendada muudatusi pooleoleva kinnisvarainvesteeringu puhul alates mis tahes kuupäevast enne 1. jaanuari 2009, tingimusel et poolelioleva kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust mõõdeti sel kuupäeval. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* paragrahvide 5 ja 81E muudatusi.

85C IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lõikes 5, muudeti lõiked 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 ja 85B ning jäeti välja lõiked 36–39, 42–47, 49, 51 ja lõike 75 punkt d. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

85D 2013. aasta detsembris välja antud dokumendiga IFRSide 2011.–2013. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused lisati paragrahvi 6 ette ja paragrahvi 84 järele pealkirjad ning lisati paragrahvid 14A ja 84A. Üksus rakendab need muudatused 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

85E 2014. aasta mais välja antud IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav tulu* muudeti paragrahvi 3 punkti b ning paragrahve 9, 67 ja 70. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.

85F 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti IAS 40 rakendusala nii, et kinnisvarainvesteeringu määratlusse hõlmati nii omanikule kuuluv kinnisvarainvesteering kui ka rentniku poolt kasutamisõiguse esemeks oleva varana hoitav kinnisvara. IFRS 16-ga muudeti paragrahve 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ja 78, lisati paragrahvid 19A, 29A, 40A ja 84B koos seotud pealkirjadega, jäeti välja paragrahvid 3, 6, 25, 26 ja 34. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

IAS 40 (2000) TAGASIVÕTMINE

86. Käesoleva standardiga asendatakse IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* (välja antud 2000).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 41

Põllumajandus

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põllumajandusliku tegevuse arvestuslik käsitlus ja sellega seotud avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

▼M45

1 Käesolevat standardit rakendatakse järgmiste põllumajandusliku tegevusega seotud objektide arvestuses:

a) bioloogilised varad, välja arvatud tootvad taimed;

b) põllumajandustoodang saagikoristuse hetkel ning

c) paragrahvides 34 ja 35 käsitletud valitsusepoolne sihtfinantseerimine.

▼M54

2 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:

▼M45

a) põllumajandusliku tegevusega seotud maa (vt IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);

b) põllumajandusliku tegevusega seotud tootvad taimed (vt IAS 16). Siiski rakendatakse käesolevat standardit nende tootvate taimede toodangu suhtes;

c) tootvate taimedega seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine (vt IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”);

d) põllumajandusliku tegevusega seotud immateriaalsed varad (vt IAS 38 „Immateriaalsed varad”);

▼M54

e) põllumajandustegevusega seotud maa rentimise tagajärjel tekkinud kasutamisõiguse esemeks olev vara (vt IFRS 16 *Rendiarvestus*).

▼M45

3 Käesolevat standardit rakendatakse põllumajandustoodangu, s.o (majandus)üksuse bioloogilistelt varadelt koristatud toodangu suhtes ainult saagikoristuse hetkel. Pärast seda rakendatakse IAS 2 „Varud” või muud rakendatavat standardit. Sellest tulenevalt ei käsitle käesolev standard saagi koristamisele järgnevat põllumajandustoodangu töötlemist, näiteks viinamarjade töötlemist veiniks selle veinivalmistaja poolt, kes on need viinamarjad kasvatanud. Olgugi et selline töötlemine võib olla põllumajandustegevuse loogiline ja loomulik jätk ning töötlemise protseduur võib mingil määral olla sarnane bioloogilisele muundamisele, käesolevas standardis esitatud põllumajandusliku tegevuse mõiste seda siiski ei hõlma.

4 Järgnevas tabelis on esitatud bioloogiliste varade, põllumajandustoodangu ja pärast saagikoristust toimunud töötlemise tulemusel saadud toodete näited.

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse töötlemise tulemusel
Lambad	Vill	Lõng, vaip
Puud metsaistandikus	Langetatud puud	Palgid, saematerjal
Piimakari	Piim	Juust
Sead	Lihakeha	Vorstid, singid
Puuvillataimed	Koristatud puuvill	Niit, rõivad

▼M45

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Tooted, mis saadakse töötlemise tulemusel
Suhkruroog	Lõigatud suhkruroog	Suhkur
Tubakataimed	Korjatud lehed	Kuivatatud tubakas
Teepõõsad	Korjatud lehed	Tee
Viinapuud	Korjatud viinamarjad,	Vein
Viljapuud	Korjatud puuvili	Töödeldud puuvili
Õlipalmid	Korjatud viljad	Palmiõli
Kautšukipuud	Koristatud lateks	Kummitooted

Mõned taimed, näiteks teepõõsad, viina- ja kautšukipuud ning õlipalmid, vastavad tavaliselt tootva taime määratlusele ja kuuluvad IAS 16 rakendusalasse. Ent toodang, mis kasvab tootvatel taimedel, näiteks teelehed, viinamarjad, õlipalmi viljad ja lateks, kuulub IAS 41 rakendusalasse.

▼B

MÕISTED

Põllumajanduslikud mõisted

▼M45

5 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

▼M8

Põllumajanduslik tegevus on tegevus, mille käigus (majandus)üksus teostab bioloogiliste varade bioloogilist muundamist müügiks, põllumajandustoodanguks või lisanduvateks bioloogilisteks varadeks.

▼M45

Põllumajandustoodang **on (majandus)üksuse bioloogilistelt varadelt koristatud toodang.**

Tootev taim **on elustaim:**

a) mida kasutatakse põllumajandustoodangu tootmisel või tarnimisel,

b) mis annab eeldatavasti toodangut rohkem kui ühe perioodi jooksul ning

c) mille puhul on vähe tõenäoline, et see müüakse põllumajandustoodanguna, välja arvatud juhuslik müük jääkidena.

Bioloogiline vara **on elusloom või -taim.**

▼B

Bioloogiline muundamine hõlmab kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise protsesse, mis põhjustavad bioloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi.

Bioloogilise vara rühm on sarnaste elusloomade või -taimede kogum.

Tootmine on toodangu eraldamine bioloogilisest varast või bioloogilise vara elutegevuse lõpetamine.

▼M8

Müügikulud on lisakulud, mis on otseselt omistatavad vara võõrandamisele, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud.

▼M45

5A Järgmised objektid ei ole tootvad taimed:

a) taimed, mida kasvatatakse selleks, et neid koristada põllumajandustoodanguna (näiteks puud, mida kasvatatakse puidu saamiseks);

b) taimed, mida kasvatatakse põllumajandustoodangu saamiseks, kui tõenäosus, et (majandus)üksus koristab ja müüb taime põllumajandustoodanguna ja mitte pelgalt juhusliku jääkideks müügina (näiteks puud, mida kasvatatakse nii viljade kui ka puidu saamiseks), on suurem kui vähene, ning

c) üheaastased kultuurid (näiteks mais ja nisu).

5B Kui tootvaid taimi ei kasutata enam toodangu kasvatamiseks, siis võidakse nad maha lõigata ja müüa jääkidena, näiteks küttepuiduks. Selline juhuslik müük jääkidena ei tähenda, et taim ei vasta tootva taime määratlusele.

5C Toodang, mis kasvab tootvatel taimedel, on bioloogiline vara.

▼B

6 Põllumajanduslik tegevus hõlmab erinevaid tegevusalasid; näiteks karjakasvatus, metsandus, iga-aastane või pidev saagikoristus, viljapuuaedade ja istandike harimine, lillekasvatus ja akvakultuur (sh kalakasvatus). Nendel erinevatel tegevusaladel on teatavad sarnased tunnused:

a) *võime muutuda*: elusloomad ja -taimed on võimelised bioloogiliselt muunduma;

b) *muutuste juhtimine*: juhtimine aitab bioloogilisele muundamisele kaasa, parandades või vähemalt stabiliseerides protsessi toimumiseks vajalikke tingimusi (näiteks toitainete sisaldus, niiskus, temperatuur, viljakus ja valgus). Selline juhtimine eristab põllumajanduslikku tegevust teistest tegevustest. Näiteks selliste bioloogiliste varade saagis, mille kasvamist ei ole juhitud, ei ole põllumajanduslik tegevus (näiteks avamerekalapüük ja metsa mahavõtmine); ja

▼M8

c) *Muutuste mõõtmine*: Bioloogilise muundumise või saagise saamise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsete (näiteks geneetilised omadused, tihedus, küpsus, rasvkihi paksus, valgusisaldus ja kiudude tugevus) või kvantitatiivsete (näiteks järglased, kaal, kuupmeetrid, kiudude pikkus või diameeter ja pungade arv) muutuste mõõtmine ja jälgimine on tavapärane juhtimisfunktsioon.

▼B

7 Bioloogiline muundamine toob kaasa järgmisi tulemusi:

a) vara muutub i) kasvades (looma või taime kvantiteedi suurenemine või kvaliteedi paranemine), ii) kahanedes (looma või taime kvantiteedi vähenemine või kvaliteedi halvenemine) või iii) paljunedes (uute elusloomade või -taimede teke) või

b) põllumajandustoodangu, näiteks lateksi, teelehe, villa või piima tootmine.

▼B

Üldmõisted

▼M45

8 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

▼M33

[kehtetu]

(a) [kehtetu]

(b) [kehtetu]

(c) [kehtetu]

▼B

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara on ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud.

▼M33

Õiglane väärtus **on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*.)**

▼M45

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine **on määratletud IAS 20-s.**

▼M33

_____

▼B

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

10 (Majandus)üksus kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui:

a) (majandus)üksusel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll;

b) sellest varast tulevikus saadav majanduslik kasu tõenäoliselt laekub (majandus)üksusele ja

c) vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

11 Põllumajanduslikus tegevuses võib kontroll tähendada näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel, sündimisel või võõrutamisel. Tulevast majanduslikku kasu saab tavaliselt hinnata oluliste füüsiliste näitajate mõõtmise teel.

12 Bioloogilist vara mõõdetakse esmasel kajastamisel ja ►M5 iga järgneva aruandeperioodi lõpus ◄ õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, välja arvatud paragrahvis 30 kirjeldatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta.

13 (Majandus)üksuse bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangut mõõdetakse saagise saamise hetkel selle õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Mõõtmise tulemust loetakse soetusmaksumuseks antud kuupäeval, kui hakatakse rakendama IAS 2 „Varud” või mõnda muud rakendatavat standardit.

▼M8

_____

▼B

►M33 15 Bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse mõõtmist võib hõlbustada bioloogilise vara või põllumajandustoodangu rühmitamine oluliste omaduste, näiteks vanuse või kvaliteedi järgi. ◄ (Majandus)üksus valib sellised omadused, mida turul hinna määramise alusena kasutatakse.

▼B

►M33 16 (Majandus)üksused sõlmivad sageli lepinguid oma bioloogiliste varade või põllumajandustoodangu müügiks tuleviku kuupäeval. Lepinguhinnad ei ole õiglase väärtuse mõõtmisel alati asjakohased, sest õiglane väärtus kajastab selle hetke turutingimusi, mil huvitatud ostja ja müüja võiksid tehingu sõlmida. ◄ Seetõttu ei korrigeerita lepingu olemasolu tõttu bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglast väärtust. Mõnikord võib bioloogilise vara või põllumajandustoodangu müügileping olla kahjulik leping (määratletud IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”). Kahjulike lepingute suhtes rakendatakse IAS 37.

▼M33

_____

▼B

22 (Majandus)üksus ei võta arvesse rahavoogusid varade finantseerimisest, maksustamisest või bioloogiliste varade taastamisest pärast saagise saamist, näiteks pärast raiet uute puude istutamise maksumust.

▼M33

_____

▼M45

24 Soetusmaksumus võib mõnikord olla lähedal õiglasele väärtusele, eriti kui:

a) esialgsest kulutusest alates ei ole olulist bioloogilist muundumist toimunud (näiteks vahetult enne aruandeperioodi lõppu istutatud istikud või äsja omandatud kariloomad) või

b) bioloogilise muundumise mõju hinnale ei ole eeldatavasti oluline (näiteks 30-aastase elutsükliga männiistandiku esialgne juurdekasv).

▼B

25 Bioloogilised varad on tihti füüsiliselt maa küljes kinni (näiteks puud metsaistandikus). Maa küljes kinni olevate bioloogiliste varade osas ei pruugi eraldi aktiivset turgu eksisteerida, kuid see võib olemas olla kombineeritud varade osas, st bioloogilise vara, arendamata maa ja maaparanduse osas kogumina. ►M33 (Majandus)üksus võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutada kombineeritud varade kohta käivat teavet. ◄ Näiteks võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse saamiseks lahutada kombineeritud varade õiglasest väärtusest maa ja maaparanduste õiglase väärtuse.

Kasumid ja kahjumid

26 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud bioloogilise vara esmasel kajastamisel õiglases väärtuses (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄), ning kasumeid ja kahjumeid bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) muutusest kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.

27 Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida kahjum, kuna bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks arvatakse maha ►M8 müügikulutused ◄. Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida ka kasum, näiteks vasika sündimisel.

▼B

28 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.

29 Kasum või kahjum võib tekkida põllumajandustoodangu esmasel kajastamisel saagise saamise tulemusena.

Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

►M33 30 **Eeldatakse, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Seda eeldust saab siiski ümber lükata üksnes sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turul noteeritud hinnad ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse mõõtmised tunnistatakse selgelt ebausaldusväärseks.** ◄ Sellisel juhul mõõdetakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune akumuleeritud kulum ja akumuleeritud kahjum vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärselt mõõdetavaks, mõõdab (majandus)üksus seda tema õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärselt hinnata.

31 Paragrahvis 30 esitatud eeldust võib ümber lükata ainult esmasel kajastamisel. (Majandus)üksus, mis on bioloogilist vara eelnevalt mõõtnud õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, jätkab bioloogilise vara mõõtmist õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, kuni bioloogilise vara müümiseni.

32 (Majandus)üksus mõõdab põllumajandustoodangut saagise saamise hetkel õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Käesolev standard lähtub seisukohast, et põllumajandustoodangu õiglast väärtust on võimalik saagise saamise hetkel alati usaldusväärselt mõõta.

33 Soetusmaksumuse, akumuleeritud kulumi ja väärtuse langusest tuleneva akumuleeritud kahjumi määramisel arvestab (majandus)üksus IAS 2-ga „Varud”, IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

▼M8

34 Õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud tingimusteta valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse kasumiaruandes siis ja ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks.

35 Kui õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) mõõdetava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine on tingimuslik (kaasa arvatud juhul, kui sihtfinantseerimine keelab (majandus)üksusel tegeleda teatava põllumajandusliku tegevusega), kajastab (majandus)üksus valitsusepoolset sihtfinantseerimist kasumiaruandes siis ja ainult siis, kui sellega seotud tingimused on täidetud.

▼M8

36 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tingimused võivad olla erinevad. Näiteks võib olla nõutud, et (majandus)üksus peab maad harima mingis teatud kohas viis aastat ja lühema kui viieaastase tegevuse korral selles kohas on (majandus)üksus kohustatud kogu valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagastama. Sel juhul ei kajastata valitsusepoolset sihtfinantseerimist kasumiaruandes enne viie aasta möödumist. Kui aga osa valitsusepoolsest sihtfinantseerimisest on lubatud möödunud ajast lähtudes säilitada, siis kajastab (majandus)üksus seda osa kasumiaruandes aja jooksul.

▼B

37 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis rakendatakse IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”.

38 Käesolev standard kehtestab IAS 20-st erineva käsitluse, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, või kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine näeb ette, et ei tegelda mingi teatud põllumajandusliku tegevusega. IAS 20 rakendatakse ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid.

AVALIKUSTAMINE

39 Kehtetu

Üldnõuded

40 (Majandus)üksus avalikustab aruandeperioodi kasumi või kahjumi summa, mis on saadud bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest ning bioloogiliste varade õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) muutustest.

41 (Majandus)üksus kirjeldab kõikide bioloogiliste varade rühmi.

42 Paragrahvis 41 nõutud teave avalikustatakse kas jutustava või koguselise kirjeldusena.

43 (Majandus)üksusel soovitatakse esitada kõikide bioloogiliste varade rühmade koguseline kirjeldus, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad, olenevalt sobivast jaotusest. Näiteks võib (majandus)üksus avalikustada tarbitavate bioloogiliste varade ja tootvate bioloogiliste varade ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused rühmade lõikes. Need rühmad võib (majandus)üksus veel edasi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. Sellised eristused annavad teavet, mis võib olla kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel. (Majandus)üksus avalikustab nimetatud eristuste tegemise alused.

▼M45

44 Tarbitavad bioloogilised varad on need, mis on ette nähtud koristamiseks põllumajandustoodanguna või müümiseks bioloogiliste varadena. Tarbitavad bioloogilised varad on näiteks lihaloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvandustes, põllukultuurid, nagu mais ja nisu, tootvatel taimedel kasvav toodang ning puidu saamiseks kasvatatavad puud. Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis ei ole tarbitavad varad, näiteks elusloomad, kellelt toodetakse piima, ja viljapuud, millelt koristatakse vilju. Tootvad bioloogilised varad ei ole põllumajandustoodang, vaid pigem hoitakse neid selleks, et nad annaksid toodangut.

▼B

45 Bioloogilised varad saab liigitada küpseteks ja ebaküpseteks bioloogilisteks varadeks. Küpsed bioloogilised varad on need, mis on saavutanud küpsuse (tarbitavate bioloogiliste varade puhul) või annavad regulaarselt saaki (tootvate bioloogiliste varade puhul).

46 Juhul kui seda ei ole kajastatud mujal kui finantsaruannetega koos avaldatud teabes, siis kirjeldab (majandus)üksus ka järgmist:

a) iga bioloogiliste varade rühmaga seotud tegevuste olemus ja

b) mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta:

i) (majandus)üksuse kõigi bioloogiliste varade rühmade kohta perioodi lõpul ja

ii) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodangu kohta.

▼M33

_____

▼B

49 (Majandus)üksus avalikustab:

a) piiratud omandiõigusega bioloogiliste varade olemasolu ja ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumused ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogiliste varade ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused;

b) bioloogiliste varade arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste summa ja

c) põllumajandusliku tegevusega seotud finantsriski maandamise strateegiad.

50 (Majandus)üksus esitab bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste muutuste võrdluse. Võrdlus peab sisaldama:

a) õiglase väärtuse, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, muutustest tingitud kasumit või kahjumit;

b) ostudest tulenevaid suurenemisi;

c) vähenemisi müügi tulemusena ja bioloogilistele varade müügiks hoitavaks (või müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) liigitamise tulemusena kooskõlas IFRS 5-ga;

d) saagisest tulenevaid vähenemisi;

e) äriühendustest tulenevaid suurenemisi;

f) valuutakursside netovahet tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse ja

g) muid muutusi.

▼B

51 Bioloogilise vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, võib muutuda seoses füüsiliste muutuste või turuhinna muutustega. Aruandeperioodi tulemuse ja tulevikuväljavaadete hindamiseks on kasulik eraldi avalikustada füüsilised muutused ja turuhinna muutused, eriti juhul, kui tootmistsükkel on pikem kui aasta. Sellisel juhul soovitatakse (majandus)üksusel eraldi avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) muutuste summad, mis kajastuvad kasumis või kahjumis seoses füüsiliste muutustega ja turuhinna muutustega. Kui tootmistsükkel on lühem kui aasta, siis on see informatsioon tavaliselt vähem kasulik, näiteks kanakasvatuse või viljakasvatuse korral.

52 Bioloogilisel muundumisel on mitmeid vorme – kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine – ja kõik need on jälgitavad ja mõõdetavad. Kõigil neil füüsilistel muutustel on otsene side tulevase majandusliku kasuga. Bioloogilise vara õiglase väärtuse muutus saagikoristuse tagajärjel on samuti füüsiline muutus.

53 Põllumajanduslik tegevus on tihti seotud ilmastikust, haigustest ja muudest loodusest tingitud riskidega. Kui toimub sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine”. Näiteks toimitakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.

Lisainformatsiooni avalikustamise nõuded, kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

54 Kui (majandus)üksus mõõdab bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30) perioodi lõpul, siis avalikustab (majandus)üksus selliste bioloogiliste varade osas:

a) bioloogilise vara kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;

c) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;

d) kasutatud kulumiarvestuse meetodi;

e) kasulikud eluead või kasutatud kulumimäärad ja

f) aruandeperioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ soetusmaksumuse ja akumuleeritud kulumi (koos väärtuse langusest tuleneva akumuleeritud kahjumiga).

55 Kui (majandus)üksus mõõdab käesoleval perioodil bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis avalikustab (majandus)üksus kõik selliste bioloogiliste varade müümise tulemusel kajastatud kasumid ja kahjumid ning esitab paragrahvis 50 nõutud võrdluses eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Lisaks sisaldab see võrdlus järgmisi nende bioloogiliste varadega seotud ja kasumis või kahjumis sisalduvaid summasid:

a) väärtuse langusest tingitud kahjumid;

b) väärtuse langusest tingitud kahjumite tühistamised ja

c) kulum.

▼B

56 Kui eelnevalt soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid) mõõdetud bioloogiliste varade õiglane väärtus osutub käesoleva perioodi jooksul usaldusväärselt mõõdetavaks, siis avalikustab (majandus)üksus selle bioloogilise vara osas:

a) bioloogilise vara kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglane väärtus on osutunud usaldusväärselt mõõdetavaks ja

c) muutuse mõju.

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine

57 (Majandus)üksus avalikustab käesoleva standardi rakendusalasse jääva põllumajandusliku tegevuse osas järgmise teabe:

a) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus;

b) valitsusepoolse sihtfinantseerimisega seotud täitmata tingimused ja muud tingimuslikud asjaolud ja

c) eeldatav valitsusepoolse sihtfinantseerimise taseme oluline langus.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58 Käesolevat standardit rakendatakse aruandeaasta finantsaruannete suhtes, mis käsitlevad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2003 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

59 Käesolev standard ei kehtesta konkreetseid üleminekusätteid. Käesoleva standardi kasutuselevõtmist arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

▼M8

60 2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 5, 6, 17, 20 ja 21 ning muudeti kehtetuks paragrahv 14. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

61 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 8, 15, 16, 25 ja 30 ning jäeti välja lõiked 9, 17–21, 23, 47 ja 48. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M45

62 Juunis 2014 välja antud muudatusega „Põllumajandus: tootvad taimed (IAS 16 ja IAS 41 muudatused)” muudeti paragrahve 1–5, 8, 24 ja 44 ning lisati paragrahvid 5 A–5C ja 63. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga.

63 Aruandeperioodil, mil (majandus)üksus rakendab esmakordselt muudatust „Põllumajandus: tootvad taimed (IAS 16 ja IAS 41 muudatused)”, ei pea ta avalikustama käesoleva perioodi kohta IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet. Siiski esitab (majandus)üksus IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivse teabe iga varasema kajastatud perioodi kohta.

▼M54

64 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M16**

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 1

Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRSi eesmärk on tagada, et (majandus)üksuse *esimesed IFRS finantsaruanded* ning vahefinantsaruanded sisaldaksid nende finantsaruannete poolt hõlmatava perioodi osa kohta kvaliteetset teavet, mis:

a) on kasutajatele läbipaistev ja võrreldav kõigi esitatud perioodide osas;

b) pakub sobiva lähtepunkti arvestuse pidamiseks kooskõlas *rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (IFRSidega)*;

c) on esitatav kulutustega, mis ei ületa kasu.

RAKENDUSALA

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi:

a) oma esimestes IFRS finantsaruannetes;

b) igas vahefinantsaruandes (kui neid koostatakse), mille ta esitab kooskõlas IAS 34-ga *Vahefinantsaruandlus* oma esimeste IFRS finantsaruannetega hõlmatud perioodi osa kohta.

3 (Majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded on esimesed aruandeaasta finantsaruanded, milles (majandus)üksus rakendab IFRSe ning esitab selgesõnalise ja tingimusteta kinnituse finantsaruannete IFRSidele vastavuse kohta. IFRSide kohased finantsaruanded on (majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded, kui (majandus)üksus näiteks:

a) esitas oma kõige viimased eelmised finantsaruanded:

i) kooskõlas siseriiklike nõuetega, mis kõikides aspektides ei ole kooskõlas IFRSidega;

ii) vastavuses IFRSidega kõikides aspektides, välja arvatud see, et finantsaruanded ei sisaldanud selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust, et need olid IFRSidega vastavuses;

iii) mis sisaldasid selgesõnalist kinnitust vastavuse kohta mõnede, kuid mitte kõikide IFRSidega;

iv) kooskõlas siseriiklike nõuetega, mis ei vasta IFRSidele, kasutades mõnesid üksikuid IFRSe objektide arvestamisel, mille kohta riiklikud nõuded puudusid;

v) kooskõlas siseriiklike nõuetega, esitades mõnede summade suhtes võrdluse IFRSide kohaselt määratud vastavate summadega;

b) koostas finantsaruanded kooskõlas IFRSidega vaid sisekasutuseks, neid (majandus)üksuse omanikele või teistele väliskasutajatele kättesaadavaks tegemata;

▼M16

c) koostas kooskõlas IFRSidega aruandluspaketi konsolideerimise eesmärgil, koostamata täielikku finantsaruannete komplekti, mis on määratletud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007);

d) ei esitanud finantsaruandeid eelnevate perioodide kohta.

4 Käesolevat IFRSi rakendatakse vaid siis, kui (majandus)üksus võtab IFRSid esmakordselt kasutusele. Seda ei rakendata, kui (majandus)üksus näiteks:

a) lõpetab finantsaruannete esitamise kooskõlas siseriiklike nõuetega, olles varem esitanud need ja ka teise finantsaruannete komplekti, mis sisaldas selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta;

b) esitas eelmisel aastal finantsaruanded kooskõlas siseriiklike nõuetega ja need finantsaruanded sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta;

c) esitas eelmisel aastal finantsaruanded, mis sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta, vaatamata sellele, et audiitorid väljastasid nende finantsaruannete kohta märkustega järeldusotsuse.

▼M36

4A Olenemata paragrahvide 2 ja 3 nõuetest peab (majandus)üksus, kes rakendas eelmisel aruandlusperioodil rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS), kuid kelle viimased majandusaasta finantsaruanded ei sisaldanud sõnaselget ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta, rakendama kas käesolevat IFRSi või teise võimalusena rakendama tagasiulatavalt IFRSe kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* nii, nagu ta ei oleks IFRSide rakendamist kunagi lõpetanud.

4B Kui (majandus)üksus otsustab vastavalt paragrahvile 4A mitte rakendada käesolevat IFRSi, peab ta lisaks IAS 8-s sätestatud avalikustamisnõuetele siiski kohaldama IFRS 1 paragrahvides 23A–23B sätestatud avalikustamisnõudeid.

▼M16

5 Käesolevat IFRSi ei rakendata arvestusmeetodite muutuste suhtes, mida teeb juba IFRSe kasutav (majandus)üksus. Selliste muutuste kohta kehtivad:

a) arvestusmeetodite muutuste nõuded, mis on esitatud IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*;

b) spetsiaalsed üleminekunõuded teistes IFRSides.

KAJASTAMINE JA HINDAMINE

IFRS finantsseisundi algaruanne

6 (Majandus)üksus koostab ja esitab *IFRS finantsseisundi algaruande IFRSidele ülemineku kuupäeva* seisuga. See on IFRSidel põhineva arvestuse lähtepunkt.

Arvestusmeetodid

7 (Majandus)üksus kasutab samu arvestusmeetodeid oma IFRS finantsseisundi algaruandes ja kõikide perioodide suhtes, mis on tema esimestes IFRS finantsaruannetes esitatud. Sellised arvestusmeetodid peavad olema vastavuses kõikide IFRSidega, mis esimese IFRS aruandeperioodi lõpul kehtivad, välja arvatud paragrahvides 13–19, ja lisades B-E sätestatud erandite korral.

8 (Majandus)üksus ei rakenda IFRSide erinevaid versioone, mis kehtisid varasematel kuupäevadel. (Majandus)üksus võib rakendada uut, veel mittekohustuslikku IFRSi, kui see lubab varasemat rakendamist.

▼M16

Näide: IFRSide viimaste versioonide järjepidev rakendamine

Taust

(Majandus)üksuse A esimese IFRS aruandeperioodi lõpp on 31. detsember 20X5. (Majandus)üksus A otsustab esitada nendes finantsaruannetes võrdlusinformatsiooni vaid ühe aasta kohta (vt paragrahv 21). Seetõttu on tema IFRSidele ülemineku kuupäev 1. jaanuar 20X4 (või vastavalt eelmise aruandeperioodi lõpp 31. detsember 20X3). (Majandus)üksus A esitas finantsaruanded kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) igal aastal 31. detsembri seisuga, kaasa arvatud 31. detsember 20X4.

Nõuete rakendamine

(Majandus)üksus A on kohustatud rakendama kehtivaid IFRSe perioodide suhtes, mis lõpevad 31. detsembril 20X5, järgmiselt:

a) koostades ja esitades oma IFRS finantsseisundi algaruande 1. jaanuar 20X4 seisuga; ja

b) koostades ja esitades oma finantsseisundi aruande 31. detsembri 20X5 seisuga (sealhulgas võrdlusinformatsioon 20X4. aasta kohta), koondkasumiaruande, omakapitali muutuste aruande ja rahavoogude aruande 31. detsember 20X5 lõppeva aasta kohta (sealhulgas võrdlusinformatsioon 20X4. aasta kohta) ja lisad (sealhulgas võrdlusinformatsioon 20X4. aasta kohta).

Kui uus IFRS ei ole veel kohustuslik, kuid lubab varasemat rakendamist, on (majandus)üksusel A lubatud, kuid mitte kohustuslik seda IFRSi rakendada oma esimestes IFRS finantsaruannetes.

9 Teiste IFRSide üleminekusätteid rakendatakse arvestusmeetodite muutuste suhtes, mis on tehtud juba IFRSe kasutava (majandus)üksuse poolt; neid ei rakendata *esmakordse kasutuselevõtja* IFRSidele ülemineku suhtes, välja arvatud lisades B-E sätestatud juhtudel

10 Välja arvatud paragrahvides 13–19 ja lisades B-E sätestatud erandid, IFRS finantsseisundi algaruandes (majandus)üksus:

a) kajastab kõik varad ja kohustised, mille kajastamist IFRSides nõutakse;

b) ei kajasta objekte varade ja kohustistena, kui IFRSides sellist kajastamist ei lubata;

c) liigitab ümber objektid, mida ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastas üht tüüpi varana, kohustisena või omakapitali osana, kuid mis IFRSide kohaselt on teist tüüpi vara, kohustis või omakapitali osa; ja

d) rakendab IFRSe kõikide kajastatud varade ja kohustiste mõõtmisel.

11 Arvestusmeetodid, mida (majandus)üksus oma IFRS finantsseisundi algaruandes kasutab, võivad erineda neist, mida ta sama kuupäeva kohta kasutas kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP). Vajalikud korrigeerimised tulenevad sündmustest ja tehingutest, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Seetõttu kajastab (majandus)üksus neid korrigeerimisi otse jaotamata kasumis (või kui on asjakohane, muus omakapitali kategoorias) IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga.

▼M16

12 Käesolev IFRS kehtestab kaks rühma erandeid põhimõtte suhtes, et (majandus)üksuse IFRS finantsseisundi algaruanne peab vastama igale IFRSile:

a) lisas B keelatakse teiste IFRSide mõningate aspektide tagasiulatuvat rakendamist;

b) lisad C-E annavad vabastuse teiste IFRSide teatud nõuetest.

Teiste IFRSide tagasiulatuva rakendamise erandid

13 Käesolevas IFRSis keelatakse rakendada tagasiulatuvalt mõningaid aspekte teistest IFRSidest. Need erandid on sätestatud paragrahvides 14-17 ja lisas B.

Hinnangud

14 (Majandus)üksuse IFRSide kohased hinnangud IFRSidele üleminekuu kuupäeva seisuga peavad olema kooskõlas hinnangutega, mis on tehtud sama kuupäeva kohta eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) kooskõlas (pärast arvestusmeetodite erinevusi peegeldavaid korrigeerimisi), välja arvatud siis, kui esinevad objektiivsed tõendid, et hinnangud olid ekslikud.

15 (Majandus)üksus võib saada pärast IFRSidele ülemineku kuupäeva teavet hinnangute kohta, mida ta oli teinud kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP). Paragrahv 14 kohaselt käsitleb (majandus)üksus sellise teabe saamist samal viisil kui aruandeperioodi järgseid mittekorrigeerivaid sündmusi kooskõlas IAS 10ga *Aruandeperioodi järgsed sündmused*. Eeldame näiteks, et (majandus)üksuse IFRSidele ülemineku kuupäev on 1. jaanuar 20X4 ja 15. juulil 20X4 sai (majandus)üksus uut teavet, mis nõuaks eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt 31. detsembril 20X3 tehtud hinnangu ülevaatamist. (Majandus)üksus ei võta seda uut informatsiooni arvesse oma IFRS finantsseisundi algaruandes (välja arvatud siis, kui hinnangud vajavad korrigeerimist arvestusmeetodite erinevuste tõttu või on olemas objektiivsed tõendid vigade kohta hinnangutes). Selle asemel kajastab (majandus)üksus seda uut teavet oma 31. detsembril 20X4 lõppenud aasta kasumiaruandes (või kohaldatavuse korral muu koondkasumi aruandes).

16 (Majandus)üksusel võib osutada vajalikuks teha IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga IFRSide kohaseid hinnanguid, mis sellel kuupäeval ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt nõutavad. Saavutamaks kooskõla IAS 10-ga peavad need IFRSide kohased hinnangud peegeldama olukorda, mis eksisteeris IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Eelkõige peavad IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kehtinud hinnangud turuhindade, intressimäärade ja valuutakursside kohta peegeldama selle kuupäeva turusituatsiooni.

17 Paragrahve 14-16 rakendatakse IFRS finantsseisundi algaruande suhtes. Samuti rakendatakse neid võrreldava perioodi suhtes, mis on esitatud (majandus)üksuse esimestes IFRS finantsaruannetes, sel juhul mõistetakse viiteid IFRSidele ülemineku kuupäevale viidetena võrreldava perioodi lõpu kuupäevale.

▼M16

Vabastused teistest IFRSidest

18 (Majandus)üksus võib otsustada kasutada üht või mitut vabastust, mis on toodud lisades C-E. (Majandus)üksus ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teiste objektidega.

▼M33

_____

▼M16

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

20 Käesolevas IFRSis ei sätestata erandeid teistes IFRSides toodud esitusviisi ja avalikustamise nõuete suhtes.

Võrdlusinformatsioon

▼M36

21 (Majandus)üksuse esimesed IFRSi kohased finantsaruanded sisaldavad vähemalt kolme finantsseisundi aruannet, kahte kasumi- ja muu koondkasumiaruannet, kahte eraldiseisvat kasumiaruannet (kui esitatakse), kahte rahavoogude aruannet ja kahte omakapitali muutuste aruannet ning finantsaruannete lisasid, mis sisaldavad võrdlevat informatsiooni kõigi esitatud aruannete kohta.

▼M16

IFRSidega mitte seotud võrdlusinformatsioon ja möödunud perioodi kokkuvõtted

22 Mõned (majandus)üksused esitavad aruandes valitud andmete kokkuvõtteid perioodide kohta, mis eelnevad esimesele perioodile, mille kohta nad esitavad täieliku võrdlusinformatsiooni kooskõlas IFRSidega. Käesolevas IFRSis ei nõuta selliste kokkuvõtete vastavust IFRSide kajastamise ja mõõtmise nõuetele. Lisaks esitavad mõned (majandus)üksused eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud võrdlusinformatsiooni koos IAS 1-s nõutud võrdlusinformatsiooniga. Kõigi finantsaruannete korral, mis sisaldavad möödunud perioodi kokkuvõtteid või eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud võrdlusinformatsiooni, (majandus)üksus:

a) tähistab eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohase informatsiooni selgelt kui IFRSide kohaselt mittekoostatu;

b) avalikustab peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiksid informatsiooni vastavusse IFRSidega. (Majandus)üksus ei pea neid korrigeerimisi avaldama koguseliselt.

IFRSidele ülemineku selgitus

23 (Majandus)üksus selgitab, kuidas üleminek eelmiselt raamatupidamistavalt (GAAP) IFRSidele mõjutas tema aruandes esitatud finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid.

▼M36

23A (Majandus)üksus, kes rakendas eelmisel perioodil IFRSe vastavalt paragrahvis 4A kirjeldatule, avalikustab:

(a) IFRSide rakendamise lõpetamise põhjuse ja

(b) IFRSide rakendamise jätkamise põhjuse.

23B Kui (majandus)üksus otsustab vastavalt paragrahvile 4A mitte rakendada IFRS 1-e, peab ta selgitama, mis põhjustel otsustati rakendada IFRSe nii, nagu ei oleks nende rakendamist kunagi lõpetatud.

▼M16

Võrdlev esitamine

24 Kooskõlas paragrahviga 23 hõlmavad (majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded:

a) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud omakapitali võrdlust IFRSidele vastava omakapitaliga mõlema järgmise kuupäeva seisuga:

i) IFRSidele ülemineku kuupäev; ja

ii) viimase perioodi lõpp, mille kohta on (majandus)üksus koostanud viimased aruandeaasta finantsaruanded kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP);

b) võrdlust IFRSide kohaselt esitatud kogu koondkasumiga viimase perioodi kohta (majandus)üksuse viimastes aruandeaasta finantsaruannetes. Selle võrdluse lähtepunkt on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud koondkasumi kogusumma sama perioodi kohta või kui (majandus)üksus ei esitanud sellist kogusummat, eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud kasum või kahjum;

c) kui (majandus)üksus oma IFRS finantsseisundi algaruannet koostades esmakordselt kajastas või tühistas varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, avalikustatakse informatsioon, mida IAS 36 *Varade väärtuse langus* oleks nõudnud, kui (majandus)üksus oleks kajastanud või tühistanud varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit perioodi kohta, mis algab IFRSidele ülemineku kuupäevaga.

25 Võrdlused, mida nõutakse paragrahvi 24 punktides a ja b, peavad olema piisavalt üksikasjalikud, et kasutajad saaksid aru finantsseisundi aruande ja koondkasumi aruande suhtes tehtud olulistest korrigeerimistest. Kui (majandus)üksus esitas eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud rahavoogude aruande, selgitab ta ka rahavoogude aruande olulisi korrigeerimisi.

26 Kui (majandus)üksus avastab eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud aruannetes vigu, siis paragrahvi 24 punktides a ja b nõutud võrdlustes tuleb eristada vigade korrigeerimisi arvestusmeetodite muutustest.

▼M29

27 (Majandus)üksus rakendab IAS 8 IFRSide kasutuselevõtul tehtud arvestusmeetodite muudatuste suhtes ja enne esimeste IFRS finantsaruannete esitamist tehtud arvestusmeetodite muudatuste suhtes alles pärast esimeste IFRS finantsaruannete esitamist. Seetõttu ei rakendata IAS 8 nõudeid arvestusmeetodite muudatuste kohta (majandus)üksuse esimestes IFRS finantsaruannetes.

27A Kui (majandus)üksus muudab oma esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi jooksul oma arvestusmeetodeid või kasutab käesolevas IFRSis toodud vabastusi, selgitab ta oma esimese IFRS vahefinantsaruande ja oma esimeste IFRS finantsaruannete vahelisi muudatusi kooskõlas paragrahviga 23 ning täpsustab paragrahvi 24 punktide a ja b alusel nõutavaid võrdlusi.

▼M16

28 Kui (majandus)üksus ei esitanud eelmiste perioodide kohta finantsaruandeid, siis esimestes IFRS finantsaruannetes avalikustatakse see asjaolu.

▼M16

Finantsvarade või -kohustiste määratlemine

▼M53

29 Üksusel on lubatud määratleda varem kajastatud finantsvara finantsvarana õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana vastavalt paragrahvile D19A. Üksus avalikustab selliselt määratletud finantsvarade õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise jääkmaksumuse varasemates finantsaruannetes.

29A Üksusel on lubatud määratleda varem kajastatud finantskohustist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks finantskohustiseks vastavalt paragrahvile D19. Üksus avalikustab selliselt määratletud finantskohustiste õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise jääkmaksumuse varasemates finantsaruannetes.

▼M16

Õiglase väärtuse kasutamine tuletatud soetusmaksumusena

▼M54

30 Kui üksus kasutab õiglast väärtust IFRS finantsseisundi algaruandes materiaalse põhivara, kinnisvarainvesteeringu, immateriaalse vara objekti või kasutamisõiguse esemeks oleva vara tuletatud *soetusmaksumusena* (vt paragrahvid D5 ja D7), avalikustab üksus esimestes IFRS finantsaruannetes IFRS finantsseisundi algaruande iga kirje kohta:

▼M16

a) nende õiglaste väärtuste kogusumma;

b) summaarse korrigeerimise eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaste bilansiliste (jääk)maksumuste suhtes.

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine tütarettevõtetesse, ►M32 *ühisettevõtetesse* ◄ *ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute puhul*

31 Samuti juhul, kui (majandus)üksus kasutab tuletatud soetusmaksumust oma IFRS finantsseisundi algaruandes tütarettevõttesse, ►M32 ühisettevõttesse ◄ või sidusettevõttesse tehtud investeeringu puhul oma konsolideerimata finantsaruannetes (vt paragrahv D15), avalikustatakse (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes:

a) nende investeeringute summaarne tuletatud soetusmaksumus, mille puhul tuletatud soetusmaksumus on nende eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline (jääk)maksumus;

b) nende investeeringute summaarne tuletatud soetusmaksumuse, mille puhul tuletatud soetusmaksumus on õiglane väärtus; ja

c) summaarne korrigeerimine eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaste bilansiliste (jääk)maksumuste suhtes.

▼M24

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine nafta- ja gaasivarade puhul

31A Kui (majandus)üksus kasutab paragrahvi D8A punktis b esitatud erandit nafta- ja gaasivarade puhul, avalikustab ta selle asjaolu ja aluse, mille kohaselt jaotati kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) kindlaksmääratud bilansilised (jääk)maksumused.

▼M29

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine tegevuse suhtes, mille puhul on nõutav tariifi reguleerimine

31B Kui (majandus)üksus kasutab paragrahvis D8B toodud vabastust tegevuse suhtes, mille puhul on nõutav tariifi reguleerimine, avalikustab ta selle asjaolu ja aluse, mille põhjal määrati bilansilised (jääk)maksumused kindlaks eelmise raamatupidamistava kohaselt.

▼M33

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine pärast olulist hüperinflatsiooni

31C Kui (majandus)üksus otsustab mõõta varasid ja kohustisi õiglases väärtuses ja kasutada seda õiglast väärtust soetusmaksumusena IFRS finantsseisundi algaruandes olulise hüperinflatsiooni tõttu (vt paragrahvid D26–D30), avalikustab (majandus)üksus esimestes IFRS finantsaruannetes selgituse, kuidas ja miks oli (majandus)üksusel selline arvestusvaluuta ja kuidas ja miks ta lõpetas selle arvestusvaluuta kasutamise, millel on mõlemad järgmised tunnused:

(a) kõik (majandus)üksused, kelle tehingud ja saldod on selles valuutas, ei saa kasutada usaldusväärset üldist hinnaindeksit;

(b) puudub vahetusvõimalus valuuta ja suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahel.

▼M16

Vahefinantsaruanded

▼M29

32 Kui (majandus)üksus esitab IAS 34 kohaselt vahefinantsaruande tema esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi osa kohta, siis paragrahvi 23 nõuete täitmiseks tuleb (majandus)üksusel lisaks IAS 34 nõuetele täita ka järgmised nõuded:

(a) kui (majandus)üksus esitas vahefinantsaruande vahetult eelnenud majandusaasta võrreldava vaheperioodi kohta, sisaldab vahefinantsaruanne:

(i) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud omakapitali võrreldava vaheperioodi lõpus võrrelduna IFRSidele vastava omakapitaliga samal kuupäeval ja

(ii) võrdlust sama võrreldava perioodi (jooksvalt ja kumulatiivselt) IFRSidele vastava koondkasumi kogusummaga. Selle võrdluse lähtepunkt on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud koondkasumi kogusumma sama perioodi kohta või kui (majandus)üksus ei esitanud sellist kogusummat, eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud kasum või kahjum;

(b) lisaks punktis a nõutud võrdlustele sisaldab (majandus)üksuse esimene IAS 34 kohane vahefinantsaruanne esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi osa kohta paragrahvi 24 punktides a ja b (täiendatud paragrahvides 25 ja 26 nõutud detailidega) kirjeldatud võrdlusi või ristviiteid muule väljaantud dokumendile, mis neid võrdlusi sisaldab;

▼**M29**

(c) kui (majandus)üksus muudab oma arvestusmeetodeid või käesolevas IFRSis toodud vabastuste kasutamist, selgitab ta iga sellise vahefinantsaruande muudatusi kooskõlas paragrahviga 23 ning täpsustab punktidega a ja b nõutavaid võrdlusi.

▼**M16**

33 IAS 34-s nõutakse minimaalse teabe avalikustamist, mis põhineb eeldusel, et vahefinantsaruande kasutajatel on juurdepääs ka viimastele aruandeaasta finantsaruannetele. Siiski nõutakse IAS 34-s, et (majandus)üksus avalikustaks „kõik sündmused või tehingud, mis on olulised antud vaheperioodi mõistmiseks". Kui esmakordsed kasutuselevõtjad ei avalikustanud oma viimastes eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud aruandeaasta finantsaruannetes informatsiooni, mis on oluline antud vaheperioodi mõistmiseks, avalikustatakse vahefinantsaruandes see informatsioon või lisatakse ristviide muule väljaantud dokumendile, mis seda sisaldab.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

34 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kui tema esimesed IFRS finantsaruanded on koostatud 1. juulil 2009 või hiljem algava perioodi kohta. Varasem rakendamine on lubatud.

35 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi D1 punktis n ja paragrahvis D23 toodud muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

36 IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008) muutis paragrahve 19, C1 ning paragrahvi C4 punkte f ja g. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

37 IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008) muutis paragrahve 13 ja B7. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

38 *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu maksumus* (IFRS 1 ja IAS 29 muudatused), mis anti välja mais 2008, lisas paragrahvi 31, paragrahvi D1 punkti g, paragrahvi D14 ja paragrahvi D15. (Majandus)üksus rakendab neid paragrahve 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab paragrahve varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

39 Paragrahvi B7 muudeti mais 2008 väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M24

39A 2009. aasta juulis välja antud *Täiendavad vabastused esmakordsetele kasutuselevõtjatele* (IFRS 1 muudatused) lisas paragrahvid 31A, D8A, D9A ja D21A ning muutis paragrahvi D1 punktid c, d ja l. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M25

39C IFRS 1 muudatusega „Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest", mis on välja antud 2010. aasta jaanuaris, on lisatud paragrahv E3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M29

39E 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendused* lisas paragrahvid 27A, 31B ja D8B ning muutis paragrahve 27, 32, paragrahvi D1 punkti c ja paragrahvi D8. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksustel, mis võtsid IFRSid kasutusele enne IFRS 1 jõustumiskuupäeva või rakendasid IFRS 1 eelneval perioodil, on lubatud rakendada seda muudatust tagasiulatuvalt paragrahvi D8 suhtes esimesel aruandeperioodil pärast muudatuse jõustumist. Kui (majandus)üksus rakendab paragrahvi D8 tagasiulatuvalt, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M59

39F [välja jäetud]

▼M33

39H *Oluline hüperinflatsioon ja kindlaksmääratud kuupäevade kõrvaldamine esmakordsete kasutuselevõtjate puhul* (IFRS 1 muudatused), välja antud 2010. aasta detsembris, muudab paragrahve B2, D1 ja D20 ning lisab paragrahvid 31C ja D26–D30. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼M32

39I IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded* ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 31, B7, C1, D1, D14 ja D15 ning lisati lõige D31. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M33

39J IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine*, välja antud mais 2011, jäeti välja lõige 19, muudeti õiglase väärtuse mõiste lisas A ning muudeti lõiked D15 ja D20. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M31

39K Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 21. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼**M59**

39L IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele* (muudetud juunis 2011) muudeti paragrahvi D1 ning jäeti välja paragrahvid D10 ja D11. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud juunis 2011).

▼**M33**

39M IFRIC 20-ga *Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis* lisati paragrahv D32 ja muudeti paragrahv D1. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRIC 20.

▼**M35**

39N IFRS 1 muudatusega *valitsuse laenud*, mis anti välja 2012. aasta märtsis, lisati paragrahvi B1 punkt f ja paragrahvid B10–B12. (Majandus)üksus rakendab neid paragrahve 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

39O Paragrahvides B10 ja B11 viidatakse IFRS 9-le. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis paragrahvide B10 ja B11 viited IFRS 9-le loetakse viideteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid*: *kajastamine ja mõõtmine*.

▼**M36**

39P Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, lisati paragrahvid 4A–4B ja 23A–23B. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

39Q Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahvi D23. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

39R Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahvi 21. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M37**

39S Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusuunised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, muudeti paragrahv D31. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IFRS 11 (muudetud juunis 2012).

▼**M59**

39T Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõikeid D16, D17 ja lisa C. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼**M46**

39W Dokumendiga *Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused), välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi C5. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab dokumendiga *Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused) IFRS 11-s tehtud seotud muudatusi varasemal perioodil, rakendab ta paragrahvi C5 muudatust sellel varasemal perioodil.

▼**M52**

39X IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, jäeti välja paragrahv D24 ja sellega seotud pealkiri ning lisati paragrahvid D34–D35 ja nendega seotud pealkiri. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M53**

39Y Standardiga IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, mis anti välja 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ja D20, jäeti välja paragrahvid 39B, 39G ja 39U ning lisati paragrahvid 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ja E2. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

▼**M50**

39Z Dokumendiga *Kapitaliosaluse meetodi kasutamine konsolideerimata finantsaruannetes* (IAS 27 muudatused), välja antud 2014. aasta augustis, muudeti paragrahvi D14 ja lisati paragrahv D15 A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M59**

39AA [välja jäetud]

▼**M54**

39AB 2016. aasta jaanuaris välja antud standardiga IFRS 16 *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 30, C4, D1, D7, D8B ja D9, jäeti välja paragrahv D9A ning lisati paragrahvid D9B–D9E. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M63**

39AC IFRICi tõlgendusega 22 „Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu” lisati paragrahv D36 ja muudeti paragrahvi D1. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRICi tõlgendust 22.

▼**M59**

39AD Dokumendiga *IFRS-ide iga-aastased edasiarendused (2014.–2016. aasta tsükkel)*, välja antud 2016. aasta detsembris, muudeti paragrahve 39L ja 39T ning jäeti välja paragrahvid 39D, 39F, 39AA ja E3–E7. Üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2018 või hiljem.

▼**M64**

39AF IFRICi tõlgendusega nr 23 *Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas* lisatakse paragrahv E8. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRICi tõlgendust nr 23.

▼**M16**

IFRS 1 (VÄLJAANTUD 2003) TAGASIVÕTMINE

40 Käesolev IFRS asendab IFRS 1 (väljaantud 2003 ja muudetud mais 2008).

A liide

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

IFRSidele ülemineku kuupäev	Varaseima perioodi algus, mille kohta (majandus)üksus esitab täieliku IFRSidele vastava võrdlusinformatsiooni oma **esimestes IFRS finantsaruannetes**.
Tuletatud soetusmaksumus	Soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse asendusena kasutatav summa mingi kuupäeva seisuga. Hilisema kulumiarvestuse ja amortiseerimise puhul lähtutakse eeldusest, nagu oleks (majandus)üksus võtnud vara või kohustise algselt arvele antud kuupäeval ja selle soetusmaksumus võrdunuks tuletatud soetusmaksumusega.

▼**M33**

Õiglane väärtus	on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13.)

▼**M16**

Esimesed IFRS finantsaruanded	Esimesed aruandeaasta finantsaruanded, kus (majandus)üksus võtab kasutusele **rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (*International Financial Reporting Standards*, IFRSid)** selgesõnalise ja tingimusteta kinnitusega IFRSidele vastavuse kohta.
Esimene IFRSi aruandeperiood	(Majandus)üksuse **esimeste IFRS finantsaruannetega** kaetud viimane aruandeperiood.
Esmakordne kasutuselevõtja	(Majandus)üksus, mis esitab oma **esimesed IFRS finantsaruanded**.

▼M16

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRSid)	Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad: a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS); b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS); ja c) Rahvusvahelise Finantsaruandluse Tõlgendamise Komitee (IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni (SIC) tehtud tõlgendusi.
IFRS finantsseisundi algaruanne	(Majandus)üksuse finantsseisundi aruanne **IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga**.
Eelmine raamatupidamistava (GAAP)	Arvestuse alus, mida **esmakordne kasutuselevõtja** kasutas vahetult enne IFRSide kasutusele võtmist.

Lisa B

Teiste IFRSide tagasiulatuva rakendamise erandid

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

▼M53

B1 Üksus rakendab järgmisi erandeid:

a) finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamine (paragrahvid B2 ja B3);

b) riskimaandamisarvestus (paragrahvid B4–B6);

c) mittekontrollivad osalused (paragrahv B7);

d) finantsvarade liigitamine ja mõõtmine (paragrahvid B8–B8C);

e) finantsvarade väärtuse langus (paragrahvid B8D–B8G);

f) tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberid (paragrahv B9); ja

g) valitsuse laenud (paragrahvid B10–B12).

Finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamine

B2 Välja arvatud paragrahvis B3 lubatu suhtes rakendab esmakordne kasutuselevõtja IFRS 9-s sätestatud kajastamise lõpetamise nõudeid edasiulatuvalt IFRSidele ülemineku kuupäeval või hiljem tehtavate tehingute suhtes. Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja lõpetas mittetuletisinstrumentidest finantsvarade või -kohustiste kajastamise kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) enne IFRSidele ülemineku kuupäeva toimunud tehingu tulemusena, ei kajasta ta neid varasid ja kohustisi kooskõlas IFRSidega (v.a kui need vastavad kajastamiskriteeriumitele hilisema tehingu või sündmuse tulemusena).

B3 Vaatamata paragrahvile B2 võib üksus rakendada IFRS 9-s sätestatud kajastamise lõpetamise nõudeid tagasiulatuvalt alates üksuse poolt valitud kuupäevast tingimusel, et IFRS 9 rakendamiseks vajalik informatsioon finantsvarade ja -kohustiste suhtes, mille kajastamine lõpetati varasemate tehingute tulemusena, saadi nende tehingute esmasel arvestamisel.

▼M53

Riskimaandamisarvestus

B4 Nagu nõutakse IFRS 9-s, IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga üksus:

a) mõõdab kõiki tuletisinstrumente õiglases väärtuses; ja

b) elimineerib kõik tuletisinstrumentidest tekkinud edasilükatud kahjumid ja kasumid, mis esitati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varade või kohustistena.

B5 Üksus ei kajasta oma IFRS finantsseisundi algaruandes selliseid riskimaandamissuhteid, mis ei vasta IFRS 9 kohase riskimaandamisarvestuse tingimustele (nt mitmed riskimaandamissuhted, kus riskimaandamisinstrument on eraldiseisev kirjutatud optsioon või kirjutatud neto-optsioon; või kus riskimaandamisobjekt on netopositsioon rahavoo riskimaandamise muu kui välisvaluutariski puhul). Kui üksus on kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) määranud siiski netopositsiooni riskimaandamisobjektiks, võib ta kooskõlas IFRSidega määrata riskimaandamisobjektiks üksiku objekti selles netopositsioonis või netopositsiooni, kui see vastab IFRS 9 paragrahvis 6.6.1 sätestatud nõuetele, eeldusel et ta teeb seda hiljemalt IFRSidele ülemineku kuupäeval.

B6 Kui enne IFRSidele ülemineku kuupäeva on üksus määratlenud tehingu riskimaandamistehinguna, kuid selline riskimaandamine ei vasta IFRS 9-s sätestatud riskimaandamisarvestuse tingimustele, rakendab üksus IFRS 9 paragrahve 6.5.6 ja 6.5.7, et lõpetada riskimaandamisarvestus. Enne IFRS-ile ülemineku kuupäeva jõustunud tehinguid ei määratleta tagasiulatuvalt riskimaandamisinstrumentidena.

▼M16

Mittekontrollivad osalused

▼M32

B7 Esmakordne kasutuselevõtja rakendab IFRSidele ülemineku kuupäevast alates edasiulatuvalt IFRS 10 järgmisi nõudeid:

(a) lõike B94 nõue, et koondkasum omistatakse emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui selle tulemuseks on mittekontrollivate osaluste negatiivne saldo;

(b) lõigete 23 ja B93 nõuded selliste emaettevõttele tütarettevõttes kuuluvas osaluses toimunud muutuste arvestamiseks, mille tulemuseks ei ole kontrolli kaotamine;

(c) lõigete B97–B99 nõuded tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise arvestamiseks ja sellega seotud nõuded, mis on sätestatud IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* lõikes 8A.

Juhul kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada IFRS 3 tagasiulatuvalt varasemate äriühenduste suhtes, rakendab ta kooskõlas käesoleva IFRSi lõikega C1 samuti IFRS 10.

▼M53

Finantsinstrumentide liigitamine ja mõõtmine

B8 Üksus hindab IFRSidele ülemineku kuupäeval sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel, kas finantsvara vastab IFRS 9 paragrahvi 4.1.2 või paragrahvi 4.1.2A tingimustele.

▼**M53**

B8A Kui IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole võimalik hinnata rahalise elemendi muudetud ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D, hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid IFRSidele ülemineku ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D sätestatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega. Sel juhul rakendab üksus ka IFRS 7 paragrahvi 42R, kui viiteid „IFRS 9 paragrahvile 7.2.4” loetakse viitena sellele paragrahvile ja viiteid „finantsvara esmasele kajastamisele” loetakse tähenduses „IFRSidele ülemineku kuupäeval”.

B8B Kui IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel ei ole vastavalt IFRS 9 paragrahvi B4.1.12 punktile c hinnata, kas ettemakse õiglane väärtus on ebaoluline, siis hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 sätestatud erandit ettemakse suhtes. Sel juhul rakendab üksus ka IFRS 7 paragrahvi 42S, kui viiteid „IFRS 9 paragrahvile 7.2.5” loetakse viitena sellele paragrahvile ja viiteid „finantsvara esmasele kajastamisele” loetakse tähenduses „IFRSidele ülemineku kuupäeval”.

B8C Kui üksusel ei ole võimalik (nagu on määratletud standardis IAS 8) rakendada IFRS 9 sisemise intressimäära meetodit tagasiulatuvalt, siis loetakse finantsvara või -kohustise õiglaseks väärtuseks IFRSidele ülemineku kuupäeval selle finantsvara uut bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise uut amortiseeritud soetusmaksumust IFRSidele ülemineku kuupäeval.

Finantsvara väärtuse langus

B8D Üksus rakendab IFRS 9 osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid tagasiulatuvalt, võttes arvesse selle IFRSi paragrahve 7.2.15 ja 7.2.18–7.2.20.

B8E Üksus kasutab IFRSidele ülemineku kuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, et määrata kindlaks krediidirisk nende finantsinstrumentide esmase kajastamise kuupäeva seisuga (või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul selle kuupäeva seisuga, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.6) ning võrrelda seda IFRSidele ülemineku kuupäeval esineva krediidiriskiga (vt ka IFRS 9 paragrahve B7.2.2–B7.2.3).

▼M53

B8F Kui üksus uurib, kas pärast esmast kajastamist on krediidirisk oluliselt suurenenud, võib ta rakendada

a) IFRS 9 paragrahvides 5.5.10 ja B5.5.27–B5.5.29 sätestatud nõudeid; ja

b) IFRS 9 paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatavat eeldust üle 30 päeva tähtajaks tasumata lepinguliste maksete kohta, kui üksus rakendab väärtuse languse nõudeid, tehes kindlaks kõnealuste finantsinstrumentide krediidiriski olulise suurenemise pärast esmast kajastamist, lähtudes informatsioonist tähtpäevaks tasumata nõuete kohta.

B8G Kui IFRSidele ülemineku kuupäeval oleks finantsinstrumendi esmase kajastamise ajaga võrreldes krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemiseks vaja teha põhjendamatult suuri kulusid ja pingutusi, kajastab üksus kahju allahindluse summas, mis võrdub finantsinstrumendi kehtivusajal eeldatava krediidikahju summaga igal aruandekuupäeval kuni finantsinstrumendi kajastamise lõpetamiseni (välja arvatud juhul, kui finantsinstrumendi krediidirisk on aruandekuupäeval väike; sellisel juhul rakendatakse paragrahvi B8E punkti a).

Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberid

B9 Esmakordne kasutuselevõtja hindab, kas tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber tuleb põhilepingust eraldada ja kajastada tuletisinstrumendina, lähtudes tingimustest, mis valitsesid kas esmakordselt lepingu osapooleks saamise kuupäeval või IFRS 9 paragrahvis B4.3.11 nõutava ümberhindamise kuupäeval, sõltuvalt sellest, kumb on hilisem.

▼M35

Valitsuse laenud

B10 Esmakordne kasutuselevõtja liigitab kõik saadud valitsuse laenud finantskohustise või omakapitaliinstrumendi alla vastavalt IAS 32-le *Finantsinstrumendid: esitamine*. Välja arvatud paragrahvis B11 lubatud juhul rakendab esmakordne kasutuselevõtja IFRS 9 *Finantsinstrumendid* ja IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine* kohaseid nõudeid valitsuse laenude suhtes, mis kehtivad IFRSidele ülemineku kuupäeval, ega kajasta turumäärast madalama intressiga valitsuse laenust saadavat kasu valitsusepoolse sihtfinantseerimisena. Seega, kui esmakordne kasutuselevõtja eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt ei kajastanud ega mõõtnud turumäärast madalama intressiga valitsuse laenu kooskõlas IFRSi nõuetega, kasutab ta eelmise raamatupidamistava kohast laenu bilansilist (jääk)maksumust IFRSidele ülemineku kuupäeval IFRSidega kooskõlas olevas finantsseisundi algaruandes laenu bilansilise (jääk)maksumusena. (Majandus)üksus rakendab IFRS 9t selliste laenude mõõtmise suhtes pärast IFRSidele ülemineku kuupäeva.

B11 Olenemata paragrahvist B10 võib (majandus)üksus rakendada IFRS 9 ja IAS 20 nõudeid tagasiulatuvalt valitsuse laenude suhtes, mis algatati enne IFRSidele ülemineku kuupäeva, tingimusel et teave, mida oli vaja sel viisil toimimiseks, oli saadud kõnealuse laenu algse arvestamise ajal.

B12 Paragrahvide B10 ja B11 nõuded ja suunised ei välista, et (majandus)üksus saab kasutada paragrahvides D19–D19D kirjeldatud erandeid seoses varem õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud finantsinstrumentide määratlemisega.

▼M16

C liide

Erandid äriühenduste puhul

▼M38

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. (Majandus)üksus rakendab alljärgnevaid nõudeid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva kajastatud äriühenduste suhtes. Käesolevat lisa rakendatakse üksnes IFRS 3 Äriühendused *kohaldamisalasse kuuluvate äriühenduste suhtes.*

▼M32

C1 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada IFRS 3 tagasiulatuvalt varasemate äriühenduste suhtes (äriühendused, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see oleks kooskõlas IFRS 3-ga, siis korrigeerib ta kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendab sellest kuupäevast alates ka IFRS 10. Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida 30. juunil 20X6 toimunud äriühenduse arvestust, korrigeerib ta kõikide selliste äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 200X6 ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahelisel perioodil, ja samuti rakendab ta alates 30. juunist 20X6 IFRS 10.

▼M16

C2 (Majandus)üksus ei pea rakendama IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* tagasiulatuvalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, mis tekkisid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva toimunud äriühendustes. Kui (majandus)üksus ei rakenda IAS 21 tagasiulatuvalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, vaatleb ta neid enda, mitte omandatava (majandus)üksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised kas juba väljendatud (majandus)üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluutaobjektid, mida kajastatakse kasutades eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt rakendatud vahetuskurssi.

C3 (Majandus)üksus võib rakendada IAS 21 tagasiulatuvalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, mis tekivad kas:

a) kõikides äriühendustes, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva; või

b) kõikides äriühendustes, mida (majandus)üksus otsustab korrigeerida olemaks vastavuses IFRS 3-ga, nagu on lubatud ülaltoodud paragrahvis C1.

▼M54

C4 Kui esmakordne kasutuselevõtja ei rakenda IFRS 3 tagasiulatuvalt varasema äriühenduse suhtes, kajastatakse seda äriühendust järgmiselt:

▼M16

a) Esmakordne kasutuselevõtja säilitab sama liigituse (omandamine juriidilise omandaja poolt, pöördomandamine juriidilise omandatava poolt või huvide ühendamine), mida ta kasutas oma eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohastes finantsaruannetes.

b) Esmakordne kasutuselevõtja kajastab IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kõiki varasema äriühenduse käigus omandatud varasid ja kohustisi, välja arvatud:

i) teatud finantsvarad ja -kohustised, mille kajastamine on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt lõpetatud (vt paragrahv B2); ja

▼**M16**

ii) varad, sealhulgas firmaväärtus, ja kohustised, mida ei kajastatud omandaja konsolideeritud finantsseisundi aruandes kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) ja mis ka IFRSide kohaselt ei vastaks kajastamise tingimustele omandatava eraldiseisvas IFRS finantsseisundi aruandes (vt allpool punktid f–i).

Esmakordne kasutuselevõtja kajastab võimalikku eeltoodust tulenevat muutust, korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali kategooriat), välja arvatud juhul, kui muutus tuleneb eelnevalt firmaväärtuse koosseisus kajastatud immateriaalse vara kajastamisest (vt punkti g alapunkt i).

c) Esmakordne kasutuselevõtja jätab oma IFRS finantsseisundi algaruandest välja kõik eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud objektid, mis ei vasta IFRSide kohaselt vara või kohustisena kajastamise tingimustele. Esmakordne kasutuselevõtja arvestab tulenevat muutust järgmiselt:

i) esmakordne kasutuselevõtja võis olla varasema äriühenduse liigitanud omandamiseks ja kajastanud immateriaalse varana objekti, mis IAS 38 *Immateriaalsed varad* kohaselt ei vasta varana kajastamise tingimustele. Ta liigitab selle objekti (ja vajadusel sellega seotud edasilükkunud tulumaksu ja mittekontrollivad osalused) ümber firmaväärtuse osaks (välja arvatud juhul, kui ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt arvas firmaväärtuse maha otse omakapitalist, vt punkti g alapunkt i ja punkt i).

ii) esmakordne kasutuselevõtja kajastab kõik muud tulenevad muutused jaotamata kasumis ([1]).

d) IFRSides nõutakse teatud varade ja kohustiste edasist mõõtmist alusel, mis ei põhine algsel soetusmaksumusel, nagu näiteks õiglases väärtuses. Esmakordne kasutuselevõtja mõõdab varasid ja kohustisi selle alusel oma IFRS finantsseisundi algaruandes, isegi kui need soetati või omandati varasemas äriühenduses. Ta kajastab iga eeltoodust tulenevat muutust bilansilises (jääk)maksumuses korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali kategooriat), mitte firmaväärtust.

e) Vahetult pärast äriühenduse toimumist loetakse antud äriühenduse käigus omandatud varade ja kohustiste eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaseid bilansilisi (jääk)maksumusi nende IFRSide kohasteks tuletatud soetusmaksumusteks samal kuupäeval. Kui IFRSides nõutakse nende varade ja kohustiste edasist soetusmaksumusepõhist mõõtmist, on tuletatud soetusmaksumus soetusmaksumusepõhise kulumi- või amortisatsiooniarvestuse aluseks alates äriühenduse kuupäevast.

([1]) Sellised muutused sisaldavad ümberklassifitseerimisi immateriaalsetest varadest või immateriaalsetesse varadesse, kui firmaväärtus ei olnud kajastatud varana eelnevalt rakendatud GAAP järgi. See osutub vajalikuks, kui (majandus)üksus a) eelnevalt kasutatud GAAP kohaselt lahutas firmaväärtuse otse omakapitalist; või b) ei kajastanud äriühendust omandamisena.

▼**M54**

f) Kui varasemas äriühenduses omandatud vara või kohustis ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud, ei ole selle tuletatud soetusmaksumuseks IFRS finantsseisundi algaruandes null. Selle asemel kajastab ja mõõdab omandaja seda oma konsolideeritud finantsseisundi aruande alusel, mida IFRSidega nõutaks omandatava finantsseisundi aruandes. Näide: kui omandaja ei kapitaliseerinud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varasemas äriühenduses omandatud kapitalirente, kapitaliseerib ta need kapitalirendid oma konsolideeritud finantsaruannetes, nagu IFRS 16 *Rendiarvestus* kohaselt tuleks sedateha omandatava IFRS finantsseisundi aruandes. Analoogselt, kui omandaja ei kajastanud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt tingimuslikku kohustist, mis endiselt eksisteerib IFRSidele ülemineku kuupäeval, kajastab omandaja seda tingimuslikku kohustist nimetatud kuupäeval, välja arvatud juhul, kui IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* keelab selle kajastamist omandatava finantsaruannetes. Seevastu kui vara või kohustis kajastati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt osana firmaväärtusest, kuid tulnuks kajastada eraldi IFRS 3 kohaselt, jääb see vara või kohustis firmaväärtuse koosseisu, välja arvatud juhul, kui IFRSides nõutakse selle kajastamist omandatava finantsaruannetes.

▼**M16**

g) Firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus IFRS finantsseisundi algaruandes on tema eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline (jääk)maksumus IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga pärast kahte järgmist korrigeerimist:

i) Kui seda nõutakse ülaltoodud punkti c alapunktis i, suurendab esmakordne kasutuselevõtja firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust, kui ta liigitab ümber objekti, mida ta kajastas eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt immateriaalse varana. Analoogselt, kui punktis f nõutakse, et esmakordne kasutuselevõtja kajastaks immateriaalset vara, mida kajastati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt firmaväärtuse koosseisus, vähendab esmakordne kasutuselevõtja vastavalt firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust (ja vajadusel korrigeerib edasilükkunud tulumaksu ja mittekontrollivaid osalusi).

ii) Sõltumata sellest, kas eksisteerib asjaolusid firmaväärtuse võimaliku languse kohta, rakendab esmakordne kasutuselevõtja IAS 36, kontrollides firmaväärtuse langust IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga ja kajastades võimalikku väärtuse langust jaotamata kasumis (või ümberhindluse reservis, kui nii nõutakse IAS 36-s). Vara väärtuse languse test peab tuginema tingimustele, mis eksisteerisid IFRSidele ülemineku kuupäeval.

h) IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga ei tehta firmaväärtuse bilansilisse (jääk)maksumusse muid korrigeerimisi. Näiteks esmakordne kasutuselevõtja ei korrigeeri firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust selleks, et:

i) jätta välja antud äriühenduses omandatud pooleliolev uurimis- ja arendustegevus (välja arvatud juhul, kui sellega seotud immateriaalne vara vastaks IAS 38 kohase kajastamise kriteeriumitele omandatava finantsseisundi aruandes);

▼M16

ii) korrigeerida firmaväärtuse varasemat amortisatsiooni;

iii) tühistada firmaväärtuse korrigeerimine, mida kooskõlas IFRS 3-ga ei lubataks, kuid mis tehti eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt seoses varade ja kohustiste korrigeerimisega äriühenduse kuupäeva ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahel.

i) Kui esmakordne kasutuselevõtja kajastas firmaväärtust eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt omakapitali vähendamisena:

i) ei kajasta ta firmaväärtust oma IFRS finantsseisundi algaruandes. Lisaks sellele ei kanna ta firmaväärtust üle kasumiaruandesse, kui ta tütarettevõtte võõrandab või kui leiab aset tütarettevõttesse tehtud investeeringu väärtuse langus.

ii) võimaliku sündmuse hilisemast lahenemisest tulenevad tingimusliku ostutasuga seotud korrigeerimised kajastatakse jaotamata kasumis.

j) Eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt ei pruukinud esmakordne kasutuselevõtja konsolideerida tütarettevõtet, mis omandati varasemas äriühenduses (näiteks juhul, kui eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt emaettevõte ei lugenud seda tütarettevõtteks või ei koostanud konsolideeritud finantsaruandeid). Esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib tütarettevõtte varade ja kohustiste bilansilist (jääk)maksumust, viies need vastavusse summadega, mille kajastamist tütarettevõtte finantsseisundi aruandes IFRSid nõuaksid. Firmaväärtuse tuletatud soetusmaksumus võrdub IFRSidele ülemineku kuupäeval järgmiste summade vahega:

i) emaettevõtte osalus nendes korrigeeritud bilansilistes (jääk)maksumustes; ja

ii) emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes kajastatud tütarettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus.

k) Mittekontrollivate osaluste ja edasilükkunud tulumaksu mõõtmine järgneb muude varade ja kohustiste mõõtmisele. Seetõttu mõjutavad eespool kajastatud varade ja kohustiste korrigeerimised mittekontrollivaid osalusi ja edasilükkunud tulumaksu.

▼M46

C5 Varasemate äriühenduste erand rakendub ka varasema investeeringute omandamise suhtes sidusettevõtetes, varasema osaluste omandamise suhtes ühisettevõtetes ja varasema osaluste omandamise suhtes ühistes äriüksustes, mille puhul ühise äriüksuse tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s. Kõikide selliste omandamiste suhtes rakendatakse samuti seoses paragrahviga C1 valitud kuupäeva.

▼M16

Lisa D

Vabastused muudest IFRSidest

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

▼M63

D1 Üksus võib otsustada kasutada ühte või mitut alljärgnevat vabastust:

a) aktsiapõhised maksetehingud (paragrahvid D2 ja D3);

▼M16

b) kindlustuslepingud (paragrahv D4);

▼M29

c) tuletatud soetusmaksumus (paragrahvid D5–D8B);

▼M54

d) rendid (paragrahvid D9 ja D9B–D9E);

▼M31

—————

▼M16

f) kumulatiivsed kursivahed (paragrahvid D12 ja D13);

g) investeeringud tütarettevõtetesse, ►M32 ühisettevõtetesse ◄ ja sidusettevõtetesse (paragrahvid D14 ja D15);

h) tütarettevõtete, sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste varad ja kohustised (paragrahvid D16 ja D17);

i) liitfinantsinstrumendid (paragrahv D18);

▼M53

j) varasemalt kajastatud finantsinstrumentide määratlemine (paragrahvid D19–D19C);

▼M16

k) finantsvarade või finantskohustiste esmasel kajastamisel mõõdetud õiglane väärtus (paragrahv D20).

▼M24

l) eemaldamise kohustised, mis sisalduvad materiaalse põhivara soetusmaksumuses (paragrahvid D21 ja D21A);

▼M33

m) finantsvarad või immateriaalsed varad, mille üle peetakse arvestust kooskõlas IFRIC 12-ga *Teenuste kontsessioonikokkulepped* (paragrahv D22);

n) laenukasutuse kulutused (paragrahv D23);

o) varade üleandmised klientide poolt (paragrahv D24);

▼M32

p) finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega (lõige D25);

q) ränk hüperinflatsioon (lõiked D26–D30);

▼M53

r) ühised ettevõtmised (paragrahv D31);

s) paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis (paragrahv D32);

▼M63

t) mittefinantsobjekti ostmise või müümise lepingute määratlemine (paragrahv D33);

u) tulu (paragrahvid D34 ja D35) ning

v) välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu (paragrahv D36).

▼M53

Üksus ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teiste objektidega.

▼M16

Aktsiapõhised maksetehingud

D2 Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* omakapitaliinstrumentide suhtes, mis olid garanteeritud enne 7. novembrit 2002. Samuti soovitatakse esmakordsel kasutuselevõtjal, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 omakapitaliinstrumentide suhtes, mis garanteeriti pärast 7. novembrit 2002 ning mis anti üle enne kas a) IFRSidele ülemineku kuupäeva või b) 1. jaanuari 2005, olenevalt sellest, kumb esineb hiljem. Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada siiski IFRS 2 selliste omakapitaliinstrumentide suhtes, siis võib ta teha seda ainult siis, kui ta on avalikustanud nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse, mis on määratud kindlaks mõõtmiskuupäeval, mis on määratletud IFRS 2-s. Kõikide omakapitaliinstrumentide garanteerimise kohta, mille puhul (majandus)üksus ei ole rakendanud IFRS 2 (nt omakapitaliinstrumendid, mis on garanteeritud 7. novembril 2002 või enne seda), avalikustab esmakordne kasutuselevõtja sellest hoolimata IFRS 2 paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni. Kui esmakordne kasutuselevõtja muudab omakapitaliinstrumentide garanteerimise tingimusi, mille suhtes IFRS 2 ei ole rakendatud, siis ei nõuta (majandus)üksuselt IFRS 2 paragrahvide 26-29 rakendamist juhul, kui muudatused tehti enne IFRSidele ülemineku kuupäeva.

D3 Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 kohustiste suhtes, mis leidsid aset aktsiapõhistel maksetehingutel, mis arveldati enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse samuti, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 enne 1. jaanuari 2005 arveldatud kohustiste suhtes. Kohustiste puhul, mille suhtes IFRS 2 on rakendatud, ei nõuta esmakordselt kasutuselevõtjalt võrdlusinformatsiooni korrigeerimist ulatuses, mil see informatsioon puudutab perioodi või kuupäeva, mis on varasem kui 7. november 2002.

Kindlustuslepingud

D4 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* toodud üleminekusätteid. IFRS 4 piirab muutusi kindlustuslepingute arvestusmeetodites, sealhulgas esmakordne kasutuselevõtja poolt tehtavaid muutusi.

Õiglane väärtus või ümberhindlus tuletatud soetusmaksumusena

D5 (Majandus)üksus võib otsustada mõõta materiaalse põhivara objekti IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga õiglases väärtuses ja kasutada seda õiglast väärtust objekti tuletatud soetusmaksumusena antud kuupäeva seisuga.

D6 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada kasutada eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga või enne seda läbiviidud materiaalse põhivara objekti ümberhindlust objekti tuletatud soetusmaksumusena ümberhindluse kuupäeva seisuga, kui ümberhinnatud väärtus oli ümberhindluse kuupäeval üldjoontes võrreldav:

a) õiglase väärtusega; või

b) IFRSide kohase soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumusega, mida on korrigeeritud näiteks kajastamaks üldise või mõne spetsiifilise hinnaindeksi muutusi.

▼M54

D7 Paragrahvide D5 ja D6 valikuid saab kasutada ka:

a) kinnisvarainvesteeringute puhul, kui ettevõte otsustab kasutada standardi IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* soetusmaksumuse mudelit;

aa) kasutamisõiguse esemeks oleva vara puhul (IFRS 16 *Rendiarvestus*); ja

▼M16

b) immateriaalse vara puhul, mis vastab:

i) IAS 38-s esitatud kajastamiskriteeriumitele (sealhulgas algse soetusmaksumuse usaldusväärne mõõtmine); ja

ii) IAS 38-s esitatud ümberhindamiskriteeriumitele (sealhulgas aktiivse turu olemasolu).

(Majandus)üksus ei või kasutada neid valikuid muude varade või kohustiste suhtes.

▼M29

D8 Esmakordne kasutuselevõtja võib olla määranud tuletatud soetusmaksumuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt mõnedele või kõikidele oma varadele ja kohustistele, mõõtes nende õiglast väärtust mingi kindla kuupäeva seisuga seoses selliste sündmustega nagu erastamine või väärtpaberite esmakordne avalik pakkumine.

(a) Kui mõõtmiskuupäev on IFRSidele *ülemineku kuupäev või sellele eelnev kuupäev*, võib (majandus)üksus kasutada sellist sündmusepõhist õiglase väärtuse mõõtmist IFRSide kohase tuletatud soetusmaksumusena mõõtmise kuupäeva seisuga.

(b) Kui mõõtmiskuupäev on *pärast* IFRSidele ülemineku kuupäeva, kuid esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi jooksul, siis võib sündmuste põhiseid õiglase väärtuse mõõtmisi kasutada tuletatud soetusmaksumusena sündmuse toimumisel. (Majandus)üksus kajastab tulenevaid korrigeerimisi otse jaotamata kasumis (või vajaduse korral muus omakapitali kategoorias) mõõtmise kuupäeval. IFRSidele ülemineku kuupäeval teeb (majandus)üksus tuletatud soetusmaksumuse kindlaks, rakendades paragrahvides D5–D7 toodud kriteeriume, või mõõdab varasid ja kohustisi kooskõlas käesoleva IFRSi muude nõuetega.

▼M24

Tuletatud soetusmaksumus

D8A Mõnede siseriiklike arvestusnõuete kohaselt arvestatakse arendus- või tootmisfaasis olevate nafta- ja gaasikinnistute uurimis- ja arendusväljaminekuid kulukeskustes, mis sisaldavad kõiki kinnistuid suures geograafilises piirkonnas. Eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt sellist arvestust kasutav esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mõõta nafta- ja gaasivarasid IFRSidele ülemineku kuupäeval järgmisel alusel:

a) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad (majandus)üksuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kindlaksmääratud summas ja

b) arendus- või tootmisfaasis olevad varad summas, mis on määratud kindlaks kulukeskuse kohta (majandus)üksuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt. (Majandus)üksus jaotab kõnealuse summa proportsionaalselt kulukeskuse aluseks olevatele varadele, kasutades reservi mahtusid või reservi väärtusi nimetatud kuupäeva seisuga.

▼M24

(Majandus)üksus viib läbi uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ning arendus- ja tootmisfaasis olevate varade väärtuse languse testi IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 6-ga *Maavarade uuring ja hindamine* või IAS 36-ga ning vajaduse korral vähendab eespool toodud punktide a või b kohaselt kindlaksmääratud summat. Käesoleva paragrahvi kohaldamisel sisaldavad nafta- ja gaasivarad üksnes neid varasid, mida kasutatakse nafta ja gaasi uurimisel, hindamisel, arendamisel või tootmisel.

▼M54

D8B Mõned üksused omavad materiaalset põhivara või immateriaalset vara, mida kasutatakse või kasutati varem tegevuses, mille puhul on nõutav määra reguleerimine. Selliste kirjete bilansilised väärtused võivad sisaldada summasid, mis määrati kindlaks eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt, kuid ei vasta IFRSide kohastele kapitaliseerimise kriteeriumitele. Sellisel juhul võib esmakordne kasutuselevõtja otsustada kasutada tuletatud soetusmaksumusena eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohast sellise objekti bilansilist väärtust IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Kui üksus rakendab seda vabastust ühe objekti suhtes, ei pea ta seda rakendama kõikide objektide suhtes. IFRSidele ülemineku kuupäeval viib üksus läbi IAS 36 kohase väärtuse languse testi iga objekti suhtes, mille puhul seda vabastust kasutatakse. Käesoleva paragrahvi kohaldamisel on määra reguleerimine tegevuste puhul nõutav, kui nende suhtes rakendatakse klientidelt kaupade või teenuste eest küsitavate hindade kindlaksmääramise raamistikku ning kõnealuse raamistiku üle teostab järelevalvet ja/või selle kinnitab määrasid reguleeriv asutus (vastavalt IFRS 14 *Reguleeritud hinnatingimustes müügitulu kajastamine* esitatud määratlusele).

▼M16

Rendid

▼M54

D9 Esmakordne kasutuselevõtja võib hinnata, kas IFRSidele ülemineku kuupäeval eksisteerinud leping sisaldab rendisuhet, rakendades nende lepingute suhtes IFRS 16 paragrahvide 9–11 nõudeid nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid sellel kuupäeval.

D9A [kehtetu]

D9B Rentnikust esmakordne kasutuselevõtja, kes kajastab rendikohustisi ja kasutamisõiguse esemeks olevat vara, võib kasutada oma kõigi rentide suhtes järgmist meetodit (kooskõlas paragrahvis D9D kirjeldatud praktiliste abinõudega):

a) rendikohustise mõõtmine IFRSidele ülemineku kuupäeval. Seda meetodit kasutav rentnik mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses (vt paragrahv D9E), mida on diskonteeritud rentniku alternatiivse laenuintressimääraga (vt paragrahv D9E) IFRSidele ülemineku kuupäeval;

b) kasutamisõiguse esemeks oleva vara mõõtmine IFRSidele ülemineku kuupäeval. Rentnik otsustab iga rendi puhul eraldi, kas kasutamisõiguse esemeks oleva vara väärtust hinnatakse

▼M54

i) bilansilises väärtuses, nagu oleks standardit IFRS 16 rakendatud alates rendiperioodi algusest (vt paragrahv D9E), kuid diskonteerituna rentniku alternatiivse intressimääraga IFRSidele ülemineku kuupäeval, või

ii) rendikohustisega võrdses summas, mida on korrigeeritud selle rendiga seotud ette makstud või akumuleerunud rendimaksetega, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes vahetult enne IFRSidele ülemineku kuupäeva;

c) IAS 36 rakendamine kasutamisõiguse esemeks oleva vara suhtes IFRSidele ülemineku kuupäeval.

D9C Olenemata paragrahvis D9B esitatud nõuetest, mõõdab rentnikust esmakordne kasutuselevõtja kasutamisõiguse esemeks olevat vara õiglases väärtuses IFRSidele ülemineku kuupäeval nende rentide puhul, mis vastavad IAS 40-s esitatud kinnisvarainvesteeringu määratlusele ja mida mõõdetakse IAS 40-s esitatud õiglase väärtuse mudeli abil alates IFRSidele ülemineku kuupäevast.

D9D Rentnikust esmakordne kasutuselevõtja võib teha IFRSidele ülemineku kuupäeval iga rendi suhtes ühe või mitu järgmistest toimingutest:

a) rakendada ühtset diskontomäära rendiportfellile, mille rendid on piisavalt sarnaste tunnustega (näiteks sarnane järelejäänud rendiperiood, sarnane alusvara liik, sarnane majanduskeskkond);

b) mitte rakendada paragrahvis D9B esitatud nõudeid rentide suhtes, mille rendiperiood (vt paragrahv D9E) lõpeb 12 kuu jooksul alates IFRSidele ülemineku kuupäevast. Selle asemel arvestab üksus neid rente (ja avaldab nende kohta teavet) nii, nagu oleks tegemist lühiajaliste rendilepingutega, mida arvestatakse vastavalt IFRS 16 paragrahvile 6;

c) mitte rakendada paragrahvis D9B esitatud nõudeid rentide suhtes, mille alusvara on väikese väärtusega (nagu on kirjeldatud IFRS 16 paragrahvides B3–B8). Selle asemel kajastab üksus neid rente (ja avaldab nende kohta teavet) vastavalt IFRS 16 paragrahvile 6;

d) mitte arvestada esmaseid otsekulutusi (vt paragrahv D9E) kasutamisõiguse esemeks oleva vara mõõtmisel IFRSidele ülemineku kuupäeval;

e) kasutada tagantjärele tarkust, tehes seda näiteks rendiperioodi kindlaksmääramiseks juhul, kui leping sisaldab rendi pikendamise või tühistamise õigust.

D9E Rendimaksete, rentniku, rentniku alternatiivse laenuintressimäära, rendiperioodi alguse, esmaste otsekulutuste ja rendiperioodi mõisted on esitatud IFRS 16-s ning käesolevas standardis kasutatakse neid samas tähenduses.

▼M31

_____

▼M16

Kumulatiivsed kursivahed

D12 IAS 21-ga nõutakse, et (majandus)üksus:

a) kajastab mõned kursivahed muus koondkasumis ja akumuleerib need omakapitali eraldi komponendis; ja

b) välismaise äriüksuse võõrandamise korral kannaks kumulatiivsed kursivahed antud välismaise äriüksuse suhtes (sealhulgas vajadusel vastavate riskimaandamisinstrumentidega seotud kasumi ja kahjumi) üle kasumiaruandesse võõrandamise kasumi või kahjumi osana.

D13 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea siiski neid nõudeid täitma kumulatiivsete kursivahede suhtes, mis eksisteerisid IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda vabastust kasutab, siis:

a) loetakse kõikide välismaiste äriüksustega seotud kumulatiivsed kursivahed IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga nulliks;

b) hilisema välismaise äriüksuse võõrandamise kasumi või kahjumi arvestamisel tuleb enne IFRSidele ülemineku kuupäeva tekkinud kursivahed välja arvata ja hiljem tekkinud kursivahed kaasata.

Investeeringud tütarettevõtetesse, ►M32 ühisettevõtetesse ◄ ja sidusettevõtetesse

▼M53

D14 Kui üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, on standardiga IAS 27 nõutav, et ta kajastab investeeringud tütarettevõtjatesse, ühisettevõtjatesse ja sidusettevõtjatesse kas:

a) soetusmaksumuses või

b) vastavalt IFRS 9-le.

D15 Kui esmakordne kasutuselevõtja mõõdab sellist investeeringut soetusmaksumuses kooskõlas IAS 27-ga, mõõdab ta investeeringut oma eraldiseisvas IFRS finantsseisundi algaruandes ühes alljärgnevalt nimetatud summadest:

a) soetusmaksumuses, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 27-ga või

b) tuletatud soetusmaksumuses. Sellise investeeringu tuletatud soetusmaksumus on selle:

i) õiglane väärtus tema eraldiseisvates finantsaruannetes üksuse IFRSidele ülemineku kuupäeval või

▼C1

ii) varasema GAAPi kohane bilansiline jääkmaksumus selle kuupäeva seisuga.

▼M53

Esmakordne kasutuselevõtja võib valida kas eespool esitatud punkti i või ii, et mõõta oma investeeringut igasse tütarettevõtjasse, ühisettevõtjasse või sidusettevõtjasse, mille puhul ta on otsustanud kasutada tuletatud soetusmaksumust.

▼**M50**

D15A Kui esmakordne kasutuselevõtja kasutab sellise investeeringu arvestamiseks kapitaliosaluse meetodi protseduure, nagu on kirjeldatud IAS 28-s, siis:

a) rakendab esmakordne kasutuselevõtja investeeringu omandamise suhtes varasemate äriühenduste puhul tehtavaid erandeid (C liide);

b) juhul, kui (majandus)üksusest saab esmakordne kasutuselevõtja oma konsolideerimata finantsaruannete puhul enne kui oma konsolideeritud finantsaruannete puhul ning

i) hiljem kui tema emaettevõte, rakendab (majandus)üksus oma konsolideerimata finantsaruannete suhtes paragrahvi D16;

ii) hiljem kui tema tütarettevõte, rakendab (majandus)üksus oma konsolideerimata finantsaruannete suhtes paragrahvi D17.

▼**M16**

Tütarettevõtete, sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste varad ja kohustised

▼**M38**

D16 Kui tütarettevõttest saab esmakordne kasutuselevõtja hiljem kui tema emaettevõttest, kajastab tütarettevõte enda finantsaruannetes oma varasid ja kohustisi kas:

a) bilansilistes (jääk)maksumustes, mida kasutataks emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes emaettevõtte IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, kui seoses konsolideerimisprotseduuridega ja sellise äriühenduse mõjude arvestamisega, mille raames emaettevõte tütarettevõtte omandas, ei ole tehtud mingeid korrigeerimisi (seda valikuvõimalust ei saa kasutada investeerimisettevõtte (nagu määratletud IFRS 10-s) tütarettevõte, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses), või

▼**M16**

b) bilansilistes (jääk)maksumustes tütarettevõtte IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, nagu see on nõutud käesoleva IFRSi muudes osades. Need bilansilised (jääk)maksumused võivad erineda punktis a kirjeldatust:

i) kui käesoleva IFRSi kohaste vabastuste tagajärjeks on mõõtmised, mis sõltuvad IFRSidele ülemineku kuupäevast.

ii) kui tütarettevõtte finantsaruannetes kasutatavad arvestusmeetodid erinevad konsolideeritud finantsaruannetes kasutatutest. Näiteks võib tütarettevõte kasutada arvestusmeetodina IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* kohaselt soetusmaksumuse mudelit, samal ajal kui kontsern kasutab ümberhindluse mudelit.

Analoogne valikuvõimalus on sidusettevõttel või ühisettevõtmisel, mis saab esmakordseks kasutuselevõtjaks hiljem kui (majandus)üksus, millel on tema üle märkimisväärne mõju või ühine kontroll.

►**M38** D17 Kui (majandus)üksus saab esmakordseks kasutuselevõtjaks pärast oma tütarettevõtet (või sidus- või ühisettevõtet), mõõdab (majandus)üksus oma konsolideeritud finantsaruannetes tütarettevõtte (või sidus- või ühisettevõtte) varasid ja kohustisi samas bilansilises (jääk)maksumuses kui tütarettevõtte (või sidus- või ühisettevõtte) finantsaruannetes, pärast konsolideerimise ja kapitaliosaluse meetodi korrigeerimise ja sellise äriühenduse mõjude arvesse võtmist, mille raames (majandus)üksus tütarettevõtte omandas. Olenemata sellest nõudest ei rakenda emaettevõte, mis ei ole investeerimisettevõte, investeerimisettevõttest tütarettevõtete kasutatavat konsolideerimise erandit. ◄ Analoogselt, kui emaettevõte saab oma konsolideerimata

▼M16

finantsaruannete suhtes esmakordseks kasutuselevõtjaks enne või pärast kui konsolideeritud finantsaruannete suhtes, mõõdab ta oma varasid ja kohustisi mõlemates finantsaruannetes samades summades, välja arvatud konsolideerimise korrigeerimised.

Liitfinantsinstrumendid

D18 IAS 32-s *Finantsinstrumendid: avalikustamine* nõutakse, et (majandus)üksus jagaks liitfinantsinstrumendi selle omandamisel eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustuse komponenti enam ei eksisteeri, nõuab IAS 32 tagasiulatuv rakendamine kahe omakapitali osa eraldamist. Esimene osa on jaotamata kasumis ja kujutab endast kohustise komponendilt arvestatud kumulatiivset intressi. Teine osa kujutab endast algset omakapitali komponenti. Käesoleva IFRSi kohaselt ei pea esmakordne kasutuselevõtja neid kaht osa eristama, kui kohustise komponenti IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga enam ei eksisteeri.

▼M53

Varem kajastatud finantsinstrumentide määratlemine

D19 IFRS 9 lubab määratleda finantskohustist (tingimusel, et see vastab teatud kriteeriumitele) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantskohustisena. Vaatamata sellele nõudele on üksusel lubatud määratleda IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga iga finantskohustis õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et kohustis vastab IFRS 9 paragrahvis 4.2.2 sätestatud kriteeriumitele.

D19A Üksus võib määratleda finantsvara IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel finantsvarana õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana vastavalt IFRS 9 paragrahvile 4.1.5.

D19B Üksus võib määratleda omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel investeeringu õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kajastatavana vastavalt IFRS 9 paragrahvile 5.7.5.

D19C Finantskohustise puhul, mis on määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantskohustisena, määrab üksus IFRSidele ülemineku kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel kindlaks, kas IFRS 9 paragrahvis 5.7.7 ette nähtud töötlemine tekitaks arvepidamise järjekindlusetust kasumiaruandes.

▼M16

Finantsvarade või finantskohustiste esmasel kajastamisel mõõdetud õiglane väärtus

▼M53

D20 Vaatamata paragrahvide 7 ja 9 nõuetele võib üksus rakendada IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A punkti b nõudeid tagasiulatuvalt tehingutele, mis jõustusid IFRSidele ülemineku kuupäeval või pärast seda.

▼M16

Eemaldamiskohustised, mis sisalduvad põhivara maksumuses

D21 IFRIC 1 *Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes* nõuab, et kirjeldatud muutused eemaldamis-, taastamis-, ning sarnastes kohustistes liidetakse või arvatakse maha nendega seotud vara maksumusest; seejärel vara korrigeeritud amortiseeritav osa amortiseeritakse edasiulatuvalt tema järelejäänud kasuliku eluea jooksul. Esmakordne kasutuselevõtja ei pea neid nõudeid täitma, kui muutused sellistes kohustistes leidsid aset enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda erandit siiski rakendab, siis:

a) mõõdab ta kohustist IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 37-ga;

b) sellises ulatuses, milles kohustis jääb IFRIC 1 rakendusalasse, hindab ta summat, mis oleks sisaldunud seotud vara soetusmaksumuses kohustise esmakordsel tekkimisel, diskonteerides kohustist selle kuupäevani kasutades parimat hinnangut riskiga korrigeeritud diskontomäära(de)le, mis oleks sellele kohustisele rakendunud kõnealuse vaheperioodi vältel; ja

c) arvutab IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga akumuleeritud kulumi, võttes aluseks vara kasuliku eluea hinnangu antud hetkel, kasutades (majandus)üksuse poolt IFRSide kohaselt kasutusele võetud kulumiarvestuse põhimõtteid.

▼M24

D21A (Majandus)üksus, mis kasutab paragrahvi D8A punktis b toodud erandit (arendus- või tootmisfaasis olevate nafta- ja gaasivarade puhul, mida arvestatakse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kulukeskustes, mis sisaldavad kõiki kinnistuid suures geograafilises piirkonnas), peab paragrahvi D21 või IFRIC 1 rakendamise asemel:

a) mõõtma eemaldamis-, taastamis- ja sarnaseid kohustisi IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 37-ga; ja

b) kajastama otse jaotamata kasumis erinevuse kõnealuse summa ja IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga nende kohustiste bilansilise (jääk)maksumuse vahel, mis on määratud kindlaks kooskõlas (majandus)üksuse eelmise raamatupidamistavaga (GAAP).

▼M16

Finantsvarad või immateriaalsed varad, mis on arvestatud kooskõlas IFRIC 12-ga

D22 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRS 12-s toodud üleminekusätteid.

Laenukasutuse kulutused

▼M36

D23 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada rakendada IAS 23 nõudeid alates ülemineku kuupäevast või varasemast kuupäevast, nagu on lubatud IAS 23 paragrahvis 28. Alates kuupäevast, mil kõnealust erandit rakendav (majandus)üksus hakkab rakendama IAS 23-e:

(a) ei tohi ta korrigeerida laenukulusid, mis kapitaliseeriti eelmise üldtunnustatud arvestustava (GAAP) kohaselt ja mis kajastati kõnealuse kuupäeva seisuga varade bilansilises (jääk)maksumuses; ja

▼M36

(b) peab kajastama kõnealusel kuupäeval ja pärast seda tekkinud laenukulud, sh laenukulud, mis tekkisid kõnealusel kuupäeval ja pärast seda varaobjektidele, mis olid juba ehitusjärgus, kooskõlas IAS 23-ga.

▼M18

Varade üleandmised klientide poolt

D24 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt* paragrahvis 22 sätestatud üleminekusätteid. Nimetatud paragrahvis tõlgendatakse jõustumiskuupäeva kui 1. juulit 2009 või IFRS-idele ülemineku kuupäeva, olenevalt sellest, kumb on hilisem. Lisaks võib esmakordne kasutuselevõtja määratleda mis tahes kuupäeva enne IFRS-idele ülemineku kuupäeva ja rakendada IFRIC 18 kõikide klientidelt saadud varade üleandmiste suhtes nimetatud kuupäeval või selle järgselt.

▼M28

Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega

D25 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada üleminekusätteid, mis on toodud IFRIC 19-s *Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega*.

▼M33

Oluline hüperinflatsioon

D26 Kui (majandus)üksusel on arvestusvaluuta, mis oli või on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, määrab ta kindlaks, kas selle valuuta puhul esines enne IFRSidele ülemineku kuupäeva oluline hüperinflatsioon. Seda kohaldatakse (majandus)üksuste suhtes, kes võtavad IFRSid kasutusele esmakordselt, samuti (majandus)üksuste suhtes, kes on varem kasutanud IFRSe.

D27 Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta hüperinflatsioon on oluline, kui sellel on mõlemad järgmised tunnused:

(a) kõik (majandus)üksused, kelle tehingud ja saldod on selles valuutas, ei saa kasutada usaldusväärset üldist hinnaindeksit;.

(b) puudub vahetusvõimalus valuuta ja suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahel.

D28 (Majandus)üksuse arvestusvaluuta oluline hüperinflatsioon lõpeb arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäeval. See on kuupäev, kui arvestusvaluutal ei ole enam kas ühte või mõlemat paragrahvis D27 sätestatud tunnust, või kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta asendatakse ja võetakse kasutusele valuuta, mille hüperinflatsioon ei ole oluline.

D29 Kui (majandus)üksus läheb IFRSidele üle arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäeval või hiljem, võib (majandus)üksus otsustada mõõta kõiki enne arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäeva hoitud varasid ja kohustisi õiglases väärtuses IFRSidele ülemineku kuupäeval. (Majandus)üksus võib kasutada seda õiglast väärtust nende varade ja kohustiste tuletatud soetusmaksumusena IFRSi finantsseisundi algaruandes.

D30 Kui arvestusvaluuta normaliseerumise kuupäev jääb 12kuulise võrdlusperioodi sisse, võib võrdlusperiood olla lühem kui 12 kuud, eeldusel et selle lühema perioodi kohta on esitatud täielik finantsaruannete komplekt (nagu nõutud IAS 1 paragrahviga 10).

▼M37

Ühised ettevõtmised

D31 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRS 11 üleminekusätteid järgmiste eranditega:

(a) IFRS 11 üleminekusätteid rakendab esmakordne kasutuselevõtja IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga;

(b) proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile üleminekul kontrollib esmakordne kasutuselevõtja investeeringu väärtuse langust IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 36-ga olenemata sellest, kas on viiteid investeeringu väärtuse võimaliku languse kohta. Väärtuse langus kajastatakse jaotamata kasumi korrigeerimisena IFRSile ülemineku kuupäeva seisuga.

▼M33

Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis

D32 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada üleminekusätteid, mis on esitatud IFRIC 20 *Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis* paragrahvides A1–A4. Nimetatud paragrahvis tõlgendatakse jõustumiskuupäeva kui 1. jaanuari 2013 või esimese IFRSi aruandeperioodi algust, olenevalt sellest, kumb on hilisem.

▼M53

Mittefinantsobjektide ostmise või müümise lepingute määratlemine

D33 IFRS 9 lubab mõne lepinguga osta või müüa mittefinantsobjekti, mis määratletakse lepingu sõlmimisel õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana mõõdetud mittefinantsobjektiks (vt IFRS 9 paragrahv 2.5). Sellele nõudele vaatamata on üksusel lubatud määratleda IFRSidele ülemineku kuupäeval sel kuupäeval juba olemasolevad lepingud mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana, kuid ainult juhul, kui need vastavad sel kuupäeval IFRS 9 paragrahvi 2.5 nõuetele ja üksus määratleb kõik samalaadsed lepingud.

▼M52

Müügitulu

D34 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada standardi IFRS 15 paragrahvis C5 esitatud üleminekusätteid. Nendes paragrahvides tuleb viiteid esmakordse rakendamise kuupäevale tõlgendada esimese IFRS aruandeperioodi algusena. Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada kõnealuseid üleminekusätteid, tuleb tal rakendada ka standardi IFRS 15 paragrahvi C6.

D35 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea korrigeerima lepinguid, mis lõppesid enne varaseimat esitatud perioodi. Täidetud leping on leping, mille raames on üksus andnud üle kõik kaubad ja teenused, mis on määratletud vastavalt eelmisele raamatupidamistavale (GAAP).

▼M63

Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu

D36 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea rakendama IFRICi tõlgendust 22 „Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu“ kõnealuse tõlgenduse rakendusalasse kuuluvate varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastati enne rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele ülemineku kuupäeva.

▼M16

E liide

Lühiajalised vabastused IFRSidest

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

[Lisa on reserveeritud tulevastele võimalikele lühiajalistele vabastustele].

▼M53

Vabastus nõudest avaldada IFRS 9 jaoks võrreldavat informatsiooni

E1 Kui üksuse esimene IFRSi aruandeperiood algab enne 1. jaanuari 2019 ja üksus rakendab IFRS 9 valmis versiooni (välja antud 2014. aastal), siis ei pea võrreldav informatsioon üksuse esimeses IFRSi finantsaruannetes vastama standardile IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* või IFRS 9 valmis versioonile (välja antud 2014. aastal), kuivõrd IFRS 7 järgi nõutav avalikustamine seondub IFRS 9 rakendusalasse kuuluvate objektidega. Selliste üksuste puhul tähendavad viited „IFRSidele ülemineku kuupäev" ainult IFRS 7 ja IFRS 9 (2014) puhul IFRSi aruandeperioodi algust.

E2 Üksus, mis oma esimesel üleminekuaastal otsustab esitada võrreldavat informatsiooni, mis ei vasta IFRS 7-le ja IFRS 9 valmis versioonile (välja antud 2014. aastal):

a) rakendab IFRS 9 nõuete asemel võrreldava informatsiooni suhtes IFRS 9 rakendusalasse kuuluvate objektide kohta oma varasema GAAPi nõudeid;

b) avalikustab selle fakti koos selle informatsiooni ettevalmistamise alusega;

c) esitab iga korrigeerimist võrreldava perioodi aruandekuupäeva seisuga finantsseisundi aruande (st finantsseisundi aruanne, mis sisaldab võrdlusinformatsiooni eelmise raamatupidamistava (GAAP) alusel) ja esimese IFRS aruandeperioodi alguse seisuga finantsseisundi aruande vahel (s.o esimene periood, mis sisaldab informatsiooni, mis on kooskõlas IAS 7-ga ja IFRS 9 valmis versiooniga) lähtuvalt muudatusest arvestusmeetodis ja avalikustab IAS 8 paragrahvi 28 punktides a–e ja f–i nõutud teabe. Paragrahvi 28 punkti f alapunkti i rakendatakse ainult summade suhtes, mis on esitatud võrreldavate perioodide aruandekuupäeva seisuga finantsseisundi aruandes;

d) rakendab IAS 1 paragrahvi 17 punkti c, et avalikustada täiendavat teavet juhul, kui IFRS-ide konkreetsete nõuete täitmisest ei piisa, et võimaldada aruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju üksuse finantsseisundile ja -tulemusele.

▼**M59**

E3	[välja jäetud]
E4	[välja jäetud]
E4A	[välja jäetud]
E5	[välja jäetud]
E6	[välja jäetud]
E7	[välja jäetud]

▼**M64**

Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas

E8	Esmakordne kasutuselevõtja, kes läheb IFRSidele üle enne 1. juulit 2017, võib otsustada mitte kajastada IFRICi tõlgenduse nr 23 *Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas* rakendamist oma esimestes IFRSi kohaste finantsaruannete võrdlusandmetes. Üksus, kes sellise otsuse teeb, kajastab IFRICi tõlgenduse nr 23 rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esimese IFRSi kohase aruandeperioodi alguses.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 2

Aktsiapõhine makse

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on määrata kindlaks (majandus)üksuse finantsaruandlus *aktsiapõhise maksetehingu teostamisel*. Eelkõige nõuab see, et (majandus)üksus kajastaks oma kasumis või kahjumis ning finantsseisundis aktsiapõhise maksetehingu mõju, sealhulgas sellise tehinguga kaasnevaid kulusid, mille kaudu võimaldatakse töötajatele aktsiaoptsioone.

RAKENDUSALA

▼M23

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi kõikide aktsiapõhiste maksetehingute arvestuses, sõltumata sellest, kas (majandus)üksus saab konkreetselt tuvastada kõik või osad saadud kaubad või teenused, kaasa arvatud:

a) *omakapitaliga arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*,

b) *rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* ja

c) tehingud, kus (majandus)üksus saab või soetab kaupu või teenuseid ja kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel või nende kaupade tarnijal või teenuste osutajal valida, kas (majandus)üksus arveldab tehingu eest rahas (või teiste varadega) või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega,

välja arvatud paragrahvides 3A–6 märgitu korral. Konkreetselt tuvastatavate kaupade või teenuste puudumisel võivad muud asjaolud viidata sellele, et kaubad või teenused on saadud (või saadakse tulevikus), ning sel juhul rakendatakse käesolevat IFRSi.

———————

3A Aktsiapõhise maksetehingu võib kaupu või teenuseid saava või soetava (majandus)üksuse nimel arveldada kontserni muu (majandus)üksus (või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionär). Paragrahvi 2 rakendatakse ka (majandus)üksuse suhtes, mis

a) saab kaupu või teenuseid, kui aktsiapõhise maksetehingu arveldamise kohustus lasub sama kontserni teisel (majandus)üksusel (või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionäril), või

b) on kohustatud aktsiapõhise maksetehingu arveldama, kui kaubad ja või teenused saab sama kontserni muu (majandus)üksus,

välja arvatud juhul, kui tehingul on selgelt muu eesmärk kui kaupu või teenuseid saavale (majandus)üksusele tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest tasumine.

▼B

4 Käesoleva IFRS-i mõistes ei ole aktsiapõhiseks maksetehinguks tehing töötajaga (või mõne teise osapoolega), kes on (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendi omanik. Näiteks, kui (majandus)üksus annab kõikidele teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanikele võimaluse omandada täiendavalt (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente väärtuses, mis on nende omakapitaliinstrumentide õiglasest väärtusest madalam, ja töötaja saab sellise õiguse seetõttu, et ta on teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanik, siis sellise õiguse võimaldamise või kasutamise suhtes ei rakendata käesoleva IFRS-i nõudeid.

5 Nagu märgitud paragrahvis 2, rakendub käesolev IFRS aktsiapõhisele maksetehingule, mille eest (majandus)üksus soetab kaupu või saab teenuseid. Kaubad hõlmavad endas varusid, tarbeesemeid, kinnisvara, hooneid, seadmeid, immateriaalset vara ning teisi mitte-finantsvarasid. ►**M22** Kuid (majandus)-üksus ei rakenda käesolevat IFRSi tehingute puhul, millega (majandus)-üksus omandab kaupu osana netovarast, mis on omandatud äriühenduses, nagu on määratletud IFRS 3-s *Äriühendused* (parandatud 2008), IFRS 3 paragrahvides B1-B4 kirjeldatud ühise kontrolli all olevate (majandus)-üksuste või äride ühenduses ega sissemakse puhul ►**M32** IFRS 11 *Ühised ettevõtmised* ◄ määratletud ühisettevõtmise asutamisel. Seega, äriühenduse käigus ◄ omandatava (majandus)üksuse üle valitseva mõju saavutamiseks emiteeritud omakapitaliinstrument ei kuulu käesoleva IFRS-i rakendusalasse. Käesoleva IFRS-i rakendusalasse kuulub aga selline omakapitaliinstrument, mis on antud töötajatele nendepoolse töövõime tagamise eest (nt vastutasuks jätkuvate teenuste osutamise eest). ►**M12** Samuti kajastatakse *aktsiapõhiste maksekokkulepete* tühistamist, asendamist või modifitseerimist seoses äriühenduse või muu omakapitali restruktureerimisega kooskõlas käesoleva IFRSiga. IFRS 3 sätestab juhiseid selle kindlaksmääramiseks, kas äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumendid on osa vahetuseks antavast tasust kontrolli eest omandatavas (ja seega kuuluvad IFRS 3 rakendusalasse) või on vastutasuks jätkuva teenuse eest, mida tuleb kajastada ühinemisjärgsel perioodil (ja seega kuuluvad käesoleva IFRSi rakendusalasse). ◄

▼M53

6 Käesolevat IFRS-i ei rakendata aktsiapõhisele maksetehingule, mille puhul üksus soetab kaupu või saab teenuseid lepingu alusel, mis kuulub IAS 32 *Finantsinstrumendid*: *esitamine* (2003. aastal muudetud kujul) paragrahve 8–10 või IFRS 9 *Finantsinstrumendid* paragrahve *2.4–2.7*.

▼M33

6A Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „õiglane väärtus” viisil, mis erineb teatud määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s *Õiglase väärtuse mõõtmine*. Seepärast mõõdab (majandus)üksus IFRS 2 rakendamisel õiglast väärtust kooskõlas käesoleva IFRSiga, mitte IFRS 13-ga.

▼B

KAJASTAMINE

7 (Majandus)üksus kajastab aktsiapõhise maksetehingu tulemusena omandatud kaupu või saadud teenused siis kui kaubad või teenused on kätte saadud. Vastav suurenemine kajastatakse omakapitalis, kui kaupu või teenuseid saadi omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel, ning kohustisena, kui kaupu või teenuseid saadi rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel.

▼B

8 Kui aktsiapõhise maksetehingu alusel omandatud kaubad või saadud teenused ei vasta vara kriteeriumidele, siis kajastatakse neid kuludena.

9 Reeglina tekivad kulud kaupade või teenuste tarbimise käigus. Kuna reeglina tarbitakse teenuseid kohe, siis kulud kajastatakse teenuse osutamisel. Kaupu võidakse tarbida mingi teatud perioodi jooksul, mis varude puhul väljendub nende müümises hilisema kuupäeva seisuga ning seetõttu kulu kajastatakse sellel hetkel kui kaubad on tarbitud või müüdud. Mõnikord on tarvis kajastada kulu enne kui kaup või teenus on tarbitud või müüdud, kuna nad ei vasta vara kriteeriumidele. Näiteks võib (majandus)üksus soetada kaupu uue toote arendusprojekti uurimisfaasis. Kuigi neid kaupu ei ole tarbitud, ei kvalifitseeru need asjaomase IFRS-i mõistes varaks.

OMAKAPITALIGA ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

Ülevaade

10 Omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul hindab (majandus)üksus saadud kaupu või teenused ning vastavat omakapitali suurenemist otseselt, saadud kaupade või teenuste *õiglases väärtuses*, välja arvatud juhul kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata. Kui (majandus)üksusel ei ole võimalik saadud kaupu või teenuseid õiglases väärtuses usaldusväärselt hinnata, siis hindab (majandus)üksus nende õiglast väärtust ja sellele vastavat omakapitali kasvu kaudselt, viidates ([1]) võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele.

11 Selleks, et rakendada paragrahvi 10 nõudeid tehingutele *töötajate ja ülejäänud sarnase teenuse pakkujatega*, ([2]) hindab (majandus)üksus talle osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatava omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, kuna reeglina pole võimalik saadud teenuse õiglast väärtust usaldusväärselt hinnata nii, nagu on selgitatud paragrahvis 12. Nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamine toimub *võimaldamise kuupäeval.*

12 Reeglina võimaldatakse töötajatele aktsiaid, aktsiaoptsioone või teisi omakapitaliinstrumente osana nende hüvitispaketist, lisaks rahas makstavale palgale ja teistele tööhüvitistele. Tavaliselt ei ole võimalik hüvitispaketis eraldi komponentidena hinnata töötaja poolt osutatud teenuste täpsete osade suurust. Samuti võib osutuda võimatuks hinnata kogu hüvitispaketi õiglast väärtust eraldi ilma, et oleks otseselt hinnatud võimaldatavat omakapitaliinstrumenti. Enamgi veel, mõnikord võimaldatakse aktsiaid või aktsiaoptsioone pigem osana preemiakokkuleppest kui osana üldisest hüvitisest, st lisatasuna töötajatele, et nad jääksid (majandus)üksusesse või preemiana nende

([1]) Käesolev standard kasutab väljendit „viitega” väljendi „selles” asemel, kuna lõplikult hinnatakse tehingut korrutades võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis hinnatakse paragrahvides 11 või 13 (milline parasjagu on rakendatav) täpsustatud kuupäeval nende omakapitaliinstrumentide arvuga, mis antakse üle (seletatud paragrahvis 19).

([2]) Kogu käesoleva standardi järgnevas osas hõlmavad töötajad endas ka ülejäänuid, kes pakuvad sarnaseid teenuseid.

▼B

pingutuste eest parandada (majandus)üksuse tulemuslikkust. Võimaldades lisaks teistele tasudele aktsiaid või aktsiaoptsioone, maksab (majandus)üksus lisatasusid selleks, et saada lisatulu. Sellise lisatulu õiglase väärtuse hindamine on kõigi eelduste kohaselt keeruline. (Majandus)üksusele osutatud teenuste õiglase väärtuse otsese hindamise keerukuse tõttu hindab (majandus)üksuse töötajate poolt osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele.

13 Selleks, et rakendada paragrahvis 10 esitatud nõudeid tehingule muude osapooltega kui töötajad, peab olema vaidlustatav eeldus, et saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust on võimalik usaldusväärselt hinnata. Seda õiglast väärtust hinnatakse kuupäeval, millal (majandus)üksus saab kätte kauba või vastaspool osutab teenuse. Harvadel juhtudel, kui (majandus)üksus lükkab selle eelduse ümber, kuna teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis hindab (majandus)üksus saadud kauba või teenuste ja vastava omakapitali suurenemist kaudselt, viidates võimaldatava omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, mida on hinnatud sellel kuupäeval, kui (majandus)üksus omandas tooted või kui vastaspool osutas teenuse.

▼M23

13A Eriti kui (majandus)üksuse saadud tasu (kui see on olemas) tundub olevat väiksem kui tagatud omakapitaliinstrumentide või tekkinud kohustise õiglane väärtus, viitab see tavaliselt asjaolule, et (majandus)üksus on saanud (või saab tulevikus) muud tasu (s.o mittetuvastatavad kaubad või teenused). (Majandus)üksus mõõdab saadud tuvastatavaid kaupu või teenuseid kooskõlas käesoleva IFRSiga. (Majandus)üksus mõõdab saadud (või tulevikus saadavaid) mittetuvastatavaid kaupu või teenuseid aktsiapõhise makse õiglase väärtuse ning saadud (või tulevikus saadavate) tuvastatavate kaupade või teenuste õiglase väärtuse vahena. (Majandus)üksus mõõdab saadud mittetuvastatavaid kaupu ja teenuseid omakapitaliinstrumentide tagamise kuupäeva seisuga. Rahas arveldatavate tehingute korral tuleb aga kohustis iga aruandeperioodi lõpul ümber hinnata kuni kohustise arveldamiseni vastavalt paragrahvidele 30–33.

▼B

Tehingud, millega võetakse vastu teenuseid

14 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumendi *üleandmine* leiab aset kohe, siis ei ole vastaspool kohustatud viima teenuse kindlaks määratud ajaks lõpuni enne, kui ta ei oma tingimusteta õigust sellele omakapitaliinstrumendile. Vastupidiste tõendite puudumisel järeldab (majandus)üksus, et teenused, mida vastaspool osutas vastutasuna omakapitaliinstrumendi eest, on vastu võetud. Sellisel juhul kajastab (majandus)üksus võimaldamise kuupäeval saadud teenuse täies ulatuses ning suurendades vastavalt omakapitali.

▼M43

15 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumendi üleandmine ei leia aset enne kui teine osapool viib teenuse kindlaks määratud ajaks lõpuni, siis eeldab (majandus)üksus, et need teenused, mida teine osapool osutab nende omakapitaliinstrumendi eest, osutatakse tulevikus omandi *üleandmisperioodi* jooksul. (Majandus)üksus peab nende teenuste üle arvestust ajal, kui teine osapool neid omandi üleandmisperioodil osutab, suurendades vastavalt omakapitali. Näiteks:

▼B

a) kui töötajale võimaldatakse aktsiaoptsioon tingimusega jätkata kolm aastat teenistust, siis (majandus)üksus eeldab, et töötaja osutab teenuseid vastutasuna aktsiaoptsiooni eest selle kolme aastase omandi üleandmisperioodi jooksul.

►M43 b) kui töötajatele eraldatakse aktsiaoptsioon tingimusega täita (majandus)üksuse mingi *tegevustulemuse tingimus* ja jääda kuni selle täitmiseni (majandus)üksuse teenistusse, ning omandi üleandmisperioodi pikkus sõltub sellest, mis aja jooksul need tingimused täidetakse, siis (majandus)üksus eeldab, et töötaja poolt vastutasuna aktsiaoptsioonile osutatavad teenused saadakse tulevikus eeldatava omandi üleandmisperioodi jooksul. ◄ Kui tulemuse tingimuseks on *turutingimus*, siis selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkus peab olema kooskõlas eeldusega, mida kasutati võimaldatava optsiooni õiglase väärtuse arvutamisel ja seda hiljem ei muudeta. Kui tulemuslikkuse tingimuseks ei ole turutingimus, siis muudab (majandus)üksus vajaduse korral omandi üleandmisperioodi kestust, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et omandi üleandmisperioodi kestus erineb algselt hinnatust.

Tehingud, mida hinnatakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele

Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse määramine

16 Tehingu puhul, mida hinnatakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, hindab (majandus)üksus võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust *hindamiskuupäeval,* tuginedes kättesaadavatele turuhindadele ja võttes arvesse neid tähtaegu ja tingimusi, mille juures seda omakapitaliinstrumenti võimaldati (sõltuvalt paragrahvides 19–22 toodud nõuetest).

17 Kui turuhinnad pole kättesaadavad, siis hindab (majandus)üksus võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust, kasutades hindamismeetodit, kus eeldatakse, millisel hinnatasemel see omakapitaliinstrument oleks hindamiskuupäeval teadlike, huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus olnud. Hindamismeetod peab olema kooskõlas üldiselt aktsepteeritud finantsinstrumentide hinnakujunduse hindamismeetoditega, ja kaasama kõiki tegureid, mida teadlikud, huvitatud turul osalejad hinna määramisel arvestaksid (paragrahvides 19–22 nõuete teema).

18 Lisas B on toodud täiendavaid juhiseid aktsiate ja aktsiaoptsiooni õiglase väärtuse hindamise kohta, keskendudes töötajatele aktsiate või aktisaoptsiooni võimaldamise tüüpilisematele tunnustele ja tingimustele.

▼B

Omandi üleandmise tingimuste käsitlemine

▼M60

19 Omakapitaliinstrumendi võimaldamine võib olla tingimuslik lähtuvalt omandi üleandmise tingimuste täitmisest. Näiteks sõltub aktsiate või aktsiaoptsiooni võimaldamine töötajatele reeglina tingimusest, et (majandus)üksuse töötaja jääb määratud ajaks (majandus)üksusesse tööle. Võidakse kehtestada ka tegevustulemuse tingimused, nagu teatava kasumikasvu saavutamine või (majandus)üksuse aktsia hinna tõus teatavas ulatuses. Aktsiate ja aktsiaoptsiooni õiglase väärtuse hindamisel mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuste kõrval arvesse omandi üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse muid omandi üleandmise tingimusi kui turutingimused arvesse tehingu summa hindamisse kaasatud omakapitaliinstrumentide arvu täpsustamiseks, et lõppkokkuvõttes võimaldatud omakapitaliinstrumendi eest saadud ning kajastatud kaupade ja teenuste kogus põhineks omakapitaliinstrumentide kogusel, mille omand üle anti. Seega, kumulatiivsel baasil ei kajastata ühtki saadud kaupade või teenuste summat, kui võimaldatud omakapitaliinstrumendi üleandmine ebaõnnestub muu *omandi üleandmise tingimuse* kui turutingimus mittetäitmise tõttu, näiteks kui vastaspool ei suuda teenust määratud tähtajaks osutada või kui tegevustulemuse tingimust ei suudeta täita, pidades silmas paragrahvi 21 nõudeid.

▼B

20 Selleks, et rakendada paragrahvi 19 nõudeid, kajastab (majandus)üksus üleandmisperioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse, mis baseeruks parimal kättesaadaval hinnangul selle omakapitaliinstrumentide kogusele, mida kavatsetakse üle anda ja vajaduse korral muudab seda hinnangut kui täiendav informatsioon viitab sellele, et see omakapitaliinstrumentide kogus, mida eeldatavasti üle antakse, erineb eelnevatest hinnangutest. Üleandmiskuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangut, et lõplikult üleantavate omakapitaliinstrumentide kogus paragrahvi 21 nõuetega vastavusse viia.

21 Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse hindamisel arvestatakse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, mille juures üleandmise tingimus on määratud (või teostatav). Seega turutingimusega omakapitaliinstrumendi võimaldamisel, kajastab (majandus)üksus kaupu või teenused, saadud teiselt osapoolelt, kes vastab kõikidele ülejäänud üleandmise tingimustele (nt täpsustatud ajaks teenistusse jäänud töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas see turutingimus on täidetud.

▼M2

Omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemine

21A Sarnaselt võtab (majandus)üksus arvesse kõiki omandi mitteüleandmise tingimusi, hinnates võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Seega mitteüleandmise tingimustega omakapitaliinstrumentide võimaldamisel kajastab (majandus)üksus kaupu või teenuseid, mis on saadud vastaspoolelt, kes vastab kõikidele üleandmise tingimustele, mis ei ole turutingimused (nt kindlaksmääratud teenistusperioodil teenistuses oleva töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas need omandi mitteüleandmise tingimused on täidetud.

▼B

Asendusostu tunnuste käsitlemine

22 *Asendusostu tunnusega* optsiooni korral ei arvestata hindamiskuupäeval võimaldatud optsiooni õiglase väärtuse hindamisel asendusostu tunnust. Selle asemel arvestatakse *töötajate aktsiaoptsiooni* uue optsiooni võimaldamisel kui ja sel hetkel, kui võimaldatakse täiendavalt töötajate aktsiaoptsioone.

Pärast üleandmiskuupäeva

23 Olles kajastanud saadud kaubad ja teenused vastavalt paragrahvidele 10–22, ning vastava omakapitali suurenemise, ei tohiks (majandus)üksus pärast omandi üleandmise kuupäeva teostada kogu omakapitali osas täiendavaid täpsustusi. Näiteks ei tohi (majandus)üksus edaspidiselt tühistada summat, mis kajastatakse töötaja poolt osutatud teenustena, kui üle antud omakapitaliinstrument on hiljem (oma süü läbi) kaotatud või aktsiaoptsiooni korral kui optsioone ei ole kasutatud. Siiski ei takista see (majandus)üksusel kajastama muutusi omakapitali sees, st üleviimist ühest omakapitali komponendist teise.

Kui omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata

24 Paragrahvide 16–23 nõuded rakenduvad kui (majandus)üksusel on tarvis hinnata aktsiapõhist maksetehingut viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele. Harvadel juhtudel võib (majandus)üksusel osutuda võimatuks hindamiskuupäeval usaldusväärselt hinnata võimaldatud aktsiainstrumendi õiglast väärtust kooskõlas paragrahvidega 16–22. Ainult sellistel harvadel juhtudel selle asemel (majandus)üksus:

a) hindab esmaselt omakapitaliinstrumendi selle *tegelikus väärtuses* sellel kuupäeval, mil (majandus)üksus omandab tooted või teine osapool osutab talle teenust ja järgnevalt ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ ning lõpliku kokkuleppe kuupäeval, koos mis tahes muutusega kasumi või kahjumi tegelikus väärtuses. Aktsiaoptsiooni võimaldamise puhul on aktsiapõhise makse kokkulepe lõplikult arveldatud kui optsiooni kasutatakse, kui see on (oma süü läbi) kaotatud (nt töösuhete lõppemise korral) või kehtetuks muutumise korral (nt optsioonide tähtaja lõppemisel).

b) kajastab saadud kaubad või teenused, toetudes lõppkokkuvõttes üleantud (kus võimalik) või lõppkokkuvõttes kasutatud omakapitaliinstrumentide kogustele. Näiteks selleks, et rakendada seda nõuet aktsiaoptsioonile, kajastab (majandus)üksus üleandmisperioodil saadud kaubad või teenused, kui üldse, vastavalt paragrahvidele 14–15, ainult paragrahvi 15 punkti b turutingimust puudutavad nõuded ei rakendu. Üleandmisperioodil saadud kaupu või teenuseid kajastatav kogus toetub eeldatavalt üleantavale aktsiaoptsioonide arvule. Kui tarvis, muudab (majandus)üksus selle hinnangu, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et oodatav üleantav aktsiaoptsioonide kogus erineb algselt hinnatust. Üleandmiskuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangu, et vastavusse viia lõppkokkuvõttes üleantud omakapitaliinstrumentide kogus.

▼B

Pärast üleandmiskuupäeva muudab (majandus)üksus saadud kauba või teenuste kogust, kui aktsiaoptsioon on hiljem (oma süü tõttu) kaotatud või tähtaja lõppemise tõttu kehtetuks muutunud.

25 Kui (majandus)üksus rakendab paragrahvi 24, siis ei ole vaja rakendada paragrahve 26–29, kuna paragrahvis 24 äratoodud tegeliku väärtuse meetodit rakendades võetakse arvesse igat omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmist. Siiski, kui (majandus)üksus arveldab võimaldatud omakapitaliinstrumenti, mille puhul rakendatakse paragrahvi 24:

a) siis, kui arveldamine toimub üleandmisperioodi jooksul, kajastab (majandus)üksus arveldust kui üleandmise kiirendust ja seega kajastab kohe summa, mis muidu oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul talle osutatud teenuste alusel.

b) igat makset, mis on tehtud arvelduse raames, tuleb kajastada omakapitaliinstrumendi tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mille võrra makse ületab tagasiostu kuupäeval mõõdetava omakapitaliinstrumendi tegelikku väärtust. Selline ületav osa kajastatakse kuluna.

Omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmine, kaasa arvatud tühistamised ja arveldamine

26 (Majandus)üksus võib muuta omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegu ja tingimusi. Näiteks võidakse vähendada töötajatele eraldatud optsiooni täitmishinda (st hinnata optsioon ümber), mis suurendab selle optsiooni õiglast väärtust. Paragrahvide 27–29 nõuded kajastamaks muutmisega kaasnevaid mõjusid on väljendatud töötajatega tehtava aktsiapõhise maksetehingu kontekstis. Siiski rakendatakse neid nõudmisi ka aktsiapõhise maksetehingu puhul, mis toimuvad lisaks töötajatele ka teiste osapooltega ning mis on hinnatud koos viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele. Viimati käsitletud situatsiooni puhul, mis tahes paragrahvides 27–29 esinev viide võimaldamise kuupäevale käib hoopis selle kuupäeva kohta, millal (majandus)üksus omandab kauba või millal vastaspool osutab teenuse.

27 (Majandus)üksus kajastab miinimumina temale osutatud teenused, mis on hinnatud võimaldamise kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtusega, välja arvatud juhul kui selle omakapitaliinstrumendi üleandmist võimaldamise kuupäeval kindlaksmääratud üleandmise tingimuste (välja arvatud turutingimused) mittetäitmise tõttu ei toimu. See kehtib mööndusteta mis tahes omakapitaliinstrumendi võimaldamise tingimuste muutmise korral või selle omakapitaliinstrumendi võimaldamise tühistamise või arveldamise puhul. Lisaks kajastab (majandus)üksus muutmise mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise maksekokkuleppe üldist õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale tulutoovad. Selle nõude rakendamise juhtnöörid on ära toodud lisas B.

▼M2

28 Kui võimaldatavad omakapitaliinstrumendid tühistatakse või nendega arveldatakse üleandmisperioodil (muul põhjusel kui üleandmistingimuste täitmata jätmise korral võimaldamise tühistamine või edasilükkamine):

▼B

a) (majandus)üksus kajastab tühistamist või arveldamist kui üleandmise kiirendust, ja seega kajastab kohe summa, mis teisel juhul oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul saadud teenuste alusel;

▼M2

b) igat makset, mis on tehtud töötajale seoses võimaldamise tühistamise või lõpetamisega, tuleb kajastada omakapitaliinstrumendi tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mis ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtus. Taoline ületatav osa kajastatakse kuluna. Kui aga aktsiapõhine maksekokkulepe sisaldas kohustise komponente, hindab (majandus)üksus kohustise õiglase väärtuse ümber tühistamis- või arvelduskuupäeva seisuga. Iga makse, mis on tehtud kohustise komponendi arveldamiseks, kajastatakse kui kohustise tasumine;

▼B

c) kui töötajale võimaldatakse uusi omakapitaliinstrumente ning selle kuupäeva seisuga, mil neid uusi omakapitaliinstrumente võimaldatakse käsitleb (majandus)üksus uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente kui asendusomakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentidele, kajastab (majandus)üksus asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamist samamoodi, nagu esialgse omakapitaliinstrumendi võimaldamise modifitseerimist kooskõlas lisa B paragrahvis 27 kirjeldatuga. Võimaldatav täiendav õiglane väärtus on asendusomakapitaliinstrumentide ja tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglase netoväärtuse vahe asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeva seisuga. Tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglane netoväärtus on nende õiglane väärus vahetult enne tühistamist, miinus iga omakapitaliinstrumentide tühistamisel töötajatele tehtud makse summa, mis on kajastatud omakapitali vähendusena kooskõlas eespool kirjeldatud punktiga b. Kui (majandus)üksus ei määratle uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentide asendusomakapitaliinstrumentidena, siis kajastab (majandus)üksus selliseid uusi omakapitaliinstrumente uute võimaldatavate omakapitaliinstrumentidena.

▼M2

28A Kui (majandus)üksus või vastaspool saab valida, kas täita mitteüleandmise tingimust, käsitleb (majandus)üksus (majandus)üksuse või vastaspoole poolset mitteüleandmise tingimuse täitmata jätmist üleandmisperioodil tühistamisena.

▼B

29 Kui (majandus)üksus ostab üleantud omakapitaliinstrumendi tagasi, siis tuleb töötajatele tehtud makset kajastada omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, milles makse ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud tagasiostetud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust. Selline ületav osa kajastatakse kuluna.

▼B

RAHAS ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

▼M60

30 **Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul mõõdab (majandus)üksus saadud kaupu või teenuseid ja sellega kaasnevat kohustist kohustiste õiglases väärtuses, pidades silmas paragrahvide 31–33D nõudeid. Seni kuni kohustist ei ole arveldatud, hindab (majandus)üksus kohustise ümber õiglasele väärtusele iga aruandeperioodi lõpus ja arvelduskuupäeval, kajastades õiglase väärtuse muutust selle perioodi kasumis või kahjumis.**

31 Näiteks võib (majandus)üksus anda töötajatele aktsia hinna tõusust tulenevad õigused, mis on osa nende hüvitise paketist, mille kohaselt töötajad saavad õiguse rahaliseks kompensatsiooniks (omakapitaliinstrumendi asemel), mis põhineb (majandus)üksuse aktsia hinna suurenemisel kindlaks määratud ulatuses kindlaks määratud perioodil. Samuti võib (majandus)üksus anda oma töötajatele õiguse saada tulevasi rahalisi makseid, andes neile õiguse aktsiatele (kaasa arvatud aktsiad, mis emiteeritakse aktsiaoptsiooni realiseerimisel), mis on lunastatavad kas kohustuslikult (näiteks töölepingu lõppemisel) või töötaja valikul. Sellised kokkulepped on rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute näited. Aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi kasutatakse mõne paragrahvides 32–33D sätestatud nõude näitlikustamiseks; nende paragrahvide nõudeid kohaldatakse siiski kõigi rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes.

▼B

32 (Majandus)üksus kajastab saadud teenused ja kohustise teenuse eest tasuda hetkel, kui töötaja teenust osutab. Näiteks mõned aktsia hinna tõusust tulenevad õigused kuuluvad kohe töötajale ja seega ei ole tal tarvis lõpetada teenuse kindlaks määratud perioodi, et saada õigust rahalisteks makseteks. Vastupidiste tõendite puudumisel järeldab (majandus)üksus, et teenused, mida osutas töötaja vastutasuna aktsia hinna tõusust tulenevate õiguste eest, on kätte saadud. Seetõttu kajastab (majandus)üksus kohe saadud teenused ja kohustise maksta nende eest. Kui aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi ei anta üle enne kui töötaja on täitnud kindlaks määratud perioodil teenuste osutamise nõuded, siis kajastab (majandus)üksus saadud teenused ja kohustise nende eest maksta siis, kui töötajad on selle perioodi jooksul teenuse osutamise lõpuni viinud.

▼M60

33 Kohustist aktsia hinna tõusust tulenevale õigusele mõõdetakse nii esmakordselt kui edaspidiselt iga aruandeperioodi lõpus kuni arveldamiseni õiglases väärtuses, rakendades optsiooni hindamise mudelit ning võttes arvesse tingimusi, mille juures aktsia hinna tõusust tulenevad õigused anti, ja ulatust, milleni on töötajad aruandeperioodi lõpu seisuga teenust osutanud, pidades silmas paragrahvide 33A–33D nõudeid. (Majandus)üksus võib rahas arveldatava aktsiapõhise makse võimaldamise tingimusi muuta. Juhised sellise rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu muutmiseks, mis liigitatakse rahas arveldatavast ümber omakapitaliga arveldatavaks, on esitatud lisa B paragrahvides B44A–B44C.

▼**M60**

OMANDI ÜLEANDMISE JA MITTEÜLEANDMISE TINGIMUSTE KÄSITLEMINE

33A Rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing võib sõltuda omandi üleandmise tingimuste täitmisest. Võidakse kehtestada ka tegevustulemuse tingimused, nagu teatava kasumikasvu saavutamine või (majandus)üksuse aktsia hinna tõus teatavas ulatuses. Rahas arveldatava aktsiapõhise makse õiglase väärtuse hindamisel mõõtmiskuupäeval ei võeta turutingimuste kõrval arvesse omandiõiguse üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse muid omandiõiguse üleandmise tingimusi kui turutingimused arvesse, muutes tehingust tuleneva kohustise summa mõõtmisse kaasatud hüvede arvu.

33B Paragrahvi 33A nõuete kohaldamiseks kajastab (majandus)üksus omandiõiguse üleandmise perioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse. See põhineb selliste hüvede arvu parimal kättesaadaval hinnangul, mille omandiõigus eeldatavalt üle antakse. (Majandus)üksus muudab vajaduse korral seda hinnangut, kui edaspidised andmed viitavad sellele, et selliste hüvede kogus, mille omandiõigus eeldatavalt üle antakse, erineb eelmistest hinnangutest. Omandiõiguse üleandmise kuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangut, et viia see vastavusse selliste hüvede kogusega, mille omandiõigus lõppkokkuvõttes üle anti.

33C Võimaldatud rahas arveldatava aktsiapõhise makse õiglase väärtuse hindamisel ning õiglase väärtuse ümberhindamisel iga aruandeperioodi lõpus ja arvelduskuupäeval võetakse arvesse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, millest omandiõiguse üleandmine (või kasutamine) sõltub, ning omandiõiguse mitteüleandmise tingimusi.

33D Paragrahvide 30–33C kohaldamise tulemusel võrdub kumulatiivne summa, mis rahas arveldatava aktsiapõhise makse eest saadud kaupade ja teenuste puhul kokkuvõttes kajastatakse, tasutud rahasummaga.

NETOARVELDUSE VÕIMALUSEGA AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KOOS MAKSUDE KINNIPIDAMISE KOHUSTUSTEGA

33E Maksualased õigusnormid võivad kohustada (majandus)üksust pidama kinni teatava summa töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustuse jaoks ja kandma selle tavaliselt rahas töötaja eest üle maksuhaldurile. Selle kohustuse täitmiseks võivad aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused lubada (majandus)üksusel pidada kõigist omakapitaliinstrumentidest, mis emiteeritaks töötajale aktsiapõhise makse tegemisel (või omandiõiguse üleandmisel), kinni töötaja maksukohustuse rahalisele väärtusele vastava arvu omakapitaliinstrumente, või kohustada (majandus)üksust seda tegema (see tähendab, et aktsiapõhise makse kokkuleppega kaasneb netoarvelduse võimalus).

33F Erandina paragrahvi 34 nõuetest liigitatakse paragrahvis 33E kirjeldatud tehing tervikuna omakapitaliga arveldatavaks aktsiapõhiseks maksetehinguks, kui see oleks nii liigitatud netoarvelduse võimaluse puudumise korral.

▼M60

33G (Majandus)üksus kohaldab käesoleva standardi paragrahvi 29 selliste aktsiate kinnipidamise arvestamiseks, mida kasutatakse maksuhalduri le makse tegemiseks seoses töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustusega. Seepärast arvestatakse tehtud makset kinnipeetud aktsiate puhul omakapitali vähendusena, välja arvatud juhul, kui makse on suurem kui kinnipeetud omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus netoarvelduse kuupäeval.

33H Paragrahvi 33F kohane erand ei kehti järgmistel juhtudel:

a) netoarvelduse võimalusega aktsiapõhise makse kokkulepe, mille puhul ei ole (majandus)üksusel maksualaste õigusnormide kohaselt kohustust pidada kinni teatav summa töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustuse jaoks või

b) (majandus)üksuse kinnipeetav mis tahes omakapitaliinstrument, mis ületab töötaja aktsiapõhise maksega seotud maksukohustust (see tähendab, et (majandus)üksus peab kinni aktsiaid summas, mis on suurem kui töötaja maksukohustuse rahaline väärtus). Sellised ülemäärased kinnipeetavad aktsiad kajastatakse rahas arveldatava aktsiapõhise maksena, kui asjaomane summa tasutakse töötajale rahas (või muude varadega).

▼B

RAHA ALTERNATIIVIDEGA AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

34 Aktsiapõhistes maksetehingutes, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel või vastaspoolel otsustada, kas (majandus)üksus arveldab tehingu rahas (või teiste varadega) või emiteerides omakapitaliinstrumendi, kajastab (majandus)üksus seda tehingut või selle tehingu komponenti rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milleni (majandus)üksusel ilmneb rahas või teistes varades arveldamise kohustis või aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles sellist kohustist ei ole ilmnenud.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad vastaspoolel arveldamist valida

35 Kui (majandus)üksus on võimaldanud vastaspoolele õiguse valida, kas aktsiapõhine maksetehing arveldatakse rahas ([1]) või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega, siis on (majandus)üksus võimaldanud liitfinantsinstrumenti, mis sisaldab võla komponenti (st vastaspoole õigust nõuda makset rahas) ja omakapitali komponenti (st vastaspoolel on õigus nõuda arveldamist pigem omakapitaliinstrumendiga kui rahas). Tehingutes teiste osapooltega kui seda on töötajad, mille puhul saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust mõõdetakse otseselt, mõõdab (majandus)üksus kaupade või teenuste saamise kuupäeva seisuga liitfinantsinstrumendi omakapitali komponendi saadud kaupade või teenuste õiglase väärtuse ja võlakomponendi õiglase väärtuse vahena.

36 Teisteks tehinguteks, mis hõlmavad ka tehinguid töötajatega, hindab (majandus)üksus liitfinantsinstrumentide õiglast väärtust hindamiskuupäeval, võttes arvesse tingimusi, millega õiguseid rahale või omakapitaliinstrumendile võimaldati.

([1]) Kõik paragrahvides 35-43 tehtud viited rahale hõlmavad ka ettevõtte teisi varasid.

▼B

37 Paragrahvi 36 rakendamiseks hindab (majandus)üksus kõigepealt võlakomponendi õiglase väärtuse ja hindab siis omakapitali osa õiglase väärtuse, võttes arvesse seda, et teine osapool peab selleks, et saada omakapitaliinstrumente, loobuma õigusest saada raha. Liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on kahe komponendi õiglaste väärtuste summa. Sageli on aktsiapõhine maksetehing, milles vastaspoolel on võimalus valida arvelduse meetod, struktureeritud nii, et ühe arveldusalternatiivi õiglane väärtus on sama, mis teisel. Näiteks võib teisel osapoolel olla õigus valida, kas saada aktsiaoptsiooni või arveldada rahas aktsiahinna kallinemisega seotud õigused. Sellisel juhul on omakapitali osa õiglane väärtus null ja seega liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on sama, mis võla komponendi õiglane väärtus. Vastupidiselt, kui alternatiivsete arvelduste õiglased väärtused erinevad, siis tavaliselt on omakapitali osa suurem kui null, mis omakorda tähendab, et liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on suurem kui võla komponendi õiglane väärtus.

38 (Majandus)üksus kajastab liitfinantsinstrumendi kaudu saadud kaubad ja teenused liitinstrumendi komponentide tasandil. Võla komponendi osas kajastab (majandus)üksus saadud kaubad või teenused ning kohustise nende eest tasuda vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu tingimustele (paragrahvid 30–33). Omakapitali komponendi puhul (kui üldse), kajastab (majandus)üksus saadud kaubad või teenused ning omakapitali suurenemise vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele (paragrahvid 10–29).

39 Arvelduskuupäeval hindab (majandus)üksus kohustise ümber tema õiglasele väärtusele. Kui (majandus)üksus arveldab pigem omakapitaliinstrumendi emiteerimise kaudu kui rahas, siis kantakse kohustis otse omakapitali tasuna omakapitaliinstrumendi emiteerimise eest

40 Kui (majandus)üksus arveldab pigem rahas kui omakapitaliinstrumente emiteerides, siis tuleb makset rakendada selliselt, et selle kaudu arveldataks kohustis tervikuna. Iga omakapitali osa, mis on eelnevalt kajastatud, jääb omakapitali hulka. Valides arveldamise võimalusena raha, välistab vastaspool õiguse saada omakapitaliinstrumente. Siiski ei takista see (majandus)üksusel kajastama muutusi omakapitali sees, st ülekannet ühest omakapitali komponendist teise.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel arveldamist valida

41 Aktsiapõhise maksetehingu puhul, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel valida, kas arveldada rahas või emiteerides omakapitaliinstrumenti, otsustab (majandus)üksus, kas tal on kehtiv kohustus arveldada rahas ja kajastada vastavalt aktsiapõhist maksetehingut. (Majandus)üksusel on kehtiv kohustus arveldada rahas, kui omakapitaliinstrumendiga arveldamise võimalus ei oma majanduslikku sisu (nt kui (majandus)üksusel on seadusest tulenevalt keelatud aktsiaid emiteerida) või kui (majandus)üksusel on varasem praktika või kindlaksmääratud poliitika rahas arveldamiseks või üldjuhul arveldatakse rahas kui vastaspool selleks soovi avaldab.

▼B

42 Kui (majandus)üksusel on kehtiv kohustus rahas arveldamiseks, siis tuleb seda tehingut kajastada lähtudes paragrahvides 30–33 kirjeldatud rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest.

43 Kui selliseid kohustusi ei eksisteeri, siis kajastab (majandus)üksus tehingut lähtudes paragrahvides 10–29 kirjeldatud omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest. Arveldamisel:

a) kui (majandus)üksus otsustab arveldada rahas, siis rahalist makset kajastatakse omakapitali tagasiostuna, st omakapitali vähendamisena, välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;

b) kui (majandus)üksus otsustab arveldada omakapitaliinstrumendi emiteerimisega, siis edasist kajastamist ei nõuta (kui tarvis siis ainult ülekannet ühest omakapitali komponendist teise), välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;

c) kui (majandus)üksus otsustab valida arveldamisel alternatiivi, millel on arvelduskuupäeva seisuga kõrgem õiglane väärtus, siis kajastab (majandus)üksus väärtust ületava osa kuludes, st et see on kas makstud raha ja selle omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse vahe, mis oleks emiteeritud, või emiteeritud omakapitaliinstrumendi ja selle rahasumma vahe, mis oleks tasutud, sõltuvalt sellest, kumb variant kehtib.

▼M23

AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KONTSERNI (MAJANDUS)ÜKSUSTE VAHEL (2009. AASTA MUUDATUSED)

43A Kontserni (majandus)üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute korral peab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes mõõtma saadud kaupu ja teenuseid kas omakapitaliga arveldatava või rahas arveldatava aktsiapõhise tehinguna, hinnates järgmist:

a) tagatud hüvede olemust, ja

b) (majandus)üksuse enda õigusi ja kohustusi.

Kaupu või teenuseid saava (majandus)üksuse kajastatud summa võib erineda summast, mille kajastab kontsern või kontserni muu (majandus)üksus, mis aktsiapõhise makstehingu arveldab.

43B Kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus mõõdab saadud kaupu või teenuseid omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna, kui:

a) tagatud hüved on tema enda omakapitalinstrumendid, või

b) (majandus)üksusel ei ole kohustust aktsiapõhist maksetehingut arveldada.

Seejärel hindab (majandus)üksus vastava omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu ümber üksnes turuga mitteseotud omandi üleandmise tingimustest tulenevalt vastavalt paragrahvidele 19–21. Kõikidel muudel juhtudel mõõdab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus saadud kaupu või teenuseid rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna.

▼**M23**

43C (Majandus)üksus, mis arveldab aktsiapõhist maksetehingut, mille puhul kaupade või teenuste saaja on kontserni muu (majandus)üksus, kajastab tehingut omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna üksnes juhul, kui tehing arveldatakse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega. Muul juhul kajastatakse tehing rahas arveldatava aktsiapõhise makstehinguna.

43D Mõned kontserni tehingud hõlmavad tagasimaksekokkuleppeid, mille puhul üks kontserni (majandus)üksus peab maksma teisele kontserni (majandus)üksusele aktsiapõhiste maksete tegemise eest kaupade tarnijatele või teenuste osutajatele. Sel juhul arvestab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus aktsiapõhise maksetehingu vastavalt paragrahvile 43B olenemata kontsernisisesest tagasimaksekokkuleppest.

▼**B**

AVALIKUSTATAV TEAVE

44 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista teatud perioodi aktsiapõhiste maksete olemust ja ulatust

45 Et täita paragrahvis 44 toodud põhimõtet, avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

a) iga selle perioodi jooksul kehtinud aktsiapõhise makse kokkuleppe kirjelduse, sealhulgas iga kokkuleppe üldised tingimused, nagu üleandmistingimused, maksimaalne optsioonide võimaldamise kestus ja arveldamise meetod (nt kas rahas või omakapitaliga). Sisult sarnaseid aktsiapõhiste maksete kokkuleppeid omav (majandus)üksus esitab koondinformatsiooni, välja arvatud juhul kui iga kokkuleppe eraldi avalikustamine on vajalik paragrahvis 44 toodud põhimõtte täitmiseks;

b) aktsiaoptsioonide arv ja kaalutud keskmine kasutushind iga järgmise optsioonirühma lõikes:

i) perioodi alguses kehtinud;

ii) võimaldatud perioodi jooksul;

iii) loobutud perioodi jooksul;

iv) kasutatud perioodi jooksul;

v) aegunud perioodi jooksul;

vi) kehtivad perioodi lõpus ja

vii) kasutatavad perioodi lõpus;

c) perioodi jooksul kasutatud aktsiaoptsiooni puhul kaalutud keskmine aktsiahind selle kasutamise kuupäeval. Kui optsiooni kasutati perioodi jooksul turutingimustel, siis võib (majandus)üksus avalikustada hoopis perioodi keskmise aktsiahinna.

▼B

d) perioodi lõpu seisuga avalikustatakse jõus olevate aktsiaoptsioonide kohta kasutushindade vahemik ning kaalutud keskmine järelejäänud eluiga. Kui kasutushindade vahemik on lai, siis jaotatakse jõus olevad optsioonid vahemikesse, mis aitavad hinnata võimalike emiteeritavate aktsiate arvu ja ajastust ning rahasummat, mis võidakse saada optsioonide kasutamisest.

46 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas selle perioodi jooksul tuletati saadud kaupade või teenuste või võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus.

47 Kui (majandus)üksus on hinnanud vastutasuna omakapitaliinstrumendi eest saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust kaudselt, mis on viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, siis paragrahvis 46 toodud põhimõtte täitmiseks avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

a) selle perioodi jooksul eraldatud aktsiaoptsioonide juures nende optsioonide kaalutud keskmise hinna hindamiskuupäeval ja informatsiooni selle kohta, kuidas see õiglane väärtus leiti, kaasa arvatud:

   i) kasutatud optsioonide hindamise mudeli ja sellesse mudelisse sisestatud lähteandmed, sealhulgas aktsia kaalutud keskmine hind, (optsiooni) kasutushind, eeldatud volatiilsus, eeldatud dividendid, riskivaba intressimäära ja mis tahes muud mudeli lähteandmed, sealhulgas kasutatud meetodid ja tehtud oletused, mis võtavad arvesse mõjusid eeldatavast kasutamisest enne lõpptähtaja saabumist;

   ii) kuidas eeldatav volatiilsus kindlaks määrati, sealhulgas ülevaade sellest, mil määral baseerub eeldatav volatiilsus minevikus toimunul, ja

   iii) kas ja kuidas mis tahes muud võimaldatud optsioonide tunnusjooned, nagu näiteks turutingimused, kaasati õiglase väärtuse hindamisse;

b) perioodi jooksul võimaldatud ülejäänud omakapitaliinstrumentide (välja arvatud aktsiaoptsioonide) kohta nende omakapitaliinstrumentide hulk ja kaalutud keskmine õiglane väärtus hindamiskuupäeval ning informatsioon selle kohta, kuidas see õiglane väärtus leiti, sealhulgas:

   i) kui õiglast väärtust ei hinnatud vaadeldava turu hindade baasil, siis kuidas see tuletati;

   ii) kas ja kuidas eeldatavad dividendid kaasati õiglase väärtuse hindamisse ja

   iii) kas ja kuidas kaasati mis tahes muud võimaldatavate omakapitaliinstrumentide tunnusjooned õiglase väärtuse hindamisse;

c) aktsiapõhiste maksete kokkulepete kohta, mida perioodi jooksul muudeti:

   i) nende muutuste selgitused;

   ii) võimaldatav lisanduv õiglane väärtus (nende muutuste tulemusena) ja

   iii) võimaluse korral informatsioon selle kohta, kuidas võimaldatavat lisanduvat õiglast väärtust hinnati kooskõlas punktides a ja b toodud nõuetega.

▼B

48 Kui (majandus)üksus on hinnanud sellel perioodil saadud kaupade ja teenuste õiglast väärtust otseselt, siis avalikustab (majandus)üksus, kuidas see õiglane väärtus tuletati, nt kas õiglane väärtus hinnati lähtudes nende kaupade ja teenuste turuhinnast.

49 Kui (majandus)üksus on vaidlustanud paragrahvis 13 toodud eelduse, tuleb see asjaolu avalikustada ning avalikustada, miks eeldus vaidlustati.

50 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruande kasutajatel mõista selle perioodi aktsiapõhiste maksetehingute mõju (majandus)üksuse kasumile või kahjumile ning tema finantsseisundile.

51 Et toetada paragrahvi 50 eesmärki, avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

a) perioodil kajastatud kulude summa, mis tekkis aktsiapõhistest maksetehingutest, mille tulemusena saadud kaubad ja teenused ei kvalifitseerunud kajastamiseks varadena, ja seega kajastati kohe kuludena, sealhulgas avalikustatakse eraldi see osa kulude summast, mis tekkis tehingutest, mida kajastati kui omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut;

b) aktsiapõhisest maksetehingust tekkinud kohustised:

i) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus perioodi lõpus ja

ii) tegelik väärtus perioodi lõpus kohustiste osas, milles vastaspoole õigused rahale või teistele varadele anti perioodi lõpu seisuga üle (nt üle antud aktsiahinna tõusust tulenevad õigused).

▼M60

52 Kui käesoleva standardiga nõutud informatsiooni avalikustamise nõuetest ei piisa paragrahvides 44, 46 ja 50 esitatud põhimõtete täitmiseks, siis avalikustab (majandus)üksus täiendavalt vastava informatsiooni. Näiteks kui (majandus)üksus on kooskõlas paragrahviga 33F liigitanud mõne aktsiapõhise maksetehingu omakapitaliga arveldatavaks, avalikustab ta hinnangu summa kohta, mille ta kannab eeldatavasti üle maksuhaldurile töötaja maksukohustuse täitmiseks, juhul kui kasutajaid on vaja teavitada aktsiapõhise makse kokkuleppega seotud tulevaste rahavoogude mõjust.

▼B

ÜLEMINEKUSÄTTED

53 Omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu puhul rakendab (majandus)üksus käesolevat IFRS-i aktsiate, aktsiaoptsioonide või teise omakapitaliinstrumendi võimaldamise puhul, mis olid võimaldatud pärast 2002. aasta 7. novembrit ja mida polnud veel enne käesoleva IFRS-i jõustumise hetkeks üle antud.

54 (Majandus)üksusel soovitatakse, kuid ei nõuta rakendada käesolevat IFRS-i teiste omakapitaliinstrumentide võimaldamise korral, kui (majandus)üksus on avalikult teada andnud selliste omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamiskuupäeva seisuga.

▼B

55 Nende võimaldatavate omakapitaliinstrumentide puhul, millele käesolev IFRS rakendub, korrigeerib (majandus)üksus võrdlusandmeid ja kui võimalik, siis ka varasema perioodi kohta esitatud jaotamata kasumi algsaldot.

56 Omakapitaliinstrumentide võimaldamisel, mille puhul käesolevat standardit ei rakendata (nt omakapitaliinstrumendid, mida on võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit), avalikustab (majandus)üksus sellest hoolimata paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni.

57 Kui pärast standardi jõustumist (majandus)üksus muudab omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi sellisteks, mille puhul käesolevat IFRS-i ei rakendata, siis sellest hoolimata rakendab (majandus)üksus selliste muudatuste kajastamisel paragrahve 26–29.

58 Käesoleva standardi jõustumise hetkel eksisteerivate aktsiapõhiste maksetehingutega kaasnevate kohustiste puhul rakendab (majandus)üksus käesolevat IFRS-i tagasiulatuvalt. Nende kohustiste puhul korrigeerib (majandus)üksus võrdlusinformatsiooni, sealhulgas varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldot, mille kohta võrreldav informatsioon on esitatud, välja arvatud see, et (majandus)üksuselt ei nõuta võrreldava informatsiooni avaldamist ulatuseni, milles see informatsioon seostub 2002. aasta 7. novembrist varasema perioodiga.

59 (Majandus)üksust julgustatakse, kuid temalt ei nõuta käesoleva IFRS-i tagasiulatuvat rakendamist teiste aktsiapõhistest makseülekannetest tekkinud kohustiste puhul, näiteks kohustiste puhul, mis arveldati võrreldava informatsiooni esitamise perioodi jooksul.

▼M60

59A (Majandus)üksus kohaldab paragrahvide 30–31, 33–33H ja B44A–B44C muudatusi, nagu on nähtud ette allpool. Varasemate ajavahemike andmeid ei korrigeerita.

a) Paragrahvide B44A–B44C muudatusi kohaldatakse ainult selliste muudatuste suhtes, mis tehakse päeval, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda.

b) Paragrahvide 30–31 ja 33–33D muudatusi kohaldatakse selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul ei ole päeval, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, omandiõigust üle antud, ning selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille võimaldamise kuupäev on päev, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda. Selliste aktsiapõhiste maksetehingute korral, mille puhul ei ole omandiõigust üle antud ja mis võimaldatakse enne kuupäeva, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, hindab (majandus)üksus kohustist kõnealusel kuupäeval uuesti ja kajastab uue hindamise mõju sellise aruandeperioodi jaotamata kasumi algsaldos (või omakapitali muus komponendis, nagu on asjakohane), mil muudatusi esimest korda kohaldatakse.

▼**M60**

c) Paragrahvide 33E–33H muudatusi ja paragrahvi 52 muudatust kohaldatakse selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille puhul ei ole päeval, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, omandiõigust üle antud (või on üle antud, aga kasutamata), ning selliste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, mille võimaldamise kuupäev on päev, mil (majandus)üksus muudatusi esimest korda kohaldab, või pärast seda. Selliste aktsiapõhiste maksetehingute (või nende komponentide) korral, mille puhul on omandiõigus üle andmata (või üle antud, aga kasutamata) ja mis olid varem liigitatud rahas arveldatavateks aktsiapõhisteks makseteks, kuid mis nüüd on kooskõlas muudatustega liigitatud omakapitaliga arveldatavateks, liigitab (majandus)üksus aktsiapõhiste makse kohustise bilansilise väärtuse ümber omakapitaliks kuupäeval, mil ta muudatusi esimest korda kohaldab.

59B Olenemata paragrahvi 59A nõuetest, võib (majandus)üksus kohaldada paragrahvi 63D nõudeid tagasiulatuvalt, võttes arvesse käesoleva standardi paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja järgides IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kuid seda ainult juhul, kui seda on võimalik teha hiljem saadud teavet arvestamata. Kui (majandus)üksus otsustab tagasiulatuva kohaldamise kasuks, peab ta seda tegema kõigi dokumendiga *Aktsiapõhiste maksetehingute liigitamine ja hindamine* (IFRS 2 muudatused) tehtud muudatuste puhul.

▼**B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

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

▼**M22**

61 IFRS 3 (parandatud 2008) ja 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendused* muutsid paragrahvi 5. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼**M2**

62 (Majandus)üksus rakendab järgmisi muudatusi tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeperioodide puhul:

a) paragrahvis 21A toodud nõuded omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemise kohta;

b) lisas A toodud muudetud mõisted „kuuluvus” ja „omandi üleandmise tingimused”;

c) paragrahvides 28 ja 28A toodud muudatused tühistamiste kohta.

Varasem kohaldamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi enne 1. jaanuari 2009 algavate perioodide puhul, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M60**

63 Aruandeaastatel, mis algavad 1. jaanuaril 2010 või hiljem, rakendab (majandus)üksus tagasiulatuvalt järgmisi muudatusi, mis tehti 2009. aasta juunis avaldatud dokumendis *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*, võttes arvesse paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja järgides IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*:

a) kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingute arvestuses paragrahvi 2 muudatus, paragrahvi 3 kehtetuks tunnistamine ning paragrahvide 3A ja 43A–43D lisamine ning lisas B paragrahvide B45, B47, B50, B54, B56–B58 ja B60 lisamine;

b) lisa A järgmised muudetud mõisted:

— rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing,

— omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing,

— aktsiapõhise makse kokkulepe, ja

— aktsiapõhine maksetehing.

Kui tagasiulatuvalt rakendamiseks vajalikku teavet ei ole, kajastab (majandus)üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes kontserni konsolideeritud finantsaruannetes varem kajastatud summad. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust enne 1. jaanuari 2010 algava aruandeperioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼**M32**

63A IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 5 ja lisa A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼**M43**

63B Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahvid 15 ja 19. Lisas A muudeti terminite „omandi üleandmise tingimused” ja „turutingimus” määratlused ning lisati terminite „tegevustulemuse tingimus” ja „teenuse tingimus” määratlused. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse edasiulatuvalt aktsiapõhistele maksetehingutele, mille puhul võimaldamise kuupäev on 1. juulil 2014 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M53**

63C 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M60

63D Juunis 2016 avaldatud dokumendiga *Aktsiapõhiste maksetehingute liigitamine ja hindamine* (IFRS 2 muudatused) muudeti paragrahve 19, 30–31, 33, 52 ja 63 ning lisati paragrahvid 33A–33H, 59A–59B, 63D ja B44A–B44C ja nende pealkirjad. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M23

TÕLGENDUSTE TAGASIVÕTMINE

64 2009. aasta juunis avaldatud dokument *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* asendatakse IFRIC 8 *IFRS 2 rakendusala* ja IFRIC 11 *IFRS 2 – Tehingud kontserni- ja omaaktsiatega*. Nimetatud dokumendiga tehtud muudatused hõlmasid IFRIC 8 ja IFRIC 11 varasemaid nõudeid järgmiselt:

a) muudetud paragrahv 2 ja lisatud paragrahv 13A seoses nende tehingute arvestusega, mille korral (majandus)üksus ei suuda konkreetselt tuvastada mõnda või kõiki saadud kaupu või teenuseid. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. mail 2006 või hiljem;

b) lisas B lisatud paragrahvid B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ja B61 seoses kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingute arvestusega. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. märts 2007 või hiljem;

Nimetatud nõudeid rakendati tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8 nõuetega ja vastavalt IFRS 2 üleminekusätetele.

▼B

Lisa A

Mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

▼M23

Rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing **Aktsiapõhine maksetehing**, millega (majandus) üksus omandab kaupu või teenuseid, võttes sellega kohustise kanda nende toodete tarnijale või teenuste osutajale selle eest raha või teisi varasid summades, mis baseeruvad (majandus)üksuse või kontserni muu majandus(üksuse) **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) hinnal (või väärtusel).

▼B

Töötajad ja teised, kes pakuvad samalaadseid teenuseid	Üksikisikud, kes osutavad (majandus)üksusele personaalset teenust ja kas a) neid üksikisikuid käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, b) üksikisikud töötavad (majandus)üksuse juhtimise all sama moodi nagu üksikisikud, keda käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, või c) nende poolt osutatud teenused on sarnased nendele, mida osutavad töötajad. Näiteks, see termin hõlmab endas kogu juhtkonda, st. isikud kellel on õigus ja vastutus planeerimis-, juhtimis- ja kontrollimistegevuseks (majandus)üksuses, sealhulgas juhatusse mittekuuluvad direktorid.
Omakapitaliinstrument	Leping, mis tõendab jääkosalust (majandus)üksuse varades pärast kõigi oma kohustiste mahaarvamist ([1]).
Võimaldatav omakapitaliinstrument	Õigus (tingimuslik või tingimusteta) (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumendile**, mis antakse (majandus)üksuse poolt teisele osapoolele **aktsiapõhiste maksete kokkuleppe alusel.**

▼M23

Omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing	**Aktsiapõhine maksetehing**, millega (majandus)üksus a) saab kaupu või teenuseid vastutasuna (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide eest (kaasa arvatud aktsiad või aktsiaoptsioonid), või b) saab kaupu või teenuseid, kuid ei ole kohustatud tehingut nende tarnijaga või osutajaga arveldama.

▼B

Õiglane väärtus	Summa, mille vastu saaks vahetada vara, või arveldada kohustist, või mille vastu saaks teadlike, huvitatud poolte vahel mitteseotud poolte vahelise tehingu käigus vahetada **võimaldatavaid omakapitaliinstrumente**.

([1]) *Raamistik* defineerib kohustist kui (majandus)üksuse kehtivat kohustust, mis on tekkinud möödunud sündmustest, ja mille arveldamine saavutatakse ressursside väljavooluga (majandus)üksusest, mis kehastavad majanduslikku kasu (st. raha või varade väljavoolu (majandus)üksusest).

▼B

Võimaldamise kuupäev	Kuupäev, millal (majandus)üksus ja teine osapool (kaasa arvatud töötaja) lepivad kokku **aktsiapõhise makse kokkuleppes**, mis toimuks siis kui (majandus)üksus ja teine osapool on jõudnud kokkuleppe tingimuste osas ühisele arusaamisele. Võimaldamise kuupäeval annab (majandus)üksus teisele osapoolele õiguse rahale, teistele varadele või ettevõtte **omakapitaliinstrumendile**, mis antakse üle siis kui kindlaks määratud **üleandmistingimused on täidetud**, juhul kui need tingimused olid määratud. Kui see kokkulepe vajab heakskiitu (näiteks ►M5 omanike ◄ poolt), siis on võimaldamise kuupäevaks kuupäev kui see heakskiit on saadud.
Tegelik väärtus	Nende aktsiate, mida vastaspoolel on (tingimuslikult või tingimusteta) õigus märkida või saada, **õiglase väärtuse**, ja hinna vahe (kui on määratud), mida teine pool peab nende aktsiate eest maksma. Näiteks, **aktsiaoptsioonil** täitmishinnaga 15 VÜ-d aktsiale, ([1]) mille **õiglane väärtus** on 20 VÜ-d, on tegelik väärtus 5 VÜ-d.

▼M43

Turutingimus	**Tegevustulemuse tingimus**, mille puhul kas **omakapitaliinstrumendi** täitmishind, üleandmine või kasutamine sõltub (majandus)üksuse (või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse) **omakapitaliinstrumentide** turuhinnaga (või väärtusega) seotud tingimusest, nagu: (a) kindlaksmääratud aktsiahinna saavutamine või **aktsiaoptsiooni** kindlaksmääratud **tegeliku väärtuse** summa saavutamine või (b) kindlaksmääratud eesmärgi saavutamine, mis põhineb (majandus)üksuse (või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse) **omakapitaliinstrumentide** turuhinnal (või väärtusel), mis oleks suhestatud teiste (majandus)üksuste **omakapitaliinstrumentide** turuhindade indeksiga. Turutingimus nõuab, et vastaspool viib teenuse kindlaksmääratud perioodil lõpuni (s.o **teenuse tingimus**); teenuse osutamise nõue võib olla otsene või kaudne.

([1]) Käesolevas lisas on rahalised summad „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

Hindamiskuupäev	Kuupäev, millal käesoleva standardi eesmärkidel hinnatakse **võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust**. Tehingutes **töötajate ja teiste sarnase teenuse pakkujatega,** on hindamiskuupäevaks **võimaldamise kuupäev**. Tehinguteks osapooltega kes ei ole töötajad (ja need, kes pakuvad sarnaseid teenuseid) on hindamiskuupäevaks see kuupäev, millal (majandus)üksus omandab kaupu või vastaspool osutab teenuse.

▼M43

Tegevustulemuse tingimus	**Omandi üleandmise tingimus**, mis nõuab, et: (a) vastaspool viib teenuse kindlaksmääratud perioodil lõpuni (s.o **teenuse tingimus**); teenuse osutamise nõue võib olla otsene või kaudne, ja (b) saavutatakse kindlaksmääratud tegevustulemuse eesmärk (eesmärgid), sel ajal kui vastaspool osutab punktis a nõutud teenust. Tegevustulemuse eesmärgi (eesmärkide) saavutamise periood: (a) ei ulatu kaugemale teenuse perioodi lõpust ja (b) võib alata enne teenuse osutamise perioodi tingimusel, et tegevustulemuse eesmärgi alguskuupäev ei ole oluliselt varem kui teenuse osutamise perioodi algus. Tegevustulemuse eesmärk määratakse kindlaks alljärgneva alusel: (a) (majandus)üksuse enda või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse toimingud või tegevus või (b) (majandus)üksuse või muu samasse kontserni kuuluva (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumentide** (sh aktsiad ja **aktsiaoptsioonid**) hind (või väärtus) (s.o **turutingimus**). Tegevustulemuse eesmärk võib olla seotud kas (majandus)üksuse kui terviku või mõne selle osa (või kontserni osa), näiteks osakonna või üksiku töötaja tegevustulemusega.

▼B

Asendusostu tunnused	Tunnused, mis võimaldavad automaatselt täiendava **aktsiaoptsiooni** kohe, kui optsiooni hoidja kasutab eelnevalt võimaldatud optsiooni realiseerimishinnas pigem ettevõtte aktsiaid kui raha.

▼B

Asendusostu optsioon	Uus **aktsiaoptsioon**, mis võimaldatakse siis kui aktsiaid kasutatakse selleks, et täita eelneva **aktsiaoptsiooni** realiseerimishinda.

▼M43

Teenuse tingimus	**Omandi üleandmise tingimus**, mis nõuab, et vastaspool viib teenuse osutamise lõpuni kindlaksmääratud perioodil. Kui vastaspool lõpetab mis tahes põhjusel **üleandmisperioodil** teenuse osutamise, jääb asjaomane tingimus täitmata. Teenuse tingimus ei nõua tegevustulemuse eesmärgi saavutamist.

▼M23

Aktsiapõhise makse kokkulepe	(Majandus)üksuse (või kontserni ([a]) muu (majandus)üksuse või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionäri) ja teise osapoole (kaasa arvatud töötaja) vaheline kokkulepe, mis annab teisele osapoolele õiguse saada a) kas raha või teisi (majandus)üksuse varasid summades, mis põhinevad (majandus)üksuse või kontserni muu (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) hinnal (või väärtusel), või b) (majandus)üksuse või kontserni muu (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) tingimusel, et kindlaksmääratud **üleandmistingimused**, kui need on määratud, on täidetud. ([a]) ►M32 „Kontsern” on määratletud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lisas A „emaettevõtte ja selle tütarettevõtetena” aruandva (majandus)üksuse üle lõplikku kontrolli omava emaettevõtte seisukohast. ◄
aktsiapõhine maksetehing	Tehing, mille käigus (majandus)üksus a) saab kaupade tarnijalt või teenuste osutajalt (sealhulgas töötajalt) **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel kaupu või teenuseid, või b) võtab kohustuse arveldada tehing kaupade tarnija või teenuste osutajaga **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel, kui kaupade või teenuste saaja on kontserni muu (majandus)üksus.

▼B

Aktsiaoptsioon	Leping, mis annab omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse, nõuda kindlaks määratud perioodil (majandus)üksuse aktsiaid fikseeritud või tuletatud hinna juures täpsustatud ajaks.

▼M2

Kuuluvus	Õiguse saamine. **Aktsiapõhise makse kokkuleppe kohane** vastaspoole õigus saada raha, teisi varasid või (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente** kehtib siis, kui vastaspoole õigus ei sõltu enam mis tahes **üleandmise tingimustele** vastavusest.

▼M43

Omandi üleandmise tingimused	Tingimus, mis määrab kindlaks, kas (majandus)üksus saab teenuseid, mis annavad vastaspoolele õiguse saada **aktsiapõhise makse kokkuleppe raames** raha, teisi varasid või (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente**. Omandi üleandmise tingimus on kas **teenuse tingimus** või **tegevustulemuse tingimus**.

▼B

Omandi üleandmisperiood	Periood, mille jooksul kõik **aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused omandi üleandmiseks** peavad olema täidetud.

Lisa B

Rakendusjuhis

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse hindamine

B1 Käesoleva lisa paragrahvid B2–B41 käsitlevad aktsiate ja aktsiaoptsioonide õiglase väärtuse hindamist, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptsioonide võimaldamise tüüpilisematele tunnustele. Seetõttu ei ole see kõikehõlmav. Enamgi veel, kuna allpool käsitletud hindamise küsimused koondavad oma tähelepanu töötajatele võimaldatavatele aktsiatele ja aktsiaoptsioonidele, eeldatakse, et aktsiate ja aktsiaoptsioonide õiglast väärtust hinnatakse võimaldamise kuupäeval. Siiski kehtivad paljud allpool käsitletud hindamisküsimused (nt eeldatava volatiilsuse määramine) ka juhul, kui määratakse aktsiate ja aktsiaoptsioonide õiglast väärtust võimaldamiseks teistele osapooltele kui seda on töötajad, kuupäeval mil (majandus)üksus omandab tooted või vastaspool osutab teenuseid.

▼B

Aktsiad

B2 Töötajatele võimaldatud aktsiate puhul määratakse aktsiate õiglane väärtus lähtudes (majandus)üksuse aktsiate turuhinnast (või hinnangulises turuhinnas, kui (majandus)üksuse aktsiatega ei kaubelda avalikul turul), mida on kohandatud, et võtta arvesse nende aktsiate võimaldamise tingimusi (välja arvatud omandi üleandmise tingimused, mis on eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest kooskõlas paragrahvidega 19–21).

B3 Näiteks kui töötajal ei ole õigust saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis seda asjaolu võetakse võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel arvesse. Sarnaselt, kui aktsiatel on pärast üleandmiskuupäeva loovutamise piirangud, siis see asjaolu võetakse arvesse, kuid ainult ulatuseni, milles üleandmisjärgsed piirangud mõjutavad seda hinda, mida teadlikud ja huvitatud turul osalejad maksaksid selle aktsia eest. Näiteks, kui aktsiatega kaubeldakse aktiivselt mahukal ja likviidsel turul, siis omandi üleandmise järgsel loovutamise keelul võib olla väga väike, kui üldse, mõju hinnale, mida nende aktsiate eest maksaks teadlik, huvitatud turuosaline. Piiranguid loovutamise osas või teisi piiranguid, mis eksisteerivad üleandmisperioodi jooksul, ei võeta võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel võimaldamise kuupäeval arvesse, kuna need piirangud tulenevad omandi üleandmise tingimustest kooskõlas paragrahvidega 19–21.

Aktsiaoptsioon

B4 Töötajatele aktsiaoptsiooni võimaldamise korral ei ole paljudel juhtudel turuhinnad kättesaadavad, kuna võimaldatud optsiooni tingimused ei vasta kaubeldava optsiooni omale. Kui sarnaste tingimustega kaubeldavat optsiooni ei eksisteeri, siis võimaldatud optsiooni õiglane väärtus tuletatakse optsiooni hinnakujundusmudeli rakendamisega.

B5 (Majandus)üksus võtab arvesse tegureid, mida teadlikud ja huvitatud turul osalejad arvestaksid rakendatava optsiooni hinnamudeli valimisel. Näiteks, paljudel töötajate optsioonil on pikk kehtivusaeg, kasutatavad on need tavaliselt omandi üleandmiskuupäeva ja optsiooni kehtivuse lõppemise vahelise perioodi jooksul, ja tihti kasutatakse neid enne kehtivusaja lõppkuupäeva. Neid tegureid tuleks silmas pidada kui hinnatakse võimaldamise kuupäeval optsiooni õiglast väärtust. Paljudele (majandus)üksuste puhul võib see välistada Black-Scholes-Mertoni mudeli kasutamise, kuna see ei näe ette kasutamist enne optsiooni kehtivuse lõppu ja võib seega eeldatava varase kasutamise mõju peegeldada ebaadekvaatselt. Samuti ei näe see võimalust, et eeldatav volatiilsus ja teised mudeli lähteandmed võiksid muutuda optsiooni kehtivusaja jooksul. Siiski, optsiooni puhul, millel on suhteliselt lühike kehtivusaeg või mis tuleb pärast omandi üleandmisperioodi küllaltki lühikese aja jooksul ära kasutada, ei pruugi need eelpool mainitud tegurid kehtida. Sellisel juhul võib Black-Scholes-Mertoni mudel anda väärtuse, mis on sisuliselt sama kui paindlikuma optsiooni hinnakujundusmudeli puhul.

▼B

B6 Kõik optsiooni hinnakujundusmudelid võtavad miinimumina arvesse järgmisi tegureid:

a) optsiooni täitmishind;

b) optsiooni kehtivusaeg,

c) aluseks olevate aktsiate jooksev hind;

d) aktsia hinna eeldatav kõikumine (volatiilsus);

e) aktsiatest eeldatavad dividendid (kui kohane) ja

f) optsiooni kehtivusaja riskivaba intressimäär.

B7 Samuti võetakse arvesse teisi tegureid, mida teadlikud ja huvitatud osalised hinna määramisel arvestaksid (välja arvatud omandi üleandmise tingimusi ja asendusostu tunnuseid, mis on kooskõlas paragrahvidega 19–22 eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest).

B8 Näiteks tavaliselt ei saa töötajale võimaldatud optsiooni kindlaks määratud perioodi jooksul kasutada (nt omandi üleandmisperioodi jooksul või perioodidel, mis on kindlaks määratud väärtpaberi regulatsioonides). Seda tegurit võetakse arvesse kui rakendatav optsiooni hindamise mudel eeldab, et optsiooni saab kasutada millal iganes tema kehtivusaja jooksul. Siiski, kui (majandus)üksus kasutab optsiooni hindamise mudelit, mis hindab optsiooni, mida saab kasutada ainult optsiooni kehtivusaja lõpus, siis ei nõuta mingeid täpsustusi tulenevalt võimatusest kasutada optsiooni ülemineku perioodil (või teistel perioodidel optsiooni kehtivusaja jooksul), kuna mudel eeldab juba, et optsiooni ei saa kasutada nende perioodide jooksul.

B9 Sarnaselt on teine töötaja aktsiaoptsioonile omane tegur optsiooni ennetähtaegse kasutamise võimalus, kuna näiteks optsioon ei ole vabalt loovutatav või kuna töötaja peab töösuhte lõppemisel ära kasutama kõiki talle kuuluvad optsioonid. Eeldatud ennetähtaegse kasutamise mõjusid võetakse arvesse lähtudes paragrahvide B16–B21 käsitlusest.

B10 Tegureid, mida teadlikud huvitatud turul osalejad ei võtaks aktsiaoptsiooni (või teiste omakapitaliinstrumentide) hinna määramisel arvesse, ei arvestata võimaldatud aktsiaoptsioonide (või teiste omakapitaliinstrumentide) õiglase väärtuse hindamisel. Näiteks töötajatele võimaldatud aktsiaoptsioonide puhul ei ole teadlike, huvitatud osaliste poolt läbiviidava hinna määramise puhul olulised tegurid, mis mõjutavad optsiooni ainult üksiku töötaja seisukohast vaadatuna.

▼B

Optsiooni hindamise mudeli lähteandmed

B11 Määrates eeldatavat aluseks olevate aktsiate volatiilsust ja dividende, on eesmärgiks hinnata ootusi, mis oleks kajastunud optsiooni hetke turuhinnas või läbiräägitavas vahetushinnas. Sarnaselt, hinnates töötaja aktsiaoptsioonide ennetähtaegse (optsiooni) kasutamise mõjusid, on eesmärgiks lähendada ootusi, mida võiks võimaldamise kuupäeva seisuga olemasolevale informatsioonile tuginedes väljendada väljapool seisev osaline, kes omab töötajate kasutamise harjumuste kohta detailset informatsiooni.

B12 Tihti on tõenäoliselt suur hulk mõistlikke ootusi tuleviku volatiilsusele, dividendidele ja (optsiooni) kasutamise käitumisele. Kui nii, siis tuleks eeldatav väärtus välja arvutada kaaludes igat summat temaga seotud tõenäolise esinemisulatuse sees.

B13 Üldiselt põhinevad tuleviku ootused kogemustel, mida on modifitseeritud kui tulevik on mõistlikel alustel hinnatud minevikust erinema. Mõningatel juhtudel võivad identifitseeritavad tegurid viidata, et kohandamata mineviku kogemus on suhteliselt vilets tuleviku kogemuse ennustaja. Näiteks, kui kahe selgelt erineva ärivaldkonnaga (majandus)üksus vabaneb sellest, mis oli teisest märkimisväärselt vähem riskantne, siis mineviku volatiilsus ei pruugi olla parim informatsioon, mille alusel panna paika mõistlikud tuleviku ootused.

B14 Teistes tingimustes võib juhtuda, et mineviku informatsioon ei ole kättesaadav. Näiteks, värskelt noteeritud (majandus)üksusel on vähe, kui üldse, mineviku andmeid oma aktsiahinna volatiilsuse kohta. Noteerimata ja värskelt noteeritud ettevõtteid käsitletakse pikemalt allpool.

B15 Kokkuvõttes, (majandus)üksus ei tohiks lihtsalt tugineda ainult mineviku informatsioonile oma hinnangutes volatiilsusele, kasutusharjumustele ja dividendidele ilma, et ta arvestaks, mil määral on mineviku kogemused eeldatavalt mõistlikud tuleviku kogemuste ennustamisel.

Eeldatav ennetähtaegne kasutamine

B16 Töötajad kasutavad aktsiaoptsiooni ennetähtaegselt mitmetel erinevatel põhjustel. Näiteks on töötaja aktsiaoptsioonid reeglina mitteloovutatavad. See sunnib tihti töötajaid aktsiaoptsiooni ennetähtaegselt kasutama, kuna see on ainus viis, kuidas töötajad saavad neid positsioone likvideerida. Samuti töötajad, kes lõpetavad töölepingu, on tavaliselt kohustatud kasutama iga üleantud optsiooni väga lühikese tähtaja jooksul, sest vastasel juhul aktsiaoptsioonid tühistatakse. See tegur põhjustab töötajate aktsiaoptsiooni ennetähtaegse kasutamise. Teised tegurid, mis põhjustavad ennetähtaegset kasutamist on riski mittetalumine ja inimeste heaolu vähene mitmekesisus.

B17 Meetmed, millega eeldatavad ennetähtaegse kasutamise mõjud arvesse võetakse, sõltuvad sellest, mis tüüpi hinnakujunduse mudelit rakendatakse. Näiteks võib eeldatavat ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta, kasutades optsiooni eeldatava eluea hinnangut (mis töötaja aktsiaoptsiooni puhul on periood võimaldamise kuupäevast kuni kuupäevani, millal eeldatakse, et optsiooni kasutatakse) ühena optsiooni hindamise mudeli lähteandmetest (nt Black-Scholes-Mertoni mudel). Alternatiivina võib ennetähtaegset kasutamist modelleerida binominaalse või sarnase optsiooni hindamise mudelis, mis kasutab lepingulist kehtivusaega ühe lähteandmena.

▼B

B18 Tegurid, mida tuleb ennetähtaegse kasutamise hindamise juures arvestada, on:

a) üleandmisperioodi pikkust, kuna aktsiaoptsioone ei saa tavaliselt kasutada enne üleandmisperioodi lõppu. Siiski, määrates eeldatava ennetähtaegse kasutamise mõju hindamisele põhineb eeldustel, et optsioonid antakse üle. Omandi üleandmistingimuste mõjusid käsitletakse paragrahvides 19–21;

b) sarnaste optsioonide keskmine kestus on minevikus jäänud märkimisväärseks;

c) aluseks olevate aktsiate hind. Kogemused võivad viidata sellele, et töötajad kipuvad optsiooni kasutama, kui aktsiahinnad tõusevad kasutamise hinnaga võrreldes mingile kindlale tasemele;

d) töötajate tasemed organisatsiooni sees. Näiteks kogemused võivad näidata, et kõrgemal astmel olevad töötajad kalduvad optsioone kasutama hiljem, kui madalamal astmel olevad töötajad (käsitletud pikemalt paragrahvis B21);

e) aluseks olevate aktsiate eeldatav volatiilsus. Keskmiselt võivad töötajad kalduda kasutama optsioone, millel aluseks olevate aktsiate volatiilsus on kõrgem kui neil, mille volatiilsus on madalam.

B19 Nagu on märgitud paragrahvis B17, võidakse ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta selliselt, et see sisaldub hinnanguna optsiooni eeldatava kestusaja kohta ühe lähteandmena optsiooni hinna mudelis. Töötajate grupile võimaldatud aktsiaoptsiooni kestusaja hindamiseks võib (majandus)üksus selle hinnangu tegemisel tugineda sobivalt kaalutud kogu töötajate grupi eeldataval keskmisel kestusajal või sobivalt kaalutud grupi siseste töötajate alamgruppide keskmisel kestusajal, mis baseeruksid rohkem detailsematel töötajate (optsiooni) kasutamisharjumuste andmetel (pikemalt käsitletud allpool).

B20 Võimaldatud optsioonide jagamine gruppidesse töötajate põhjal, kellel on suhteliselt ühtlased kasutamisharjumused, on tõenäoliselt oluline. Optsiooni väärtus ei ole optsiooni tähtaja lineaarne funktsioon; kui tähtaeg pikeneb, siis väärtuse suurenemise määr väheneb. Näiteks kui kõik teised eeldused on võrdsed, ja kaheaastane optsioon on väärt rohkem kui üheaastane optsioon, ei ole tema väärtus kaks korda nii palju kui üheaastase optsiooni oma. See tähendab, et arvutades optsiooni hinnangulist väärtust üksiku kaalutud keskmise kehtivusaja baasil, mis sisaldab laialdaselt erinevaid individuaalseid kestusaegu võib üle hinnata võimaldatud aktsiaoptsioonide õiglase väärtuse. Eraldades võimaldatud optsioonid üksikutesse gruppidesse, millest igaühel on suhteliselt kitsas kehtivusaegade ulatus, ja lisades need grupi kaalutud keskmisesse kehtivusaega, vähendab seda ülehindamist.

B21 Binominaalse või sarnase mudeli kasutamisel rakenduvad sarnased kaalutlused. Näiteks (majandus)üksuse kogemused optsiooni laialdasel võimaldamisel kõikidel tasemetel töötajatele võivad näidata, et tippjuhid kalduvad oma optsioone hoidma kauem, kui keskmise positsiooniga töötajad ja madalaima positsiooniga töötajad kalduvad oma optsioone kasutama varem, kui kogu ülejäänud grupp. Lisaks, töötajad, kellele soovitatakse või kellelt nõutakse oma töötajate omakapitaliinstrumentide, kaasa arvatud optsioonide, minimaalse

▼B

summa hoidmist, võivad optsioone kasutada keskmiselt hiljem, kui töötajad, kes ei ole sellise lepingu tingimuste subjektiks. Liigitades sellistes situatsioonides optsioonid gruppidesse suhteliselt sarnaste kasutusharjumuste alusel, annab see tulemuseks täpsema hinnangu võimaldatud aktsiaoptsioonide õiglasele väärtusele.

Eeldatud volatiilsus

B22 Eeldatud volatiilsus on ulatuse mõõt, mille piirides perioodi jooksul hind eeldatavalt kõigub. Volatiilsuse mõõt, mida kasutatakse optsiooni hinnakujundusmudelites on aastabaasile viidud aktsia standardhälve pidevast liittulu määrast üle kogu perioodi. Volatiilsust väljendatakse tavaliselt aastastel baasil, mis on võrreldav hoolimata sellest missugust perioodi kalkulatsioonis kasutati, näiteks päev, nädal või kuu.

B23 Aktsia kasumi määr (mis võib olla positiivne või negatiivne) mingiks perioodis mõõdab, kui palju aktsionär on saanud kasu dividendidest ja aktsiahinna kallinemisest (või odavnemisest).

B24 Eeldatud aasta baasile viidud aktsia volatiilsus on ulatus, mille puhul eeldatakse, et aastane koondkasumimäär hinnanguliselt mahub selle sisse umbkaudu kahe kolmandiku osas sellest ajast. Näiteks, kui öelda, et meil on aktsia, mille eeldatud pidev kasumi määr on 12 protsenti ja mille volatiilsus on 30 protsenti, siis see tähendab, et on tõenäone, et aktsia kasumi määr üheks aastaks on –18 protsendi (12 % – 30 %) ja 42 protsendi (12 % + 30 %) vahel umbkaudu kaks kolmandikku ajast. Kui aktsia hind on aasta alguses 100 VÜ-d, ja dividende ei maksta, siis aasta lõpu aktsia hind eeldatakse olema 83,53 VÜ (100 VÜ × $e^{-0,18}$) ja 152,20 VÜ (100 VÜ × $e^{0,42}$) vahel, mis on umbkaudu kaks kolmandikku ajast.

B25 Tegurid, mida tuleb eeldatud volatiilsuse hindamise juures arvestada, on:

a) ettevõtte aktsiate aktsiaoptsioonidega kauplemisest tulenev kõikumine, või teised kauplemised selliste ettevõtte instrumentidega, millel on ka optsiooni tunnused (nagu konverteeritav võlg), sellise olemasolul;

b) mineviku aktsiahinna volatiilsus kõige hiljutisema perioodi jooksul, mis on üldiselt eeldatava optsiooni tähtajaga samaväärne (võttes arvesse optsiooni lepingulist allesjäänud kehtivusaega ja ennetähtaegse kasutamise mõjusid);

c) ajalist pikkust, mille jooksul ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud. Hiljuti noteeritud (majandus)üksustel võib olla mineviku volatiilsus kõrge, kui võrdluseks võtta teised sarnased (majandus)üksused, mis on kauem noteeritud olnud. Põhjalikumaid juhiseid hiljuti noteeritud (majandus)üksustele on käsitletud allpool;

d) volatiilsuse kalduvuseks on pöörduda tagasi oma väärtuse juurde, st pikema ajalisele keskmisele tasemele, ja teised tegurid viitavad sellele, et eeldatav tulevane volatiilsus võib erineda mineviku volatiilsusest. Näiteks, kui ettevõtte aktsia hind oli mingil määratletud perioodil eriti volatiilne, kas läbikukkunud ülevõtmispakkumiste või suure restruktureerimise tõttu, siis seda perioodi võib möödunud aastate keskmise volatiilsuse arvutamisel eirata;

▼B

e) sobivad ja regulaarsete intervallidega tehtavad hinna jälgimised. Hinnajälgimised peaksid perioodist perioodi olema järjekindlad. Näiteks võib (majandus)üksus kasutada iga nädala sulgemishinda või nädala kõrgeimat hinda, kuid ei tohiks mõnedel nädalatel kasutada sulgemishinda ja teistel nädalatel kõrgeimat hinda. Samuti peaksid hinnajälgimised olema kajastatud samades valuutades, kui kasutatav hind.

Hiljuti noteeritud (majandus)üksused

B26 Nagu märgiti paragrahvis B25, peaks (majandus)üksus võtma arvesse aktsiahinna mineviku volatiilsust kõige hiljutisemal perioodil, mis on tavaliselt võrdväärne eeldatava optsiooni tähtajaga. Kui hiljuti noteeritud (majandus)üksusel pole piisavat informatsiooni mineviku volatiilsuse kohta, siis peaks ta sellest hoolimata arvutama mineviku volatiilsuse pikima perioodi põhjal, mille ulatuses on aktsiatega kaubeldud. Samuti võiks ta arvestada sarnaste (majandus)üksuste mineviku volatiilsust, järgides nende tegevuskäigu võrreldavaid perioode. Näiteks (majandus)üksus, mis on olnud noteeritud ainult ühe aasta ja võimaldab optsioone keskmise kehtivusajaga viis aastat, võiks arvestada samas tegevusharus tegutsevate (majandus)üksuste mineviku kõikuvuse trendi ja taset viimase kuue aasta jooksul, mille jooksul nende ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud.

Noteerimata (majandus)üksused

B27 Noteerimata (majandus)üksustel ei ole minevikulist informatsiooni, mida hinnata eeldatud volatiilsuse arvutamisel. Mõned tegurid, mida võiks arvestada, on ära toodud allpool.

B28 Mõningatel juhtudel, kui (majandus)üksus emiteerib regulaarselt töötajatele (või teistele osapooltele) aktsiaid või aktsiaoptsioone, võib ta olla nende aktsiate jaoks sisse viinud sisemine turu. Nende aktsiahindade volatiilsust võiks võtta arvesse, kui arvutatakse eeldatavat volatiilsust.

B29 Alternatiivina võib (majandus)üksus võtta arvesse sarnaste noteeritud (majandus)üksuste mineviku või kaudset volatiilsust, mille kohta on kättesaadav aktsiahinna või optsioonihinna informatsioon, et seda kasutada eeldatava volatiilsuse arvutamisel. See võiks olla kohane sellisel juhul kui (majandus)üksus on oma aktsiahindades tuginenud sarnastele noteeritud (majandus)üksustele.

B30 Kui (majandus)üksus ei ole oma aktsiahinna arvutamise hinnangus tuginenud sarnaste noteeritud (majandus)üksuste aktsiahindadele ning on selle asemel kasutanud oma aktsiate hindamiseks teist hindamise meetodit, võiks (majandus)üksus oma eeldatava volatiilsuse arvutada sellest hindamise meetodist lähtuvalt. Näiteks, võib (majandus)üksus hinnata oma aktsiaid netovara või sissetulekute baasil. Ta võiks seega arvestada netovara väärtuse või sissetulekute eeldatavat volatiilsust.

Eeldatavad dividendid

B31 See, kas dividende tuleks võimaldatud aktsiate või optsioonide õiglase väärtuse hindamisel arvesse võtta sõltub sellest, kas vastaspoolel on õigus dividendidele või dividendide ekvivalentidele.

▼B

B32 Näiteks, kui töötajatele on võimaldatud optsioone ja neil on õigus võimaldamise kuupäeva ja kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil aluseks olevate aktsiate dividendidele või dividendide ekvivalentidele (mida võidakse maksta kas rahas või vähendades optsiooni kasutushinda), siis võimaldatud optsioonide väärtus tuleks määrata nii, nagu aluseks olevatest aktsiatest dividende ei makstaks, st eeldatavad lähteandmed peaksid dividendide osas võrduma nulliga.

B33 Sarnaselt, kui töötajatele võimaldatud aktsiate arvestuslik õiglane väärtus on hinnatud nii, et töötajal on õigus saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis ei ole tarvis teha eeldatavate dividendide osas mingeid täpsustusi.

B34 Vastupidiselt, kui töötajatel ei ole õigust saada omandi üleandmisperioodi jooksul (või optsioonide puhul enne kasutamist) dividende või dividendide ekvivalente, siis tuleks võimaldamise kuupäeva seisuga aktsiate või optsioonide õiguste hindamisel võtta arvesse eeldatavaid dividende. Kokkuvõtlikult, kui hinnatakse võimaldatud optsiooni õiglast väärtust, siis tuleks optsiooni hinnakujundusmudelisse lisada eeldatav dividend. Kui võimaldatud aktsia õiglane väärtus on hinnatud, tuleks väärtust vähendada üleandmisperioodil eeldatavasti makstavate dividendide nüüdisväärtuse võrra.

B35 Üldiselt nõuavad optsiooni hinnakujundusmudelid dividendide püsiva kasvutempo esitust. Siiski võib mudeleid modifitseerida selliselt, et kasutada püsiva kasvutempo esituse asemel eeldatavaid dividendide summasid. (Majandus)üksus võib kasutada, kas eeldatavat püsivat kasvutempot või eeldatavaid makseid. Kui (majandus)üksus kasutab viimatimainitut, siis peaks ta võtma dividendide suurenemisel arvesse mineviku suundumust. Näiteks, kui ettevõtte poliitika on üldiselt olnud suurendada dividende keskmiselt kolm protsenti aastas, siis ei peaks optsiooni väärtus eeldama fikseeritud dividendi summat kuni optsiooni kehtivusaja lõpuni, välja arvatud juhul kui selliste järelduste toetuseks on tõendeid.

B36 Üldiselt peaksid järeldused eeldatavate dividendide kohta põhinema avalikult kättesaadaval informatsioonil. (Majandus)üksus, mis ei maksa dividende ja millel ei ole ka plaanis seda teha, peaks arvestama, et eeldatavate dividendide püsiv kasvutempo on null. Siiski võidakse areneva (majandus)üksuse puhul, mis pole minevikus dividendide maksnud, eeldada, et dividendide maksmisega alustatakse oma töötajate aktsiaoptsioonide eeldatud kehtivusaja jooksul. Need (majandus)üksused võiksid kasutada keskmist mineviku dividendide püsivat kasvutempot (null) ning mõeldavat dividendide püsivat kasvutempot.

Riskivaba intressimäär

B37 Tavaliselt on riskivaba intressimäär väljendatud püsiva tulukusega, mida käesoleval ajamomendil võimaldavad selle riigi poolt emiteeritud null kupongiintressiga võlakirjad, mille valuutas on kasutushind väljendatud, ja mille järelejäänud kestus võrdub hindamise aluseks oleva optsiooni eeldatava kestusega (tuginedes optsiooni järelejäänud lepingulisele kehtivusajale ning võttes seejuures arvesse eeldatavat ennetähtaegset kasutamist). Võib osutuda vajalikuks kasutada kohast asendust, kui selliseid valitsusepoolseid emissioone ei eksisteeri või

▼B

asjaolud viitavad sellele, et valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenev püsiv tulukus ei ole riskivaba intressimäära esindav (näiteks majanduse kõrge inflatsiooni korral). Samuti tuleks kasutada sobilikku asendust, kui turul osalejad võiksid tavaliselt riskivaba intressimäära määrata kasutades pigem seda asendust kui valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenevat püsivat tulukust, kui nad hindavad optsiooni õiglast väärtust, mille kehtivusaeg on eeldatavalt võrdne hinnatava optsiooni tähtajaga.

Kapitali struktuuri mõjud

B38 Tavaliselt kirjutavad kaubeldavaid aktsiaoptsioone kolmandad osapooled, mitte (majandus)üksused ise. Kui selliseid aktsiaoptsioone kasutatakse, annab kirjutaja optsiooni omanikule aktsiaid. Need aktsiad saadakse olemasolevatelt ►**M5** omanikelt ◄. Seega pole aktsiaoptsioonide kasutamisel lahjendavat mõju.

B39 Vastukaaluks, kui aktsiaoptsioone kirjutatakse (majandus)üksuse poolt, siis nende aktsiaoptsioonide kasutamisega emiteeritakse uusi aktsiaid (kas emiteeritakse tegelikult või emiteeritakse aineliselt, juhul kui kasutatakse aktsiaid, mis on eelnevalt tagasi ostetud ja omandis hoitud). Teades, et aktsiaid emiteeritakse pigem kasutushinnas kui kasutamise kuupäeval kehtivas turuhinnas, siis see tegelik või potentsiaalne lahjendamine võib vähendada aktsia hinda, nii et optsiooni omanik ei saa kasutamisel sama suurt tulu nagu siis, kui ta kasutaks sarnast kaubeldavat optsiooni, mis ei lahjenda aktsia hinda.

B40 Kas sellel on võimaldatud aktsiaoptsioonidele oluline mõju, sõltub erinevatest teguritest, nagu uute optsioonide kasutamise käigus emiteeritavate aktsiate hulk võrreldes juba emiteeritud aktsiate hulgaga. Samuti, kui turg juba eeldab, et optsioonide võimaldamine toimub, võib turg juba olla potentsiaalse lahjendamise arvestanud võimaldamise kuupäeva aktsia hinda.

B41 Siiski peaks (majandus)üksus arvesse võtma, kas tulevasest aktsiaoptsiooni kasutamisest võib tuleneda lahjendav mõju võimaldamise kuupäeval hinnatud õiglasele väärtusele. Optsiooni hinnakujundusmudeleid võib rakendada nii, et nad võtaksid seda potentsiaalset lahjenemise mõju arvesse.

Modifikatsioonid omakapitaliga arveldatud aktsiapõhise makse kokkulepetele

B42 Paragrahv 27 nõuab, et hoolimata mis tahes tingimuste modifitseerimistest, mille juures need aktsiad võimaldati või mis tahes omakapitaliinstrumentidega arveldamise võimaldamise tühistamistest peaks (majandus)üksus miinimumina kajastama saadud teenused hinnatuna võimaldamise kuupäeval kehtinud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel, välja arvatud juhul kui omakapitaliinstrumentide üleandmist ei toimu võimaldamise kuupäeval kindlaks määratud omandi üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu (välja arvatud turutingimused). Lisaks kajastab (majandus)üksus modifikatsioonide mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise makse kokkuleppe kogu õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale kasulikud.

▼B

B43 Selleks, et rakendada paragrahvi 27 nõudmisi:

a) kui modifikatsioon suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust (nt vähendades kasutamise hinda), hinnatuna kohe enne ja pärast modifikatsiooni, siis peaks (majandus)üksus õiglase väärtuse juurdekasvu kajastama saadud teenuste maksumuses, mille eest on võimaldatud omakapitaliinstrumente. Õiglase väärtuse juurdekasv on modifitseerimise päeval hinnatud modifitseeritud omakapitaliinstrumendi ja esialgse omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse vahe. Kui modifitseerimine leiab aset omandi üleandmise perioodil, siis lisaks summale, mis põhineb võimaldamise kuupäeval hinnatud algsete omakapitaliinstrumentide õiglasel väärtusel, mis on kajastatud algse omandi üleandmise järelejäänud perioodi kohta, lisatakse hinnatud summasse võimaldatud lisanduv õiglane väärtus, mis on kajastatud saadud teenuste eest, alates modifikatsiooni kuupäevast kuni modifitseeritud omakapitaliinstrumentide üleandmise kuupäevani. Kui modifitseerimine leiab aset pärast üleandmiskuupäeva, siis kajastatakse võimaldatud lisanduv õiglane väärtus kohe või üleandmisperioodi jooksul kui töötajalt nõutakse lisaperioodi jooksul teenuste osutamist, et saada tingimusteta nende modifitseeritud omakapitaliinstrumentide omanikuks.

b) sarnaselt, kui modifitseerimine suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis (majandus)üksus lisab modifitseerimisel võimaldatud täiendavad omakapitaliinstrumendid modifitseerimise kuupäeval hinnatud õiglases väärtuses summale, mis on hinnatud saadud teenuste eest võimaldatud omakapitaliinstrumentidele kooskõlas punktides a kuni s toodud nõuetega. Näiteks, kui modifikatsioon leiab aset omandi üleandmisperioodi jooksul, siis võimaldatud täiendavate omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus lisatakse täiendavalt alates modifitseerimise kuupäevast kuni kuupäevani, mil täiendav omakapitaliinstrument üle antakse, saadud teenuste hulga hinnangusse, mis põhineb esialgsele võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele ja mida kajastatakse järelejäänud üleandmisperioodi jooksul

c) kui (majandus)üksus modifitseerib omandi üleandmistingimusi töötaja kasuks, näiteks lühendades omandi üleandmisperioodi või välistades tegevustulemusel põhineva tingimuse (välja arvatud turutingimused, mille muutused kajastatakse lähtuvalt punktides a), siis (majandus)üksus võtab neid modifitseeritud omandi üleandmistingimusi arvesse kui ta rakendab paragrahvide 19–21 nõudeid.

B44 Kui (majandus)üksus modifitseerib võimaldatud omakapitaliinstrumentide tingimusi selliselt, et see vähendab aktsiapõhise makse kokkuleppe õiglase väärtuse kogusummat, või ei ole mõnel teisel viisil töötajale kasulikud, siis (majandus)üksus jätkab kõigest hoolimata võimaldatud omakapitaliinstrumentide eest talle osutatud teenuste kajastamist nii nagu modifitseerimist poleks aset leidnud (välja arvatud mõne võimaldatud omakapitaliinstrumendi tühistamine, mida kajastatakse kooskõlas paragrahviga 28). Näiteks:

▼B

a) kui modifitseerimine vähendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtus, mis on hinnatud kohe enne ja pärast modifitseerimist, siis (majandus)üksus ei võta seda õiglase väärtuse vähenemist arvesse ja jätkab saadud teenuse eest vastu antava omakapitaliinstrumendi summa kajastamist lähtudes võimaldamise kuupäeval kehtinud võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasest väärtusest;

b) kui modifitseerimine vähendab töötajale võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis seda vähenemist kajastatakse lähtudes paragrahvi 28 nõuetest kui selle koguse võimaldamise tühistamist;

c) kui (majandus)üksus muudab omandi üleandmistingimusi selliselt, et need ei ole töötajale kasulikud, näiteks pikendades omandi üleandmisperioodi või muutes või lisades tulemuslikkuse tingimusi (välja arvatud turutingimused, mille muutusi kajastatakse vastavalt punktile a), siis ei võta (majandus)üksus paragrahve 19–21 rakendades neid muudetud omandi üleandmise tingimusi arvesse.

▼M60

Sellise aktsiapõhise maksetehingu muudatuse kajastamine, mis liigitatakse rahas arveldatavast ümber omakapitaliga arveldatavaks

B44A Kui rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu tingimusi muudetakse nii, et see muutub omakapitaliga arveldatavaks aktsiapõhiseks maksetehinguks, kajastatakse tehingut sellena muudatuse tegemise kuupäevast alates. Täpsemalt:

a) omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut mõõdetakse muudatuse kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse põhjal. Omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut kajastatakse omakapitalina muudatuse kuupäeval saadud kaupade ja teenuste ulatuses;

b) rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguga seotud kohustise kajastamine muudatuse kuupäeva seisuga lõpetatakse sellel kuupäeval;

c) sellise kohustise, mille kajastamine on lõpetatud, bilansilise väärtuse ja muudatuse kuupäeval kajastatud omakapitali summa vaheline erinevus kajastatakse kohe kasumis või kahjumis.

B44B Kui omandiõiguse üleandmise perioodi pikendatakse või lühendatakse muudatuse tulemusel, rakendatakse paragrahvi B44A nõudeid muudetud üleandmisperioodil. Paragrahvi B44A nõudeid kohaldatakse ka juhul, kui muudatus tehakse pärast omandiõiguse üleandmise perioodi.

B44C Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu võib tühistada või arveldada (v.a omandiõiguse üleandmise tingimuste mittetäitmise korral tühistatud tehing). Kui omakapitaliinstrumendid on võimaldatud ja (majandus)üksus tuvastab omakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeval rahas arveldatava aktsiapõhise makse asendamise omakapitaliinstrumentide andmisega, kohaldab ta paragrahve B44A ja B44B.

▼M23

Aktsiapõhised maksetehingud kontserni (majandus)üksuste vahel (2009. aasta muudatused)

B45 Paragrahvid 43A–43C käsitlevad kontserni (majandus)üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute arvestust iga (majandus)üksuse konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes. Paragrahvid B46–B61 käsitlevad paragrahvides 43A–43C sätestatud nõuete rakendamist. Nagu märgitud paragrahvis 43D, võivad kontserni (majandus)üksuste vahelised aktsiapõhised maksetehingud toimuda mitmesugustel põhjustel olenevalt asjaoludest ja tingimustest. Seepärast ei ole käesolev käsitlus ammendav ning eeldab, et kui kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus ei ole kohustatud tehingut arveldama, on tehingu näol tegemist emaettevõtte sissemaksena tütarettevõttesse olenemata võimalikest kontsernisisestest tagasimaksekokkulepetest.

B46 Kuigi järgnevas käsitluses keskendutakse tehingutele töötajatega, rakendatakse seda ka samasuguste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, kus kaupade tarnija või teenuste osutaja ei ole (majandus)üksuse töötaja. Emaettevõtte ja tütarettevõtte vahel sõlmitud kokkuleppe kohaselt võib tütarettevõte olla kohustatud maksma emaettevõttele töötajatele võimaldatud omakapitaliinstrumentide eraldamise eest. Allpool esitatud käsitlus ei anna vastust küsimusele, kuidas sellist kontsernisisest maksekokkulepet arvestada.

B47 Kontserni (majandus)üksuste vahelistes aktsiapõhistes maksetehingutes esineb tavaliselt neli küsimust. Arusaadavuse huvides käsitletakse neid küsimusi allpool toodud näidetes emaettevõtte ja tütarettevõtte seisukohalt.

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente

B48 Esimene küsimus seisneb selles, kas järgmisi (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente hõlmavaid tehinguid tuleks käesoleva IFRSi nõuete kohaselt kajastada omakapitaliga või rahas arveldatavatena:

a) (majandus)üksus tagab oma töötajatele õiguse (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsiaoptsioonid) omandamiseks ja kas valib või on kohustatud töötajate ees kohustuste täitmiseks ostma muult osapoolelt omakapitaliinstrumente (st omaaktsiad); ning

b) (majandus)üksus või tema aktsionärid tagavad oma töötajatele õiguse (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsiaoptsioonid) omandamiseks ning majandus(üksuse) aktsionärid tagavad vajalikud omakapitaliinstrumendid.

B49 (Majandus)üksus arvestab aktsiapõhiseid maksetehinguid, mille puhul ta saab enda omakapitaliinstrumentide eest tasuna teenuseid, arvestuses omakapitaliga arveldatavatena. See kehtib sõltumata asjaolust, kas (majandus)üksus soovib või on sunnitud aktsiapõhise maksetehingu alusel ostma oma kohustuste katteks teiselt osaliselt omakapitaliinstrumente või mitte. See kehtib samuti sõltumata asjaolust, kas:

a) (majandus)üksus ise või selle aktsionär(id) tagas(id) töötajatele õiguse omandada (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente; või

b) (majandus)üksus ise või selle aktsionär(id) arveldas(id) aktsiapõhise makse kokkuleppe.

▼**M23**

B50 Kui aktsionär on kohustatud arveldama tehingu investeerimisobjekti töötajatega, annab ta eeldatavasti vastu mitte enda, vaid investeerimisobjekti omakapitaliinstrumente. Seega, kui investeerimisobjekt on aktsionäriga samas kontsernis, mõõdab aktsionär vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust aktsionäri eraldiseisvates finantsaruannetes vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele ja aktsionäri konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele.

Aktsiapõhised maksetehingud, mis hõlmavad emaettevõtte omakapitaliinstrumente

B51 Teine küsimus käsitleb aktsiapõhiseid maksetehinguid sama kontserni kahe või enama (majandus)üksuse vahel, mis on seotud kontserni muu (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendiga. Näiteks tagatakse tütarettevõtte töötajatele õigus tütarettevõttele osutatud teenuste eest omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente.

B52 Seepärast käsitletakse teises küsimuses järgmisi aktsiapõhise makse kokkuleppeid:

a) emaettevõte tagab otse tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente: emaettevõttel (mitte tütarettevõttel) on kohustus tagada tütarettevõtte töötajatele omakapitaliinstrumendid; ning

b) tütarettevõte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente: tütarettevõttel on kohustus tagada oma töötajatele omakapitaliinstrumendid.

Emaettevõte tagab tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente (paragrahvi B52 punkt a)

B53 Tütarettevõttel ei ole kohustust anda tütarettevõtte töötajatele emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Seepärast mõõdab tütarettevõte vastavalt paragrahvile 43B töötajatelt saadud teenuseid, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest, ja kajastab omakapitali vastava suurenemise emaettevõtte sissemaksena.

B54 Emaettevõttel on kohustus arveldada tehing tütarettevõtte töötajatega, andes neile emaettevõtte enda omakapitaliinstrumente. Seetõttu mõõdab emaettevõte vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest.

Tütarettevõte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente (paragrahvi B52 punkt b)

B55 Et tütarettevõte ei vasta kummalegi paragrahvi 43B tingimusele, arvestab ta tehingu töötajatega rahas arveldatava tehinguna. Kõnealust nõuet rakendatakse sõltumata sellest, mil viisil omandab tütarettevõte omakapitaliinstrumendid, et täita kohustusi oma töötajate ees.

▼**M23**

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad töötajatele tehtavaid rahas arveldatavaid makseid

B56 Kolmas küsimus seisneb selles, kuidas kaupade tarnijatelt või teenuste osutajatelt (sealhulgas töötajatelt) kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus peaks arvestama rahas arveldatavaid aktsiapõhiseid kokkuleppeid, kui (majandus)üksusel endal ei ole kohustust tarnijatele maksta. Näiteks käsitletakse järgmisi kokkuleppeid, mille puhul emaettevõttel (mitte (majandus)üksusel endal) on kohustus teha (majandus)üksuse töötajatele nõutavad rahalised maksed:

a) (majandus)üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide hinnaga;

b) (majandus)üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud (majandus)üksuse emaettevõtte omakapitaliinstrumentide hinnaga.

B57 Tütarettevõttel ei ole kohustust tehingut töötajatega arveldada. Seetõttu arvestab tütarettevõte töötajatega sooritatud tehingu omakapitaliga arveldatava tehinguna ning kajastab omakapitali vastavat suurenemist emaettevõtte sissemaksena. Seejärel hindab tütarettevõte tehingu maksumuse ümber, võttes arvesse muutusi turuga mitteseotud üleandmistingimustes, mis ei ole vastavalt paragrahvidele 19–21 täidetud. See erineb rahas arveldatava tehingu mõõtmisest kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

B58 Et emaettevõte on kohustatud tehingu töötajatega arveldama ja tasu on rahas, mõõdab emaettevõte (ja kontsern) kohustust, lähtudes paragrahvis 43C sätestatud nõuetest rahas arveldatavatele aktsiapõhistele maksetehingutele.

Töötajate üleviimine kontserni (majandus)üksuste vahel

B59 Neljas küsimus on seotud kontserni aktsiapõhise makse kokkulepetega, mis hõlmavad kontserni mitme (majandus)üksuse töötajaid. Näiteks emaettevõte võib tagada oma tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada enda omakapitaliinstrumente tingimusel, et töötaja jätkab kontsernile teenuste osutamist teatava aja jooksul. Ühe tütarettevõtte töötaja võib omandi üleandmisperioodi jooksul minna üle teise tütarettevõttesse, ilma et see mõjutaks algse aktsiapõhise makse kokkuleppe alusel töötajale antud õigust omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Kui tütarettevõtetel ei ole kohustust aktsiapõhist makstehingut oma töötajatega arveldada, kajastavad nad selle omakapitaliga arveldatava tehinguna. Iga tütarettevõte mõõdab töötajatelt saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel selle kuupäeva seisuga, mil emaettevõte algselt tagas õiguse omandada kõnealuseid omakapitaliinstrumente, nagu on määratletud lisas A, võttes arvesse igas tütarettevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu.

▼**M23**

B60 Kui tütarettevõttel on kohustus arveldada tehing töötajatega emaettevõtte omakapitaliinstrumentidega, kajastab tütarettevõte tehingu rahas arveldatava tehinguna. Iga tütarettevõte mõõdab saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumentide õiglase väärtusega tagamise kuupäeval, võttes arvesse igas tütarettevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu. Peale selle kajastab iga tütarettevõte omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutused töötaja igas tütarettevõttes töötamise aja jooksul.

B61 Pärast töökoha vahetamist kontserni (majandus)üksuste piires ei pruugi selline töötaja enam täita muid tingimusi kui lisas A määratletud turutingimus, nt töötaja lahkub töölt kontsernist enne omandi üleandmisperioodi lõppu. Sel juhul, kuna tingimuseks on kontsernis töötamine, korrigeerib iga tütarettevõte vastavalt töötajalt eelnevalt saadud teenuste mahu alusel kajastatud summat paragrahvis 19 sätestatud tingimuste kohaselt. Seega, kui emaettevõtte tagatud õigust omandada omakapitaliinstrumente ei anta üle seoses sellega, et töötaja ei täida muid tingimusi kui turutingimus, ei kajastata kontserni ühegi (majandus)üksuse finantsaruandes ühtegi kõnealuselt töötajalt saadud teenustega seotud summat kumulatiivsel alusel.

▼M12

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 3

Äriühendused

EESMÄRK

1. Käesoleva IFRSi eesmärk on parandada aruandva (majandus)üksuse poolt oma finantsaruannetes *äriühenduse* ja selle mõjude kohta esitatava teabe asjakohasust, usaldusväärsust ja võrreldavust. Selle saavutamiseks kehtestatakse käesoleva IFRSiga põhimõtted ja nõuded, kuidas *omandaja:*

a) oma finantsaruannetes kajastab ja mõõdab omandatud *eristatavaid* varasid, ülevõetud kohustisi ja *mittekontrollivat osalust omandatavas*;

b) kajastab ja mõõdab äriühenduses omandatud *firmaväärtust* või tulu soodusostust; ja

c) määrab kindlaks, millist teavet avalikustada, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel hinnata äriühenduse olemust ja finantsmõjusid.

▼M42

RAKENDUSALA

2. Käesolevat IFRSi rakendatakse tehingu või muu sündmuse suhtes, mis vastab äriühenduse mõistele. Käesolevat IFRSi ei rakendata järgneva suhtes:

a) ühise ettevõtmise moodustamisega seotud arvestus ühise ettevõtmise enda finantsaruannetes.

▼M12

b) vara või varaderühma, mis ei moodusta *äri*, omandamine. Sellistel juhtudel omandaja teeb kindlaks ja kajastab omandatud eraldiseisvad eristatavad varad (kaasa arvatud need varad, mis vastavad IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud *immateriaalsete varade* mõistele ja kajastamiskriteeriumitele) ja ülevõetud kohustised. Rühma soetusmaksumus jaotatakse eraldiseisvatele eristatavatele varadele ja kohustistele nende suhteliste *õiglaste väärtuste* alusel ostmise kuupäeval. Sellise tehingu või sündmuse tagajärjel ei teki firmaväärtust.

c) ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste või äride vaheline äriühendus (paragrahvides B1–B4 on toodud vastav rakendusjuhis).

▼M38

2A. Käesoleva standardi nõudeid ei rakendata juhul, kui investeerimisettevõte (nagu määratletud IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded*) omandab investeeringu tütarettevõttes, mida tuleb mõõta kasumiaruandes õiglases väärtuses.

▼M71

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE

3. Üksus määrab kindlaks, kas tehing või muu sündmus on äriühendus, rakendades käesolevas IFRSis esitatud mõistet, mille kohaselt nõutakse, et omandatud varad ja ülevõetud kohustised moodustavad äri. Kui omandatud varad ei ole äri, arvestab aruandev üksus tehingut või muud sündmust vara omandamisena. Paragrahvides B5–B12D esitatakse juhised äriühenduse kindlakstegemise ja äri mõiste kohta.

▼M12

OMANDAMISMEETOD

4. **Iga äriühenduse arvestamisel rakendab (majandus)üksus omandamismeetodit.**

5. Omandamismeetodi rakendamine nõuab:

a) omandaja kindlakstegemist;

b) *omandamise kuupäeva* kindlaksmääramist;

c) omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamist ja mõõtmist; ja

d) firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamist ja mõõtmist.

Omandaja kindlakstegemine

6. **Iga äriühenduse puhul tehakse üks ühinevatest (majandus)üksustest kindlaks omandajana.**

▼M32

►M38 7. IFRS 10-s esitatud juhiseid kasutatakse omandaja kindlakstegemiseks ◄ – (majandus)üksus, mis saavutab kontrolli teise (majandus)üksuse, s.o omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IFRS 10-s sätestatud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest (majandus)üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel lõigetes B14–B18 nimetatud tegureid.

▼M12

Omandamise kuupäeva kindlaksmääramine

8. Omandaja teeb kindlaks omandamise kuupäeva, milleks on kuupäev, mil ta saavutab kontrolli omandatava üle.

9. Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle, on üldiselt kuupäev, mil omandaja annab juriidiliselt üle tasu, omandab omandatava varad ja võtab üle kohustised – tehingu lõpetamise kuupäev. Kuid omandaja võib saavutada kontrolli tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal või hilisemal kuupäeval. Näiteks omandamise kuupäev eelneb tehingu lõpetamise kuupäevale, kui kirjaliku lepinguga sätestatakse, et omandaja saavutab kontrolli omandatava üle tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal kuupäeval. Omandaja arvestab kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid omandamise kuupäeva kindlakstegemisel.

Omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamine ja mõõtmine

Kajastamispõhimõte

10. Omandamise kuupäeva seisuga kajastab omandaja firmaväärtusest eraldi omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliva osaluse omandatavas. Omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste kajastamine toimub paragrahvides 11 ja 12 sätestatud tingimuste kohaselt.

▼M12

Kajastamistingimused

11. Omandamismeetodi rakendamisel kajastamise tingimustele vastamiseks peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised vastama *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetes* toodud varade ja kohustiste mõistetele omandamise kuupäeval. Näiteks kulutused, mida omandaja eeldatavasti teeb, kuid ei ole kohustatud tegema tulevikus, et viia ellu oma plaan omandatava tegevuse lõpetamiseks või omandatava töötajatega töösuhte lõpetamiseks või nende ümberpaigutamiseks, ei ole kohustised omandamise kuupäeval. Seetõttu ei kajasta omandaja neid kulutusi omandamismeetodi rakendamisel. Selle asemel kajastab omandaja neid kulutusi ühinemisjärgsetes finantsaruannetes kooskõlas teiste IFRSidega.

12. Lisaks, selleks et vastata kajastamise tingimustele omandamismeetodi rakendamisel, peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised olema osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised *omanikud*) vahetasid äriühenduse tehingus, mitte olema eraldiseisvate tehingute tulemuseks. Omandaja rakendab paragrahvides 51–53 toodud juhiseid, et määrata kindlaks, millised omandatud varad või ülevõetud kohustised on osa omandatava eest antavast vahetusest ja millised, kui neid on, tulenevad eraldiseisvatest tehingutest, mida tuleb arvestada vastavalt nende sisule ja rakendatavatele IFRSidele.

13. Kajastamispõhimõtte ja -tingimuste rakendamine omandaja poolt võib tingida selliste mõnede varade ja kohustiste kajastamise, mida omandatav ei olnud kajastanud eelnevalt varade ja kohustistena oma finantsaruannetes. Näiteks omandaja kajastab omandatud eristatavad immateriaalsed varad, nagu näiteks kaubamärk, patent või kliendisuhe, mida omandatav ei kajastanud varadena oma finantsaruannetes, sest ta töötas need välja (majandus)üksusesiseselt ja kajastas nendega seotud väljaminekud kuludes.

▼M54

14. Paragrahvides B31–B40 esitatakse juhised immateriaalsete varade kajastamise kohta. Paragrahvides 22–28B määratletakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis hõlmavad objekte, mille puhul sätestatakse käesolevas IFRSis piiratud erandid kajastamispõhimõttest ja -tingimustest.

▼M12

Äriühenduses omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste liigitamine või määratlemine

15. Omandamise kuupäeval omandaja liigitab või määratleb omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised, nagu on vajalik teiste IFRSide edaspidiseks rakendamiseks. Omandaja teeb sellised liigitamised või määratlemised omandamise kuupäeval eksisteerivate lepinguliste tingimuste, majandustingimuste, oma tegevuspoliitikate või arvestusmeetodite ja muude asjakohaste tingimuste alusel.

▼M53

16. Mõnedes olukordades nähakse IFRSidega ette erinev arvestus sõltuvalt sellest, kuidas üksus konkreetset vara või kohustist liigitab või määratleb. Omandamise kuupäeval olemasolevate asjaomaste tingimuste alusel omandaja poolt tehtavate liigituste või määratluste näideteks on, kuid mitte ainult:

▼M53

a) konkreetsete finantsvarade ja -kohustiste liigitamine õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana või soetusmaksumuses mõõdetud finantsvaradeks ja -kohustisteks või õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvaraks vastavalt IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*;

b) tuletisinstrumendi määratlemine riskimaandamisinstrumendina kooskõlas IFRS 9-ga; ja

c) selle hindamine, kas tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber tuleks eraldada põhilepingust kooskõlas IFRS 9-ga (mis on „liigitamise" küsimus, nagu käesolevas IFRSis kasutatakse seda mõistet).

▼M54

17. Käesolevas IFRSis sätestatakse kaks erandit paragrahvis 15 toodud põhimõttest:

a) rendilepingu, milles omandatav on rentnik, liigitamine kasutusrendiks või kapitalirendiks kooskõlas IFRS 16-ga *Rendiarvestus*; ja

▼M12

b) lepingu liigitamine kindlustuslepinguks kooskõlas IFRS 4-ga *Kindlustuslepingud*.

Omandaja liigitab need lepingud lepinguliste tingimuste ja muude tegurite alusel lepingu sõlmimise ajal (või kui lepingu tingimused on muudetud viisil, mis muudaks selle liigitust, siis selle muudatuse kuupäeval, milleks võib olla omandamise kuupäev).

Mõõtmispõhimõte

18. Omandaja mõõdab omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.

▼M29

19. Iga äriühenduse puhul mõõdab omandaja omandamise kuupäeval omandatavas üksuses mittekontrolliva osaluse komponendid, mis on praegused omandiõiguse osalused ja annavad nende omanikele õiguse (majandus)üksuse netovarade proportsionaalsele osale likvideerimise korral kas:

(a) õiglases väärtuses või

(b) praeguste omandiõiguse instrumentide proportsionaalse osana omandatava üksuse eristatava netovarana kajastatud summades.

Mittekontrolliva osaluse kõik muud komponendid mõõdetakse nende omandamise kuupäeva seisu õiglastes väärtustes, kui IFRSidega ei ole nõutud muud mõõtmisalust.

▼M33

20 Lõigetes 24–31 sätestatakse eristatavate varade ja kohustise liigid, mis sisaldavad objekte, mille puhul nähakse käesoleva IFRSiga ette piiratud erandid mõõtmispõhimõttest.

▼**M12**

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

21. Käesolevas IFRSis sätestatakse piiratud erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest. Paragrahvides 22–31 määratletakse nii konkreetsed objektid, mille kohta on erandid sätestatud, kui ka nende erandite olemus. Omandaja arvestab neid objekte rakendades paragrahvides 22–31 toodud nõudeid, millest tulenevalt mõnesid objekte:

a) kajastatakse kas rakendades kajastamistingimusi lisaks paragrahvides 11 ja 12 nimetatutele või rakendades teiste IFRSide nõudeid, mille puhul tulemused erinevad kajastamispõhimõtte ja –tingimuste rakendamisel saadavatest tulemustest.

b) mõõdetakse muus summas kui nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.

Erand kajastamispõhimõttest

Tingimuslikud kohustised

22. IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratleb tingimusliku kohustise järgmiselt:

a) võimalik möödunud sündmustest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult (majandus)üksuse kontrolli all; või

b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:

i) ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse; või

ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.

23. IAS 37-s toodud nõudeid ei rakendata, kui määratakse kindlaks, milliseid tingimuslikke kohustisi kajastada omandamise kuupäeva seisuga. Omandaja kajastab selle asemel omandamise kuupäeva seisuga äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist, kui see on eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja selle õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Seega vastupidiselt IAS 37-le kajastab omandaja äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist omandamise kuupäeval ka siis, kui ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks on vaja loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse. Paragrahvis 56 sätestatakse juhised tingimuslike kohustiste edaspidise arvestamise kohta.

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

Tulumaks

24. Omandaja kajastab ja mõõdab edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist, mis tuleneb äriühenduses omandatud varadest ja ülevõetud kohustistest kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

▼M12

25. Omandaja arvestab omandatava ajutiste erinevuste ja edasikandmiste potentsiaalset maksumõju, mis eksisteerib omandamise kuupäeval või tuleneb omandamise tagajärjel kooskõlas IAS 12-ga.

Hüvitised töötajatele

26. Omandaja kajastab ja mõõdab kohustist (või vara selle olemasolu korral), mis on seotud omandatava töötajate hüvitiste kokkulepetega, kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele*.

Hüvitusvarad

27. Äriühenduses võib müüja lepingu alusel hüvitada omandajale kõikide või osade teatud varade või kohustistega seotud võimaliku sündmuse või ebakindluse tagajärje. Näiteks võib müüja hüvitada omandajale kahjud, mis ületavad määratletud summat, seoses võimalikust sündmusest tuleneva kohustisega; teisisõnu, müüja tagab, et omandaja kohustis ei ületa määratletud summat. Selle tulemusena saab omandaja hüvitusvara. Omandaja kajastab hüvitatava objektiga samaaegselt hüvitusvara, mis on mõõdetud samal alusel kui hüvitatav objekt, arvestades vajadust väärtuse allahindluse järele ebatõenäoliselt laekuvate summade osas. Seetõttu, kui hüvitamine on seotud vara või kohustisega, mida kajastatakse omandamise kuupäeval ja mõõdetakse selle omandamise kuupäeva õiglases väärtuses, kajastab omandaja hüvitusvara omandamise kuupäeval ja mõõdetuna omandamise kuupäeva õiglases väärtuses. Õiglases väärtuses mõõdetud hüvitusvara puhul sisaldub mõju, mis tuleneb laekuvuse tõenäosuse hinnanguga seotud ebakindlusest edaspidiste rahavoogude kohta, õiglase väärtuse mõõtmistulemuses ja eraldi väärtuse allahindlus ei ole vajalik (paragrahvis B41 sätestatakse vastav rakendusjuhis).

28. Teatud asjaolude korral võib hüvitamine puudutada vara või kohustist, mis on erand kajastamis- või mõõtmispõhimõtetest. Näiteks võib hüvitamine puudutada tingimuslikku kohustist, mida ei ole kajastatud omandamise kuupäeval, sest selle õiglast väärtust ei saa mõõta usaldusväärselt sellel kuupäeval. Alternatiivselt võib hüvitamine puudutada näiteks sellist vara või kohustist, mis tuleneb töötajate hüvitisest, mida mõõdetakse muul alusel kui omandamise kuupäeva õiglases väärtuses. Nende asjaolude korral kajastatakse ja mõõdetakse hüvitusvara, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas hüvitatud objekti mõõtmisel kasutatud eeldustega, arvestades juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta ja hüvitatud summa mis tahes lepingulisi piiranguid. Paragrahvis 57 sätestatakse juhised hüvitusvara edaspidise arvestamise kohta.

▼M54

Rendid, mille puhul omandatav on rentnik

28A. Omandaja kajastab kasutamisõiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi IFRS 16 kohaselt kindlaks tehtud rentide puhul, milles omandatav on rentnik. Omandaja ei ole kohustatud kajastama kasutamisõiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi

a) rentide puhul, mille rendiperiood (vastavalt IFRS 16-s esitatud määratlusele) lõpeb 12 kuu jooksul pärast omandamiskuupäeva, või

▼M54

b) rentide puhul, mille alusvara väärtus on väike (vastavalt IFRS 16 paragrahvidele B3–B8).

28B. Omandaja mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses (vastavalt IFRS 16-s esitatud määratlusele), nagu oleks omandatud rent omandamiskuupäeva seisuga uus rent. Omandaja mõõdab kasutamisõiguse esemeks olevat vara samas summas nagu rendikohustist, mida on korrigeeritud vastavalt turutingimustega võrreldes soodsamatele või ebasoodsamatele renditingimustele.

▼M12

Erandid mõõtmispõhimõttest

Tagasiomandatud õigused

▼M33

29. Omandaja mõõdab immateriaalse varana kajastatud taasomandatud õiguse väärtust seotud lepingu allesjäänud lepingupõhise tähtaja alusel, olenemata sellest, kas turuosalised võtaksid selle õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse lepingu võimalikku pikendamist. Lõigetes B35 ja B36 esitatakse vastav rakendusjuhis.

▼M29

Aktsiapõhised maksetehingud

30. Omandaja mõõdab kohustise või omakapitaliinstrumendi, mis on seotud omandatava aktsiapõhiste maksetehingutega või omandatava aktsiapõhiste maksetehingute asendamisega omandaja aktsiapõhiste maksetehingutega, kooskõlas IFRS 2-s *Aktsiapõhine makse* toodud meetodiga omandamise kuupäeval. (Käesolev IFRS viitab selle meetodi tulemusele kui aktsiapõhise maksetehingu „turupõhisele mõõtmistulemusele”.)

▼M12

Müügiks hoitavad varad

31. Omandaja mõõdab omandatud põhivara (või müügigruppi), mis on liigitatud müügiks hoitavaks omandamise kuupäeval kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* õiglases väärtuses, millest on mahaarvatud müügikulutused kooskõlas selle standardi paragrahvidega 15–18.

Firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamine ja mõõtmine

32. Omandaja kajastab firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga ja mõõdetuna vahena, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

i) üleantud tasu, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglases väärtuses (vt paragrahv 37);

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas käesoleva IFRSiga; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul (vt paragrahvid 41 ja 42) omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud *omakapitali osaluse* õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.

▼M12

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

33. Äriühenduses, kus omandaja ja omandatav (või selle endised omanikud) vahetavad ainult omakapitali osalusi, võib omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus olla usaldusväärsemalt mõõdetav kui omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus. Sellisel juhul määrab omandaja firmaväärtuse summa kindlaks, kasutades üleantud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. ►M33 Selleks et määrata kindlaks firmaväärtuse suurus äriühenduses, milles tasu üle ei anta, kasutab omandaja talle omandatavas kuuluva osaluse õiglast väärtust omandamise kuupäeva seisuga, mitte üleantud tasu õiglast väärtust omandamise kuupäeva seisuga (lõike 32 punkti a alapunkt i). ◄ Paragrahvides B46–B49 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Soodusostud

34. Mõnikord sooritab omandaja soodusostu, mis on äriühendus, milles paragrahvi 32 punktis b toodud summa ületab paragrahvi 32 punktis a nimetatud summade kogusumma. Kui see vahe jääb alles pärast paragrahvis 36 toodud nõuete rakendamist, kajastab omandaja tekkinud tulu kasumiaruandes omandamise kuupäeval. Tulu omistatakse omandajale.

35. Soodusost võib esineda näiteks äriühenduses, mis on sundmüük, mille korral müüja tegutseb sunni all. Kuid paragrahvides 22–31 käsitletud teatud objektide kajastamise või mõõtmise eranditest võib samuti tuleneda soodusostult kajastatav tulu (või kajastatava tulu summa muutus).

36. Enne tulu kajastamist soodusostult hindab omandaja uuesti, kas ta on õigesti kindlaks teinud kõik omandatud varad ja kõik ülevõetud kohustised ning kajastab sellise ülevaatuse käigus kindlakstehtud täiendavad varad või kohustised. Seejärel vaatab omandaja üle protseduurid, mida kasutati käesoleva IFRSi kohaselt kajastatavate summade mõõtmiseks omandamise kuupäeval kõikide alljärgnevalt loetletute suhtes:

a) omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised;

b) olemasolu korral mittekontrolliv osalus omandatavas;

c) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja

d) üleantud tasu.

Käesoleva ülevaate eesmärk on tagada, et mõõtmistel võetaks asjakohaselt arvesse kogu olemasolev teave omandamise kuupäeva seisuga.

▼M12

Üleantud tasu

37. Äriühenduses üleantud tasu mõõdetakse õiglases väärtuses, mis arvutatakse omandaja poolt üleantud varade, omandaja kohustiste omandatava endiste omanike ees ja omandaja poolt emiteeritud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglaste väärtuste summana. (Kuid omandaja aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede mis tahes osa, mis vahetatakse omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu ja mis sisaldub äriühenduses üleantud tasus, mõõdetakse pigem kooskõlas paragrahviga 30 kui õiglases väärtuses.) Näideteks tasu võimalikest vormidest on raha, muud varad, omandaja äri või tütarettevõte, *tingimuslik tasu*, liht- või eelisomakapitaliinstrumendid, optsioonid, ostutähed ja *ühisomanduses olevate (majandus)üksuste* liikmete osalused.

38. Üleantud tasu võib sisaldada omandaja varasid või kohustusi, mille bilansiline (jääk)maksumus erineb nende õiglastest väärtustest omandamise kuupäeval (näiteks omandaja mitterahalised varad või äri). Sellisel juhul mõõdab omandaja üleantud varad või kohustised ümber nende õiglastesse väärtustesse omandamise kuupäeva seisuga ja kajastab tulenevad kasumid või kahjumid (olemasolu korral) kasumiaruandes. Kuid mõnikord jäävad üleantud varad või kohustised pärast äriühendust ühinenud (majandus)üksusesse (näiteks seetõttu, et varad või kohustised anti üle omandatavale, mitte selle endistele omanikele) ja seega säilitab omandaja kontrolli nende üle. Sellises olukorras mõõdab omandaja neid varasid ja kohustusi nende bilansilises (jääk)maksumuses vahetult enne omandamise kuupäeva ning ei kajasta tema poolt enne ja pärast äriühendust kontrollitavatelt varadelt või kohustistelt tulenevat kasumit või kahjumit kasumiaruandes.

Tingimuslik tasu

39. Omandaja poolt omandatava eest üleantav tasu sisaldab vara või kohustist, mis tuleneb tingimusliku tasu kokkuleppest (vt paragrahv 37). Omandaja kajastab tingimusliku tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse omandatava eest üleantud tasu osana.

▼M43

40. Omandaja liigitab finantsinstrumendi mõistele vastava tingimusliku tasu maksmise kohustuse finantskohustise või omakapitalina kooskõlas IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* paragrahvis 11 esitatud omakapitaliinstrumendi ja finantskohustise mõistetega. Omandaja liigitab varana õiguse tagasi saada eelnevalt üleantud tasu, kui kindlaksmääratud tingimused on täidetud. Paragrahvis 58 sätestatakse juhised tingimusliku tasu edaspidise arvestamise kohta.

▼M12

Täiendavad juhised omandamismeetodi rakendamiseks teatud liiki äriühenduste suhtes

Äriühenduse toimumine etappidena

41. Omandaja saavutab mõnikord kontrolli omandatava üle, milles ta omas omakapitali osalust, vahetult enne omandamise kuupäeva. Näiteks 31. detsembril 20X1 kuulub (majandus)üksusele A 35 protsenti mittekontrollivat omakapitali osalust (majandus)üksuses B. Sellel kuupäeval ostab (majandus)üksus A täiendava 40 protsendilise osaluse (majandus)üksuses B, mis annab talle kontrolli (majandus)üksuse B üle. Käesolevas IFRSis viidatakse sellisele tehingule kui äriühenduse toimumisele etappidena, mida mõnikord nimetatakse ka etapiviisiliseks omandamiseks.

▼M53

42. Etappidena toimuva äriühenduse puhul mõõdab omandaja talle eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse ümber selle omandamise kuupäeva õiglasesse väärtusesse ja kajastab tuleneva kasumi või kahjumi (olemasolu korral) kasumiaruandes või muus koondkasumis, nagu kohane. Eelnevatel aruandeperioodidel võib omandaja olla kajastanud muus koondkasumis muutusi talle omandatavas kuuluva omakapitali osaluse väärtuses. Sellisel juhul kajastatakse muus koondkasumis kajastatud summa samal alusel, nagu oleks nõutav siis, kui omandaja oleks otseselt võõrandanud talle eelnevalt kuulunud omakapitali osaluse.

▼M67

42A. Kui ühise ettevõtmise (nagu määratletud IFRS 11-s „Ühised ettevõtmised”) üks osaline omandab kontrolli ettevõttes, mille puhul on tegemist ühise äriüksusega (nagu määratletud IFRS 11-s), ja kui tal olid vahetult enne omandamise kuupäeva õigused selle ühise äriüksuse varadele ja kohustused seoses tema kohustistega, on tehing äriühenduse toimumine etappidena. Seepärast peab omandaja rakendama äriühenduse etappidena toimumise nõudeid, sealhulgas ühises äriüksuses varem olnud osaluste uuesti mõõtmist paragrahvis 42 kirjeldatud viisil. Seda tehes mõõdab omandaja kogu varem ühises äriüksuses olnud osaluse uuesti.

▼M12

Ilma tasu üleandmiseta toimunud äriühendus

43. Omandaja omandab mõnikord kontrolli omandatava üle ilma tasu üle andmata. Selliste ühenduste suhtes rakendub äriühenduse arvestamise omandamismeetod. Sellisteks asjaoludeks on:

a) Omandatav ostab tagasi piisava arvu enda aktsiaid selleks, et olemasolev investor (omandaja) saavutaks kontrolli.

b) Vähemuse vetoõigused aeguvad, mis takistasid varem omandajat kontrollimast omandatavat, milles omandajale kuulus häälteenamus

c) Omandaja ja omandatav lepivad kokku ühendada oma ärid vaid lepingu alusel. Omandaja ei kanna üle mitte mingit tasu omandatavas kontrolli saavutamise eest ja ei oma mitte mingit omakapitali osalust omandatavas omandamise kuupäeval ega ka varem. Näideteks vaid lepingu alusel toimunud äriühendustest on kahe äri ühendamine üheks „stapling” kokkuleppe alusel või kaasnoteeritud äriühingu moodustamine.

44. Vaid lepingu alusel toimuvas äriühenduses omistab omandaja omandatava omanikele omandatava netovara summa, mis on kajastatud kooskõlas käesoleva IFRSiga. Teisisõnu, omandatavas teistele osapooltele peale omandaja kuuluvad omakapitali osalused on mittekontrollivad osalused omandaja ühinemisjärgsetes finantsaruannetes ka juhul, kui selle tulemusena kõik omakapitali osalused omandatavas omistatakse mittekontrollivale osalusele.

Mõõtmisperiood

45. Kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud selle aruandeperioodi lõpuks, mil ühendus toimub, näitab omandaja oma finantsaruannetes esialgsed summad objektide kohta, mille puhul on arvestamine lõpuni viimata. Mõõtmisperioodil korrigeerib omandaja tagasiulatuvalt omandamise kuupäeval kajastatud esialgsed summad, et võtta arvesse uut teavet, mis on saadud omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude

▼M12

kohta ning mis teada olemise korral oleks mõjutanud selle kuupäeva seisuga kajastatud summade mõõtmist. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja ka täiendavad varad või kohustised, kui saadakse uut teavet omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teada olemise korral oleks tinginud nende varade ja kohustiste kajastamise selle kuupäeva seisuga. Mõõtmisperiood lõpeb otsekohe pärast seda, kui omandaja saab teavet, mida ta otsis omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta või kui ta saab teada, et rohkem teavet ei ole võimalik saada. Kuid mõõtmisperiood ei tohi olla pikem kui üks aasta alates omandamise kuupäevast.

46. Mõõtmisperiood on omandamise kuupäevale järgnev periood, mille jooksul omandaja võib korrigeerida äriühenduse kohta kajastatud esialgseid summasid. Mõõtmisperiood annab omandajale piisavalt aega saamaks teavet alljärgnevalt loetletute kindlakstegemiseks ja mõõtmiseks omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas käesoleva IFRSi nõuetega:

a) omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliv osalus omandatavas;

b) omandatava eest üleantud tasu (või muu summa, mida kasutati firmaväärtuse mõõtmisel);

c) etappidena toimuva äriühenduse puhul omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja

d) tulenev firmaväärtus või tulu soodusostult.

47. Omandaja võta arvesse kõiki asjakohaseid tegureid selle kindlaksmääramisel, kas pärast omandamise kuupäeva saadud teave peaks tingima kajastatud esialgsete summade korrigeerimise või kas see teave tuleneb pärast omandamise kuupäeva toimunud sündmustest. Asjakohaste tegurite hulka kuulub täiendava teabe saamise kuupäev ja see, kas omandaja saab kindlaks teha põhjuse esialgsete summade muutmiseks. Varsti pärast omandamise kuupäeva saadud teave kajastab tõenäolisemalt omandamise kuupäeval eksisteerinud asjaolusid kui mitu kuud hiljem saadud teave. ►**M33** Vara müük kolmandale osapoolele varsti pärast omandamise kuupäeva summa eest, mis erineb oluliselt vara sellel kuupäeval mõõdetud esialgsest õiglasest väärtusest, viitab tõenäoliselt veale esialgses summas, välja arvatud juhul, kui selle õiglast väärtust muutnud vahepealse perioodi sündmust on võimalik kindlaks teha. ◄

48. Omandaja kajastab suurenemise (vähenemise) eristatava vara (kohustise) kohta kajastatud esialgses summas firmaväärtuse vähenemise (suurenemise) kaudu. Kuid mõõtmisperioodil saadud uus teave võib mõnikord tingida mitme vara või kohustise esialgse summa korrigeerimise. Näiteks võib omandaja olla ülevõtnud kohustise maksta kahjutasu seoses õnnetusega ühes omandatava rajatises, millest osa või kõik kaetakse omandatava vastutuskindlustuse poliisiga. Kui omandaja saab mõõtmisperioodil uut teavet selle kohustise omandamise kuupäeva õiglase väärtuse kohta, saldeeritakse kohustise kohta kajastatud esialgse summa muutusest tulenev firmaväärtuse korrigeerimine (tervikuna või osaliselt) firmaväärtuse vastava korrigeerimisega, mis tuleneb kindlustusandjalt saadava nõude suhtes kajastatud esialgse summa muutusest.

▼M12

49. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja esialgsete summade korrigeerimised nii, nagu oleks äriühenduse arvestamine viidud lõpule omandamise kuupäeval. Seega parandab omandaja võrdlusinformatsiooni finantsaruannetes esitatud eelnevate perioodide kohta vastavalt vajadusele, tehes sealhulgas muudatusi kulumis, amortisatsioonis või muudes tulu mõjudes, mis on kajastatud esmase arvestamise lõpuleviimisel.

50. Pärast mõõtmisperioodi lõppu parandab omandaja äriühenduse arvestamist ainult vea parandamisena kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead.*

Äriühenduse tehingu osa kindlaksmääramine

51. Omandajal ja omandataval võib olla eelnevalt eksisteeriv suhe või muu kokkulepe enne äriühenduse läbirääkimiste algust või nad võivad läbirääkimiste ajal sõlmida kokkuleppe, mis on äriühendusest eraldiseisev. Mõlemal juhul teeb omandaja kindlaks summad, mis ei ole osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised omanikud) vahetasid äriühenduses, s.o summad, mis ei ole omandatava eest antava vahetuse osaks. Omandaja kajastab omandamismeetodi rakendamisel ainult omandatava eest üleantud tasu ning omandatava eest vahetusena omandatud varad ja ülevõetud kohustised. Eraldiseisvad tehingud arvestatakse kooskõlas asjakohaste IFRSidega.

52. Tehing, mis on sõlmitud enne ühendust omandaja poolt või nimel, või pigem peamiselt omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks kui peamiselt omandatava (või tema endiste omanike) kasuks, on tõenäoliselt eraldiseisev tehing. Alljärgnevalt on toodud näited eraldiseisvatest tehingutest, mida ei võeta arvesse omandamismeetodi rakendamisel:

a) tehing, millega tegelikult arveldatakse eelnevalt eksisteerinud suhteid omandaja ja omandatava vahel;

b) tehing, millega tasutakse omandatava töötajatele või endistele omanikele tulevaste teenuste eest; ja

c) tehing, millega hüvitatakse omandatavale või selle endistele omanikele omandaja kulude maksmine seoses omandamisega.

Paragrahvides B50–B62 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Omandamisega seotud kulutused

▼M53

53. Omandamisega seotud kulutused on need kulutused, mida omandaja teeb äriühenduse teostamiseks. Nende kulutuste hulka kuuluvad leidja tasud; nõustamise, õigusabi, arvestuse, hindamise ja muud ametialased või konsultatsiooni tasud; üldised halduskulud, kaasa arvatud üksusesisese omandamistega tegeleva osakonna ülalpidamise kulud; ning võla- ja omakapitaliväärtpaberite registreerimise ja emiteerimise kulud. Omandaja arvestab omandamisega seotud kulutusi kuludena perioodidel, mil kulutused tekivad ja teenuseid saadakse, välja arvatud üks erand. Võla- või omakapitaliväärtpaberite emiteerimise kulutused kajastatakse IAS 32 ja IFRS 9 kohaselt.

▼M12

EDASPIDINE MÕÕTMINE JA ARVESTAMINE

54. Üldjuhul edaspidi mõõdab ja arvestab omandaja omandatud varasid, ülevõetud või tekkinud kohustisi ja äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumente kooskõlas nende objektide suhtes rakendatavate teiste IFRSidega, sõltuvalt nende olemusest. Kuid käesolevas IFRSis sätestatakse juhised järgmiste äriühenduses omandatud varade, ülevõetud või tekkinud kohustiste ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide edaspidise mõõtmise ja arvestamise kohta:

a) tagasiomandatud õigused;

b) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud tingimuslikud kohustised;

c) hüvitusvarad; ja

d) tingimuslik tasu.

Paragrahvis B63 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Tagasiomandatud õigused

55. Immateriaalse varana kajastatud tagasiomandatud õigus amortiseeritakse lepingu, millega vastav õigus anti, allesjäänud kehtivusaja jooksul. Omandaja, kes müüb edaspidi tagasiomandatud õiguse kolmandale osapoolele, võtab immateriaalse vara bilansilise (jääk)maksumuse arvesse müügist saadava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel.

Tingimuslikud kohustised

▼M53

56. Pärast esmast kajastamist ja kuni kohustise arveldamise, tühistamise või lõppemiseni mõõdab omandaja äriühenduses kajastatud tingimusliku kohustise ühes alljärgnevalt toodud summadest, olenevalt sellest, kumb on kõrgem:

a) summa, mida kajastataks kooskõlas IAS 37-ga; ja

b) esmalt kajastatud summa, millest on kohaldatavuse korral maha arvatud kumulatiivne amortisatsioon, mis on kajastatud kooskõlas IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* põhimõtetega.

See nõue ei kehti lepingute suhtes, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 9-ga.

▼M12

Hüvitusvarad

57. Iga järgneva aruandeperioodi lõpus mõõdab omandaja hüvitusvara, mis kajastati omandamise kuupäeval samal alusel kui hüvitatud kohustis või vara, võttes arvesse mis tahes lepingulisi piiranguid selle summa kohta ja hüvitusvara puhul, mida edaspidi ei mõõdeta selle õiglases väärtuses, juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta. Omandaja lõpetab hüvitusvara kajastamise alles siis, kui ta kasseerib vara sisse, müüb selle või kaotab muul viisil õiguse sellele.

▼M12

Tingimuslik tasu

▼M53

58. Mõned muutused tingimusliku tasu õiglases väärtuses, mida omandaja kajastab pärast omandamise kuupäeva, võivad tuleneda täiendavast teabest, mida omandaja sai pärast seda kuupäeva omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Sellised muutused on mõõtmisperioodi korrigeerimised kooskõlas paragrahvidega 45–49. Kuid mõõtmisperioodi korrigeerimisteks ei ole muutused, mis tulenevad omandamise kuupäeva järgsetest sündmustest, nagu kasumi eesmärgi täitmine, teatava aktsiahinna saavutamine või olulise tulemuseni jõudmine uurimis- ja arendusprojektis. Omandaja arvestab tingimusliku tasu õiglase väärtuse muutusi, mis ei ole mõõtmisperioodi korrigeerimised, järgmiselt:

a) Omakapitaliks liigitatud tingimuslikku tasu ei mõõdeta ümber ja selle järgnevat arveldamist arvestatakse omakapitalis.

b) muud tingimuslikku tasu, mis:

i) kuulub IFRS 9 rakendusalasse, mõõdetakse õiglases väärtuses igal aruandekuupäeval, kusjuures õiglase väärtuse muutused kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas IFRS 9-ga;

ii) ei kuulu IFRS 9 rakendusalasse, mõõdetakse õiglases väärtuses igal aruandekuupäeval, kusjuures õiglase väärtuse muutused kajastatakse kasumiaruandes.

▼M12

AVALIKUSTATAV TEAVE

59. Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata järgmiselt toimunud äriühenduse olemust ja finantsmõju:

a) käesoleva aruandeperioodi jooksul; või

b) pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist.

60. Paragrahvis 59 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvides B64—B66 sätestatud teabe.

61. Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata käesoleval aruandeperioodil kajastatud korrigeerimiste finantsmõjusid, mis on seotud aruandeperioodil või eelnevatel aruandeperioodidel esinenud äriühendustega.

62. Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvis B67 määratletud teabe.

63. Kui käesoleva IFRSi ja teiste IFRSide kohaselt avalikustatav teave ei vasta paragrahvides 59 ja 61 sätestatud eesmärkidele, avalikustab omandaja mis tahes täiendava teabe, mis on vajalik nende eesmärkide täitmiseks.

▼M12

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

Jõustumiskuupäev

64. Käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühendustele, mille omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 või hiljem algava aruandeaasta alguses. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal).

▼M29

64B. 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendused* muutis paragrahve 19, 30 ja B56 ning lisas paragrahvid B62A ja B62B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Rakendamine peaks olema edasiulatuv alates kuupäevast, mil (majandus)üksus rakendas esmakordselt IFRSi.

64C. Paragrahvid 65A–65E lisati 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Muudatusi rakendatakse tingimuslike tasude saldode suhtes, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamise kuupäev on enne käesoleva IFRSi (välja antud 2008. aastal) rakendamist.

▼M32

64E. IFRS 10-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõiked 7 ja B13, lõike B63 punkt e ja lisa A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10.

▼M33

64F. IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine*, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 20, 29, 33 ja 47, muudeti õiglase väärtuse mõiste lisas A ja muudeti lõiked B22, B40, B43–B46, B49 ja B64. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M38

64G. Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõige 7 ning lisati lõige 2A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M43

64I. Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahvid 40 ja 58 ning lisati paragrahv 67A ja sellega seotud pealkiri. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse edasiulatuvalt äriühendustele, mille omandamiskuupäev on 1. juulil 2014 või pärast seda. Varasem rakendamine on lubatud. (Majandus)üksus võib muudatuse varem rakendada tingimusel, et rakendatakse ka IFRS 9 ja IAS 37 (dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused* muudetud redaktsioonis). Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M42

64J. Dokumendiga *IFRSide 2011.–2013. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahvi 2 punkt a. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse edasiulatuvalt 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M52

64K. IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi 56. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M53

64L. 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahve 16, 42, 53, 56, 58 ja B41 ning jäeti välja paragrahvid 64A, 64D ja 64H. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M54

64M. 2016. aasta jaanuaris välja antud standardiga IFRS 16 muudeti paragrahve 14, 17, B32 ja B42, jäeti välja paragrahvid B28–B30 ning lisati paragrahvid 28A–28B koos seotud pealkirjaga. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼M67

64O. 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel” lisati paragrahv 42A. Üksus rakendab neid muudatusi äriühenduste suhtes, mille omandamise kuupäev on 1. jaanuaril 2019 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M71

64P. Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga *Äri mõiste* lisati paragrahvid B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D, muudeti A lisas äri mõistet, muudeti paragrahve 3, B7–B9, B11 ja B12 ning jäeti välja paragrahv B10. Üksus rakendab neid muudatusi selliste äriühenduste suhtes, mille omandamise kuupäev on 1. jaanuaril 2020 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem, ning selle perioodi alguses või hiljem toimuva vara omandamise suhtes. Kõnealuste muudatuste varasem kohaldamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M12

Üleminekusätted

65. Varasid ja kohustisi, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamise kuupäevad eelnesid käesoleva IFRSi rakendamisele, ei korrigeerita käesoleva IFRSi rakendamisel.

▼M29

65A. Käesoleva IFRSi (välja antud 2008. aastal) esmakordsel rakendamisel ei korrigeerita tingimuslike tasude saldosid, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamiste kuupäevad eelnesid kuupäevale, mil (majandus)üksus esmakordselt rakendas käesolevat IFRSi. Paragrahve 65B–65E rakendatakse nende saldode edaspidisel arvestamisel. Paragrahve 65B–65E ei rakendata tingimusliku tasu saldode suhtes, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamiskuupäev langeb kuupäevale, mil (majandus)üksus rakendas esmakordselt käesolevat IFRSi (välja antud 2008. aastal) või sellele järgnevale kuupäevale. Paragrahvides 65B–65E mõeldakse äriühenduse all üksnes selliseid äriühendusi, mille omandamise kuupäev eelnes käesoleva IFRSi (välja antud 2008. aastal) rakendamise kuupäevale.

▼M29

65B. Kui äriühenduse lepingus sätestatakse ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimine sõltuvalt tuleviku sündmustest, siis kajastab omandaja selle korrigeerimise summa ühenduse soetusmaksumuses omandamise kuupäeval, kui korrigeerimine on tõenäoline ja seda saab usaldusväärselt mõõta.

65C. Äriühenduse lepinguga võidakse lubada ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisi sõltuvalt ühest või mitmest tuleviku sündmusest. Korrigeerimine võib näiteks sõltuda tuleviku perioodidel säilitatud või saavutatud kasumi teatud tasemest või emiteeritud instrumentide turuhinna säilitamisest. Tavaliselt on võimalik esitada iga sellise korrigeerimise hinnanguline summa ühenduse esmakordsel arvelevõtmisel, vähendamata selle teabe usaldusväärsust, kuigi eksisteerib teatud ebakindlus. Kui tuleviku sündmusi ei esine või kui hinnangut on vaja muuta, korrigeeritakse vastavalt äriühingu soetusmaksumust.

65D. Kui äriühingu lepinguga nähakse ette selline korrigeerimine, ei kajastata seda korrigeerimist siiski ühenduse soetusmaksumuses ühenduse esmakordse arvelevõtmise hetkel, kui see ei ole kas tõenäoline või seda ei saa mõõta usaldusväärselt. Kui see korrigeerimine muutub seejärel tõenäoliseks ja seda saab mõõta usaldusväärselt, siis käsitletakse täiendavat tasu ühenduse soetusmaksumuse korrigeerimisena.

65E. Teatud juhtudel võib omandaja olla kohustatud tegema müüjale edaspidise makse hüvitusena omandaja antud varade, emiteeritud omakapitaliinstrumentide või võetud kohustiste väärtuse vähenemise eest seoses omandatava üle kontrolli saamisega. See on näiteks nii, kui omandaja garanteerib emiteeritud omakapitali- või võlainstrumentide turuhinna, mis loeti äriühenduse soetusmaksumuse osaks, ja on kohustatud emiteerima täiendavaid omakapitali- või võlainstrumente, et taastada esialgu kindlaksmääratud soetusmaksumus. Sellistel juhtudel ei kajastata äriühenduse soetusmaksumuse suurenemist. Omakapitaliinstrumentide puhul tasaarveldatakse täiendavate maksete õiglane väärtus esmalt emiteeritud instrumentide väärtuse samaväärse vähendamisega. Võlainstrumentide puhul loetakse täiendav makse ülekursi vähenduseks või esmase emissiooni allahindluse suurendamiseks.

▼M12

66. (Majandus)üksus, nagu näiteks ühisomanduses olev (majandus)üksus, mis ei ole veel rakendanud IFRS 3 ja millel oli üks või mitu äriühendust, mille arvestamisel kasutati ostumeetodit, rakendab paragrahvides B68 ja B69 toodud üleminekusätteid.

Tulumaks

67. Äriühenduste puhul, mille omandamise kuupäev oli enne käesoleva IFRSi rakendamist, rakendab omandaja edasiulatuvalt käesoleva IFRSiga muudetud IAS 12 paragrahvi 68 nõudeid. See tähendab, et omandaja ei korrigeeri varasemate äriühenduste arvestust kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade eelnevalt kajastatud muutuste puhul. Kuid alates käesoleva IFRSi rakendamise kuupäevast kajastab omandaja muutused kajastatud edasilükkunud tulumaksu varades korrigeerimisena kasumiaruandes (või kui IAS 12 seda nõuab, kasumiaruande väliselt).

▼M43

VIIDE IFRS 9-LE

67A. Kui (majandus)üksus rakendab selle standardi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, tuleks kõiki viiteid IFRS 9-le käsitada viidetena IAS 39-le.

▼M12

IFRS 3 (2004) TAGASIVÕTMINE

68. Käesoleva IFRSiga asendatakse IFRS 3 *Äriühendused* (välja antud 2004).

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

omandatav	Äri või ärid, mille üle **omandaja** saavutab **äriühenduses** kontrolli.
omandaja	(Majandus)üksus, mis saavutab kontrolli **omandatava** üle.
omandamise kuupäev	Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli **omandatava** üle.

▼M71

äri	Tegevuste ja varade integreeritud kogum, mida saab läbi viia ja juhtida eesmärgiga pakkuda klientidele kaupu või teenuseid, luua investeerimistulu (nt dividendid või intress) või luua tavapärasest tegevusest muud tulu.

▼M12

äriühendus	Tehing või muu sündmus, milles **omandaja** saavutab kontrolli ühe või mitme **äri** üle. Tehingud, mida mõnikord nimetatakse „tõelisteks ühinemisteks” või „võrdsete ühinemisteks”, on samuti **äriühendused**, nagu seda mõistet kasutatakse käesolevas IFRSis.
tingimuslik tasu	Tavaliselt **omandaja** kohustus anda täiendavad varad või **omakapitali osalused** üle **omandatava** endistele omanikele osana vahetusest **omandatava** üle **kontrolli** saamise eest, kui määratletud tuleviku sündmused toimuvad või tingimused on täidetud. Kuid tingimuslik tasu võib anda ka **omandajale** õiguse saada tagasi eelnevalt üleantud tasu, kui määratletud tingimused on täidetud.

▼M32

———————

▼M12

omakapitali osalused	Käesolevas IFRSis kasutatakse *omakapitali osaluste* mõistet laiatähenduslikult investorile kuuluvate (majandus)üksuste omandiõiguse osaluste ja **ühisomanduses olevate (majandus)üksuste** omanike, liikmete või osalejate osaluste tähenduses.

▼M33

õiglane väärtus	on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13.)

▼**M12**

firmaväärtus	Vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu **äriühenduses** omandatud muudest varadest, mida ei ole võimalik eraldi kindlaks teha ega eraldiseisvalt kajastada.
eristatav	Vara on *eristatav*, kui see: a) on kas eraldatav, st seda saab (majandus)üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata sellest, kas (majandus)üksus kavatseb seda teha; või b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või (majandus)üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada.
immateriaalne vara	Eristatav mitterahaline vara ilma materiaalse vormita.
ühisomanduses olev (majandus)üksus	(Majandus)üksus, mis ei ole investorile kuuluv (majandus)üksus, mis annab dividende, alandab kulutusi või annab muud majanduslikku kasu otse oma **omanikele**, liikmetele või osalejatele. Näiteks ühisomanduses olev kindlustusselts, krediidiühistu ja kooperatiiv on ühisomanduses olevad (majandus)üksused.
mittekontrolliv osalus	Tütarettevõtte omakapital, mis ei ole otse ega kaudselt omistatav emaettevõttele.
omanikud	Käesolevas IFRSis kasutatakse *omanike* mõistet laiatähenduslikult, hõlmates investorile kuuluvate (majandus)üksuste **omakapitali osaluste** omanikke ja **ühisomanduses olevate (majandus)üksuste** omanikke, liikmeid või osalejaid.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ÜHISE KONTROLLI ALL OLEVATE (MAJANDUS)ÜKSUSTE ÄRIÜHENDUSED (PARAGRAHVI 2 PUNKTI C RAKENDAMINE)

B1 Käesolev IFRS ei rakendu ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste või äride äriühendusele. Äriühendus, mis hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi või ärisid, on äriühendus, milles lõplik kontroll kõikide ühinevate (majandus)üksuste või äride üle kuulub samale osapoolele või samadele osapooltele nii enne kui pärast äriühendust ja see kontroll ei ole ajutine.

▼**M12**

B2 Üksikisikute rühma loetakse (majandus)üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu. Seega äriühendus ei kuulu käesoleva IFRSi rakendusalasse, kui samal üksikisikute rühmal on lepingupõhiste kokkulepete tulemusena lõplik kollektiivne jõud juhtida iga ühineva (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada nende tegevusest kasu ja selline lõplik kollektiivne jõud ei ole ajutine.

B3 (Majandus)üksust võib kontrollida üksikisik või lepingupõhise kokkuleppe alusel koos tegutsevate üksikisikute rühm, ning see üksikisik või üksikisikute rühm võib mitte olla IFRSide finantsaruandluse nõuete subjektiks. Seetõttu ei pea ühinevad (majandus)üksused olema kajastatud samades konsolideeritud finantsaruannetes selleks, et äriühendust peetaks ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi hõlmavaks ühenduseks.

B4 Mittekontrollivate osaluste ulatus igas ühinevas äriüksuses enne ja pärast äriühendust ei oma tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi. Selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi, ei oma samuti tähtsust asjaolu, et üks ühinevatest (majandus)üksustest on tütarettevõte, mis on jäetud välja konsolideeritud finantsaruannetest.

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

B5 Käesolev IFRS määratleb äriühenduse tehingu või muu sündmusena, milles omandaja saavutab kontrolli ühe või mitme äri üle. Omandaja võib saavutada kontrolli omandatava üle mitmel viisil, näiteks:

a) andes üle raha, raha ekvivalente või muid varasid (s.h äri moodustav netovara);

b) võttes kohustusi;

c) emiteerides omakapitali osalusi;

d) andes rohkem kui ühte liiki tasu; või

e) ilma tasu üle andmata, kaasa arvatud vaid lepingu alusel (vt paragrahv 43).

B6 Äriühendus võib olla õiguslikel, maksu- või muudel põhjustel struktureeritud mitmel viisil, sealhulgas, kuid mitte ainult:

a) üks või mitu äri muutuvad omandaja tütarettevõteteks või ühe või mitme äri netovara ühendatakse juriidiliselt omandajasse;

b) üks ühinev (majandus)üksus annab oma netovara või selle omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle teisele ühinevale (majandus)üksusele või selle omanikele;

▼**M12**

c) kõik ühinevad (majandus)üksused annavad oma netovara või nende (majandus)üksuste omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle hiljuti moodustatud (majandus)üksusele (mis on mõnikord nimetatud kui „roll-up” või „put-together” tehing); või

d) ühe ühineva (majandus)üksuse endiste omanike rühm saavutab kontrolli ühinenud (majandus)üksuse üle.

▼**M71**

ÄRI MÕISTE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

B7 Äri koosneb sisenditest ja nende sisendite suhtes rakendatavatest protsessidest, millel on võime aidata kaasa väljundite loomisele. Äri kolm elementi on määratletud järgmiselt (vt äri elementide juhised paragrahvis B8–B12D):

a) **Sisend:** Iga majandusressurss, mis loob väljundeid või millel on võime aidata kaasa väljundite loomisele, kui selle suhtes rakendatakse ühte või mitut protsessi. Näideteks on põhivarad (kaasa arvatud immateriaalsed varad või põhivarade kasutamise õigused), intellektuaalne omand, võime saada juurdepääsu vajalikele materjalidele või õigustele ja töötajatele.

b) **Protsess:** Mis tahes süsteem, standard, protokoll, konventsioon või eeskiri, mis sisendi või sisendite suhtes rakendamise korral loob väljundeid või omab võimet aidata kaasa väljundite loomisele. Näideteks on strateegilise juhtimise protsessid, tööprotsessid ja ressursside juhtimise protsessid. Need protsessid on tavaliselt dokumenteeritud, kuid intellektuaalne võimekus, mida pakub organiseeritud töötajaskond, kellel on vajalikud oskused ja kogemused vastavalt eeskirjadele ja konventsioonidele, võib tagada vajalikud protsessid, mida saab rakendada sisendite suhtes eesmärgiga luua väljundeid. (Arvestus, arvlemine, palgaarvestus ja muud haldussüsteemid ei ole tavaliselt protsessid, mida kasutatakse väljundite loomiseks.)

c) **Väljund:** Selliste sisendite ja nende suhtes rakendatavate protsesside tulemus, mis annavad klientidele kaupu või teenuseid, loovad investeerimistulu (nt dividendid või intress) või loovad tavapärasest tegevusest muud tulu.

Vabatahtlik test õiglase väärtuse kontsentratsiooni kindlaksmääramiseks

B7A Paragrahvis B7B on sätestatud vabatahtlik test (kontsentratsioonitest), mis võimaldab lihtsustatult hinnata, kas omandatud tegevuste ja varade kogum ei ole äri. Üksus võib ise valida, kas ta rakendab seda testi või mitte. Üksus võib teha selle valiku iga tehingu või muu sündmuse puhul eraldi. Kontsentratsioonitestil on järgmised tagajärjed.

a) Kui kontsentratsioonitest on positiivne, järeldatakse, et tegevuste ja varade kogum ei ole äri ning edasine hindamine ei ole vajalik.

▼**M71**

b) Kui kontsentratsioonitest ei ole positiivne või üksus otsustab testi mitte rakendada, kasutab üksus järgmise sammuna paragrahvides B8–B12D sätestatud hindamist.

B7B Kontsentratsioonitest on positiivne, kui kogu omandatud brutovarade õiglane väärtus on olulises osas kontsentreerunud eristatavasse üksikvarasse või sarnaste eristatavate varade rühma. Kontsentratsioonitesti puhul kehtib järgmine.

a) Omandatud brutovarade hulka ei kuulu raha ja raha ekvivalendid, edasilükkunud tulumaksu varad ega edasilükkunud tulumaksu kohustiste mõjust tulenev firmaväärtus.

b) Omandatud brutovarade õiglane väärtus sisaldab kõiki üleantud tasusid (lisaks mittekontrollivate osaluste õiglast väärtust ja omandatavas eelnevalt hoitud osaluste õiglast väärtust), mis ületavad omandatud eristatava netovara õiglast väärtust. Omandatud brutovarade õiglase väärtuse võib tavaliselt kindlaks määrata saadud koguväärtusena, milleks üleantud tasu õiglane väärtus (lisaks mittekontrollivate osaluste õiglane väärtus ja omandatavas eelnevalt hoitud osaluste õiglane väärtus) liidetakse omandatud kohustiste õiglasele väärtusele (v.a edasilükkunud tulumaksu kohustised) ning seejärel lahutatakse punktis a nimetatud kirjed. Ent kui omandatud brutovara õiglane väärtus on saadud arvust suurem, võib mõnikord olla vaja täpsemat arvutust.

c) Eristatav üksikvara sisaldab vara või varade rühma, mida äriühenduses kajastataks ja mõõdetaks eristatava üksikvarana.

d) Kui materiaalne vara on ühendatud teise materiaalse varaga (või rendis oleva varaga, nagu on määratletud IFRS 16-s *Rendid*), millest seda ei saa füüsiliselt eemaldada ja eraldi kasutada, ilma et tekiksid märkimisväärsed kulud või emma-kumma vara kasulikkus või õiglane väärtus oluliselt väheneks (näiteks maa ja hooned), käsitatakse neid varasid eristatava üksikvarana.

e) Varade sarnasuse hindamisel võtab üksus arvesse iga eristatava üksikvara olemust ning varadest saadavate väljundite haldamise ja loomisega seotud riske (st riskitunnuseid).

f) Järgmiseid varaliike ei käsitata sarnaste varadena:

i) materiaalne vara ja immateriaalne vara;

▼**M71**

ii) eri klassidesse kuuluvad materiaalsed varad (nt varud, tootmisseadmed ja autod), v.a juhul, kui neid käsitatakse eristatava üksikvarana punktis d esitatud kriteeriumi kohaselt;

iii) eri klasside eristatavad immateriaalsed varad (nt kaubamärgid, litsentsid ja arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara);

iv) finantsvara ja mittefinantsvara;

v) eri klasside finantsvarad (nt nõuded ostjate vastu ja omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud) ning

vi) eristatavad varad, mis kuuluvad samasse varaklassi, kuid mille riskitunnustes on olulisi erinevusi.

B7C Paragrahvi B7B nõuetega ei muudeta sarnaste varade kohta IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud juhiseid; samuti ei muudeta nendega klassi mõiste tähendust IAS 16-s *Materiaalne põhivara*, IAS 38-s ja IFRS 7-s *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

Äri elemendid

B8 Kuigi äridel on tavaliselt väljundid, ei ole väljundid nõutavad selleks, et tegevuste ja varade integreeritud kogum vastaks äriks liigitamise tingimustele. Äri mõistes osutatud eesmärgil läbiviimiseks ja juhtimiseks peab tegevuste ja varade integreeritud kogumil olema kaks olulist elementi – sisendid ja nende sisendite suhtes rakendatavad protsessid. Äri ei pea sisaldama kõiki sisendeid või protsesse, mida müüja kõnealuse äri jaoks kasutab. Siiski peab tegevuste ja varade integreeritud kogum selleks, et seda käsitataks ärina, sisaldama vähemalt sisendit ja olulist protsessi, mis koos aitavad märkimisväärselt kaasa väljundi loomise võimele. Paragrahvides B12–B12D täpsustatakse, kuidas hinnata, kas protsess on oluline.

B8A Kui omandatud tegevuste ja varade kogumil on väljundid, ei tähenda tulude jätkumine iseenesest seda, et omandatud on nii sisend kui ka oluline protsess.

B9 Äri elementide olemus on eri tööstusharudes ja üksuse tegevuse eri struktuuride puhul erinev, kaasa arvatud üksuse arenguetappide lõikes. Sisseseatud äridel on tihti mitu erinevat liiki sisendeid, protsesse ja väljundeid, samas kui uutel äridel on tihti vähe sisendeid ja protsesse ning mõnikord ainult üksainus väljund (toode). Peaaegu kõikidel äridel on ka kohustised, kuid äril ei pea neid olema. Lisaks võivad kohustised tuleneda omandatud tegevuste ja varade kogumist, mis ei ole äri.

B10 [Välja jäetud]

▼**M71**

B11 Selle kindlaksmääramisel, kas konkreetne tegevuste ja varade kogum on äri, võetakse aluseks see, kas integreeritud kogumit saab turuosaline ärina läbi viia ja juhtida. Seega, hinnates, kas teatud kogum on äri, ei ole oluline see, kas müüja kasutas kogumit ärina või kas omandaja kavatseb kasutada kogumit ärina.

Hindamine, kas omandatud protsess on oluline

B12 Paragrahvides B12A–B12D selgitatakse omandatud protsessi olulisuse hindamist olukorras, kui omandatud tegevuste ja varade kogumil ei ole väljundeid (paragrahv B12B), ja olukorras, kui sellel on väljundid (paragrahv B12C).

B12A Omandatud tegevuste ja varade kogum, millel ei ole omandamise kuupäeval väljundeid, on näiteks varajases kasvuetapis olev üksus, mis ei ole veel hakanud tulu teenima. Lisaks kui omandatud tegevuste ja varade kogum teenis omandamise kuupäeval tulu, käsitatakse seda sellel kuupäeval väljundeid omavana, isegi kui hiljem üksusevälistelt klientidelt tulu ei teenita, nt seetõttu, et omandaja selle integreerib.

B12B Kui tegevuste ja varade kogumil ei ole omandamise kuupäeval väljundeid, käsitatakse omandatud protsessi (või protsesside rühma) olulisena juhul, kui:

a) see on väljundite arendamise või omandatud sisendist või sisenditest väljundi saamise võime jaoks hädavajalik ning

b) omandatud sisend võib olla nii selle protsessi (või protsesside rühma) läbiviimiseks vajalike oskuste, teadmiste või kogemustega organiseeritud töötajaskond kui ka muu sisend, mida organiseeritud töötajaskond saaks arendada või millest väljundit saada. Selline muu sisend võib olla:

i) intellektuaalomand, mida saaks kasutada kauba või teenuse arendamiseks,

ii) muu majandusressurss, millest arendustööga saaks luua väljundeid, või

iii) õigus saada juurdepääs vajalikele materjalidele või õigustele, mis võimaldavad luua tulevasi väljundeid.

Punkti b alapunktides i–iii nimetatud sisendite näited on tehnoloogia, lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektid, kinnisvara ja kaevandamisõigused.

B12C Kui tegevuste ja varade kogumil on omandamise kuupäeval väljundeid, käsitatakse omandatud protsessi (või protsesside rühma) olulisena juhul, kui see omandatud sisendite või väljundite suhtes rakendamisel:

▼**M71**

a) on väljundite tootmise jätkamise võime jaoks hädavajalik ja omandatud sisendite hulka kuulub organiseeritud töötajaskond, kellel on selle protsessi (või protsesside rühma) elluviimiseks vajalikud oskused, teadmised või kogemused, või

b) aitab oluliselt kaasa väljundite tootmise jätkamise võimele ja

i) seda peetakse ainulaadseks või haruldaseks või

ii) selle asendamisega kaasneksid märkimisväärsed kulud, pingutused või viivitused väljundite tootmise jätkamise võimes.

B12D Järgneva aruteluga toetatakse nii paragrahvi B12B kui ka paragrahvi B12C:

a) omandatud leping on sisend, mitte oluline protsess. Sellegipoolest võib omandatud (nt kinnisvarahalduse või varahalduse sisseostmise) leping anda juurdepääsu organiseeritud töötajaskonnale. Üksus hindab, kas sellise lepingu kaudu saadud organiseeritud töötajaskond viib ellu olulist protsessi, mida üksus kontrollib ja mille üksus on seega omandanud. Hindamisel võetakse teguritena muu hulgas arvesse lepingu kestust ja selle pikendamise tingimusi;

b) raskused omandatud organiseeritud töötajaskonna asendamisel võivad osutada, et omandatud organiseeritud töötajaskond viib ellu protsessi, mis on väljundite loomise võime jaoks hädavajalik;

c) protsess (või protsesside rühm) ei ole hädavajalik näiteks siis, kui see on üks paljudest väljundite loomiseks vajalikest protsessidest või väheoluline.

▼**M12**

OMANDAJA KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVIDE 6 JA 7 RAKENDAMINE)

▼**M32**

B13 IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* sätestatud juhiseid kasutatakse selleks, et teha kindlaks omandaja – (majandus)üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IFRS 10-s sätestatud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest (majandus)üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel lõigetes B14–B18 nimetatud tegureid.

▼**M12**

B14 Äriühenduses, mis on teostatud peamiselt raha või muude varade üleandmisega või kohustiste võtmisega, on omandaja tavaliselt (majandus)üksus, mis annab üle raha või muid varasid või võtab kohustisi.

▼**M12**

B15 Peamiselt omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses on omandaja tavaliselt (majandus)üksus, mis emiteerib osalusi oma omakapitalis. Kuid mõnedes äriühendustes, mida tavaliselt nimetatakse „pöördomandamiseks", on emiteeriv (majandus)üksus omandatavaks. Paragrahvides B19-B27 esitatakse juhiseid pöördomandamise arvestamise kohta. Omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses omandaja kindlakstegemisel võetakse arvesse ka teisi asjakohaseid fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud:

a) *suhtelised hääleõigused ühinenud (majandus)üksuses pärast äriühendust* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille omanikud rühmana säilitavad või saavad suurima osa hääleõigustest ühinenud (majandus)üksuses. Selleks et määrata kindlaks, milline omanike rühm säilitab või saab suurima osa hääleõigustest, võtab (majandus)üksus arvesse ebatavaliste või eriliste hääletamiskorralduste ja optsioonide, ostutähtede või vahetatavate võlakirjade olemasolu.

b) *suure häältevähemuse olemasolu ühinenud (majandus)üksuses, kui ühelgi teisel omanikul või organiseeritud omanikerühmal ei ole märkimisväärset hääleõigust* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille ainuomanikule või organiseeritud omanike rühmale kuulub suurim häältevähemus ühinenud (majandus)üksuses.

c) *ühinenud (majandus)üksuse valitsemisorgani koosseis* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille omanikel on võime valida või määrata ametisse või kutsuda ametist tagasi enamikku ühinenud (majandus)üksuse valitsemisorgani liikmeid.

d) *ühinenud (majandus)üksuse tippjuhtkonna koosseis* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille (endine) juhtkond domineerib ühinenud (majandus)üksuse juhtkonnas.

e) *omakapitali osaluste vahetamise tingimused* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mis maksab ülekurssi üle teise ühineva (majandus)üksuse või (majandus)üksuste omakapitali osaluste ühinemiseelse õiglase väärtuse.

B16 Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille suhteline suurus (mõõdetuna näiteks varade, tulude või kasumina) on märkimisväärselt suurem teise ühineva (majandus)üksuse või (majandus)üksuste omast.

B17 Enam kui kahte (majandus)üksust hõlmavas äriühenduses võetakse omandaja kindlaksmääramisel muu hulgas arvesse seda, milline ühinevatest (majandus)üksustest algatas ühenduse ja samuti ühinevate (majandus)üksuste suhtelist suurust.

B18 Äriühenduse teostamiseks moodustatud uus (majandus)üksus ei pruugi olla omandaja. Kui uus (majandus)üksus on moodustatud omakapitali osaluste emiteerimiseks eesmärgiga teostada äriühendus, siis tehakse üks enne äriühendust eksisteerinud ühinevatest (majandus)üksustest kindlaks omandajana, rakendades paragrahvides B13–B17 toodud juhiseid. Vastupidiselt sellele võib omandajaks olla uus (majandus)üksus, mis tasuna annab üle raha või muid varasid või võtab kohustusi.

▼**M12**

PÖÖRDOMANDAMISED

B19 Pöördomandamine esineb siis, kui väärtpabereid emiteeriv (majandus)üksus (juriidiline omandaja) on tehtud kindlaks omandatavana arvestuse eesmärgil paragrahvides B13–B18 toodud juhiste alusel. Pöördomandamiseks peetava tehingu puhul peab (majandus)üksus, mille omakapitali osalusi omandatakse (juriidiline omandatav), olema omandaja arvestuse eesmärgil. Näiteks esinevad pöördomandamised mõnikord siis, kui tegutsev börsil mittenoteeritud (majandus)üksus soovib saada börsil noteeritud (majandus)üksuseks, kuid ei taha registreerida oma aktsiaid. Selle teostamiseks laseb börsil mittenoteeritud (majandus)üksus börsil noteeritud (majandus)üksusel omandada enda omakapitali osalused börsil noteeritud (majandus)üksuse omakapitali osaluste vastu. Antud näites on börsil noteeritud (majandus)üksus **juriidiline omandaja**, sest ta emiteeris oma omakapitali osalusi ja börsil mittenoteeritud (majandus)üksus on **juriidiline omandatav**, sest tema omakapitali osalust omandati. Kuid paragrahvides B13–B18 toodud juhiste rakendamise tulemusena tehakse kindlaks:

a) börsil noteeritud (majandus)üksus kui **omandatav** arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandatav); ja

b) börsil mittenoteeritud (majandus)üksus kui omandaja arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandaja).

Arvestuslik omandatav peab vastama äri mõistele selleks, et tehingut arvestataks pöördomandamisena ning rakenduvad kõik käesolevas IFRSis toodud kajastamise ja mõõtmise põhimõtted, kaasa arvatud firmaväärtuse kajastamise nõue.

Üleantud tasu mõõtmine

B20 Pöördomandamise puhul ei väljasta arvestuslik omandaja tavaliselt tasu omandatava eest. Selle asemel emiteerib arvestuslik omandatav tavaliselt aktsiaid arvestusliku omandaja omanikele. Seega arvestusliku omandaja poolt enda osaluse eest arvestuslikus omandatavas üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglane väärtus põhineb omakapitali osaluste arvul, mida juriidiline tütarettevõte oleks pidanud emiteerima, et anda juriidilise emaettevõtte omanikele samasuguse protsendimääraga omakapitali osalus ühinenud (majandus)üksuses, nagu tuleneb pöördomandamisest. Sellisel viisil arvutatud omakapitali osaluste arvu õiglast väärtust saab kasutada omandatava eest üleantud tasu õiglase väärtusena.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamine ja esitamine

B21 Pöördomandamise järgselt koostatud konsolideeritud finantsaruanded väljastatakse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) nime all, kuid on lisades kirjeldatud juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) finantsaruannete jätkuna, koos ühe korrigeerimisega, milleks on arvestusliku omandaja juriidilise kapitali tagasiulatuv korrigeerimine, et see kajastaks arvestusliku omandatava juriidilist kapitali. See korrigeerimine on nõutav kajastamaks juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) kapitali. Nendes konsolideeritud finantsaruannetes esitatud võrdlusinformatsioon korrigeeritakse samuti tagasiulatuvalt, et kajastada juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) juriidilist kapitali.

▼M33

B22 Kuna konsolideeritud finantsaruanded kujutavad endast juriidilise tütarettevõtte finantsaruannete jätku, välja arvatud selle kapitali struktuuri puhul, kajastavad konsolideeritud finantsaruanded:

▼M12

a) juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud nende ühinemiseelses bilansilises (jääk)maksumuses.

b) juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt.

c) juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumit ja muu omakapitali saldosid **enne** äriühendust.

►M33 d) konsolideeritud finantsaruannetes emiteeritud omakapitali osalustena kajastatud summat, mis määrati kindlaks, lisades juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) vahetult enne äriühendust emiteeritud omakapitali osaluse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) õiglasele väärtusele. ◄ Kuid omakapitali struktuur (s.o emiteeritud omakapitali osaluste arv ja liik) näitab juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline emaettevõte emiteeris äriühenduse teostamiseks. Seega juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) omakapitali struktuuri korrigeeritakse, kasutades omandamislepingus kehtestatud asendussuhet, et kajastada pöördomandamisel emiteeritud juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) aktsiate arvu.

e) mittekontrolliva osaluse proportsionaalne osa juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumi ja muu omakapitali osaluste ühinemiseelsetes bilansilistes (jääk)maksumustes, nagu on kirjeldatud paragrahvides B23 ja B24.

Mittekontrolliv osalus

B23 Pöördomandamise puhul ei pruugi juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) mõned omanikud vahetada oma omakapitali osalusi juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali osaluste vastu. Neid omanikke vaadeldakse pöördomandamise järgsetes konsolideeritud finantsaruannetes mittekontrolliva osalusena. See on sellepärast nii, et juriidilise omandatava omanikud, kes ei vaheta enda omakapitali osalusi juriidilise omandaja omakapitali osaluste vastu, omavad osalust ainult juriidilise omandatava tulemustes ja netovaras – mitte ühinenud (majandus)üksuse tulemustes ja netovaras. Kuigi juriidiline omandaja on omandatav arvestuse eesmärgil, kuulub seevastu juriidilise omandaja omanikele osalus ühinenud (majandus)üksuse tulemustes ja netovaras.

B24 Juriidilise omandatava varasid ja kohustusi mõõdetakse ja kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes nende ühinemiseelsetes bilansilistes (jääk)maksumustes (vt paragrahvi B22 punkt a). Seega pöördomandamise puhul näitab mittekontrolliv osalus mittekontrollivate aktsionäride proportsionaalset osalust juriidilise omandatava netovara ühinemiseelses bilansilises (jääk)maksumuses ka siis, kui mittekontrollivat osalust muude omandamiste puhul mõõdetakse nende õiglases väärtuses omandamise kuupäeval.

▼M12

Aktsiakasum

B25 Nagu märgitud paragrahvi B22 punktis d, näitab omakapitali struktuur konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline omandaja emiteeris äriühenduse teostamiseks.

B26 Arvutades emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu (nimetaja aktsiakasumi arvutuses) pöördomandamise toimumise perioodil:

a) emiteeritud lihtaktsiate arvu alates selle perioodi algusest kuni omandamise kuupäevani arvutatakse juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu alusel sellel perioodil, korrutades seda ühinemislepingus sätestatud asendussuhtega; ja

b) emiteeritud lihtaktsiate arv alates omandamise kuupäevast kuni selle perioodi lõpuni on juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) emiteeritud lihtaktsiate tegelik arv sellel perioodil.

B27 Baasaktsiakasum iga võrdlusperioodi kohta enne omandamise kuupäeva, mis on toodud konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist, arvutatakse, jagades:

a) juriidilise omandatava lihtaktsionäridele omistatava kasumi või kahjumi igas sellises perioodis

b) juriidilise omandatava emiteeritud lihtaktsiate ajaloolise kaalutud keskmise arvuga, mis on korrutatud omandamislepingus kehtestatud asendussuhtega.

TEATUD OMANDATUD VARADE JA ÜLEVÕETUD KOHUSTISTE KAJASTAMINE (PARAGRAHVIDE 10–13 RAKENDAMINE)

▼M54

_____

B28 [kehtetu]

B29 [kehtetu]

B30 [kehtetu]

▼M12

Immateriaalsed varad

B31 Omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi eristatavad immateriaalsed varad, mis on omandatud äriühenduses. Immateriaalne vara on eristatav, kui see vastab kas eraldatavuse kriteeriumile või lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile.

▼M54

B32 Lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile vastav immateriaalne vara on eristatav ka siis, kui vara ei ole üleantav või eraldatav omandatavast või muudest õigustest ja kohustustest. Näiteks:

a) [kehtetu]

▼**M12**

b) omandaja omab ja kasutab tuumaelektrijaama. Selle elektrijaama kasutamise luba on immateriaalne vara, mis vastab firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei saa müüa ega anda seda üle eraldi omandatud elektrijaamast. Omandaja võib kajastada tegutsemisloa õiglase väärtuse ja elektrijaama õiglase väärtuse üheainsa varana finantsaruandluse eesmärgil, kui nende varade kasulikud eluead on sarnased.

c) omandatav omab tehnoloogia patenti. Ta on litsentsinud selle patendi teistele nende ainukasutuseks välisturul, saades vastutasuks teatud protsendimäära tulevasest välistulust. Nii tehnoloogia patent kui ka sellega seotud litsentsileping vastavad firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui patendi ja sellega seotud litsentsilepingu teineteisest eraldi müümine või vahetamine ei oleks praktiline.

B33 Eraldatavuse kriteerium tähendab seda, et omandatud immateriaalset vara saab omandatavast eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada. Immateriaalne vara, mida omandaja suudaks müüa, litsentsida või muul viisil vahetada millegi muu väärtusliku vastu, vastab eraldatavuse kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei kavatse seda müüa, litsentsida või muul viisil vahetada. Omandatud immateriaalne vara vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui on tõendeid vahetustehingute kohta antud liiki või sarnast liiki vara puhul, ka siis, kui need tehingud on harvad ja olenemata, kas omandaja on neis kaasatud. Näiteks on klientide ja tellijate nimekirjad sageli litsentsitud ja seega vastavad eraldatavuse kriteeriumile. Isegi juhul, kui omandatav usub, et tema klientide nimekirjadel on teistest klientide nimekirjadest erinevaid tunnuseid, tähendab üldjuhul asjaolu, et klientide nimekirjad on sageli litsentsitud, seda, et klientide nimekiri vastab eraldatavuse kriteeriumile. Kuid äriühenduses omandatud klientide nimekiri ei vastaks eraldatavuse kriteeriumile, kui konfidentsiaalsuse või muude lepingute tingimustega keelatakse (majandus)üksusel müüa, rentida või muul viisil vahetada teavet oma klientide kohta.

B34 Immateriaalne vara, mis ei ole eraldiseisvalt eraldatav omandatavast või ühinenud (majandus)üksusest, vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui see on eraldatav koos vastava lepingu, eristatava vara või kohustisega. Näiteks:

a) turul osalejad vahetavad kohustusi hoiuste näol ja vastavaid immateriaalseid varasid hoiustajasuhete näol jälgitavates vahetustehingutes. Seega peaks omandaja kajastama firmaväärtusest eraldi immateriaalset vara hoiustajasuhete osas.

b) omandatav omab registreeritud kaubamärki ja dokumenteeritud, kuid patentimata tehnilist ekspertiisi, mida kasutatakse kaubamärgiga toote valmistamiseks. Kaubamärgi omandiõiguse üleandmiseks on omanik samuti kohustatud andma üle kõik muu, mis on vajalik uuele omanikule sellise toote või teenuse valmistamiseks, mis ei ole eristatav endise omaniku poolt valmistatud tootest või teenusest. Kuna patentimata tehniline ekspertiis tuleb eraldada omandatavast või ühinenud (majandus)üksusest ja see tuleb müüa vastava kaubamärgi müümisel, vastab see eraldatavuse kriteeriumile.

▼**M12**

Tagasiomandatud õigused

B35 Äriühenduse käigus võib omandaja saada tagasi õiguse, mille ta oli eelnevalt andnud omandatavale omandaja ühe või mitme kajastatud või kajastamata vara kasutamiseks. Selliste õiguste näideteks on õigus kasutada omandaja kaubanime frantsiisilepingu kohaselt või õigus kasutada omandaja tehnoloogiat tehnoloogia litsentsilepingu kohaselt. Tagasiomandatud õigus on eristatav immateriaalne vara, mida omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi. Paragrahvis 29 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse mõõtmise kohta ja paragrahvis 55 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse edaspidise arvestamise kohta.

B36 Kui tagasiomandatud õigusele aluseks olevad lepingu tingimused on soodsad või ebasoodsad võrreldes samade või sarnaste objektide hetke turutehingute tingimustega, kajastab omandaja arvelduskasumi või -kahjumi. Paragrahvis B52 sätestatakse juhised selle arvelduskasumi või -kahjumi mõõtmiseks.

Komplekteeritud töötajaskond ja muud objektid, mis ei ole eristatavad

B37 Omandaja liidab firmaväärtusesse omandatud immateriaalse vara, mis ei ole eristatav omandamise kuupäeval, väärtuse. Näiteks võib omandaja omistada väärtust komplekteeritud töötajaskonna olemasolule, mis on olemasolev töötajate kogum, mis võimaldab omandajal jätkata omandatud äri teostamist alates omandamise kuupäevast. Komplekteeritud töötajaskond ei kujuta oskustööjõu intellektuaalset kapitali – (sageli spetsialiseeritud) teadmised ja kogemused, mida omandatava töötajad toovad kaasa oma töökohtadele. Kuna komplekteeritud töötajaskond ei ole eristatav vara, mis on firmaväärtusest eraldi kajastatav, siis sellele omistatud väärtus liidetakse firmaväärtusesse.

B38 Omandaja liidab firmaväärtusesse ka väärtuse, mis on omistatud objektidele, mis ei vasta varana kajastamise tingimustele omandamise kuupäeval. Näiteks võiks omandaja omistada väärtust potentsiaalsetele lepingutele, mille suhtes omandatav peab läbirääkimisi perspektiivsete uute klientidega omandamise kuupäeval. Kuna need potentsiaalsed lepingud ei ole ise varad omandamise kuupäeval, siis ei kajasta omandaja neid firmaväärtusest eraldi. Omandaja ei tohi edaspidi pärast omandamise kuupäeva esinevate sündmuste puhul nende lepingute väärtust firmaväärtusest ümber liigitada. Kuid omandaja peab hindama omandamise järgselt esinevate sündmustega seotud fakte ja asjaolusid, et määrata kindlaks, kas eraldi kajastatav immateriaalne vara eksisteeris omandamise kuupäeval.

B39 Pärast esmast kajastamist arvestab omandaja äriühenduses omandatud immateriaalse vara kooskõlas IAS 38-ga *Immateriaalsed varad*. Kuid nagu on kirjeldatud IAS 38 paragrahvis 3, on mõnede omandatud immateriaalsete varade arvestus pärast esmast kajastamist sätestatud muudes IFRSides.

►**M33** B40 Eristatavuse kriteeriumite alusel määratakse kindlaks, kas immateriaalset vara kajastatakse firmaväärtusest eraldi. Need kriteeriumid ei anna siiski juhiseid immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks ega piira immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatavaid eeldusi. Omandaja võib õiglase väärtuse mõõtmisel võtta näiteks arvesse eeldusi, mida turuosalised kasutaksid immateriaalse vara hinna määramisel, näiteks ootused lepingu tulevase pikendamise kohta. ◄ Pikendatud lepingud ei pea ise vastama eristatavuse kriteeriumitele. (Kuid vt paragrahv 29, kus sätestatakse erand õiglase väärtuse

▼M12

mõõtmise põhimõttest tagasiomandatud õiguste puhul, mis on kajastatud äriühenduses.) IAS 38 paragrahvides 36 ja 37 sätestatakse juhised selle kindlaksmääramiseks, kas immateriaalsed varad tuleks ühendada üheksainsaks arvestusühikuks koos teiste immateriaalsete või materiaalsete varadega.

TEATUD ERISTATAVATE VARADE JA OMANDATAVAS MITTEKONTROLLIVA OSALUSE ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMINE (PARAGRAHVIDE 18 JA 19 RAKENDAMINE)

Ebakindlate rahavoogudega varad (väärtuse allahindlused)

▼M53

B41 Omandaja ei kajasta omandamise kuupäeva seisuga eraldi väärtuse allahindlust äriühenduses omandatud varade puhul, mis on mõõdetud nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes, sest tulevaste rahavoogude usaldatavuse mõjud sisalduvad õiglase väärtuse mõõtmistulemuses. Näiteks kuna käesolevas IFRSis nõutakse, et omandaja mõõdaks omandatud nõuded, kaasa arvatud laenud, nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes äriühenduse esmases arvestamises, ei kajasta omandaja eraldi väärtuse allahindlust lepingupõhiste rahavoogude puhul, mille laekumist sellel kuupäeval ei peeta tõenäoliseks.

▼M12

Kasutusrendile võetavad varad, mille puhul omandatav on rendileandja

▼M54

B42 Kasutusrendile võetava vara, nagu näiteks hoone või patendi, mille puhul omandatav on rendileandja, omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmisel võtab omandaja arvesse rendi tingimusi. Omandaja ei kajasta eraldiseisvat vara või kohustist, kui kasutusrendi tingimused on kas soodsad või ebasoodsad võrreldes turutingimustega.

▼M12

Varad, mida omandaja kavatseb mitte kasutada või kasutada viisil, mis erineb sellest, kuidas teised turul osalejad neid kasutaksid

▼M33

B43 Selleks et kaitsta oma konkurentsipositsiooni või muudel põhjustel, võib omandajal olla kavatsus mitte kasutada omandatud mittefinantsvara või tal ei pruugi olla kavatsust kasutada vara parimal viisil. See võib juhtuda näiteks uurimis- ja arendustegevusega seotud omandatud immateriaalse vara korral, mida omandaja kavatseb kasutada kaitsvalt, takistades teisi seda kasutamast. Sellest olenemata eeldab omandaja nii mittefinantsvara õiglase väärtuse esmakordsel mõõtmisel kui ka edaspidi vara väärtuse languse testi käigus sellise õiglase väärtuse mõõtmisel, millest on maha arvatud võõrandamiskulud, et turuosalised kasutavad seda mittefinantsvara parimal viisil kooskõlas asjakohase hindamiseeldusega.

▼M12

Mittekontrolliv osalus omandatavas

▼M33

B44 Käesoleva IFRS-iga lubatakse omandajal mõõta mittekontrollivat osalust omandatavas selle õiglases väärtuses omandamise kuupäeval. Mõnikord saab omandaja mõõta mittekontrolliva osaluse õiglast väärtust omandamise kuupäeva seisuga omakapitali aktsiate (st nende, mis

▼M33

ei kuulu omandajale) aktiivsel turul noteeritud hindade alusel. Muudes olukordades ei ole omakapitali aktsiate noteeritud hind aktiivsel turul siiski kättesaadav. Sel juhul kasutab omandaja mittekontrolliva osaluse õiglase väärtuse mõõtmiseks muud hindamistehnikat.

B45 Omandajale omandatavas kuuluva osaluse õiglane väärtus ja mittekontrolliva osaluse õiglane väärtus aktsia kohta võivad erineda. Peamine erinevus on tõenäoliselt kontrolli ülekursi arvestamine omandajale omandatavas kuuluva osaluse õiglases väärtuses aktsia kohta või vastupidi, kontrolli puudumise eest allahindluse (ka nn mittekontrolliva osaluse allahindlus) arvestamine mittekontrolliva osaluse õiglases väärtuses aktsia kohta, kui turuosalised võtaksid sellist ülekurssi või allahindlust mittekontrolliva osaluse hinna määramisel arvesse.

▼M12

FIRMAVÄÄRTUSE JA SOODUSOSTUST SAADUD TULU MÕÕTMINE

Omandajale omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmine, kasutades hindamistehnikaid (paragrahvi 33 rakendamine)

▼M33

B46 Et mõõta firmaväärtust või soodusostust saadud tulu, peab tasu üleandmiseta toimunud äriühenduses omandaja asendama talle omandatavas kuuluva osaluse õiglase väärtuse omandamise kuupäeva seisuga talle üle antud tasu õiglase väärtusega omandamise kuupäeva seisuga (vt lõiked 32–34).

▼M12

Erinõuded omandamismeetodi rakendamisel ühisomanduses olevate (majandus)üksuste ühenduste suhtes (paragrahvi 33 rakendamine)

B47 Kui kaks ühisomanduses olevat (majandus)üksust ühinevad, võib omandatava omakapitali või liikmete osaluste õiglane väärtus (või omandatava õiglane väärtus) olla mõõdetav usaldusväärsemalt kui omandaja poolt üleantud liikmete osaluste õiglane väärtus. Selles olukorras nõutakse paragrahvis 33, et omandaja kasutaks firmaväärtuse kindlaksmääramisel tasuna üleantud omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Lisaks sellele kajastab omandaja ühisomanduses olevate (majandus)üksuste ühenduses omandatava netovara oma finantsseisundi aruandes kapitali või omakapitali otsese täiendusena, mitte täiendava jaotamata kasumina, mis on kooskõlas viisiga, kuidas teised (majandus)üksuse liigid rakendavad omandamismeetodit.

B48 Kuigi nad on mitmel viisil sarnased teiste äridega, on ühisomanduses olevatel (majandus)üksustel eritunnused, mis on tingitud peamiselt sellest, et nende liikmed on nii tarbijad kui ka omanikud. Ühisomanduses olevate (majandus)üksuste liikmed loodavad üldjuhul saada kasu oma liikmeks oleku eest, sageli kaupade ja teenuste eest küsitavate tasude vähendamise või soosingdividendide näol. Igale liikmele eraldatavate soosingdividendide osa põhineb sageli liikme poolt ühisomanduses oleva (majandus)üksusega aasta jooksul tehtud äri summal.

▼M33

B49 Ühisomanduses oleva (majandus)üksuse õiglase väärtuse mõõtmisel tuleks võtta arvesse eeldusi, mida turuosalised teeksid liikmete tulevaste hüvitiste kohta, ning muid asjakohaseid eeldusi, mida turuosalised teeksid ühisomanduses oleva (majandus)üksuse kohta. Ühisomanduses oleva (majandus)üksuse õiglase väärtuse mõõtmisel võib

▼M33

kasutada näiteks nüüdisväärtuse tehnikat. Mudeli sisendina kasutatavad rahavood peaksid põhinema ühisomanduses oleva (majandus)üksuse eeldatavatel rahavoogudel, mis kajastavad tõenäoliselt liikmetele hüvitustena tehtavaid hinnaalandusi, näiteks alandatud tasud kaupade ja teenuste eest.

▼M12

ÄRIÜHENDUSE TEHINGU OSA KINDLAKSMÄÄRAMINE (PARAGRAHVIDE 51 JA 52 RAKENDAMINE)

B50 Selle kindlaksmääramisel, kas tehing on osa vahetusest omandatava eest või kas tehing on äriühendusest eraldiseisev, peaks omandaja võtma arvesse järgmisi tegureid, mis ei ole vastastikku välistavad ega üksikult otsustavad:

a) **tehingu põhjused** – Arusaamine põhjustest, miks ühenduse osapooled (omandaja ja omandatav ning nende omanikud, direktorid ja juhatajad – ning nende esindajad) sõlmisid teatud tehingu või kokkuleppe, võib anda selgust sellest, kas see on üleantud tasu ja omandatud varade või võetud kohustiste osaks. Näiteks kui tehing on pigem sõlmitud peamiselt omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks kui peamiselt omandatava või tema endiste omanike kasuks enne ühendust, on see osa makstud tehinguhinnast (ja seotud varadest või kohustistest) vähem tõenäoliselt omandatava eest antava vahetuse osaks. Seega arvestaks omandaja seda osa eraldi äriühendusest.

b) **kes algatas tehingu** – Arusaamine sellest, kes algatas tehingu, võib ka anda selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja poolt algatatud tehingut või muud sündmust võib sõlmida selleks, et anda tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud (majandus)üksusele, kusjuures omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad sellest kasu vähe või üldse mitte. Kuid teiselt poolt omandatava või selle endiste omanike poolt algatatud tehing või kokkulepe on väiksema tõenäosusega omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks ja on suurema tõenäosusega äriühenduse tehingu osaks.

c) **tehingu ajastamine** – Tehingu ajastamine võib anda ka selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja ja omandatava vaheline tehing, mis toimub äriühenduse tingimuste läbirääkimiste käigus, võib olla sõlmitud arvestusega, et äriühendus annab tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud (majandus)üksusele. Sellisel juhul omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad tehingust tõenäoliselt kasu vähe või üldse mitte, välja arvatud kasud, mida nad saavad ühinenud (majandus)üksuse osana.

Varasema omandaja ja omandatava vahelise suhte tegelik arveldamine äriühenduses (paragrahvi 52 punkti a rakendamine)

B51 Omandajal ja omandataval võib olla suhe, mis eksisteeris enne, kui nad kaalutlesid äriühendust, edaspidi nimetatud kui „varasem suhe”. Omandaja ja omandatava vaheline varasem suhe võib olla lepingupõhine (näiteks müüja ja klient või litsentsiandja ja litsentsisaaja) või mittelepingupõhine (näiteks hageja ja kostja).

▼**M12**

B52 Kui äriühendus arveldab tegelikult varasema suhte, kajastab omandaja kasumi või kahjumi, mis on mõõdetud järgmiselt:

a) eelneva mittelepingupõhise suhte (nagu näiteks kohtuprotsess) õiglane väärtus.

b) eelneva lepingupõhise suhte korral, kas alapunkt i või ii, olenevalt sellest, kumb summa on väiksem:

i) summa, mille võrra leping on soodne või ebasoodne omandaja perspektiivist, võrreldes hetke turu tehingute tingimustega samade või sarnaste objektide puhul. (Ebasoodne leping on leping, mis on ebasoodne hetke turu tingimuste alusel. See ei pruugi olla kahjulik leping, kus vältimatud kulutused lepingujärgsete kohustuste täitmiseks ületavad majanduslikku kasu, mille saamist oodatakse lepingu alusel).

ii) lepingus sätestatud arveldustingimuste summa, mis on kättesaadav vastaspoolele, kelle suhtes leping on ebasoodne.

Kui alapunkt ii on väiksem kui alapunkt i, sisaldub vahe äriühenduse arvestuses.

Kajastatud kasumi või kahjumi summa võib sõltuda osaliselt sellest, kas omandaja on eelnevalt kajastanud seotud vara või kohustise ning seetõttu võib kajastatud kasum või kahjum erineda summast, mis on arvutatud eespool toodud nõudeid rakendades.

B53 Varasem suhe võib olla leping, mida omandaja kajastab tagasiomandatud õigusena. Kui leping sisaldab tingimusi, mis on soodsad või ebasoodsad võrreldes hetke turu tehingute hindadega samade või sarnaste objektide puhul, kajastab omandaja äriühendusest eraldi lepingu tegeliku arveldamise kasumit või kahjumit, mis on mõõdetud paragrahvi B52 kohaselt.

Töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

B54 See, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped on tingimuslik tasu äriühenduses või on eraldiseisvad tehingud, sõltub kokkulepete olemusest. Arusaamine põhjustest, miks omandamisleping sisaldab tingimuslike maksete sätet, kes algatas kokkuleppe ja millal osapooled sõlmised kokkuleppe, võib olla abiks lepingu olemuse hindamisel.

B55 Kui ei ole selge, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate maksete kokkulepe on osa omandatava eest antavast vahetusest või on äriühendusest eraldiseisev tehing, peab omandaja võtma arvesse järgmisi näitajaid:

a) *Jätkuv töösuhe* – Võtmetöötajateks saanud müüvate aktsionäride jätkuva töösuhte tingimused võivad olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Jätkuva töösuhte asjakohased tingimused võivad sisalduda töölepingus, omandamislepingus või mõnes muus dokumendis. Tingimusliku tasu kokkulepe, kus õigus maksetele kaob automaatselt töösuhte lõpetamise korral, on tasu ühinemisjärgsete teenuste eest. Kokkulepped, kus tingimuslikke makseid ei mõjuta töösuhte lõpetamine, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu.

b) *Jätkuva töösuhte kestus* – Kui nõutava töösuhte periood langeb kokku tingimusliku makse perioodiga või on sellest pikem, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on sisuliselt töötasu.

▼**M12**

c) *Töötasu tase* – Olukorrad, kus töötajate töötasu, mis ei ole tingimuslikud maksed, on põhjendatud tasemel võrreldes teiste võtmetöötajatega ühinenud (majandus)üksuses, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu.

d) *Täiendavad maksed töötajatele* – Kui müüvad aktsionärid, kes ei saa töötajateks, saavad madalamaid tingimuslikke makseid aktsia kohta kui müüvad aktsionärid, kes saavad ühinenud (majandus)üksuse töötajateks, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslike maksete täiendav summa müüvatele aktsionäridele, kes saavad töötajateks, on töötasu.

e) *Omatud aktsiate arv* – Müüvatele aktsionäridele, kes jäävad võtmetöötajateks, kuuluvate aktsiate suhteline arv võib olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Näiteks kui müüvad aktsionärid, kellele kuulusid sisuliselt kõik omandatava aktsiad, jätkavad võtmeisikutena, siis see asjaolu võib anda märku, et kokkulepe on sisuliselt kasumi jagamise kokkulepe, millega antakse töötasu ühinemisjärgsete teenuste eest. Alternatiivsel juhul, kui võtmetöötajatena jätkavatele müüvatele aktsionäridele kuulus ainult väike arv omandatava aktsiaid ja kõik müüvad aktsionärid saavad tingimusliku tasu sama summa aktsia kohta, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Arvestada tuleb ka omandamiseelse osalusega, mis kuulub võtmetöötajatena jätkavate müüvate aktsionäridega seotud osapooltele, nagu näiteks perekonnaliikmetele.

f) *Seotus hindamisega* – Kui omandamise kuupäeval üleantud esialgne tasu põhineb omandatava hindamisel kehtestatud vahemiku madalamal osal ja tingimuslik valem viitab sellele hindamise meetodile, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Alternatiivsel juhul, kui tingimusliku makse valem on kooskõlas eelnevate kasumi jagamise kokkulepetega, siis see asjaolu võib anda märku, et selle kokkuleppe sisu on maksta töötasu.

g) *Tasu kindlaksmääramise valem* – Tingimusliku tasu kindlaksmääramiseks kasutatud valem võib aidata hinnata kokkuleppe sisu. Näiteks kui tingimuslik tasu määratakse kindlaks mitmete sissetulekute alusel, võib see anda märku, et kohustus on tingimuslik tasu äriühenduses ja et valemiga kehtestatakse või kontrollitakse omandatava õiglast väärtust. Seevastu tingimuslik tasu, mis on teatud protsendimäär sissetulekutest, võib anda märku, et kohustus töötajate ees on kasumi jagamise kokkulepe töötajate poolt osutatud teenuste hüvitamiseks.

h) *Muud lepingud ja küsimused* – Müüvate aktsionäridega sõlmitud kokkulepete (nagu näiteks konkurentsi mitteosutamise lepingud, täitmisele kuuluvad lepingud, konsultatsioonilepingud ja kinnisvara rendilepingud) tingimused ja tingimuslike maksete tulumaksuga maksustamine võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on omistatavad millelegi muule kui omandatava eest makstavale tasule. Näiteks seoses omandamisega võib omandaja sõlmida kinnisvara rendikokkuleppe olulise müüva aktsionäriga. Kui rendilepingus määratletud rendimaksed on turuhinnast oluliselt madalamad, võivad eraldiseisva tingimuslike maksete kokkuleppega

▼M12

nõutavad mõned või kõik tingimuslikud maksed rendileandjale olla sisuliselt makseteks sellise renditud vara kasutamise eest, mida omandaja peaks kajastama eraldi oma ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Seevastu kui rendilepinguga sätestatakse rendimaksed, mis on kooskõlas renditud vara turutingimustega, võib müüvale aktsionärile mõeldud tingimuslike maksete kokkulepe olla tingimuslik tasu äriühenduses.

Omandaja aktsiapõhiste maksetena antavad hüved vahetatuna omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

▼M29

B56 Omandaja võib vahetada oma aktsiapõhiste maksetena antavad hüved ([1]) (asendushüved) omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu. Aktsiaoptsioonide või muude aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede vahetamisi seoses äriühendusega arvestatakse aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede muudatustena kooskõlas IFRS 2-ga *Aktsiapõhine makse*. Kui omandaja asendab omandatava hüved, võetakse äriühenduses üleantud tasu mõõtmisel arvesse kas kogu omandaja asendushüvede turupõhine väärtus või osa sellest. Paragrahvides B57–B62 antakse juhiseid turupõhise väärtuse jaotamise kohta.

Kuid olukordades, kus omandatava hüved võiksid kaotada äriühenduse tagajärjel kehtivuse ja kui omandaja asendab need hüved, kui ta ei ole kohustatud seda tegema, kajastatakse asendushüvede kogu turupõhine väärtus töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes kooskõlas IFRS 2-ga. See tähendab, et nende hüvede ühtegi turupõhist väärtust ei võeta arvesse äriühenduses üleantud tasu mõõtmisel. Omandaja on kohustatud asendama omandatava hüved, kui omandatav või tema töötajad saavad asenduse täitmisele pöörata. Näiteks käesoleva juhise rakendamisel on omandaja kohustatud asendama omandatava hüved, kui asendus on nõutav:

(a) omandamislepingu tingimustega;

(b) omandatava hüvede tingimustega või

(c) rakendatavate seaduste või määrustega.

▼M12

B57 Selleks, et määrata kindlaks omandatava eest üleantud tasuks oleva asendushüve osa ja ühinemisjärgse teenuse tasuks oleva osa, mõõdab omandaja nii enda poolt antud asendushüved kui ka omandatava hüved omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 2-ga. Asendushüve turupõhise väärtuse osa, mis kuulub omandatava eest vahetusena üleantud tasu koosseisu, vastab omandatava hüve osale, mis on omistatav ühinemiseelsele teenusele.

([1]) Paragrahvides B56–B62 viitab mõiste „aktsiapõhiste maksetena antavad hüved” välja teenitud või välja teenimata aktsiapõhistele maksetehingutele.

▼**M12**

B58 Ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa on omandatava hüve turupõhine väärtus korrutatuna omandatava hüve omandi üleandmisperioodi lõpuleviidud osa ja kas kogu üleandmisperioodi või esialgse üleandmisperioodi, olenevalt kumb on pikem, suhtarvuga. Üleandmisperiood on periood, mille jooksul täidetakse kõik sätestatud omandi üleandmise tingimused. Omandi üleandmise tingimused on määratletud IFRS 2-s.

B59 Ühinemisjärgsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, mis on seetõttu kajastatud töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes, vastab asendushüve kogu turupõhisele väärtusele, millest on maha arvatud ühinemiseelsele teenusele omistatav summa. Seetõttu omistab omandaja vahe, mille võrra asendushüve turupõhine väärtus ületab omandatava hüve turupõhise väärtuse, ühinemisjärgsele teenusele ja kajastab selle vahe töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Omandaja omistab asendushüve osa ühinemisjärgsele teenusele, kui ta vajab ühinemisjärgset teenust, olenemata kas töötajad on osutanud kogu teenuse, mis on vajalik selleks, et nende omandatava hüvede omandiõigus läheks üle enne omandamise kuupäeva.

B60 Ühinemiseelsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, samuti ühinemisjärgsele teenusele omistatav osa peegeldavad parimat olemasolevat hinnangut eeldatavasti üleantavate asendushüvede arvu kohta. Näiteks kui ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa turupõhine väärtus on 100 RÜ ja omandaja eeldab, et ainult 95 % hüvedest antakse üle, on äriühenduses üleantud tasus sisalduv summa 95 RÜ. Eeldatavasti üleantavate asendushüvede hinnangulise arvu muutused peegelduvad nende perioodide töötasu kulutuses, mil muudatused või ärajäämised esinevad – mitte äriühenduses üleantud tasu korrigeerimistena. Samamoodi arvestatakse kooskõlas IFRS 2-ga mõjusid, mis tulenevad muudest pärast omandamise kuupäeva esinevatest sündmustest, nagu näiteks tulemuslikkuse tingimustega hüvede muudatused või lõplikud tulemused, et määrata kindlaks töötasu kulutus perioodi kohta, mil sündmus esines.

B61 Ühinemiseelsele ja ühinemisjärgsele teenusele omistatava asendushüve osade kindlaksmääramise suhtes rakenduvad samad nõuded, olenemata sellest, kas asendushüve on liigitatud kohustiseks või omakapitaliinstrumendiks IFRS 2 sätete kohaselt. Omandamise kuupäeva järgselt kohustisteks liigitatud hüvede turupõhise väärtuse kõik muutused ja sellega seotud tulumaksu mõjud kajastatakse omandaja ühinemisjärgsetes finantsaruannetes perioodi(de)l, mil muutused esinevad.

B62 Aktsiapõhiste maksete asendushüvede tulumaksu mõjusid kajastatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

▼**M29**

Omakapitaliga arveldatavad omandatava aktsiapõhised maksetehingud

B62A Omandataval võib esineda tasumata aktsiapõhiseid maksetehinguid, mida omandaja ei vaheta oma aktsiapõhiste maksetehingute vastu. Kui need on välja teenitud, siis kuuluvad omandatava aktsiapõhised maksetehingud omandatava mittekontrolliva osaluse koosseisu ja neid mõõdetakse turupõhises väärtuses. Kui need on välja teenimata, siis mõõdetakse neid turupõhises väärtuses, nagu oleks omandamise kuupäev paragrahvide 19 ja 30 kohane võimaldamise kuupäev.

▼**M29**

B62B Välja teenimata aktsiapõhiste maksetehingute turupõhine väärtus jaotatakse mittekontrollivale osalusele omandi üleandmisperioodi lõppenud osa ja kas aktsiapõhise maksetehingu kogu üleandmisperioodi või esialgse üleandmisperioodi, olenevalt kumb on pikem, suhtarvu alusel. Saldo jaotatakse ühinemisjärgsele teenusele.

▼**M12**

MUUD IFRSID, MILLEGA ANTAKSE JUHISEID EDASPIDISE MÕÕTMISE JA ARVESTAMISE KOHTA (PARAGRAHVI 54 RAKENDAMINE)

▼**M32**

B63 Muud IFRSid, millega sätestatakse juhised äriühenduses omandatud varade ja ülevõetud või tekkinud kohustiste edaspidise mõõtmise ja arvestamise kohta, on näiteks järgmised:

▼**M12**

a) IAS 38 sätestab äriühenduses omandatud eristatavate immateriaalsete varade arvestuse. Omandaja mõõdab firmaväärtuse omandamise kuupäeval kajastatud summas, millest on maha arvatud akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest. IAS 36 *Varade väärtuse langus* sätestab (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite arvestuse.

b) IFRS 4 *Kindlustuslepingud* sätestab juhised äriühenduses omandatud kindlustuslepingu edaspidise arvestuse kohta.

c) IAS 12 sätestab äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu varade (sealhulgas kajastamata edasilükkunud tulumaksu varad) ja kohustiste edaspidise arvestuse.

d) IFRS 2 sätestab juhised omandaja poolt emiteeritud aktsiapõhiste maksetena antavate asendushüvede osa, mis on omistatav töötajate tulevastele teenustele, edaspidise mõõtmise ja arvestuse kohta.

▼**M32**

e) IFRS 10 sätestab juhised emaettevõttele tütarettevõttes kuuluva osaluse muutuste arvestamise kohta pärast kontrolli saavutamist.

▼**M12**

AVALIKUSTATAV TEAVE (PARAGRAHVIDE 59 JA 61 RAKENDAMINE)

▼**M33**

B64 Lõikes 59 esitatud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja iga aruandeperioodil toimuva äriühenduse kohta järgmise teabe:

▼**M12**

a) omandatava nimi ja kirjeldus.

b) omandamise kuupäev.

c) omandatud omakapitali hääleõigusega osaluse protsendimäär.

d) äriühenduse peamised põhjused ja kirjeldus selle kohta, kuidas omandaja saavutas kontrolli omandatava üle.

e) kvalitatiivne kirjeldus kajastatud firmaväärtust põhjustavatest teguritest, nagu näiteks oodatud sünergia omandatava ja omandaja ühinenud tegevustest, eraldi kajastamise tingimustele mittevastavad immateriaalsed varad või muud tegurid.

▼M33

f) kogu üleantud tasu õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga ja tasu iga põhiliigi õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga, näiteks:

▼M12

i) raha;

ii) muud materiaalsed või immateriaalsed varad, kaasa arvatud omandaja äri või tütarettevõte;

iii) võetud kohustised, näiteks tingimusliku tasu kohustis; ja

▼M33

iv) omandaja omakapitali osalused, kaasa arvatud emiteeritud või emiteeritavate instrumentide või osaluste arv ja nende instrumentide või osaluste õiglase väärtuse mõõtmise meetod;

▼M12

g) tingimusliku tasu kokkulepete ja hüvitusvarade puhul:

i) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud summa;

ii) kokkuleppe kirjeldus ja alus makse summa kindlaksmääramiseks; ja

iii) hinnang lõpptulemuste (diskonteerimata) vahemiku kohta või, kui vahemikku ei ole võimalik hinnata, see asjaolu ja põhjused, miks vahemikku ei ole võimalik hinnata. Kui makse maksimumsumma on piiramatu, avalikustab omandaja selle asjaolu.

h) omandatud nõuete puhul:

i) nõuete õiglane väärtus;

ii) saadaolevad lepingupõhised brutosummad; ja

iii) parim hinnang omandamise kuupäeval lepingupõhiste rahavoogude kohta, mis eeldatavasti ei laeku.

Avalikustatav teave esitatakse nõude põhiliikide lõikes, nagu näiteks laenud, otsene kapitalirent ja mis tahes muud liiki nõuded.

i) omandamise kuupäeval kajastatud summad omandatud varade ja ülevõetud kohustiste iga põhiliigi kohta.

j) paragrahvi 23 kohaselt kajastatud iga tingimusliku kohustise puhul, IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* paragrahvis 85 nõutud teave. Kui tingimuslik kohustis ei ole kajastatud, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, avalikustab omandaja:

i) IAS 37 paragrahvis 86 nõutud teave; ja

ii) põhjused, miks kohustist ei saa mõõta usaldusväärselt.

k) firmaväärtuse kogusumma, mis on eeldatavasti maksustamise eesmärgil mahaarvatav.

l) tehingute kohta, mis on kooskõlas paragrahviga 51 kajastatud eraldi äriühenduses varade omandamisest ja kohustiste võtmisest:

i) iga tehingu kirjeldus;

ii) kuidas omandaja arvestas iga tehingut;

▼M12

iii) iga tehingu kohta kajastatud summad ja kirje finantsaruannetes, kus igat summat kajastatakse; ja

iv) kui tehing on varasema suhte tegelik arveldamine, arveldussumma kindlaksmääramiseks kasutatud meetod.

m) punkti l kohaselt avalikustatav teave eraldi kajastatud tehingute kohta sisaldab omandamisega seotud kulutuste summa avalikustamist, näidates eraldi kulutuste summa, mis on kajastatud kuluna ja koondkasumiaruande kirje või kirjed, kus neid kulusid kajastatakse. Avalikustatakse ka kuluna mittekajastatud emiteerimiskulutused ja see, kuidas neid kajastati.

n) soodusostu puhul (vt paragrahvid 34–36):

i) paragrahvi 34 kohaselt kajastatud kasumi summa ja koondkasumiaruande kirje, kus kasumit kajastatakse; ja

ii) põhjuste kirjeldus, miks tehingust tekkis kasum.

▼M33

o) iga äriühenduse puhul, milles omandajale kuulub omandamise kuupäeval vähem kui 100 protsenti omakapitali osalusest omandatavas:

▼M12

i) omandamise kuupäeval kajastatud mittekontrolliva osaluse summa omandatavas ja selle summa mõõtmisalus; ja

▼M33

ii) omandatavas iga õiglases väärtuses mõõdetud mittekontrolliva osaluse puhul selle väärtuse mõõtmiseks kasutatud hindamistehnika(d) ja olulised sisendid;

▼M12

p) etappidena toimuva äriühenduse puhul:

i) omandajale vahetult enne omandamise kuupäeva omandatavas kuulunud omakapitali osaluse omandamise kuupäeva õiglane väärtus; ja

ii) kasumi või kahjumi summa, mis on kajastatud omandajale omandatavas enne äriühendust kuulunud omakapitali osaluse õiglasesse väärtusesse ümberhindamise tulemusena (vt paragrahv 42) ja kirje koondkasumiaruandes, kus see kasum või kahjum on kajastatud.

q) järgmine teave:

i) omandatava tulu ja kasumi või kahjumi summad alates omandamise kuupäevast, mis sisalduvad aruandeperioodi konsolideeritud koondkasumiaruandes; ja

ii) ühinenud (majandus)üksuse tulu ja kasum või kahjum käesoleva aruandeperioodi kohta, nagu oleks aasta jooksul toimunud kõikide äriühenduste omandamise kuupäev olnud aruandeaasta alguse seisuga.

▼**M12**

Kui käesoleva paragrahvi alapunktiga nõutava teabe avalikustamine on teostamatu, avalikustab omandaja selle asjaolu ja selgitab, miks avalikustamine on teostamatu. Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „teostamatu" samas tähenduses nagu IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead.*

B65 Aruandeperioodil toimunud eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste puhul, mis on olulised ühiselt, avalikustab omandaja paragrahvi B64 alapunktides e-q nõutud teabe kogusummana.

B66 Kui äriühenduse omandamise kuupäev on pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, avalikustab omandaja paragrahvis B64 nõutud teabe, välja arvatud juhul, kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise ajal. Sellises olukorras kirjeldab omandaja, millist teavet ei olnud võimalik avalikustada ja põhjused, miks seda ei ole võimalik teha.

B67 Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja järgmise teabe iga olulise äriühenduse kohta või kogusummana eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste kohta, mis on olulised ühiselt:

a) kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud (vt paragrahv 45) teatud varade, kohustiste, mittekontrolliva osaluse või tasu koostisosade kohta ja seega äriühenduse finantsaruannetes kajastatud summad on määratud kindlaks ainult ajutiselt:

   i) põhjused, miks äriühenduse esmane arvestamine on lõpuni viimata;

   ii) varad, kohustised, omakapitali osalused või tasu koostisosad, mille esmane arvestamine on lõpuni viimata; ja

   iii) kooskõlas paragrahviga 49 aruandeperioodil kajastatud iga mõõtmisperioodi korrigeerimiste olemus ja summa.

b) iga aruandeperioodi puhul pärast omandamise kuupäeva seni, kuni (majandus)üksus nõuab sisse, müüb tingimusliku tasu vara või muul viisil kaotab õiguse sellele või kuni (majandus)üksus arveldab tingimusliku tasu kohustise või kohustis tühistatakse või lõpeb:

   i) kajastatud summade muudatused, kaasa arvatud arveldamisel tekkivad erinevused;

   ii) muudatused tulemuste (diskonteerimata) vahemikus ja nende muudatuste põhjused; ja

   iii) tingimusliku tasu mõõtmiseks kasutatud hindamistehnikad ja peamised mudelisisendid.

c) äriühenduses kajastatud tingimuslike kohustiste puhul avalikustab omandaja IAS 37 paragrahvides 84 ja 85 iga eraldise liigi kohta nõutud teabe.

d) firmaväärtuse bilansilise (jääk)maksumuse võrdlus aruandeperioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi:

   i) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi alguses.

▼**M12**

ii) aruandeperioodil kajastatud täiendav firmaväärtus, välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub müügigrupis, mis omandamisel vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*.

iii) korrigeerimised, mis tulenevad edasilükkunud tulumaksu varade edaspidisest kajastamisest aruandeperioodil kooskõlas paragrahviga 67.

iv) firmaväärtus, mis sisaldub IFRS 5 kohaselt müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupis ja firmaväärtus, mille kajastamine lõpetati aruandeperioodil ilma, et seda oleks eelnevalt arvatud müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi.

v) kahjumid (vara) väärtuse langusest, mis on kajastatud aruandeperioodil kooskõlas IAS 36-ga. (Lisaks sellele nõudele nõuab IAS 36 teabe avalikustamist kaetava väärtuse ja firmaväärtuse väärtuse languse kohta.)

iv) aruandeperioodil tekkinud valuutakursside netoerinevused kooskõlas IAS 21-ga *Valuutakursside muutuste mõjud*.

vii) muud aruandeperioodil toimunud muutused bilansilises (jääk)maksumuses.

viii) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi lõpus.

e) käesoleval aruandeperioodil kajastatud kasumi või kahjumi summa ja selgitus, mis:

i) puudutab omandatud eristatavaid varasid või ülevõetud kohustusi äriühenduses, mis teostati käesoleval ja eelmisel aruandeperioodil; ja

ii) on sellise suuruse, olemuse või esinemisega, et avalikustamine on oluline ühinenud (majandus)üksuse finantsaruannetest arusaamiseks.

ÜLEMINEKUSÄTTED ÄRIÜHENDUSTE KOHTA, MIS HÕLMAVAD AINULT ÜHISOMANDUSES OLEVAID (MAJANDUS)ÜKSUSI VÕI TEOSTATI VAID LEPINGU ALUSEL (PARAGRAHVI 66 RAKENDAMINE)

B68 Paragrahvis 64 sätestatakse, et käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühendustele, mille puhul omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 algava aruandeaasta alguses. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi enne selle jõustumiskuupäeva, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal).

▼**M12**

B69 IFRSi edasiulatuva rakendamise nõudel on järgmine mõju äriühendusele, mis hõlmab ainult ühisomanduses olevaid (majandus)üksusi või on teostatud vaid lepingu alusel, kui selle äriühenduse omandamise kuupäev on enne käesoleva IFRSi rakendamist:

a) *Liigitamine* – (Majandus)üksus jätkab eelneva äriühenduse liigitamist kooskõlas (majandus)üksuse varasemate arvestusmeetoditega selliste ühenduste kohta.

b) *Varem kajastatud firmaväärtus* – käesoleva IFRSi rakendamise esimese aruandeaasta alguses on eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse bilansiline (jääk)väärtus tema bilansiline (jääk)maksumus sellel kuupäeval kooskõlas majandus(üksuse) varasemate arvestusmeetoditega. Selle summa kindlaksmääramisel elimineerib (majandus)üksus selle firmaväärtuse akumuleeritud amortisatsiooni bilansilise (jääk)maksumuse ja firmaväärtuse vastava vähenemise. Firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumusse ei tehta mitte mingeid muid korrigeerimisi.

c) *Varem omakapitali vähendusena kajastatud firmaväärtus* – (Majandus)üksuse varasematest arvestusmeetoditest tulenevalt võib eelnevast äriühendusest tekkinud firmaväärtus olla kajastatud omakapitali vähendusena. Sellises olukorras ei kajasta (majandus)üksus firmaväärtust varana esimese aruandeaasta alguses, mille suhtes käesolev IFRS rakendub. Lisaks ei kajasta (majandus)üksus kasumiaruandes selle firmaväärtuse mis tahes osa, kui ta võõrandab kogu äri või osa sellest, millega see firmaväärtus on seotud või kui langeb selle raha teeniva üksuse väärtus, millega firmaväärtus on seotud.

d) *Firmaväärtuse edaspidine kajastamine* – Alates esimese aruandeaasta algusest, mil käesolevat IFRSi rakendatakse, lõpetab (majandus)üksus eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise ja kontrollib firmaväärtuse väärtuse langust kooskõlas IAS 36-ga.

e) *Varem kajastatud negatiivne firmaväärtus* – (Majandus)üksus, mis arvestas eelnevat äriühendust, rakendades ostumeetodit, võis olla kajastanud edasilükkunud tulu vahe osas, mille võrra tema osalus omandatava eristatavate varade ja kohustiste neto õiglases väärtuses ületas selle osaluse maksumuse (mõnikord nimetatud kui negatiivne firmaväärtus). Sellisel juhul lõpetab (majandus)üksus selle edasilükkunud tulu bilansilise (jääk)maksumuse kajastamise esimese aruandeaasta alguses, millal käesolevat IFRSi rakendatakse, korrigeerides vastavalt jaotamata kasumi algsaldot sel kuupäeval.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 4

Kindlustuslepingud

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on täpsustada kõikide *kindlustuslepinguid* väljastavate (majandus)üksuste (edaspidi käesolevas IFRS-is kui *kindlustusandja*) kindlustuslepingute alast finantsaruandlust kuni Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Nõukogu lõpetab kindlustuslepingute projekti teise etapi. Käesolev IFRS nõuab:

a) piiratud hulgal täiendusi kindlustusandjate kindlustuslepingute arvestuses;

b) kindlustuslepingutest tulenevate kindlustusandja finantsaruannetes sisalduvate summade määratluste ja selgituste avalikustamist ning aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kindlustuslepingutest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja ebakindlust.

RAKENDUSALA

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i:

a) tema poolt väljastatud kindlustuslepingute (sealhulgas *edasikindlustuslepingute*) ja tema poolt sõlmitud edasikindlustuslepingute suhtes.

b) tema poolt väljastatud finantsinstrumentide suhtes, mis sisaldavad *valikulist kasumiosalust* (vt paragrahv 35). IFRS 7 „Finantsinstrumendid: avalikustamine” nõuab teabe avalikustamist finantsinstrumentide kohta, sealhulgas selliseid omadusi sisaldavate finantsinstrumentide kohta.

▼M56

3 Käesolev IFRS ei käsitle muid kindlustusandjate arvestuse aspekte, nagu näiteks kindlustusandjate finantsvarade ja kindlustusandjate poolt väljastatud finantskohustiste arvestus (vt IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*, IFRS 7 ja IFRS 9 *Finantsinstrumendid*), välja arvatud järgnev:

a) paragrahviga 20A lubatakse konkreetsetele nõuetele vastavatel kindlustusandjatel kasutada ajutist erandit IFRS 9-st;

b) paragrahviga 35B lubatakse kindlustusandjatel kohaldada määratletud finantsvarade suhtes kattuvusel põhinevat lähenemisviisi ja

c) paragrahviga 45 lubatakse kindlustusandjatel teatud tingimustel liigitada oma finantsvarad osaliselt või täies mahus ümber, nii et varasid mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

▼M54

4 Üksus ei rakenda käesolevat IFRS-i:

▼B

a) tootegarantiide suhtes, mis on väljastatud vahetult tootja, vahendaja või jaemüüja poolt (vt IAS 18 „Tulud” ja IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”);

▼B

b) tööandja varad ja kohustised töötajate hüvitiste plaanide (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele” ja IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”) ja pensionihüvitiste kohustuste alusel, mis on kindlaks määratud hüvitiste plaanidega (vt IAS 26 „Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus”);

▼M54

c) lepinguliste õiguste või kohustuste suhtes, mis on tingimuslikud tulevase mitterahaliste vahendite kasutamise või kasutamise õiguse suhtes (nt teatud litsentsitasud, kasutustasud (rojaltid), muutuvad rendimaksed ja muud sarnased vahendid), ning rendis sisalduva rentniku lõppväärtuse garantii suhtes (vt IFRS 16 *Rendiarvestus*, IAS 15 *Kliendilepingustest saadav tulu* ja IAS 38 *Immateriaalne vara*);

▼M53

d) finantsgarantiilepingute suhtes, kui väljastaja ei ole varem selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud seetõttu nende suhtes kindlustuslepingutes rakendatavaid arvestusmeetodeid. Viimasel juhul võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes IAS 32, IFRS 7 ja IFRS 9 või käesolevat standardit IFRS. Väljastaja võib teha sellise valiku iga üksiku lepingu suhtes, kuid olles lepingu kohta valiku teinud, ei tohi ta seda enam muuta;

▼B

e) võimalik makstav hüvis või saadav kasu äriühenduses (vt IFRS 3 „Äriühendused”);

f) *otsesed kindlustuslepingud*, mida (majandus)üksus on sõlminud (s.o otsesed kindlustuslepingud, milles (majandus)üksus on *kindlustusvõtja*). Siiski rakendab selline *õiguste loovutaja* käesolevat IFRS-i edasikindlustuslepingute suhtes, milles ta on kindlustusvõtjaks.

▼M56

5 Viitamise hõlbustamiseks käsitleb käesolev IFRS kindlustusandjana igasugust üksust, mis väljastab kindlustuslepingu, olenemata sellest, kas väljaandjat peetakse kindlustusandjaks juriidilisel või järelevalvelisel eesmärgil. Paragrahvi 3 punktides a ja b, paragrahvides 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M ja 46–49 esinevaid viiteid kindlustusandjale loetakse nii, nagu osutaksid nad ka valikulist kasumiosalust sisaldavate finantsinstrumentide emitentidele.

▼B

6 Edasikindlustusleping on kindlustuslepingu liik. Vastavalt sellele rakenduvad kõik viited käesolevas IFRS-is ka edasikindlustuslepingute suhtes.

Varjatud tuletisinstrumendid

▼M53

7 IFRS 9 nõuab, et üksus eraldaks teatud tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberid põhilepingust ja mõõdaks neid *õiglases väärtuses* ning kajastaks muutusi nende õiglases väärtuses kasumiaruandes. IFRS 9 rakendub tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberitele kindlustuslepingutes, välja arvatud juhul kui tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber ise on kindlustusleping.

▼**M53**

8 Erandina IFRS 9 nõuetest ei pea kindlustusandja eraldama ja kajastama õiglases väärtuses kindlustusvõtja lepingujärgset õigust kindlustusleping tagasi osta fikseeritud summa eest (või summa eest, mis põhineb fikseeritud summal ja intressimääral), isegi kui täitmishind erineb *kindlustuse põhilepingu kohustise*, milles ta sisaldub, bilansilisest jääkmaksumusest. Siiski kehtivad IFRS 9 nõuded müügioptsioonile või tagasiostuoptsioonile, mis on varjatult kindlustuslepingus, kui tagasiostuväärtus sõltub mõnest finantsmuutujast (näiteks omakapitali instrumendist, kaubahinnast või indeksist) või mitterahaline muutujast, mis ei ole iseloomulik lepingu osapoolele. Need nõuded kehtivad siiski ka siis, kui omaniku müügioptsiooni või tagasiostuoptsiooni rakendumise tingib sellise muutuja muutumine (näiteks müügioptsioon, mida võib täita kui börsiindeks tõuseb teatud tasemeni).

▼**B**

9 Paragrahv 8 rakendub samaväärselt finantsinstrumendi tagasiostuoptsioonidele, mis sisaldavad valikulist kasumiosalust.

Hoiuse komponentide lahtisidumine

10 Teatud kindlustuslepingud sisaldavad nii kindlustus- kui *hoiuse komponenti*. Teatud juhtudel nõutakse või lubatakse kindlustusandjal neid komponente *lahti siduda*:

a) lahtisidumist nõutakse kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

i) kindlustusandja saab hinnata hoiuse komponenti (sealhulgas igasugust varjatud tagasiostuoptsiooni) eraldi (s.o kindlustuskomponenti arvestamata);

ii) kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua muul juhul kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist;

b) eristamist lubatakse, kuid ei nõuta, kui kindlustusandja saab hinnata hoiuse komponenti eraldi nagu punkti a alapunktis i, kuid tema arvestusmeetodid nõuavad kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist olenemata nende õiguste ja kohustuste hindamise põhimõtetest;

c) lahtisidumine on keelatud, kui kindlustusandja ei saa hinnata hoiuse komponenti eraldi nagu punkti a alapunktis i.

11 Järgmine on näide kaasusest, kus kindlustusandja arvestusmeetodeid nõua hoiuse komponendist tulenevate kohustuste kajastamist. Edasikindlustusvõtja saab kahjude eest kompensatsiooni *edasikindlustusandjalt*, kuid leping kohustab edasikindlustusvõtjat kompensatsiooni tagasi maksma tulevastel aastatel. Selline kohustus tuleneb hoiuse komponendist. Kui edasikindlustusvõtja arvestusmeetodid muul juhul lubaksid kompensatsiooni kajastada tuluna ilma sellest tulenevat kohustist kajastamata, on lahtisidumine nõutav.

▼M53

12 Lepingu komponentide lahtisidumiseks kindlustusandja:

a) rakendab käesolevat IFRS-i kindlustuskomponendi suhtes;

b) rakendab IAS 9-t hoiuse komponendi suhtes.

▼B

KAJASTAMINE JA HINDAMINE

Ajutised vabastused teistest IFRS-idest

13 IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead" paragrahvid 10–12 määratlevad (majandus)üksuse jaoks kriteeriumid, millest lähtuda arvestusmeetodite väljatöötamisel juhul, kui ükski IFRS-is vaadeldavale komponendile spetsiaalselt ei rakendu. Siiski vabastab käesolev IFRS nende tingimuste rakendamisest kindlustusandja arvestusmeetodites:

a) kindlustuslepingute suhtes, mida ta välja annab (sealhulgas nendega seotud sõlmimiskulud ja immateriaalne vara nagu kirjeldavad paragrahvid 31 ja 32), ja

b) edasikindlustuslepingute suhtes, mida ta on sõlminud.

14 Käesolev IFRS ei vabasta kindlustusandjat teatud IAS 8 paragrahvide 10–12 tingimustega kaasnevast. Täpsemalt, kindlustusandja:

a) ei tohi kajastada kohustisena mis tahes eraldisi võimalike tulevaste kahjude jaoks, kui need kahjud tulenevad kindlustuslepingust, mis ei eksisteeri ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ (näiteks katastroofieraldised ja tasanduseraldised);

b) teostab paragrahvides 15–19 kirjeldatud *kohustise piisavuse testi*;

c) eemaldab kindlustuskohustise (või kindlustuskohustise osa) bilansist siis, ja ainult siis, kui see on kustunud – s.o kui lepingus täpsustatud kohustus on tasutud või tühistatud või lõppenud;

d) ei tohi tasaarveldada:

i) *edasikindlustusvarasid* nendega seotud kindlustuskohustise vastu või

ii) tulusid ega kulusid edasikindlustuslepingutest kulude või tulude vastu seotud kindlustuslepingutest;

e) hindab, kas tema edasikindlustusvarade väärtus on langenud (vt paragrahv 20).

Kohustise piisavuse test

15 Kindlustusandja hindab iga ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, kas kajastatud kindlustuskohustised on piisavad, kasutades jooksvaid hinnanguid kindlustuslepingutest tulevaste rahavoogude kohta. Kui hinnang näitab, et kindlustuskohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus (miinus seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad, nagu käsitletud paragrahvides 31 ja 32) on hinnanguliste tulevaste rahavoogude valguses ebapiisav, tuleb kogu puudujääk kajastada kasumis või kahjumis.

▼B

16 Kui kindlustusandja rakendab kohustise piisavuse testi, mis vastab määratletud miinimumnõuetele, ei sea käesolev IFRS edasisi nõudeid. Miinimumnõuded on järgmised:

a) test arvestab kõikide lepinguliste rahavoogude ning seotud rahavoogude, nagu kahjukäsitluse kulude, praegusi hinnanguid, ning ka rahavoogusid, mis on tekkinud varjatud optsioonidest ja tagatistest;

b) kui test näitab, et kohustis on ebapiisav, kajastatakse kogu rikkumist kasumis või kahjumis.

17 Kui kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustise piisavuse testi, mis vastab paragrahvi 16 miinimumnõuetele, kindlustusandja:

a) määrab asjassepuutuva kindlustuskohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ([1]) miinus järgmise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus:

i) igasugused kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja

ii) igasugused seotud immateriaalsed varad, nagu need, mis on omandatud äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus (vt paragrahvid 31 ja 32). Siiski ei arvestata seotud edasikindlustusvarasid, sest kindlustusandja arvestab neid eraldi (vt paragrahv 20).

b) määratleb, kas punktis a kirjeldatud summa on väiksem kui ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mida nõutaks, kui asjassepuutuvatele kindlustuskohustistele rakenduks IAS 37. Kui see on väiksem, kajastab kindlustusandja kogu erinevust kasumis või kahjumis ja vähendab seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või asjassepuutuvate immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust või suurendab asjassepuutuvate kindlustuskohustiste maksumust.

18 Kui kindlustusandja kohustise piisavuse test vastab paragrahvi 16 miinimumnõuetele, rakendatakse kontrolli testis määratletud agregeerituse tasemel. Kui kohustise piisavuse test ei vasta nendele miinimumnõuetele, tuleb paragrahvis 17 kirjeldatud võrdlus teostada lepingute portfelli tasemel, mis on üldjoontes sarnaste riskidega ning mida juhitakse koos ühe portfellina.

19 Paragrahvis 17 kirjeldatud summa (s.o IAS 37 rakendamise tulemus) kajastab tuleviku investeeringukasumeid (vt paragrahvid 27–29) siis, ja ainult siis, kui paragrahvis 17 punktis a kirjeldatud summa samuti neid kasumeid arvestab.

Edasikindlustusvarade väärtuse langus

20 Kui edasikindlustusvõtja edasikindlustusvarade väärtus on langenud, vähendab loovutaja vastavalt selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ja kajastama seda kahjumit väärtuse langusest kasumis või kahjumis. Edasikindlustusvara väärtus on langenud siis, ja ainult siis, kui:

([1]) Asjassepuutuvad kindlustuskohustised on need kindlustuskohustised (ja sellega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad), mille puhul kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustise piisavuse testi, mis täidab paragrahvis 16 toodud miinimumnõuded.

▼B

a) on olemas objektiivne tõendusmaterjal pärast algse edasikindlustusvara kajastamist toimunud sündmuse tulemusena, et edasikindlustusvõtja ei pruugi saada kõiki summasid, millele tal on nõudeõigus lepingujärgselt, ja

b) sellel sündmusel on usaldusväärselt mõõdetav mõju summadele, mida edasikindlustusvõtja saab edasikindlustusandjalt.

▼M56

Ajutine erand IFRS 9-st

20A **IFRS 9 käsitleb finantsinstrumentide arvestust ja seda rakendatakse 1. jaanuaril 2018 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Ent kindlustusandjatele, kes vastavad paragrahvi 20B kriteeriumidele, nähakse käesoleva IFRSiga ette ajutine erand, millega sellisel kindlustusandjal on lubatud, kuid tal ei ole kohustust kohaldada enne 1. jaanuari 2021 alanud aruandeaastate suhtes mitte standardit IFRS 9, vaid standardit IAS 39 *Finantsinstrumendid: Kajastamine ja mõõtmine*. Kindlustusandja, kes rakendab IFRS 9 kohast ajutist erandit, peab:**

a) kasutama IFRS 9 nõudeid, mida on vaja käesoleva IFRSi paragrahvides 39B–39J nõutud teabe avalikustamiseks ja

b) rakendama oma finantsinstrumentide suhtes kõiki muid asjakohaseid IFRSe, välja arvatud käesoleva IFRSi paragrahvides 20A–20Q, 39B–39J ja 46–47 kirjeldatud juhtudel.

20B **Kindlustusandja võib kohaldada ajutist erandit IFRS 9st ainult sel juhul, kui:**

a) ta ei ole eelnevalt rakendanud mitte ühtegi IFRS 9 versiooni, [1] **välja arvatud IFRS 9 paragrahvi 5.7.1 punkti c, paragrahvide 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20 nõudeid õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise kohta ja**

b) aastaaruandekuupäeval, mis eelneb vahetult 1. aprillile 2016 või paragrahvi 20G kohasel järgneval aastaaruandekuupäeval on tema tegevus eelkõige seotud kindlustusega, nagu on kirjeldatud lõikes 20D.

20C Kindlustusandja, kes rakendab ajutist erandit IFRS 9st, võib otsustada, et ta kohaldab ainult IFRS 9 paragrahvi 5.7.1 punkti c, paragrahvide 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20 nõudeid seoses õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamisega. Kui kindlustusandja otsustab nimetatud nõudeid rakendada, kohaldab ta IFRS 9 asjaomaseid üleminekusätteid, avalikustab nimetatud nõuete kohaldamise ja esitab jooksvalt seonduva avalikustamisele kuuluva teabe, nagu on ette nähtud IFRS 7 (muudetud IFRS 9ga (2010)) paragrahvidega 10–11.

[1] Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu andis IFRS 9 uued versioonid välja 2009., 2010., 2013. ja 2014. aastal.

▼**M56**

20D Kindlustusandja tegevus on eelkõige seotud kindlustusega ainult sel juhul, kui:

a) käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvatest lepingutest tulenevate kohustiste bilansiline väärtus, mis hõlmab käesoleva IFRSi paragrahvide 7–12 kohaselt kindlustuslepingutest lahtiseotud deposiitosi või tuletisinstrumendi tunnustega väärtpabereid, on võrreldes kõigi tema kohustiste bilansilise väärtuse kogusummaga märkimisväärne ja

b) kindlustusega seonduvate kohustiste (vt paragrahv 20E) bilansilise väärtuse kogusumma osakaal kõigi tema kohustiste bilansilise väärtuse kogusummas on:

i) üle 90 protsendi või

ii) 90 protsenti või alla selle, aga üle 80 protsendi ja kindlustusandja ei tegutse märkimisväärses ulatuses kindlustusega mitteseotud valdkonnas (vt paragrahv 20F).

20E Paragrahvi 20D punkti b kohaldamisel kuuluvad kindlustusega seotud kohustiste hulka:

a) käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvatest lepingutest tulenevad kohustised, nagu on kirjeldatud paragrahvi 20D punktis a,

b) IAS 39 kohaselt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavad kohustised, mis tulenevad mitte-tuletisinstrumentidest investeerimislepingutest (sealhulgas need õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavad kohustised, mille suhtes kindlustusandja on kohaldanud IFRS 9 kasumite ja kahjumite esitamise nõudeid (vt paragrahvi 20B punkt a ja paragrahv 20C)) ja

c) kohustised, mis tulenevad sellest, et kindlustusandja väljastab punktides a ja b osutatud lepinguid või täidab nendega seotud kohustusi. Selliste kohustiste hulka kuuluvad näiteks sellistest lepingutest ja neid lepinguid tagavatest varadest tulenevate riskide maandamiseks kasutatud tuletisinstrumendid, asjaomased maksukohustised, nagu edasilükkunud tulumaksu kohustised sellistest lepingutest tulenevate kohustiste maksustavatelt ajutistelt erinevustelt, ja emiteeritud võlainstrumendid, mis kuuluvad kindlustusandja regulatiivse kapitali hulka.

20F Kindlustusandja, kes hindab paragrahvi 20D punkti b alapunkti ii kohaldamise eesmärgil seda, kas ta tegutseb märkimisväärses ulatuses kindlustusega mitteseotud valdkonnas, võtab arvesse:

a) ainult sellist tegevust, millega seoses ta võib teenida tulusid ja kanda kulusid ja

b) kvantitatiivseid või kvalitatiivseid tegureid (või mõlemaid), sealhulgas avalikult kättesaadavat teavet, nagu näiteks tegevusalade klassifikatsiooni, mida finantsaruannete kasutajad kindlustusandja suhtes kohaldavad.

20G Paragrahvi 20B punkti b kohaselt peab üksus hindama, kas ta vastab IFRS 9-st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele aastaaruandekuupäeval, mis eelneb vahetult 1. aprillile 2016. Pärast seda kuupäeva:

a) hindab IFRS 9-st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele eelnevalt vastanud üksus uuesti seda, kas tema tegevus on järgmise aastaaruandekuupäeva seisuga ennekõike seotud kindlustusega, aga ainult sel juhul, kui tema tegevuses on nimetatud kuupäeval lõppenud aruandeaasta jooksul toimunud paragrahvides 20H–20I kirjeldatud muutus.

▼**M56**

b) on üksusel, mis ei vastanud eelnevalt IFRS 9-st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele, lubatud uuesti hinnata seda, kas tema tegevus on 31. detsembrist 2018. varasema järgmise aastaaruande-kuupäeva seisuga ennekõike seotud kindlustusega, aga ainult sel juhul, kui tema tegevuses on nimetatud kuupäeval lõppenud aruandeaasta jooksul toimunud paragrahvides 20H–20I kirjeldatud muutus.

20H Paragrahvi 20G kohaldamisel tähendab muutus üksuse tegevuses järgmist muutust:

a) selle on väliste või sisemiste muutuste tulemusel kindlaks määranud üksuse tippjuhtkond,

b) see on üksuse tehingute seisukohast oluline ja

c) see on välistele isikutele tõendatav.

Selline muutus toimub seega üksnes siis, kui üksus kas alustab tema tehingute seisukohast olulise tegevusega või lõpetab selle või siis muudab märkimisväärselt mõne oma tegevusvaldkonna ulatust, näiteks juhul, kui üksus on omandanud, kõrvaldanud või lõpetanud ärivaldkonna.

20I Seega toimub paragrahvis 20H kirjeldatud muutusi üksuse tegevuses eeldatavalt äärmiselt harva. Paragrahvi 20G kohaldamisel ei loeta muutuseks üksuse tegevuses järgmist:

a) muudatus üksuse rahastamisstruktuuris, mis iseenesest ei mõjuta tegevust, millega seoses üksus teenib tulu ja kannab kulusid.

b) üksuse kavatsus müüa ärivaldkond, isegi kui varad ja kohustised on IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* kohaldades klassifitseeritud müügiks hoitavateks. Kavatsus ärivaldkond müüa võib üksuse tegevust muuta ja tingida hilisemal ajahetkel uue hindamise, ent see ei ole veel mõjutanud finantsseisundi aruandes kajastatud kohustisi.

20J Kui uue hindamise tulemusena (vt paragrahvi 20G punkt a) ei vasta üksus enam IFRS 9-st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele, on üksusel lubatud jätkata IFRS 9-st ajutise erandi rakendamist ainult selle aruandeaasta lõpuni, mis algas vahetult pärast nimetatud uuesti-hindamist. Igal juhul peab üksus rakendama IFRS 9 aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2021 või hiljem. Näiteks kui üksus tuvastab paragrahvi 20G punkti a kohaldades, et ta ei vasta enam IFRS 9-st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele 31. detsembril 2018, mis on tema aruandeaasta lõpp, on sellisel üksusel lubatud jätkata IFRS 9-st ajutise erandi rakendamist ainult 31. detsembrini 2019.

▼**M56**

20K Kindlustusandja, kes on eelnevalt otsustanud rakendada ajutist erandit IFRS 9-st, võib mis tahes järgneva aruandeaasta alguses teha tühistamatu otsuse rakendada IFRS 9.

Esmakordne kasutuselevõtja

20L IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* kohane esmakordne kasutuselevõtja võib paragrahvis 20A kirjeldatud ajutist erandit IFRS 9-st rakendada ainult juhul, kui ta vastab paragrahvis 20B kirjeldatud kriteeriumidele. Paragrahvi 20B punkti b kohaldamisel kasutab esmakordne kasutuselevõtja bilansilisi väärtusi, mis on kindlaks määratud, rakendades IFRSi nimetatud paragrahvis sätestatud kuupäeval.

20M IFRS 1 sisaldab esmakordsele kasutuselevõtjale kehtivaid nõudeid ja vabastusi. Nimetatud nõuded ja vabastused (näiteks IFRS 1 paragrahvid D16–D17) ei ole ülimuslikud käesoleva IFRSi paragrahvides 20A–20Q ja 39B–39J sätestatud nõuete suhtes. Näiteks ei ole IFRS 1s sisalduvad nõuded ja vabastused ülimuslikud nõude suhtes, et esmakordne kasutuselevõtja peab IFRS 9-st ajutise erandi rakendamiseks vastama lõikes 20L sätestatud kriteeriumidele.

20N Esmakordne kasutuselevõtja, kes avalikustab paragrahvidega 39B–39J nõutud teabe, kasutab IFRS 1s sätestatud nõudeid ja vabastusi, mis on asjakohased nimetatud teabe esitamiseks vajalike hindamiste läbiviimiseks.

Ajutine erand IAS 28 erinõuetest

20O IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse ja ühisettevõtetesse* paragrahvide 35–36 kohaselt peab üksus kapitaliosaluse meetodi kasutamisel rakendama ühtseid arvestusmeetodeid. Üksusel on siiski lubatud, ent tal ei ole kohustust, säilitada aruandeaastatel, mis algavad enne 1. jaanuari 2021, sidus- või ühisettevõtja rakendatavad spetsiifilised arvestusmeetodid järgneval viisil:

a) üksus rakendab IFRS 9, aga sidus- või ühisettevõtja rakendab ajutist erandit IFRS 9st või

b) üksus rakendab ajutist erandit IFRS 9st, aga sidus- või ühisettevõtja rakendab IFRS 9.

20P Kui üksus kasutab sidus- ja ühisettevõtjatesse tehtud investeeringute arvestamisel kapitaliosaluse meetodit:

a) kui finantsaruannetes, mida kasutati sidus- või ühisettevõtjate suhtes kapitaliosaluse meetodi kohaldamiseks (pärast kõikide üksusepoolsete korrektsioonide kajastamist), rakendati eelnevalt IFRS 9, tuleb jätkata IFRS 9 rakendamist.

▼M56

b) kui finantsaruannetes, mida kasutati sidus- või ühisettevõtjate suhtes kapitaliosaluse meetodi kohaldamiseks (pärast kõikide üksusepoolsete korrektsioonide kajastamist), kohaldati eelnevalt ajutist erandist IFRS 9st, võidakse järgnevalt rakendada IFRS 9.

20Q Üksus võib paragrahvi 20O ja paragrahvi 20P punkti b kohaldada eraldi iga sidus- või ühisettevõtja suhtes.

▼B

Muutused arvestusmeetodites

21 Paragrahvid 22–30 rakenduvad nii muutuste suhtes, mida on teinud IFRS-e kasutav kindlustusandja, kui ka muutuste suhtes, mida on teinud IFRS-e esmakordselt rakendav kindlustusandja.

22 Kindlustusandja võib muuta oma arvestusmeetodeid kindlustuslepingutele siis, ja ainult siis, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate majandusotsuste tegemisel vajadustele vastavamaks ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nende vajadustele. Kindlustusandja otsustab vajadusele vastavuse ja usaldusväärsuse kooskõlas IAS 8 kriteeriumitega.

23 Kindlustuslepingute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks näitab kindlustusandja, et muutus teeb finantsaruanded IAS 8 kriteeriumitele vastavamaks, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nende kriteeriumitega. Allpool käsitletakse järgmisi konkreetseid küsimusi:

a) jooksvad intressimäärad (paragrahv 24);

b) kehtivate arvestuspraktikate jätkamine (paragrahv 25);

c) konservatiivsus (paragrahv 26);

d) tuleviku investeeringukasumid (paragrahvid 27–29) ja

e) „variarvestus” (paragrahv 30).

Jooksvad intressimäärad

24 Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et see hindab üle sihtotstarbelised kindlustuskohustised, ([1]) et kajastada antud hetke turuintressimäärasid ja kajastab nende kohustiste muutusi kasumis või kahjumis. Samaaegselt on lubatud kehtestada arvestusmeetodid, mis nõuavad sihtotstarbeliste kohustiste teisi antud hetke hinnanguid ja eeldusi. Käesoleva paragrahvi valik lubab kindlustusandjal muuta oma sihtotstarbeliste kohustiste arvestusmeetodeid, rakendamata neid järjepidevalt kõikide sarnaste kohustiste suhtes, nagu IAS 8 seda muidu nõuaks. Kui kindlustusandja määratleb kohustised käesolevaks valikuks, jätkab ta antud hetke turuintressimäärade rakendamist (ja ka muude antud hetke hinnangute ja eelduste rakendamist, kui need rakenduvad) järjepidevalt kõikidel perioodidel kõikidele kohustistele kuni nende lõppemiseni.

([1]) Käesolevas paragrahvis hõlmavad kindlustuskohustised nendega seotud edasilükkunud omandamisväljaminekuid ja seotud immateriaalseid varasid, nagu need, mida mainitakse paragrahvides 31 ja 32.

▼B

Kehtivate arvestuspraktikate jätkamine

25 Kindlustusandja võib jätkata allpoolkirjeldatud arvestuspraktikaid, kuid ühegi nende kasutuselevõtt ei vasta paragrahvile 22:

a) kindlustuskohustiste hindamine diskonteerimata kujul;

b) lepinguliste õiguste hindamine tuleviku investeeringute juhtimistasude suhtes summas, mis ületab nende õiglase väärtuse, kui sellele viitab võrdlus antud hetke tasudega, mida saavad teised turuosalised sarnaste teenuste eest. On tõenäoline, et nende lepinguliste õiguste õiglane väärtus on võrdne algsete tasutud kuludega, välja arvatud juhul, kui tuleviku investeeringute juhtimistasud ja seotud kulud ei ole turul võrreldavaga kooskõlas;

c) erinevate arvestusmeetodite kasutamine tütarettevõtete kindlustuslepingutele (ja seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekutele ja seotud immateriaalsetele varadele, kui neid on), välja arvatud paragrahvis 24 lubatud juhtudel. Kui need arvestusmeetodid on erinevad, võib kindlustusandja muuta neid juhul, kui muutus ei tee arvestusmeetodeid erinevamaks ja samuti vastab käesoleva IFRS-i muudele nõuetele.

Konservatiivsus

26 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid selleks, et likvideerida liigset konservatiivsust. Siiski, kui kindlustusandja juba hindab kindlustuslepinguid piisava ettevaatlikkusega, ei tohi kasutusele võtta täiendavat konservatiivsust.

Tuleviku investeeringukasumid

27 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid tuleviku investeeringukasumite elimineerimiseks. Siiski esineb ümberlükatav eeldus, et kindlustusandja finantsaruannete asjakohasus ja usaldusväärsus väheneb, kui ta kehtestab arvestusmeetodi, mis kajastab kindlustuslepingute hindamisel tuleviku investeeringukasumeid, välja arvatud juhul, kui need investeeringukasumid mõjutavad lepingulisi makseid. Kaks arvestusmeetodi näidet, kus neid määrasid kajastatakse, on:

a) diskontomäära kasutamine, mis kajastab hinnangulist kasumit kindlustusandja varade suhtes, või

b) nendelt varadelt saadava kasumi prognoosimine hinnangulise kasumimäära alusel, nende prognoositud kasumite diskonteerimist erinevate määrade alusel ja saadud tulemuse kasutamine kohustise hindamisel.

▼B

28 Kindlustusandja võib paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatava eelduse ületada siis, ja ainult siis, kui arvestusmeetodi muutmise muud komponendid suurendavad selle finantsaruannete asjakohasust ja usaldusväärsust piisavalt, et üles kaaluda asjakohasuse ja usaldusväärsuse vähenemist, mida põhjustab tuleviku investeeringukasumi määrade arvessevõtmine. Näiteks, oletame, et kindlustusandja olemasolevad kindlustuslepingute arvestusmeetodid hõlmavad jõustumisel liigselt konservatiivseid eeldusi ja järelevalveorgani poolt turutingimusi otseselt arvestamata ettekirjutatud diskontomäära ning eiravad teatud varjatud optsioone ja tagatisi. Kindlustusandja võiks teha finantsaruanded asjakohasemaks ja mitte vähem usaldusväärseks, lülitudes terviklikule, investorile orienteeritud arvestusmeetodile, mida kasutatakse laialdaselt ja mis hõlmab:

a) antud hetke hinnanguid ja eeldusi;

b) mõistlikku (kuid mitte liigselt konservatiivset) korrigeerimist arvestamaks riski ja ebakindlust;

c) hindamisi, mis kajastavad nii optsioonide ja tagatiste tegelikku kui ka ajaväärtust, ning

d) antud hetke turu diskontomäära, isegi siis, kui see diskontomäär kajastab hinnangulist kasumit kindlustusandja varade suhtes.

29 Mõnedes hindamismeetodites kasutatakse diskontomäära tuleviku kasumi nüüdisväärtuse kindlaks tegemisel. Kõnealune kasumi võetakse arvesse erinevatel perioodidel kasutades vastavat valemit. Nende lähenemisviiside korral mõjutab diskontomäär usaldusväärsust ainult kaudselt. Eelkõige on vähemsobival diskontomääral lepingu jõustumisel usaldusväärsuse mõõtmisele piiratud või puuduv mõju. Siiski mõjutab muude lähenemisviiside korral diskontomäär usaldusväärsust otseselt. Viimasel juhul, tingituna asjaolust, et varapõhise diskontomäära kasutuselevõtt omab olulisemat mõju, on väga ebatõenäoline, et kindlustusandja ületaks paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatavat eeldust.

„Variarvestus”

30 Mõningates arvestusmudelites on kindlustusandja varast tulenev realiseeritud kasumil või kahjumil otsene mõju mõnele või kõigile a) kindlustuskohustiste, b) nendega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute ja c) seotud immateriaalsete varade hindamisele, nagu on kirjeldatud paragrahvides 31 ja 32. Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et varast tulenev kajastatud kuid realiseerimata kasum või kahjum mõjutab neid mõõtmisi samal viisil kui realiseeritud kasum või kahjum. ►**M5** Sellega seotud kindlustuskohustuste (või edasilükkunud sõlmimisväljaminekute või immateriaalsete varade) korrigeerimine kajastatakse muus koondkasumis siis, ja ainult siis, kui realiseerimata kasumid või kahjumid on kajastatud muus koondkasumis. ◄ Sellist arvestuspraktikat nimetatakse mõnikord „variarvestuseks”.

▼B

Äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus omandatud kindlustuslepingud

31 IFRS 3 järgimiseks hindab kindlustusandja omandamiskuupäeval äriühenduse käigus ülevõetud kohustised ja omandatud *kindlustusvarad* õiglases väärtuses. Siiski lubatakse kindlustusandjal, kuid ei nõuta, kasutada laiendatud esitusviisi, mis jagab omandatud kindlustuslepingud kaheks komponendiks:

a) kohustis, mis on hinnatud vastavuses kindlustusandja arvestusmeetoditega, mida ta rakendab enda poolt väljastatud kindlustuslepingutele, ja

b) immateriaalne vara, mis kujutab erinevust i) omandatud kindlustuse lepingujärgsete õiguste ja võetud kindlustuskohustuste õiglase väärtuse ning ii) punktis a kirjeldatud summa vahel. Käesoleva vara hilisem hindamine peab olema samalaadne, mis vastava kindlustuskohustise mõõtmisel.

32 Kindlustusandja, kes omandab kindlustuslepinguid, võib kasutada paragrahvis 31 kirjeldatud laiendatud esitust.

33 Paragrahvides 31 ja 32 kirjeldatud immateriaalsed varad jäävad välja IAS 36 „Varade väärtuse langus” ja IAS 38 rakendusalast. Siiski rakenduvad IAS 36 ja IAS 38 klientide nimekirjade ja kliendisuhete suhtes, mis kajastavad tuleviku lepingute ootusi, mis ei ole lepingujärgsete kindlustusõiguste ega lepingujärgsete kindlustuskohustuste osa, mis olid olemas äriühenduse või portfellitehingu kuupäeval.

Valikuline kasumiosalus

Valikuline kasumiosalus kindlustuslepingutes

▼M53

34 Mõned kindlustuslepingud sisaldavad nii valikulist kasumiosalust kui ka *garanteeritud elementi*. Sellise lepingu väljastaja:

▼B

a) võib, kuid ei pruugi kajastada garanteeritud elementi valikulisest kasumiosalusest eraldi. Kui (lepingu) väljastaja ei kajasta neid eraldi, liigitab ta terve lepingu kohustisena. Kui väljastaja liigitab neid eraldi, liigitab ta garanteeritud elemendi kohustisena;

b) liigitab, juhul kui ta kajastab valikulist kasumiosalust eraldi garanteeritud elemendist, seda kohustisena või omakapitali eraldiseisva komponendina. Käesolev IFRS ei täpsusta, kuidas esitaja määratleb, kas valikuline kasumiosalus on kohustis või omakapital. Väljastaja võib selle osa jagada kohustise ja kapitaliosaluse komponentideks ja kasutab selleks jagamiseks järjepidevat arvestusmeetodit. Esitaja ei liigita seda osa vahekategooriana, mis ei ole kohustis ega omakapital;

▼B

c) võib kajastada kõiki saadud preemiaid tuluna, eraldamata ühtegi osa, mis kuuluks omakapitali. Sellest tulenevad garanteeritud elemendi ja kohustisena kajastatud valikulise kasumiosaluse muutused tuleb kajastada ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Kui valikuline kasumiosalus on tervikuna või osaliselt liigitatud omakapitalina, võib osa kasumist või kahjumist seostada selle osaga (samal viisil nagu osa võib seostada ►M11 mittekontrolliva osalusega ◄). Valikulise kasumiosaluse mis tahes omakapitali komponendiga seonduva kasumi või kahjumi kajastab väljastaja kasumi või kahjumi jaotusena, mitte kulu või tuluna (vt IAS 1 „Finantsaruannete esitusviis”);

▼M53

d) rakendab, kui leping sisaldab tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit IFRS 9 rakendusalas, selle tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi suhtes IFRS 9;

▼B

e) jätkab, kõikides paragrahvides 14–20 ja 34 punktides a kuni d kirjeldamata juhtudel selliste lepingute suhtes oma kehtivat arvestusmeetodit, välja arvatud juhul, kui see muudab neid arvestusmeetodeid viisil, mis vastab paragrahvidele 21–30.

Vaba osavõtuviis finantsinstrumentides

▼M53

35 Paragrahvi 34 nõuded kehtivad ka valikulist kasumiosalust sisaldava finantsinstrumendi suhtes. Peale selle:

a) kui esitaja liigitab kogu vaba osavõtuviisi kohustisena, rakendab ta kohustise piisavuse testi paragrahvides 15–19 tervele lepingule (s.o nii garanteeritud elemendile kui valikulisele kasumiosalusele). Väljastaja ei pea määratlema summat sellisena, nagu see tuleneks IFRS 9 rakendamisest garanteeritud elemendile;

b) kui väljastaja liigitab valikulise kasumiosaluse osaliselt või tervikuna omakapitali eraldiseisva komponendina, ei tohi kogu lepingu kajastatud kohustis olla väiksem kui summa, mis tuleneks IFRS 9 rakendamisest garanteeritud elemendi suhtes. See summa sisaldab lepingu tagasiostuoptsiooni tegelikku väärtust, kuid ei pea sisaldama selle ajaväärtust, kui paragrahv 9 vabastab selle optsiooni õiglase väärtuse hindamisest. Esitaja ei pea avalikustama summat, mis tuleneks IFRS 9 rakendamisest garanteeritud elemendi suhtes, ega esitama seda summat eraldi. Esitaja ei pea ka määratlema seda summat, kui kajastatud kogukohustis on selgelt suurem;

▼B

c) kuigi need lepingud on finantsinstrumendid, võib esitaja jätkata nende lepingute preemiate kajastamist tuluna ja kajastada tulenevat kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse suurenemist kuluna;

d) ehkki need lepingud on finantsinstrumendid, peab emiteerija, kes rakendab valikulise kasumiosalusega lepingute suhtes IFRS 7 paragrahvi 20 punkti b, avalikustama kogu ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatava intressikulu, kuid ei pea arvutama sellist intressikulu sisemise intressimäära meetodi abil.

▼M56

35 A Ajutisi erandeid paragrahvidest 20A, 20L ja 20O ning paragrahvi 35B kohast kattuvusel põhinevat lähenemisviisi võivad kohaldada ka võimaliku kasumiosalusega finantsinstrumentide emitendid. Seega loetakse paragrahvi 3 punktides a ja b, paragrahvides 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M ja 46–49 esinevaid viiteid kindlustusandjale nii, nagu osutaksid need ka võimaliku kasumiosalusega finantsinstrumentide emitentidele.

ESITAMINE

Kattuvusel põhinev lähenemisviis

35B Kindlustusandjal on lubatud, ent tal ei ole kohustust, kohaldada määratletud finantsvarade suhtes kattuvusel põhinevat lähenemisviisi. Kindlustusandja, kes kohaldab kattuvusel põhinevat lähenemisviisi:

a) liigitab kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi vahel ümber sellise summa, et määratletud finantsvarade aruandeperioodi lõpus on kasum või kahjum sama nagu juhul, kui kindlustusandja oleks rakendanud määratletud finantsvaradele IAS 39t. Seega võrdub ümberliigitatud summa järgmiste vahega:

i) summa, mida kajastatakse määratletud finantsvarade kasumis või kahjumis IFRS 9 rakendades, ja

ii) summa, mis oleks kajastatud määratletud finantsvara kasumis või kahjumis, kui kindlustusandja oleks rakendanud IAS 39.

b) rakendab oma finantsinstrumentide suhtes kõiki asjakohaseid IFRSe, välja arvatud käesoleva IFRSi paragrahvides 35B–35N, 39K–39M ja 48–49 kirjeldatud juhtudel.

35C Kindlustusandja võib otsustada, et ta kohaldab paragrahvis 35B kirjeldatud kattuvusel põhinevat lähenemisviisi ainult IFRS 9 esmakordsel rakendamisel, sealhulgas IFRS 9 esmakordsel rakendamisel, olles eelnevalt kohaldanud:

a) paragrahvis 20A kirjeldatud ajutist erandit IFRS 9st või

b) üksnes neid õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud IFRS 9 paragrahvi 5.7.1 punktis c, paragrahvides 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20.

35D Kindlustusandja esitab kattuvusel põhinevat lähenemisviisi kohaldades kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi vahel ümberliigitatud summa:

a) kasumis või kahjumis eraldi real ja

b) muu koondkasumi all muu koondkasumi eraldi komponendina.

▼**M56**

35E Finantsvara vastab kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamise kriteeriumitele tingimusel, et täidetud on järgnevad nõuded:

a) seda mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande IFRS 9t rakendades, ent seda ei oleks täies ulatuses mõõdetud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande IAS 39 rakendamise korral ja

b) seda ei hoita seoses tegevusega, mis ei seondu käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvate lepingutega. Kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamise kriteeriumidele mittevastavad finantsvarad on näiteks need varad, mida hoitakse seoses pangandustegevusega, või finantsvarad, mida hoitakse käesoleva IFRSi rakendusalast väljapoole jäävate investeerimislepingutega seotud fondides.

35F Kindlustusandja võib määratleda kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamise kriteeriumidele vastava finantsvara siis, kui ta otsustab kattuvusel põhinevat lähenemisviisi kohaldada (vt paragrahv 35C). Edaspidi võib ta kattuvusel põhineva lähenemisviisi kriteeriumidele vastava finantsvara määratleda ainult tingimusel, et:

a) asjaomane vara on esmaselt kajastatud või

b) asjaomane vara vastab nüüd paragrahvi 35E punktis b sätestatud kriteeriumile, millele ta eelnevalt ei vastanud.

35G Kindlustusandjal on luba määratleda kattuvusel põhineva lähenemisviisi kriteeriumidele vastavaid finantsvarasid, kohaldades paragrahvi 35F instrumentide kaupa.

35H Kui see on asjakohane, rakendades paragrahvi 35F punkti b kohast kattuvusel põhinevat lähenemisviisi vastselt määratletud finantsvara suhtes:

a) peab selle õiglane väärtus määratlemise kuupäeval olema vara uue amortiseeritud soetusmaksumuse bilansiline väärtus ja

b) määratakse efektiivne intressimäär kindlaks, lähtudes vara õiglasest väärtusest määratlemise kuupäeval.

35I Üksus jätkab kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamist määratletud finantsvara suhtes seni, kuni selle vara kajastamine lõpetatakse. Ent üksus:

a) lõpetab finantsvara määratlemise, kui vara ei vasta enam paragrahvi 35E punktis b määratletud kriteeriumile. Näiteks ei vasta finantsvara enam nimetatud kriteeriumile, kui üksus selle vara üle annab, nii et seda hoitakse seoses üksuse pangandustegevusega või kui üksus lakkab olemast kindlustusandja.

b) võib ükskõik millise aruandeaasta alguses lõpetada kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamise kõigi määratletud finantsvarade suhtes. Üksus, mis otsustab kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamise lõpetada, peab kohaldama IAS 8, et arvestada muutust arvestusmeetodis.

▼M56

35 J Kui üksus paragrahvi 35I punkti a kohaldades finantsvara määratlemise lõpetab, liigitab ta kõnealuse finantsvaraga seotud saldo akumuleeritud muu koondkasumi alt ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) ümber kasumiks või kahjumiks.

35 K Kui üksus lõpetab kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohaldamise, kuna ta kasutab paragrahvi 35I punkti b kohast valikuvõimalust või kuna ta ei ole enam kindlustusandja, ei kohalda ta edaspidi kattuvusel põhinevat lähenemisviisi. Kindlustusandja, kes on otsustanud kohaldada kattuvusel põhinevat lähenemisviisi (vt paragrahv 35C), ent kes ei oma selle kriteeriumidele vastavaid finantsvarasid (vt paragrahv 35E), võib kohaldada kattuvusel põhinevat lähenemisviisi edaspidi, kui ta omab kriteeriumidele vastavaid finantsvarasid.

Koostoime muude nõuetega

35L Käesoleva IFRSi paragrahv 30 võimaldab praktikat, mida kirjeldatakse vahel kui nn variarvestust. Kui kindlustusandja kohaldab kattuvusel põhinevat lähenemisviisi, võib nn variarvestus olla rakendatav.

35M Paragrahvi 35B kohasel summade ümberliigitamisel kasumi ja kahjumi alt muu koondkasumi alla võib olla mõju muude summade (näiteks tulumaksu) arvamisele muu koondkasumi hulka. Kindlustusandja kohaldab asjaomaseid IFRSe, nagu IAS 12 *Tulumaks*, et igasugune selline mõju kindlaks teha.

Esmakordne kasutuselevõtja

35N Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab kasutada kattuvusel põhinevat lähenemisviisi, korrigeerib ta võrdlusinformatsiooni kattuvusel põhineva lähenemisviisi kajastamiseks ainult sellisel juhul, kui ta korrigeerib võrdlusinformatsiooni IFRS 9 nõuetele vastamise eesmärgil (vt IFRS 1 paragrahvid E1–E2).

▼B

AVALIKUSTAMINE

Kajastatud summade selgitus

36 Kindlustusandja avalikustab informatsiooni, mis määratleb ja selgitab kindlustuslepingutest tulenevaid summasid tema finantsaruannetes.

37 Paragrahvi 36 nõuete järgimiseks avalikustab kindlustusandja:

a) oma kindlustuslepingute ja seotud varade, kohustiste, tulude ja kulude arvestusmeetodeid;

b) kindlustuslepingutest tulenevad kajastatud varad, kohustised, tulud ja kulud (ja kui ta esitab rahavoogude aruande otsest meetodit kasutades, siis ka rahavood). Kui kindlustusandja on edasikindlustusvõtja, avalikustab ta:

i) edasikindlustuse ostmisest tuleneva kasumi või kahjumi, mis kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, ja

ii) kui edasikindlustusvõtja lükkab edasi või amortiseerib edasikindlustuse ostmisest tulenevaid kasumid ja kahjumid, siis perioodi amortisatsiooni ja ülejäänud amortiseerimata summad perioodi alguses ja lõpus;

▼B

c) protsessi, mida kasutati punktis b kirjeldatud summade hindamisele suurimat mõju avaldanud eelduste määratlemisel. Kui see on mõistlikult teostatav, avalikustab kindlustusandja need eeldused ka koguseliselt;

d) eelduste muutuste mõju, mida kasutatakse kindlustusvarade ja kindlustuskohustiste hindamiseks, näidates eraldi iga muutuse mõju, millel on finantsaruannetele oluline mõju;

e) kindlustuskohustiste muutuste, edasikindlustusvarade ja olemasolul ka eelmistega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute võrdlus.

Kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemus ja määr

38 Kindlustusandja avaldab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemust ja määra.

39 Paragrahvi 38 nõuete järgimiseks avalikustab kindlustusandja:

a) oma kindlustuslepingute riski maandamise eesmärgid, põhimõtted ja protsessid ning nende riskide haldamiseks kasutatavad meetodid;

b) kehtetu

c) teavet *kindlustusriski* kohta (nii enne kui pärast riski vähendamist edasikindlustuse kaudu), sealhulgas järgmise teabe:

i) tundlikkus kindlustusriski suhtes (vt paragrahv 39A);

ii) kindlustusriski kontsentratsioon, k.a kirjeldus, kuidas juhtkond kontsentratsioone määrab, ning iga kontsentratsiooni tunnuseks oleva ühise joone kirjeldus (näiteks kindlustatud sündmuse liik, geograafiline piirkond või vääring);

iii) tegelikud nõuded, võrreldes varasemate hinnangutega (s.o nõuete areng). Nõuete arengu avalikustamine peab tagasi ulatuma perioodini, kui tekkis varaseim oluline nõue, mille väljamaksete summa ja ajastus on siiani ebakindel, kuid ei pea ulatuma kaugemale kui kümme aastat. Kindlustusandja ei pea avalikustama teavet nõuete kohta, mille summa ja ajastuse ebakindlus laheneb tavaliselt ühe aasta jooksul;

▼M19

d) teave krediidiriski, likviidsusriski ja tururiski kohta, mida nõutaks IFRS 7 paragrahvidega 31-42, kui kindlustuslepingud oleksid IFRS 7 rakendusalas. Kuid:

i) kindlustusandjal ei ole kohustuslik esitada IFRS 7 paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutavaid lunastustähtaja analüüse, kui ta avalikustab selle asemel teabe kajastatud kindlustuskohustistest tulenevate neto raha väljamaksete hinnangulise ajastuse kohta. See võib toimuda analüüsi vormis, finantsseisundi aruandes kajastatud summade hinnangulise ajastuse järgi;

▼B

ii) kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta kasutada IFRS 7 paragrahvi 40 punkti a nõuete täitmiseks tundlikkusanalüüsi. Selline kindlustusandja avaldab ka IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud teabe;

e) teabe tururiski kohta, mis tuleneb varjatud tuletisinstrumentidest põhikindlustuslepingus juhul, kui kindlustusandja ei ole kohustatud mõõtma ega mõõda varjatud tuletisinstrumente õiglase väärtuse alusel.

39A Paragrahvi 39 punkti c alapunkti i nõuete täitmiseks avalikustab kindlustusandja avalikustama kas punktis a või b osutatud teabe järgmiselt:

►M5 a) sensitiivsusanalüüsi, mis näitab, kuidas kasumit või kahjumit ja omakapitali oleks mõjutatud, kui oleksid aset leidnud muutused olulises riskiteguris, mis olid põhjendatult võimalikud aruandeperioodi lõpus; meetodid ja eeldused, mida kasutati sensitiivsusanalüüsi koostamisel; ja kõik muutused eelmisel perioodil kasutatud meetodites ja eeldustes. ◄ Kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta täita seda nõuet, avaldades alternatiivse tundlikkusanalüüsi ning IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud andmed;

b) kvalitatiivse teabe tundlikkuse kohta ning teabe kindlustuslepingute nende sätete ja tingimuste kohta, millel on oluline mõju kindlustusandja tulevaste rahavoogude summale, toimumise ajale ja ebakindlusele.

▼M56

Avalikustatav teave seoses IFRS 9st ajutise erandi rakendamisega

39B Kindlustusandja, kes otsustab rakendada ajutist erandit IFRS 9st, avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel:

a) mõista, mis viisil kindlustusandja osutus vastavaks ajutise erandi rakendamise tingimustele ja

b) võrrelda ajutist erandit rakendavaid kindlustusandjaid IFRS 9 rakendavate kindlustusandjatega.

▼**M56**

39C Paragrahvi 39B punkti a nõuete täitmiseks avalikustab kindlustusandja andmed selle kohta, et ta kohaldab ajutist erandit IFRS 9st, ja selle kohta, mil viisil kindlustusandja järeldas paragrahvi 20B punktis b sätestatud kuupäeval, et ta vastab ajutise erandi IFRS 9st kohaldamise kriteeriumidele, sealhulgas:

a) kui käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvatest lepingutest tulenevate kohustiste (st paragrahvi 20E punktis a kirjeldatud kohustised) bilansiline väärtus oli 90 protsenti või alla selle kõigi tema kohustiste bilansilisest väärtusest, nende kindlustusega seotud kohustiste, mis ei ole käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvatest lepingutest tulenevad kohustised (st paragrahvi 20E punktides b ja c kirjeldatud kohustised), olemus ja bilansiline väärtus;

b) kui käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvatest lepingutest tulenevate kohustiste bilansiline väärtus oli 90 protsenti või alla selle, ent rohkem kui 80 protsenti kõigi tema kohustiste bilansilisest väärtusest, viis, kuidas kindlustusandja tegi kindlaks, et ta ei tegutsenud märkimisväärses ulatuses kindlustusega mitteseotud valdkonnas, sealhulgas teave, mida ta seejuures arvesse võttis, ja

c) kui kindlustusandja vastas IFRS 9-st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele paragrahvi 20G punkti b kohase uue hindamise alusel:

   i) uue hindamise läbiviimise põhjus

   ii) kuupäev, kui toimus asjaomane muutus tema tegevuses ja

   iii) tema tegevuse muutuse üksikasjalik selgitus kohta s ja kvalitatiivne kirjeldus mõju kohta, mis nimetatud muutusel on kindlustusandja finantsaruannetele.

39D Kui üksus leiab paragrahvi 20G punkti a kohaldades, et tema tegevus ei ole enam peamiselt seotud kindlustusega, avalikustab ta enne IFRS 9 kohaldamise alustamist igal aruandeperioodil järgneva teabe:

a) asjaolu, et ta ei vasta enam IFRS 9st ajutise erandi tegemise kriteeriumidele;

b) tema tegevuse asjaomase muutuse kuupäev s ja

c) tema tegevuse muutuse üksikasjalik selgitus ja kvalitatiivne kirjeldus mõju kohta, mis nimetatud muutusel on kindlustusandja finantsaruannetele.

39E Paragrahvi 39B punkti b nõuete täitmiseks peab kindlustusandja avalikustama kahe järgneva finantsvarade rühma kohta eraldi nende õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpus ja selle aruandeperioodi jooksul toimunud õiglase väärtuse muutuse summa:

a) finantsvarad, mille lepingutingimustest tulenevad kindlatel kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (st finantsvara, mis vastab IFSR 9 paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b tingimustele), välja arvatud igasugune selline finantsvara, mis vastab IFRS 9 kauplemiseesmärgil hoidmise määratlusele või mida juhitakse ja mille tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse põhjal (vt IFRS 9 paragrahv B4.1.6).

▼**M56**

b) kõik finantsvarad, mis ei kuulu paragrahvi 39E punktis a loetletute hulka, see tähendab mis tahes finantsvara:

i) millel on lepingutingimused, millest ei tulene kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed,

ii) mis vastab IFRS 9 kauplemiseesmärgil hoidmise määratlusele või

iii) mida juhitakse ja mille tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse põhjal.

39F Paragrahvis 39E osutatud teabe avalikustamisel arvestab kindlustusandja järgmist:

a) ta võib lugeda IAS 39 rakendades mõõdetud finantsvara bilansilist väärtust selle õiglase väärtuse mõistlikuks lähiväärtuseks, kui kindlustusandjal ei ole kohustust avalikustada IFRS 7 paragrahvi 29 punkti a kohaldades selle õiglane väärtus (st lühiajalised nõuded ostjate vastu) ja

b) ta peab kaaluma, kui üksikasjalik teave on vajalik, et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik mõista finantsvarade omadusi.

39G Paragrahvi 39B punkti b nõuete täitmiseks avalikustab kindlustusandja teabe krediidiriski positsiooni kohta, sealhulgas paragrahvi 39E punktis a kirjeldatud finantsvaradele omase olulise krediidiriski kontsentratsiooni kohta. Kindlustusandja avalikustab nimetatud finantsvarade kohta aruandeperioodi lõpus vähemalt järgmise teabe:

a) IAS 39 rakendades kindlaks määratud bilansiline väärtus IFRS 7s määratletud krediidiriski reitinguastmete kaupa (amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavate finantsvarade korral enne kahju allahindluse arvessevõtmist).

b) paragrahvi 39E punktis a kirjeldatud finantsvarade korral, mis ei ole aruandeperioodi lõpus madala krediidiriskiga, nende õiglane väärtus ja IAS 39 kohane bilansiline väärtus (amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavate finantsvarade korral enne kahju allahindluse arvessevõtmist). Nimetatud teabe avalikustamise eesmärgil on IFRS 9 paragrahvis B5.5.22 sätestatud nõuded selle hindamiseks, kas finantsinstrumendi krediidiriski peetakse madalaks.

39H Paragrahvi 39B punkti b nõuete täitmiseks peab kindlustusandja avalikustama teabe selle kohta, kust finantsaruannete kasutaja saab seoses kontserni kuuluva üksusega kätte mistahes avalikud IFRS 9 kohased andmed, mis ei ole esitatud kontserni konsolideeritud finantsaruannetes asjaomase aruandeperioodi kohta. Näiteks võidakse sellised IFRS 9 kohased andmed saada IFRS 9 kohaldanud kontserni kuuluva üksuse avalikult kättesaadavatest individuaalsetest või konsolideerimata finantsaruannetest.

39I Kui üksus on otsustanud kohaldada paragrahvi 20O kohast erandit IAS 28 erinõuetest, avalikustab ta sellekohase teabe.

▼**M56**

39J Kui üksus kohaldas ajutist erandit IFRS 9st, kajastades oma investeeringut sidus- või ühisettevõtjas kapitaliosaluse meetodit kasutades (vt näiteks paragrahvi 20O punkt a), avaldab üksus lisaks standardi IFRS 12 *Muudes üksustes olevate osaluste avalikustamine* kohaselt nõutavale teabele järgmised andmed:

a) paragrahvides 39B–39H kirjeldatud andmed iga sidus- või ühisettevõtja kohta, mis on üksuse seisukohalt oluline. Avalikustatakse summad, mida kajastatakse sidus- või ühisettevõtja IFRSi kohastes finantsaruannetes pärast kõiki üksuse poolt tehtud korrigeerimisi kapitaliosaluse meetodil (vt IFRS 12 paragrahvi B14 punkt a), mitte üksuse osa nendes summades.

b) paragrahvides 39B–39H kirjeldatud kvantitatiivsed andmed koondandmetena kõikide individuaalselt ebaoluliste ühis- või sidusettevõtjate kohta. Seoses kogusummadega:

i) avalikustatakse üksuse osa nimetatud summades ja

ii) sidusettevõtjate kohta käivad kogusummad avalikustatakse eraldi ühisettevõtjate kohta avaldatavatest kogusummadest.

Teave kattuvusel põhineva lähenemisviisi kohta

39K Kattuvusel põhinevat lähenemisviisi rakendav kindlustusandja avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruande kasutajatel mõista:

a) kuidas on arvutatud aruandeperioodil kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi vahel ümber liigitatav kogusumma ja

b) mõju, mis nimetatud ümberliigitamisel on finantsaruannetele.

39L Paragrahvi 39K nõuete järgimiseks peab kindlustusandja avalikustama:

a) asjaolu, et ta rakendab kattuvusel põhinevat lähenemisviisi;

b) nende finantsvarade bilansilise väärtuse aruandeperioodi lõpus finantsvara liikide kaupa, mille suhtes kindlustusandja kattuvusel põhinevat lähenemisviisi kohaldab;

c) põhjus, miks finantsvara on määratud kattuvusel põhineva lähenemisviisi rakendamiseks, sealhulgas selgitus mis tahes määratud finantsvara kohta, mida hoitakse väljaspool juriidilist isikut, kes väljastab käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvaid lepinguid;

d) selgitus aruandeperioodil kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi vahel ümber liigitatud kogusumma kohta viisil, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas nimetatud summa on saadud, sealhulgas:

i) summa, mida kajastatakse määratletud finantsvara kasumis või kahjumis IFRS 9 rakendades ja

ii) summa, mis oleks kajastatud määratletud finantsvara kasumis või kahjumis, kui kindlustusandja oleks rakendanud IAS 39.

▼**M56**

e) paragrahvides 35B ja 35M kirjeldatud ümberliigitamise mõju kasumi või kahjumi igale kirjele ja

f) kui kindlustusandja on aruandeperioodi jooksul finantsvarade määratlust muutnud:

i) aruandeperioodil kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi vahel ümber liigitatud kogusumma seoses vastselt määratletud finantsvaradega, mille suhtes kohaldatakse kattuvusel põhinevat lähenemisviisi (vt paragrahvi 35F punkt b);

ii) kogusumma, mis oleks aruandeperioodil kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi vahel ümber liigitatud, kui finantsvarade määratlemist ei oleks lõpetatud (vt paragrahvi 35I punkt a) ja

iii) aruandeperioodil kasumi või kahjumi ja akumuleeritud muu koondkasumi vahel ümber liigitatud summa seoses finantsvaradega, mille määratlemine lõpetati (vt paragrahv 35J).

39M Kui üksus kohaldas kattuvusel põhinevat lähenemisviisi, kajastades oma investeeringut sidus- või ühisettevõtjas kapitaliosaluse meetodit kasutades, avalikustab üksus lisaks IFRS 12 kohaselt nõutavale teabele järgmised andmed:

a) paragrahvides 39K–39L kirjeldatud andmed iga sidus- või ühisettevõtja kohta, kes on üksuse seisukohalt oluline. Avalikustatakse summad, mida kajastatakse sidus- või ühisettevõtja IFRSi kohastes finantsaruannetes pärast kõiki üksuse poolt tehtud korrigeerimisi kapitaliosaluse meetodil (vt IFRS 12 paragrahvi B14 punkt a), mitte üksuse osa nendes summades.

b) paragrahvis 39K, paragrahvi 39L punktis d ja paragrahvi 39L punktis f kirjeldatud kvantitatiivsed andmed ja paragrahvis 35B kirjeldatud ümberliigitamise mõju kasumile või kahjumile ja muule koondkasumile koondandmetena kõikide individuaalselt ebaoluliste ühis- või sidusettevõtjate kohta. Seoses kogusummadega:

i) avalikustatakse üksuse osa nimetatud summades ja

ii) sidusettevõtjate kohta käivad kogusummad avalikustatakse eraldi ühisettevõtjate kohta avaldatavatest kogusummadest.

▼**B**

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

40 Üleminekusätted paragrahvides 41–45 rakenduvad nii juba IFRS-e rakendava (majandus)üksuse suhtes käesoleva IFRS-i esmakordsel rakendamisel kui ka IFRS-e esmakordselt rakendava (majandus)üksuse suhtes (esmakordne kasutuselevõtja).

41 Raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

41A *Finantsgarantiilepingutega* (IAS 39 ja IFRS 4 muudatused), avaldatud 2005. aasta augustis, muudeti paragrahvi 4 punkti d, paragrahvi B18 punkti g ning paragrahvi B19 punkti f. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab neid muutusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samaaegselt IAS 39 ja IAS 32 ([1]) muudatusi.

▼M5

41B IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 30. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M33

41E IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine*, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lisas A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M52

41G IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti paragrahvi 4 punkte a ja c, paragrahvi B7, paragrahvi B18 punkti h, paragrahvi B21. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M53

41H 2014. aasta mais välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahve 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, Lisa A ja paragrahve B18–B20 ning jäeti välja paragrahvid 41C, 41D ja 41F. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

▼M54

41I 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 4. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B

Avalikustamine

42 (Majandus)üksus ei pea rakendama käesoleva IFRS-i avalikustamise nõudeid võrdlusandmete suhtes, mis seostuvad aruandeaastaga, mis algab enne 1. jaanuarit 2005, välja arvatud paragrahvis 37 punktides a ja b nõutud arvestusmeetodite ja kajastatud varade, kohustiste, tulude ja kulude (ja rahavoogudele otsese meetodi kasutamise korral) avalikustamise suhtes.

43 Kui mõne paragrahvides 10–35 esitatud nõude rakendamine võrdlusandmete suhtes, mis seostuvad aruandeaastaga, mis algab enne 1. jaanuarit 2005, ei ole mõistlikult teostatav, avalikustab ta selle asjaolu. Kohustise piisavuse testi rakendamine (paragrahvid 15–19 sellistele võrdlusandmetele võib mõnikord osutuda mõistlikult teostamatuks, kuid paragrahvide 10–35 muude nõuete sellistele võrdlusandmetele rakendamise teostamatus on väga ebatõenäoline. IAS 8 selgitab mõistet „mõistlikult mitteteostatav”.

44 Paragrahvi 39 punkti c alapunkti iii rakendamisel ei pea (majandus)üksus avalikustama informatsiooni kahjude kujunemise kohta, mis toimusid rohkem kui viis aastat enne esimese majandussaasta lõppu, millal käesolevat IFRS-i rakendati. Kui käesoleva IFRS-i esmakordsel

([1]) Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 7-t, asendatakse viide IAS 32-le viitega IFRS 7-le.

▼B

rakendamisel on mõistlikult mitteteostatav informatsiooni ettevalmistamine kahjude kujunemise kohta, mis toimusid enne varaseima perioodi algust, mille kohta (majandus)üksus esitab täielikud võrdlusandmed vastavuses käesoleva IFRS-iga avalikustab ta selle asjaolu.

Finantsvara ümberliigitamine

▼M53

45 Vaatamata IFRS 9 paragrahvile 4.4.1, lubatakse kindlustusandjal, kui ta muudab oma kindlustuskohustiste arvestusmeetodeid, kuid ei nõuta, ümber liigitada mõned või kõik tema finantsvarad, nii et neid mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Käesolev ümberliigitamine on lubatud, kui kindlustusandja muudab arvestusmeetodeid, kui ta esmalt rakendab käesolevat IFRS-i ja muudab edaspidi arvestusmeetodeid vastavalt paragrahvis 22 lubatule. Ümberliigitamine on arvestusmeetodi muutmine ja rakendatakse IAS 8.

▼M56

IFRS 4 kohaldamine koos IFRS 9ga

Ajutine erand IFRS 9st

46 Dokumendiga „Standardi IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendamine koos standardiga IFRS 4 *Kindlustuslepingud* (IFRS 4 muudatused)“, välja antud septembris 2016, muudeti paragrahve 3 ja 5 ning lisati paragrahvid 20A–20Q, 35A ja 39B–39J ning pealkirjad pärast paragrahve 20, 20K, 20N ja 39A. Üksus kohaldab neid muudatusi, mis võimaldavad määratletud kriteeriumidele vastavatel kindlustusandjatel kohaldada ajutist erandit IFRS 9st, 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes.

47 Üksus, kes avalikustab paragrahvidega 39B–39J nõutud teabe, kasutab IFRS 9 üleminekusätteid, mis on asjakohased nimetatud teabe esitamiseks vajalike hindamiste läbiviimiseks. Sel eesmärgil loetakse esmakordse rakendamise kuupäevaks 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algava esimese aruandeaasta alguskuupäev.

Kattuvusel põhinev lähenemisviis

48 Dokumendiga „Standardi IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendamine koos standardiga IFRS 4: *Kindlustuslepingud* (IFRS 4 muudatused)“, välja antud septembris 2016, muudeti paragrahve 3 ja 5 ning lisati paragrahvid 35A–35N ja 39K–39M ning pealkirjad pärast paragrahve 35A, 35K, 35M ja 39J. Üksus kohaldab neid muudatusi, mis võimaldavad kindlustusandjatel rakendada kattuvusel põhinevat lähenemisviisi määratletud finantsvarade puhul, kui ta rakendab esmakordselt IFRS 9 (vt paragrahv 35C).

49 Üksus, kes otsustab kohaldada kattuvusel põhinevat lähenemisviisi:

a) kohaldab IFRS 9-le üleminekul seda lähenemisviisi tagasiulatuvalt määratletud finantsvarade suhtes. Selle kohaselt kajastab üksus akumuleeritud muu koondkasumi algsaldo korrektsioonina näiteks summa, mis võrdub määratletud finantsvarade õiglase väärtuse (mis on kindlaks määratud IFRS 9 rakendades) ja nende bilansilise väärtuse (mis on kindlaks määratud IAS 39 rakendades) vahega.

b) korrigeerib võrdlusinformatsiooni kattuvusel põhineva lähenemisviisi kajastamiseks ainult sellisel juhul, kui ta korrigeerib võrdlusinformatsiooni IFRS 9 nõuetele vastamise eesmärgil.

▼B

Lisa A

Mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Edasikindlustusvõtja	Kindlustusvõtja edasikindlustuslepingu alusel.

▼M53

Hoiuse komponent	Lepinguline komponent, mida ei arvestata tuletisinstrumendina IFRS 9 alusel ja mis oleks IFRS 9 rakendusalas, kui see oleks eraldiseisev instrument.

▼B

Otsene kindlustusleping	Kindlustusleping, mis ei ole edasikindlustusleping.
Valikuline kasumiosalus	Lepinguline õigus saada garanteeritud kasumile täiendavat lisakasumit: a) mis on tõenäoliselt märkimisväärne osa kogu lepingujärgsest (kindlustusvõtja) kasumist; b) mille summa või ajastus sõltub lepingu väljastaja otsusest ja c) mis põhineb lepinguliselt: i) kindlaksmääratud lepingute kogumi tulemuslikkusel või kindlaksmääratud lepingutüübil; ii) realiseeritud ja/või realiseerimata investeeringukasumil kindlaksmääratud ja lepingu väljastaja poolt hallatavalt varade kogumilt või iii) lepingut väljastava firma, fondi või muu (majandus)üksusekasumil või kahjumil.

▼M33

Õiglane väärtus	on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13.)

▼B

Finantsgarantiileping	Leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada lepingu valdajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee makseid tähtaegselt vastavalt võlainstrumendi algsetele või muudetud tingimustele.
Finantsrisk	võimaliku tuleviku muutuse risk ühes või rohkemas määratletud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et muutuja ei ole spetsiifiliselt seotud lepinguosapoolega.
Garanteeritud kasum	Maksed või muu kasu, millele konkreetsel **kindlustusvõtjal** või investoril on tingimusteta õigus, ja mis ei sõltu lepingu väljastaja kaalutlustest.

▼B

Garanteeritud element	Kohustus maksta **garanteeritud kasumit valikulist kasumiosalust** sisaldava lepingu järgselt.
Kindlustusvarad	**Kindlustusandja** neto lepingulised õigused **kindlustuslepingu** alusel.
Kindlustusleping	Leping, mille alusel üks osapool **(kindlustusandja)** võtab enda kanda teise osapoole **(kindlustusvõtja)** märkimisväärse kindlustusriski kokkuleppega kompenseerida kindlustusvõtja, kui määratletud mittekindel tuleviku sündmus **(kindlustusjuhtum)** mõjutab kindlustusvõtjat kahjulikult. (vt B lisa käesoleva definitsiooni kohta.)
Kindlustuskohustis	**Kindlustusandja** neto lepingulised kohustused kindlustuslepingu alusel.
Kindlustusrisk	Muu risk kui finantsrisk, mis on üle kantud lepingu omajalt lepingu väljastajale.
Kindlustusjuhtum	Ebakindel tulevikusündmus, mis on kaetud **kindlustuslepinguga** ja millest tuleneb **kindlustusrisk.**
Kindlustusandja	Osapool, kellel on kindlustuslepingu järgne kohustus kompenseerida kindlustusvõtjale, kui esineb **kindlustusjuhtum.**
Kohustiste piisavuse test	Hinnang, kas **kindlustuskohustise** ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust tuleb suurendada (või seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või seotud immateriaalne vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendada), tuleviku rahavoo ülevaatamise tulemusel.
Kindlustusvõtja	Osapool, kellel on **kindlustuslepingu** järgne õigus kompensatsioonile, kui esineb **kindlustusjuhtum.**
Edasikindlustusvarad	**Edasikindlustusvõtja** neto lepingulised õigused **edasikindlustuslepingu** alusel.
Edasikindlustusleping	Ühe kindlustusandja (**edasikindlustusandja**) väljastatud **leping** teise kindlustusandja (**edasikindlustusvõtja**) kahjude kompenseerimiseks tulenevalt edasikindlustusvõtja poolt väljastatud ühest või mitmest kindlustuslepingust.
Edasikindlustusandja	Osapool, kellel on **edasikindlustuslepingu** järgne kohustus kompenseerida **edasikindlustusvõtjale kindlustusjuhtumi** esinemisel.
Lahtisidumine	Lepingu komponentide arvestus selliselt nagu oleksid need eraldiseisvad lepingud.

▼B

Lisa B

Kindlustuslepingu määratlus

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

B1 Käesolev lisa annab juhiseid lisa A kindlustuslepingu määratluse kohta. See käsitleb järgmisi küsimusi:

a) mõiste „ebakindel tulevikusündmus” (paragrahvid B2–B4);

b) mitterahalised hüvitised (paragrahvid B5–B7);

c) kindlustusrisk ja muud riskid (paragrahvid B8–B17);

d) kindlustuslepingute näited (paragrahvid B18–B21);

e) märkimisväärne kindlustusrisk (paragrahvid B22–B28) ja

f) muutused kindlustusriski määras (paragrahvid B29 ja B30).

Ebakindel tulevikusündmus

B2 Ebakindlus (või risk) on kindlustuslepingu põhiolemus. Seega vähemalt üks järgmistest ei ole kindel kindlustuslepingu jõustumisel:

a) kas *kindlustusjuhtum* toimub;

b) millal see toimub või

c) kui palju peab kindlustusandja maksma, kui see toimub.

B3 Mõnes kindlustuslepingus on kindlustusjuhtumiks kahju avastamine lepingu kehtivuse ajal, isegi kui kahju tuleneb sündmusest, mis toimus enne lepingu jõustumist. Muudes kindlustuslepingutes on kindlustusjuhtumiks sündmus, mis toimub lepingu kehtimise ajal, isegi kui tulemuseks olev kahju avastati pärast lepingu kehtivusaja lõppu.

B4 Mõned kindlustuslepingud hõlmavad sündmusi, mis on juba toimunud, kuid mille finantsmõju on siiani ebakindel. Näiteks on edasikindlustusleping, mis katab otsesele kindlustusandjale kindlustusvõtjate poolt talle esitatud kahjunõuete edasise ebasoodsa kujunemise. Sellistes lepingutes on kindlustusjuhtumiks nende nõuete lõplik kulu.

Mitterahalised maksed

B5 Mõned kindlustuslepingud nõuavad või lubavad mitterahalisi makseid. Näiteks on, kui kindlustusandja asendab varastatud eseme otseselt, selle hüvitamise asemel kindlustusvõtjale. Teine näide on, kui kindlustusandja kasutab oma haiglaid ja meditsiinipersonali lepingutega hõlmatud meditsiiniteenuste osutamiseks.

▼B

B6 Mõned fikseeritud tasuga teenuse lepingud, mille osutatava teenuse maht sõltub ebakindlast sündmusest, vastavad käesoleva IFRS-i kindlustuslepingu määratlusele, kuid ei ole mõnes riigis kindlustuslepinguna reguleeritud. Üheks näiteks on hooldusleping, milles teenuse osutaja on nõustunud kindlaksmääratud seadet pärast riket parandama. Fikseeritud teenustasu põhineb eeldatavate rikete arvul, kuid ei ole kindel, kas konkreetne masin puruneb. Seadme rike mõjutab kahjulikult selle omanikku ja leping kompenseerib omanikule (pigem mitterahaliselt kui rahaliselt). Teine näide on autorikke teenuse leping, milles teenuse osutaja nõustub kindlaksmääratud iga-aastase tasu eest pakkuma hädaabi või pukseerima lähimasse töökotta. Viimane leping vastaks kindlustuslepingu definitsioonile isegi siis, kui varustaja ei nõustu parandustöid tegema või osi vahetama.

▼M52

B7 Käesoleva IFRSi rakendamine paragrahvis B6 kirjeldatud lepingute suhtes ei ole tõenäoliselt koormavam kui nende IFRSide rakendamine, mis rakenduksid juhul, kui sellised lepingud jääksid käesoleva IFRSi rakendusalast väljapoole.

▼B

a) Olulised kohustised purunemistele ja riketele, mis juba on toimunud, on ebatõenäolised.

▼M52

b) Kui rakendataks standardit IFRS 15, kajastaks teenuse osutaja müügitulu siis, kui ta osutab kliendile teenuseid (kehtivad ka muud määratletud tingimused). Selline käsitlus on ka käesoleva IFRSi alusel vastuvõetav, mis lubab teenuse osutajal i) jätkata oma kehtivat arvestusmeetodit nende lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui need hõlmavad paragrahvis 14 keelatud tegevusi, ja ii) täiustada seda arvestusmeetodit, kui paragrahvid 22–30 seda lubavad.

▼B

c) Teenuse osutaja arvestab, kas lepingulise kohustuse järgselt teenuse osutamiseks tehtud kulu ületab ettemaksena saadud tulu. Et seda teha, rakendab ta käesolevas IFRS-i paragrahvides 15–19 kirjeldatud kohustise piisavuse testi. Kui käesolevat IFRS-i ei rakendatud nende lepingute suhtes, rakendaks teenuse osutaja IAS 37-t, et määratleda, kas lepingud on kahjulikud.

d) Käesolev IFRS tõenäoliselt ei lisa nendele lepingutele märkimisväärseid avalikustamise nõudeid võrreldes teistes IFRS-ides nõutuga.

Kindlustusriski ja muude riskide eristamine

B8 Kindlustuslepingu määratlus viitab kindlustusriskile, mida käesolev IFRS määratleb kui riski, mis on muu kui *finantsrisk*, mis on lepingu omajalt üle kantud lepingu väljastajale. Leping, millega kaasneb väljastajale finantsrisk ilma märkimisväärse kindlustusriskita, ei ole kindlustusleping.

▼B

B9 Finantsriski määratlus lisas A sisaldab loetelu finants- ja mittefinantsmuutujatest. See nimekiri sisaldab mitterahalisi muutujaid, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifiline, nagu maavärina kahjude indeks konkreetses regioonis või temperatuuride indeks konkreetses linnas. See välistab mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised, nagu kahjustusi tekitava või selle osapoole vara hävitava tulekahju tekkimine või mittetekkimine. Mitterahalise vara õiglase väärtuse muutuste risk ei ole finantsrisk, kui õiglane väärtus kajastab mitte ainult selliste varade (finantsmuutuja) muutusi turuhindades, kuid ka lepingu osapoole konkreetse mitterahalise vara seisukorda (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto lõppväärtuse garanteerimisega kaasneb garandi risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk kindlustusrisk, mitte finantsrisk.

B10 Mõnede lepingutega kaasneb esitajale finantsrisk, lisaks märkimisväärsele kindlustusriskile. Näiteks paljud elukindlustuslepingud garanteerivad kindlustusvõtjale nii minimaalset kasumimäära (tekitades finantsriski) kui ka lubavad hüvitist surma korral, mis mõnel juhul ületavad kindlustusvõtja kogunenud eraldise (tekitades kindlustusriski terviseriski kujul). Sellised lepingud on kindlustuslepingud.

B11 Mõnede lepingute alusel tingib kindlustusjuhtum hinnaindeksiga seotud summa maksmise. Sellised lepingud on kindlustuslepingud eeldusel, et makse, mis on sõltuv kindlustusjuhtumist, võib olla märkimisväärne. Näiteks eluaegse annuiteedi korral, mis on seotud elukalliduse indeksiga, on tegemist kindlustusriski edastamisega, sest makse toimub määramata sündmuse tagajärjel, milleks on annuiteedi saaja ellujäämine. Seos hinnaindeksiga on varjatud tuletisinstrument, kuid toimub ka kindlustusriski edastamine. Kui tulemuseks olev kindlustusriski edastamine on märkimisväärne, vastab varjatud tuletisinstrument kindlustuslepingu määratlusele, mille korral ei pea seda eraldama ja õiglases väärtuses mõõtma (vt käesoleva IFRS-i paragrahvi 7).

B12 Kindlustusriski määratlus viitab riskile, mille kindlustusandja võtab üle kindlustusvõtjalt. Teiste sõnadega on kindlustusrisk eelnevalt eksisteerinud risk, mis on üle kantud kindlustusvõtjalt kindlustusandjale. Järelikult ei ole lepinguga tekkinud uus risk kindlustusrisk.

B13 Kindlustuslepingu määratlus viitab ebasoodsale mõjule kindlustusvõtja suhtes. Määratlus ei piira kindlustusandja makset summaga, mis on võrdne ebasoodsa sündmuse rahalise mõjuga. Näiteks ei välista määratlus „uus vana asemel” tüüpi kindlustuskatet, mille järgselt makstakse kindlustusvõtjale piisavalt võimaldamaks vana kahjustatud vara asendamist uue varaga. Sarnaselt ei piira määratlus tähtajalise riskielukindlustuslepingu väljamakset rahalise kahjuga, mida kandsid surnu ülalpeetavad, ega välista samas eelnevalt kindlaksmääratud summade maksmist, väljendamaks rahaliselt surma või õnnetuse põhjustatud kahju.

▼B

B14 Mõned lepingud nõuavad makset, kui määratletud ebakindel sündmus toimub, kuid ei nõua ebasoodsat mõju kindlustusvõtjale makse eeltingimusena. Selline leping ei ole kindlustusleping isegi siis, kui kindlustusandja kasutab lepingut vastava riski vähendamiseks. Näiteks, kui omaja kasutab tuletisinstrumenti vastava mitterahalise muutuja riski maandamiseks („hedging”), mis on seotud rahavoogudega (majandus)üksuse varaobjektist, ei ole tuletisinstrument kindlustusleping, sest makse ei ole sõltuv sellest, kas varaobjektist tulenevate rahavoogude vähenemise mõju omajale on ebasoodne. Aga kindlustuslepingu määratlus viitab ebakindlale sündmusele, mille ebasoodne mõju kindlustusvõtjale on väljamakse lepingujärgseks eeltingimuseks. See lepingujärgne eeltingimus ei nõua, et kindlustusandja uuriks, kas sündmus tegelikult põhjustas ebasoodsa mõju, kuid lubab kindlustusandjal keelduda maksest, kui ei ole täidetud tingimus, et sündmus ebasoodsat mõju põhjustas.

B15 Kehtivus- ehk püsivusrisk (s.o risk, et vastaspool katkestab lepingu varem või hiljem kui esitaja eeldas lepingu hinda määrates) ei ole kindlustusrisk, sest makse vastaspoolele ei ole sõltuv ebakindlast tuleviku sündmusest, mis mõjutab vastaspoolt ebasoodsalt. Sarnaselt, kulude risk (s.o ootamatute halduskulude suurenemise risk seoses pigem lepingu teenindamisega kui kindlustusjuhtumi kuludega) ei ole kindlustusrisk, sest ootamatu kulude suurenemine ei mõjuta vastaspoolt ebasoodsalt.

B16 Seetõttu ei ole leping, millega kaasneb esitajale kehtivusrisk, püsivusrisk või kulude risk, kindlustusleping, kui sellega ei kaasne esitajale kindlustusriski. Siiski, kui selle lepingu esitaja leevendab seda riski kasutades teist lepingut, et seda riski üle kanda teisele osapoolele, kaasneb teise lepinguga sellele teisele osapoolele kindlustusrisk.

B17 Kindlustusandja saab kindlustusvõtjalt vastu võtta märkimisväärset kindlustusriski ainult siis, kui kindlustusandja on kindlustusvõtjast eraldiseisev (majandus)üksus. Vastastikuse kindlustusseltsi korral arvestab see riski igalt kindlustusvõtjalt ja ühendab need riskid. Kuigi kindlustusvõtjad kannavad ühendatud riski kollektiivselt omanikena oma võimaluste piires, võttis vastastikune kindlustusselts siiski vastu riski, mis on kindlustuslepingu olemuseks.

Kindlustuslepingute näited

▼M53

B18 Järgmised on näited lepingutest, mis on kindlustuslepingud, eeldusel, et kindlustusriski ülekanne on märkimisväärne:

▼B

a) kindlustus varguse või vara kahjustamise vastu;

b) kindlustus tootevastutuse, ametialase vastutuse, tsiviilvastutuse või kohtukulude vastu;

c) elukindlustus ja ettemakstud matuseplaanid (kuigi surm on kindel, on määramata, millal surm saabub või mõnede elukindlustusliikide puhul, kas surm saabub kindlustusega kaetud perioodi jooksul);

d) ellujäämisest sõltuvad annuiteedid ja pensionid (s.o lepingud, millega makstakse kompensatsiooni ebakindla tuleviku sündmuse – annuiteedi saaja või pensionäri ellujäämise korral – et aidata annuiteedi saajat või pensionäri teatud elatustaseme säilitamisel, mida muidu mõjutaks tema ellujäämine ebasoodsalt);

▼B

e) invaliidsuse ja meditsiiniteenuste katmine;

f) tagatisvõlakirjad, tagatiskirjad, täitmistagatised ja pakkumistagatised (s.o lepingud, mis kompenseerivad juhul, kui teine osapool täida lepingulist kohustust, näiteks kohustus ehitada maja);

▼M53

g) krediidikindlustus, millega tagatakse kindlaksmääratud maksed, et hüvitada lepingu valdajale kahju, mis tekib seetõttu, et kindlaksmääratud võlgnik ei maksa tähtaegselt algsete või muudetud võlainstrumendi tingimuste alusel. Sellistel lepingutel võib olla erinevaid juriidilisi vorme, nagu garantii, mõningad akreditiivi liigid, krediidituletisinstrumendi riski kaitse leping või kindlustusleping. Ehkki need lepingud vastavad kindlustuslepingu määratlusele, vastavad need ka IFRS 9-s esitatud finantsgarantiilepingu määratlusele ning kuuluvad IAS 32 ja IFRS 9 rakendusalasse, mitte käesoleva IFRS-i rakendusalasse (vt paragrahvi 4 punkti d). Kui finantsgarantiilepingute väljastaja on eelnevalt selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingutes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja siiski valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes IAS 32 ja IFRS 9 või käesolevat IFRS standardit;

▼B

h) toote garantii. Toote garantii, mille on esitanud teine osapool tootja, vahendaja või jaemüüja müüdud kauba eest, on käesoleva IFRS-i rakendusalas. Siiski on toote garantii, mille on otseselt andnud tootja, vahendaja või jaemüüja, selle rakendusalast väljaspool, sest need on IAS 18 ja IAS 37 rakendusalas;

i) omandiõiguskindlustus (s.o kindlustus vigade avastamise vastu maa omandiõiguses, mis ei olnud ilmsed kindlustuslepingu sõlmimise ajal). Sel juhul on kindlustusjuhtumiks omandiõiguses vea avastamine, mitte viga ise;

j) reisiabi (s.o rahaline või mitterahaline kompensatsioon kindlustusvõtjale reisimise ajal kantud kahjude eest). Paragrahvid B6 ja B7 käsitlevad mõningaid seda liiki lepinguid;

k) katastroofitagatised, mis vähendavad põhiosa makseid, intresse või mõlemaid, kui määratletud sündmus mõjutab ebasoodsalt tagatise andjat (välja arvatud juhul, kui määratletud sündmus ei tekita märkimisväärset kindlustusriski, näiteks kui sündmus on intressimäära või välisvaluuta kursi muutus);

l) kindlustusvahetuslepingud ja muud lepingud, mis nõuavad makseid, mis põhinevad klimaatilistel, geoloogilistel või muudel füüsiliste muutujate muutustel, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised;

m) edasikindlustuslepingud.

▼M53

B19 Järgnevad on näited objektidest, mis ei ole kindlustuslepingud:

▼B

a) investeerimislepingud, millel on kindlustuslepingu juriidiline vorm, kuid millega ei kaasne kindlustusandjale märkimisväärset riski, näiteks elukindlustuslepingud, millega kindlustusandja ei kanna märkimisväärset suremusriski (sellised lepingud on mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21);

b) lepingud, millel on kindlustuse juriidiline vorm, kuid mille alusel kogu märkimisväärne kindlustusrisk läheb tagasi kindlustusvõtjale tühistamatute ja täitmisele pööratavate mehhanismide kaudu, mis korrigeerivad kindlustusvõtja tuleviku makseid otseselt kindlustatud kahjudest tulenevalt, näiteks mõned finantsedasikindlustuse lepingud või mõned grupilepingud (sellised lepingud on tavaliselt mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21);

c) enesekindlustus, teisisõnu riski enda kanda jätmine, mida oleks võinud katta kindlustus (kindlustusleping puudub, sest ei ole kokkulepet teise osapoolega);

d) lepingud (nagu hasartmängulepingud), mis nõuavad tasumist, kui konkreetne ebakindel tuleviku sündmus toimub, kuid ei nõua lepingulise makse eeltingimusena, et sündmus mõjutaks kindlustusvõtjat ebasoodsalt. Siiski ei välista see ettemääratud väljamakse kindlaksmääramist, et kvantifitseerida konkreetse sündmuse nagu surma või õnnetuse põhjustatud kahju (vt ka paragrahv B13);

▼M53

e) tuletisinstrumendid, millega kaasneb ühele osapoolele finantsrisk, kuid mitte kindlustusrisk, kuivõrd need nõuavad osapoolelt makset, mis põhineb ainult muutusel ühes või mitmes järgmisest: kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et see muutuja ei ole lepinguosapoolele spetsiifiline (vt IFRS 9);

f) krediidiga seotud garantii (või akreditiiv, krediidituletisinstrumendi riski kaitse leping või krediidikindlustusleping), mis nõuab makseid isegi siis, kui valdajal ei ole tekkinud kahjusid seetõttu, et võlgnik on jätnud tähtajaks maksmata (vt IFRS 9);

▼B

g) lepingud, mis nõuavad klimaatilisel, geoloogilisel või muul füüsilisel teguril põhinevaid makseid, mis ei ole spetsiifilised lepingu osapoolele (tavaliselt nimetatakse neid ilmastiku tuletisinstrumentideks);

h) katastroofitagatised, mis toovad kaasa põhiosa, intressi või mõlema vähendatud maksed, tulenevalt klimaatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest teguritest, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifilised.

▼M53

B20 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud tekitavad finantsvara või finantskohustisi, on need IFRS 9 rakendusalas. Muu hulgas tähendab see, et lepingu osapooled kasutavad niinimetatud deposiitarveldust, mis hõlmab järgmist:

▼B

a) üks osapool kajastab saadud tasu pigem finantskohustise kui tuluna;

b) teine osapool kajastab makstud tasu pigem finantsvara kui kuluna.

▼M52

B21 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud ei tekita finantsvara või finantskohustist, rakendub IFRS 15. IFRS 15 alusel kajastatakse müügitulu siis, kui üksus täidab oma toimingukohustuse, võõrandades kliendile lubatud kauba või teenuse, summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada.

▼B

Märkimisväärne kindlustusrisk

B22 Leping on kindlustusleping ainult siis, kui sellega edastatakse märkimisväärne kindlustusrisk. Paragrahvid B8–B21 käsitlevad kindlustusriski. Järgnevad paragrahvid käsitlevad selle hindamist, kas kindlustusrisk on märkimisväärne.

B23 Kindlustusrisk on märkimisväärne siis, ja ainult siis, kui kindlustusjuhtum võib põhjustada kindlustusandja poolset märkimisväärset lisahüvitise maksmist iga stsenaariumi korral, välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu (s.o ei oma märgatavat mõju majandustehingule). Kui märkimisväärne lisahüvitis kuuluks maksmisele stsenaariumides, millel on majanduslik sisu, on eelmise lause tingimust võimalik täita isegi siis, kui kindlustusjuhtum on äärmiselt ebatõenäoline või isegi ka siis, kui oodatav (s.o tõenäosusega kaalutud) tingimusliku rahavoo nüüdisväärtus moodustab väikese osa kõigist järele jäänud lepingulise rahavoogude oodatavast nüüdisväärtusest.

B24 Paragrahvis B23 kirjeldatud lisahüvitised viitavad summadele, mis ületavad neid summasid, mida tuleks maksta, kui kindlustusjuhtum toimuks (välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu). Sellised lisasummad sisaldavad kahjukäsitluskulusid ja kahjude hindamiskulusid, välja arvatud:

a) võimaluse kadumine nõuda kindlustusvõtjalt tasu teenuste eest tulevikus. Näiteks investeeringuga seotud elukindlustuslepingu korral kindlustusvõtja surm tähendab, et kindlustusvõtja ei sa enam pakkuda investeeringu haldamisteenuseid ja selle eest tasu võtta. Siiski see kindlustusandja majanduslik kahju ei tulene kindlustusriskist nagu ka vastastikuse fondi juht ei võta enda kanda kindlustusriski seoses kliendi võimaliku surmaga. Seepärast ei ole tuleviku investeeringute haldustasu potentsiaalne kadumine asjakohane selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga edastati;

b) tasudest loobumine surma korral, mida saadaks tühistamise või tagasiostu korral. Seetõttu, et lepinguga hakkasid need tasud kehtima, ei kompenseeri tasudest loobumine kindlustusvõtjale eelnevalt olemas olnud riski. Järelikult ei ole need asjakohased selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga edastati;

▼B

c) makse mis sõltub sündmusest mis ei too kaasa olulist kahju lepingu omajale. Näiteks analüüsigem lepingut, mis nõuab väljastajalt ühe miljoni rahaühiku maksmist, kui vara kahjustub füüsiliselt, põhjustades kindlustusvõtjale ebaolulise majandusliku kahju ühe rahaühiku ulatuses. Käesolevas lepingus edastab lepingu omaja kindlustusandjale ebaolulise, ühe rahaühiku kaotamise riski. Samas tekitab leping mittekindlustusliku riski, et väljastaja peab tasuma 999 999 rahaühikut, kui määratletud sündmus aset leiab. Tingituna asjaolust, et kindlustusandja ei võta omajalt vastu märkimisväärset kindlustusriski, ei ole käesolev leping kindlustusleping;

d) võimalikud edasikindlustushüvitised. Kindlustusandja arvestab neid eraldi.

B25 Kindlustusandja hindab kindlustusriski märkimisväärsust pigem iga lepingu puhul eraldi kui viitab olulisusele finantsaruande seisukohalt ([1]). Seega võib kindlustusrisk olla märkimisväärne isegi siis, kui olulise kahju võimalus on minimaalne kogu lepinguportfelli ulatuses. Käesolev lepinghaaval hindamine teeb lihtsamaks lepingu kindlustuslepinguks liigitamine. Siiski, kui suhteliselt samalaadsete väikeste lepingute portfell koosneb teadaolevalt lepingutest, mis kõik kannavad üle kindlustusriski, ei pea kindlustusandja kontrollima iga lepingut portfellis, määratlemaks väheseid mitte tuletisinstrumendi laadseid lepinguid, millega edastatud kindlustusrisk on ebaoluline.

B26 Paragrahvidest B23–B25 tuleneb, et kui leping maksab surma korral hüvitist, mis ületab ellujäämise korral makstava summa, on leping kindlustusleping, välja arvatud juhul, kui lisaelukindlustushüvitis on ebaoluline (otsus langetatakse antud lepingu, mitte kogu lepingute portfelli suhtes). Nagu märgitud paragrahvi B24 punktis b, ei sisaldu surma, katkestamise või tagasiostu tasudest loobumine käesolevas hinnangus, kui loobumine ei kompenseeri kindlustusvõtjale varem eksisteerinud riski. Sarnaselt on annuiteedileping, mis maksab regulaarselt välja summasid kindlustusvõtja elu lõpuni, kindlustusleping, välja arvatud juhul kui summaarsed elusolekust sõltuvad maksed on ebaolulised.

B27 Paragrahv B23 viitab täiendavale hüvitisele. Sellised täiendavad hüvitised võivat sisaldada nõuet maksta hüvitist varem, kui kindlustusjuhtum leiab aset varem ja makset ei korrigeerita raha ajaväärtuse suhtes. Üks näide on eluaegne riskielukindlustus fikseeritud summa eest (teisisõnu kindlustus, mis sätestab fikseeritud kindlustushüvitise kindlustatu mis tahes ajahetkel toimuva surma korral, ilma et kindlustuskaitse lõpu kuupäev oleks määratud). On kindel, et kindlustatu sureb, kuid surmakuupäev ei ole kindel. Kindlustusandja kannab kahju selliste lepingute eest, mille kindlustatu sureb varakult, isegi kui kogu lepinguportfelli osas tervikuna kahju ei esine.

B28 Kui kindlustuslepingus ei ole lahtiseotud deposiitosa ja kindlustuskomponent, hinnatakse edastatava kindlustusriski olulisust lähtuvalt kindlustuskomponendist. Varjatud tuletisinstrumendi korral edastatud kindlustusriski olulisust hinnatakse lähtuvalt varjatud tuletisinstrumendist.

([1]) Seetõttu, ühest lepingust tulenevad sama vastaspoolega samaaegselt sõlmitud lepingud (või muidu sõltumatud lepingud).

▼B

Muutused kindlustusriski tasemes

B29 Mõnede lepingute jõustumisel ei edastata üldse kindlustusriski väljastajale, kuigi need lepingud edastavad kindlustusriski hiljem. Näiteks analüüsigem lepingut, mille alusel saadakse kindlaksmääratud investeeringutulu ja mis sisaldab kindlustusvõtja võimalust kasutada lõpptähtaja saabudes investeerimise sissetulekuid elusolekust sõltuva annuiteedi ostmiseks jooksvatest tasumääradest annuiteedi eest mida küsitakse ka teistelt uutelt annuiteedilepingu sõlminutelt, juhul, kui kõnealune kindlustusvõtja seda võimalust kasutab. Lepinguga ei edastata kindlustusriski väljastajale kuni viimane seda valikut otsustab kasutada, kuivõrd kindlustusandjale säilib vabadus määrata annuiteedi hind põhimõttel, mis kajastab sel ajal kindlustusandjale ülekantud kindlustusriski. Siiski, kui leping määrab kindlaks tasumäära annuiteedi eest (või annuiteedi tasumäära kindlaksmääramise aluse), edastab leping jõustumise hetkel kindlustusandjale kindlustusriski.

B30 Leping, mis vastab kindlustuslepingu nõuetele, jääb kindlustuslepinguks seni, kuni kõik õigused ja kohustused on täidetud või kehtivuse kaotanud.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 5

Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on kirjeldada müügiks määratud põhivarade arvestust ja *lõpetatud tegevusvaldkondade* esitamist ja avalikustamist. Käesolev IFRS nõuab seejuures:

a) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele, hindamist madalaima ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja *õiglase väärtuse alusel,* millest on maha arvatud *müügikulutused,* ja selliste varade amortiseerimise lõpetamist; ja

b) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele, eraldi esitamist bilansis ja lõpetatud tegevusvaldkondade tulemuste eraldi esitamist ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

RAKENDUSALA

2 Klassifitseerimise ja esitamise nõuded käesoleva IFRS-i mõistes rakenduvad igale kajastatud *põhivarale* ([1]) ja kõikidele (majandus)üksuse *müügigruppidele*. Käesoleva IFRS-i nõuded hindamise kohta rakenduvad kõikidele kajastatud põhivaradele ja müügigruppidele (nagu on toodud paragrahvis 4), välja arvatud paragrahvis 5 loetletud varadele, mida hinnatakse jätkuvalt kooskõlas vastava standardiga.

3 Varasid, mida kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine” ►**M5** ———————— ◄ liigitatakse põhivaradeks ei liigitata ümber *käibevaradeks* enne, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga. Teatud liiki varasid, mida (majandus)üksus käsitleb tavaliselt kui üksnes edasimüügi eesmärgil soetatud põhivara, ei liigitata käibevaraks, välja arvatud juhul, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga.

4 Mõnikord müüb (majandus)üksus ühe tehingu raames teatud varaderühma koos mõne, võimalik et sellega otseselt seotud, kohustisega. Selline müügigrupp võib olla *raha teenivate üksuste grupp*, üks raha

([1]) Varade likviidsuse tasemest lähtuvalt on põhivarad sellised varad, mille maksumus kaetakse eeldatavasti pikema perioodi kui 12 kuu jooksul peale ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄. Selliste varade liigitamise suhtes rakendatakse paragrahvi 3.

▼B

teeniv üksus või osa raha teenivast üksusest [1]). Gruppi võivad kuuluda igasugused (majandus)üksuse varad ja kohustised, sealhulgas käibevarad, lühiajalised kohustised ja varad, mis paragrahvi 5 alusel ei kuulu käesoleva IFRS-i hindamisnõuete alla. Kui põhivara, mis kuulub käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse, on osa müügigrupist, rakenduvad käesoleva IFRS-i hindamise nõuded grupile tervikuna, seega hinnatakse gruppi madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Hindamise nõuded üksikute varade ja kohustiste kohta müügigrupis on toodud paragrahvides 18, 19 ja 23.

▼M53

5. Käesoleva IFRSi mõõtmistingimused ei kehti järgnevatele varadele, mida käsitletakse alljärgnevate IFRSide raames üksikute varadena või müügigrupi osana:

▼B

a) edasi lükkunud tulumaksu varad (IAS 12 „Tulumaks”);

b) töötajate hüvitistega seotud varad (IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

▼M53

c) finantsvarad, mis kuuluvad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* rakendusalasse;

▼B

d) põhivarad, mida kajastatakse õiglases väärtuses IAS 40-s „Kinnisvarainvesteeringud”;

▼M8

e) põhivarad, mida hinnatakse õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulud kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus*;

▼B

f) lepingulised õigused kindlustuslepingutes, nagu määratletud IFRS 4-s „Kindlustuslepingud”.

▼M17

5A Käesolevas IFRSis toodud liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõuded, mis on rakendatavad müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes, rakendatakse ka oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele jaotamiseks hoitavaks (omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes.

▼M22

5B Käesolevas IFRSis sätestatakse avalikustatav teave, mis on nõutav müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes. Muude IFRSide avalikustatava teabe nõue ei rakendu selliste varade (või müügigruppide) puhul, välja arvatud, kui nendes IFRSides nõutakse:

a) spetsiifilist avalikustatavat teavet müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes;

[1]) Siiski, kui rahavood varadelt või varaderühmalt eeldatakse laekuvat peamiselt müügist, mitte jätkuvast kasutusest, muutuvad nad vähem sõltuvaks rahavoogudest, mis laekuvad teistelt varadelt ja müügigrupp, mis oli osa raha genereerivast üksusest muutub eraldi raha genereerivaks üksuseks.

▼M22

b) avalikustatavat teavet müügigruppi kuuluvate varade ja kohustiste, mille mõõtmise nõuded ei ole IFRS 5 rakendusalas, mõõtmise kohta ja selline avalikustatav teave ei ole juba toodud finantsaruannete muudes lisades.

Täiendav avalikustatav teave müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) kohta võib osutuda vajalikuks vastamaks IAS 1, eriti selle standardi paragrahvide 15 ja 125 üldistele nõuetele.

▼M17

PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) LIIGITAMINE MÜÜGIKS HOITAVAKS VÕI OMANIKELE JAOTAMISEKS HOITAVAKS

▼B

6 (Majandus)üksus liigitab põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks, kui selle ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse peamiselt müügitehingu, mitte jätkuva kasutuse läbi.

7 Et see toimiks, peab vara (või müügigrupp) olema saadaval koheseks müügiks käesolevas seisukorras, sõltudes ainult tingimustest, mis on tavalised ja selliste varade (või müügigruppide) müügile omased ja selle müük peab olema *äärmiselt tõenäoline*.

▼M17

8 Selleks, et müük oleks väga tõenäoline, peab vastaval tasemel juhtkond olema otsustanud plaani müüa vara (või müügigrupp) ning peab olema käivitatud aktiivne plaan ostja leidmiseks ja plaani täitmiseks. Peale selle tuleb vara (või müügigruppi) aktiivselt turustada, et müüa seda hinnaga, mis on põhjendatud selle hetke õiglase väärtuse suhtes. Lisaks peaks müük eeldatavasti toimuma ühe aasta jooksul alates liigitamise kuupäevast, välja arvatud kui paragrahviga 9 lubatakse teisiti, ning tegevused plaani läbiviimiseks peaksid andma märku, et märkimisväärsete muudatuste tegemine plaani või plaani tagasivõtmine on ebatõenäoline.

▼M8

8A (Majandus)üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, liigitab selle tütarettevõtte kõik varad ja kohustised müügiks hoitavaks, kui on täidetud paragrahvides 6–8 sätestatud kriteeriumid, olenemata sellest, kas (majandus)üksusel säilib pärast müüki mittekontrolliv osalus oma endises tütarettevõttes.

▼B

9 Sündmused või olukorrad võivad müügi lõpule viimise perioodi pikendada üle ühe aasta. Müügi lõpule viimiseks vajaliku perioodi pikendus ei välista vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui pikenemist põhjustavad juhtumid või olukorrad on väljaspool (majandus)üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et (majandus)üksus jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügigrupp) müüa. See toimib siis, kui lisa B kriteeriumid on täidetud.

▼B

10 Müügitehing hõlmab põhivarade vahetamist teiste põhivarade vastu kui vahetusel on majanduslik sisu lähtudes IAS 16-st „Materiaalsed põhivarad”.

11 Kui (majandus)üksus soetab põhivara (või müügigrupi) üksnes eesmärgiga see hiljem realiseerida, liigitab ta soetamiskuupäeval selle põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks ainult juhul, kui paragrahvis 8 seatud üheaastane nõue on täidetud (välja arvatud nagu lubatud paragrahvis 9) ja on äärmiselt tõenäoline, et ükskõik milline muu kriteerium paragrahvides 7 ja 8, mis ei ole selleks kuupäevaks täidetud, täidetakse soetamisele järgneva lühikese ajavahemiku (harilikult kolme kuu) jooksul.

12 Kui kriteeriumid paragrahvides 7 ja 8 on täidetud ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ järgselt, ei pea (majandus)üksus selles finantsaruandes põhivara (või müügigruppi) liigitama müügiks hoitavana. Siiski, kui need kriteeriumid täidetakse ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ järgselt, kuid enne finantsaruannete väljaandmist, avalikustab (majandus)üksus finantsaruande lisades informatsiooni, mis on kirjeldatud paragrahvide 41 punktides a, b ja d.

▼M17

12A Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on nõutav jurisdiktsioonis) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas müügiga jaotatakse vara (või müügigruppi) omanikele. Selleks peavad varad olema kättesaadavad koheseks jaotamiseks oma praeguses seisundis ja jaotamine peab olema väga tõenäoline. Selleks, et jaotamine oleks väga tõenäoline, peab olema algatatud meetmeid jaotamise läbiviimiseks ja need peavad eeldatavasti olema läbi viidud ühe aasta jooksul arvates liigitamise kuupäevast. Jaotamise läbiviimiseks nõutavad meetmed peaksid andma märku, et jaotamise märkimisväärne muutmine või jaotamise tagasivõtmine on ebatõenäoline. Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on jurisdiktsioonis nõutav) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas jaotamine on väga tõenäoline.

▼B

Põhivarad, millest kavatsetakse loobuda

13 (Majandus)üksus ei liigita müügiks hoitavaks põhivara (või müügigruppi), millest kavatsetakse loobuda. Seda sellepärast, et selle ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse peamiselt jätkuva kasutuse läbi. Siiski, kui müügigrupp, millest kavatsetakse loobuda, vastab paragrahvide 32 punktides a–c toodud kriteeriumitele, esitab (majandus)üksus müügigrupi tulemused ja rahavood lõpetatud tegevusvaldkondadena vastavalt paragrahvidele 33 ja 34 kuupäeval, mil selle kasutamine lakkab. Põhivarad (või müügigrupid), millest kavatsetakse loobuda, hõlmavad põhivarasid (või müügigruppe), mida kasutatakse nende majandusliku eluea lõpuni ja põhivarasid (või müügigruppe), mida ei müüda, vaid mis suletakse.

14 (Majandus)üksus ei arvesta põhivarana vara mis ajutiselt on kasutuselt ära võetud just nagu sellest kavatsetakse loobuda.

▼B

MÜÜGIKS HOITAVATE PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPI) HINDAMINE

Põhivara (või müügigrupi) hindamine

15 (Majandus)üksus hindab põhivara (või müügigruppi), mida liigitatakse müügiks hoitavaks, madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused.

▼M17

15A (Majandus)üksus mõõdab omanikele jaotamiseks liigitatud põhivara (või müügigruppi) selle bilansilises (jääk)maksumuses või õiglases väärtuses, milles on maha arvatud jaotamise kulutused, olenevalt sellest, kumb on madalam ([1]).

▼B

16 Kui värskelt omandatud vara (või müügigrupp) vastab müügiks hoitava liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11), siis paragrahvi 15 rakendamise tulemusena hinnatakse vara (või müügigruppi) esmasel arvele võtmisel madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel, kui vara ei oleks olnud niimoodi liigitatud (näiteks soetusmaksumuses) ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Järelikult, kui vara (või müügigrupp) on soetatud osana äriühendusest, hinnatakse seda õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused.

17 Kui müügi toimumist on oodata hiljem kui ühe aasta möödudes, hindab (majandus)üksus müügikulusid nende nüüdisväärtuses. Iga müügikulutuste nüüdisväärtuse tõus, mis tuleneb aja möödumisest, kajastub kasumis või kahjumis finantskuluna.

18 Vahetult enne vara (või müügigrupi) esmast liigitamist müügiks hoitavaks, hinnatakse vara (või kõik grupi varad ja kohustised) ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused kooskõlas rakendatavate IFRS-idega.

19 Hilisemal müügigrupi ümberhindamisel hinnatakse kooskõlas rakendatavate IFRS-idega kõikide varade ja kohustiste, mis ei ole käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalas, aga kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi, ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)-maksumused ümber enne, kui hinnatakse ümber müügigrupi õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused.

Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja nende tühistamise kajastamine

20 (Majandus)üksus kajastab vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi, mis on tingitud esmasest või hilisemast vara (või müügigrupi) allahindlusest õiglase väärtuseni, millest on maha arvatud müügikulutused sellises ulatuses, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19.

21 (Majandus)üksus kajastab tulu igast hilisemast vara õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust aga mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

([1]) Jaotamise kulutused on täiendavad kulutused, mis on otseselt omistatavad jaotamisele, välja arvatud finantseerimiskulutused ja tulumaksu kulu.

▼B

22 (Majandus)üksus kajastab tulu igast järgmisest müügigrupi õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) tõusust:

a) sellise ulatuseni, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19, aga

b) mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga põhivarade puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse.

23 Müügigrupi suhtes kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum (või sellele järgnev kasum) vähendab (või tõstab) ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kogumi põhivaradel, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse ja mis on määratletud IAS 36 (parandatud 2004) paragrahvi 104 punktides a ja b ja paragrahvis 122.

24 Kasum või kahjum, mida ei ole eelnevalt kajastatud põhivara (või müügigrupi) müügikuupäevaks, kajastatakse kajastamise lõpetamise kuupäeval. Kajastamise lõpetamisega seotud nõuded on välja toodud:

a) IAS 16 (parandatud 2003) paragrahvides 67–72 materiaalsete põhivarade kohta ja

b) IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004) paragrahvides 112–117 immateriaalsete varade kohta.

25 (Majandus)üksus ei amortiseeri põhivara, kui see on liigitatud müügiks hoitavaks või on osa müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks. Intressi ja teiste kulude, mis on omased müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustistele, kajastamist jätkatakse.

▼M48

Muudatused müügiplaanis ja omanikele jaotamise plaanis

26 Kui (majandus)üksus on vara (või müügigrupi) liigitanud müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks aga see enam ei vasta paragrahvide 7–9 (müügiks hoitava puhul) või paragrahvi 12 A (omanikele jaotamiseks hoitava puhul) kriteeriumidele, lõpetab (majandus)üksus vara (või müügigrupi) liigitamise (vastavalt) müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks. Sel juhul järgib (majandus)üksus selle muudatuse arvestamiseks paragrahvides 27–29 esitatud juhiseid, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi 26 A.

26A Kui (majandus)üksus liigitab vara (või müügigrupi) müügiks hoitavast otse ümber omanikele jaotamiseks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavast otse müügiks hoitavaks, käsitatakse liigitamise muutust algse võõrandamisplaani jätkumisena. (Majandus)üksus:

a) ei järgi selle muudatuse arvestamisel paragrahvides 27–29 esitatud juhiseid. (Majandus)üksus kohaldab käesoleva IFRSi neid liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõudeid, mis on kohaldatavad uue võõrandamisviisi suhtes;

b) mõõdab põhivarasid (või müügigruppi), järgides paragrahvi 15 (kui liigitatud ümber müügiks hoitavaks) või 15 A (kui liigitatud ümber omanikele jaotamiseks hoitavaks) nõudeid ning kajastab mis tahes vähenemist või suurenemist põhivara (või müügigrupi) õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused/jaotamiskulutused, järgides paragrahvide 20–25 nõudeid;

▼M48

c) ei muuda liigitamise kuupäeva vastavalt paragrahvidele 8 ja 12 A. See ei takista müügi lõpule viimiseks või omanikele jaotamise lõpule viimiseks vajamineva perioodi pikendamist, kui paragrahvi 9 tingimused on täidetud.

27 (Majandus)üksus mõõdab põhivara (või müügigruppi), mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks (või mis ei kuulu enam müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitatud müügigruppi), võttes aluseks järgmistest madalaima:

a) bilansiline (jääk)maksumus, mis oli varal (või müügigrupil) enne müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamist ja mida on korrigeeritud mis tahes kulumi, amortisatsiooni või ümberhindamise arvesse võtmiseks, mida oleks kajastatud, kui vara (või müügigruppi) ei oleks liigitatud müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks, või

b) *kaetav väärtus* kuupäeval, mil tehti hilisem otsus mitte müüa või jaotada. [joonealune märkus jäetakse välja]

28 (Majandus)üksus kajastab kõiki sellise põhivara bilansilisele (jääk)-maksumuse nõutud korrigeerimisi, mille liigitamine müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks on lõpetatud, jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis [joonealune märkus välja jäetud] perioodil, mil ei ole enam täidetud vastavalt paragrahvide 7–9 või paragrahvi 12 A kriteeriumid. Finantsaruandeid perioodide kohta alates müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamise hetkest muudetakse vastavalt, kui müügigrupp või põhivara, mille liigitamine müügiks hoitavaks või omanikele jaotamiseks hoitavaks on lõpetatud, on tütarettevõte, ühine äriüksus, ühisettevõte, sidusettevõte või ühisettevõttes või sidusettevõttes oleva osaluse osa. (Majandus)üksus esitab selle korrigeerimise koondkasumiaruande sama pealkirja all, mille all esitatakse kooskõlas paragrahviga 37 kajastatud kasum või kahjum.

29 Kui (majandus)üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks, jätkatakse müügigruppi alles jäänud müügiks hoitavate varade ja kohustiste mõõtmist grupina ainult siis, kui grupp vastab paragrahvides 7–9 toodud kriteeriumidele. Kui (majandus)üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, jätkatakse müügigruppi alles jäänud jaotamiseks hoitavate varade ja kohustiste mõõtmist grupina ainult siis, kui grupp vastab paragrahvis 12 A toodud kriteeriumidele. Vastasel juhul mõõdetakse gruppi alles jäänud põhivarad, mis üksikutena vastavad müügiks hoitavaks (või omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitamise kriteeriumidele, eraldi nende bilansilise (jääk)maksumuse või õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused (või jaotamiskulutused), sõltuvalt sellest, kumb on madalam, selle kuupäeva seisuga. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta müügiks hoitava kriteeriumidele, lõpetatakse müügiks hoitavaks liigitamine kooskõlas paragrahviga 26. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta omanikele jaotamiseks hoitava kriteeriumidele, lõpetatakse omanikele jaotamiseks hoitavaks liigitamine kooskõlas paragrahviga 26.

▼B

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

30 (Majandus)üksus esitab ja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata lõpetatud tegevusvaldkondade ja põhivarade (või müügigruppide) realiseerimise finantsmõjusid.

▼B

Lõpetatud tegevusvaldkondade esitamine

31 *(Majandus)üksuse komponent* hõlmab tegevusi ja rahavooge, mida saab tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgist lähtuvalt selgesti eristada ülejäänud (majandus)üksusest. Teisisõnu on (majandus)üksuse komponent raha teeniv üksus või grupp raha teenivaid üksusi, mida hoitakse kasutamise eesmärgil.

32 Lõpetatud tegevusvaldkond on (majandus)üksuse komponent, mis on kas realiseeritud või liigitatud müügiks hoitavaks, ja

a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda,

b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või

c) on tütarettevõte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.

33 (Majandus)üksus avalikustab:

a) ühe summana ►M5 koondkasumi aruandes ◄, mis hõlmab:

i) lõpetatud tegevusvaldkondade maksudejärgset kasumit/kahjumit ja

ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigrupi müügi kaudu.

b) punktis a mainitud summa analüüsi järgmiste näitajate osas:

i) lõpetatud tegevusvaldkondade müügitulud, kulud ja maksueelne kasum või kahjum;

ii) seonduv tulumaksukulu IAS 12 paragrahvi 81 punkti h nõuete järgi;

iii) kasum või kahjum, mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigrupi müügi kaudu ja

iv) seonduv tulumaksukulu IAS 12 paragrahvi 81 punkti h nõuete järgi.

Analüüs võib olla esitatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või selle lisades. Kui see on esitatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ peab ta olema esitatud paragrahvis, mis on seotud lõpetatud tegevusvaldkondadega ja seega jätkuvatest tegevusvaldkondadest eraldi. Analüüs ei ole nõutav nende müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11).

c) netorahavood, mis on omistatavad lõpetatud tegevusvaldkondade äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevustele. See avalikustatav teave võib olla nii aruande lisades kui ka ►M5 koondkasumi aruandes ◄. See avalikustatav teave ei ole nõutud müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtted ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11).

▼M11

d) jätkuvatest tegevusvaldkondadest ja emaettevõtte omanikele omistatavatest lõpetatud tegevusvaldkondadest saadava tulu summa. Sellist avalikustatavat teavet võib esitada kas lisades või koondkasumiaruandes.

▼M31

33A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi objektid eraldiseisvas aruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (muudetud 2011) lõikes 10A, esitatakse lõpetatud tegevusvaldkondi käsitlev osa selles aruandes.

▼B

34 (Majandus)üksus avalikustab finantsaruannetes paragrahvis 33 nõutud informatsiooni ka eelnevate ajavahemike kohta nii, et hilisema kajastatava aruandlusperioodi ►M5 aruandeperioodi lõpuks ◄ lõpetatud tegevusvaldkondasid puudutav informatsioon oleks esitatud.

35 Jooksval perioodil tehtud parandused maksumustele, mis on eelnevalt esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades, mis on otseselt seotud lõpetatud tegevusvaldkondade müügiga eelneval perioodil tuuakse lõpetatud tegevusvaldkondades eraldi välja. Selliste paranduste olemus ja maksumus avalikustatakse. Olukorrad, kus sellised parandused võivad tekkida, on näiteks järgmised:

a) ebakindlused, mis tulenevad müügitehingu tähtaegadest, nagu otsus ostuhindade korrigeerimiseks ja ostja hüvitise küsimused;

b) ebakindlused, mis tekivad ja on otseselt seotud komponendi äritegevustega enne komponendi müüki, nagu näiteks müüja poolt kaasatud keskkonnaalased ja toote garantii kohustused;

c) töötajate hüvitiste plaani kohustuste arveldus eeldusel, et arveldus on otseselt seotud müügitehinguga.

36 Kui (majandus)üksus lõpetab (majandus)üksuse komponenti müügiks hoitavaks liigitamist, liigitatakse komponendi äritegevuste tulemused, mis eelnevalt on esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades kooskõlas paragrahvidega 33–35, ümber ja nad sisalduvad jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis kõigi esitatud ajavahemike kohta. Summad eelnevatest ajavahemikest kirjeldatakse kui taasesitatud.

▼M8

36A (Majandus)üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, avalikustab paragrahvides 33–36 nõutud teabe, kui tütarettevõte on müügigrupp, mis vastab lõpetatud tegevusvaldkonna mõistele kooskõlas paragrahviga 32.

▼B

Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid

37 Iga kasum või kahjum müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) ümberhindamisest, mida ei saa määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, peab sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis

Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis

38 (Majandus)üksus esitab müügiks hoitavaks liigitatud põhivara ja müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi varad bilansis eraldi teistest varadest. Müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustised esitatakse bilansis teistest kohustistest eraldi. Need varad ja kohustised ei tohi olla saldeeritud ja esitatud ühe (neto)summana. Müügiks hoitavaks liigitatud varade ja kohustiste peamised liigid peavad olema eraldi avalikustatud kas siis bilansis või lisades, välja arvatud paragrahvis 39 lubatud juhtudel. (Majandus)üksus esitab eraldi ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mis on ►M5 kajastatud otse muus koondkasumis ◄ ja seotud põhivaraga (või müügigrupiga), mida liigitatakse müügiks hoitavaks.

▼B

39 Kui müügigrupiks on värskelt omandatud tütarettevõte, mis omandamise ajal vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11), ei ole varade ja kohustiste peamiste liikide avalikustamine nõutav.

40 (Majandus)üksus ei liigita ümber ega esita uuesti, põhivarade või müügigrupi varade ja kohustiste maksumusi eelmiste perioodide kohta koostatud bilanssides, peegeldamaks viimase esitatud perioodi bilansi klassifikatsiooni.

Täiendav avalikustatav teave

41 (Majandus)üksus avalikustab järgmise informatsiooni lisades perioodil, mil põhivara (või müügigrupp) on kas liigitatud müügiks hoitavaks või müüdud:

a) põhivara (või müügigrupi) kirjeldus;

b) müügisündmuste ja -olukordade kirjeldus või eeldatava müügini jõudmine ja selle müügi eeldatav meetod ja ajastamine;

c) kasum või kahjum, mis on kajastatud kooskõlas paragrahvidega 20–22 ja kasumit või kahjumit sisaldav ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje, kui see ei ole esitatud eraldi ►M5 koondkasumi aruande ◄ osana;

d) kui on rakendatav, siis avalikustatav segment, milles põhivara (või müügigrupp) on esitatud kooskõlas IFRS 8-iga „Tegevussegmendid”.

42 Kui rakendub kas paragrahv 26 või paragrahv 29, siis (majandus)üksus perioodi vältel, mil tehakse otsus muuta põhivara (või müügigrupi) müümise plaani, avalikustab müügisündmuste ja olukordade, mis viivad otsuseni, kirjelduse, ja otsuse mõju äritegevuse tulemustele sellel ja igal eelneval esitatud perioodil.

ÜLEMINEKUSÄTTED

43 Käesolevat IFRS-i rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müügigruppidele) mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele pärast käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. (Majandus)üksus võib käesoleva IFRS-i nõudeid rakendada kõikidele põhivaradele (või müügigruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele pärast igat kuupäeva enne IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et hinnangud ja muu informatsioon mida on IFRS-i rakendamiseks tarvis, on hangitud ajal, mil need kriteeriumid algselt täideti.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

44 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle fakti.

▼**M5**

44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahvid 3 ja 38 ja lisati paragrahv 33A. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼**M11**

44B IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) lisati paragrahvi 33 punkt d. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼**M8**

44C 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* lisati paragrahvid 8A ja 36A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid (majandus)üksus ei tohi rakendada neid muudatusi enne 1. juulil 2009 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab ka IAS 27 (muudetud mais 2008). Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab muudatusi edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esmakordselt rakendas IFRS 5, arvestades IAS 27 (muudetud mais 2008) paragrahvis 45 toodud üleminekusätteid.

▼**M17**

44D Paragrahvid 5A, 12A ja 15A lisati ning paragrahv 8 muudeti IFRIC 17-ga *Mitterahaliste varade jaotamine omanikele* novembris 2008. Neid muudatusi rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müügigruppidele), mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, 1. juulil 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel. Tagasiulatuv rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab ka IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRIC 17.

▼**M22**

44E Paragrahv 5B lisati 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M32**

44G IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud mais 2011, muudeti lõige 28. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 11.

▼**M33**

44H IFRS 13-ga *Õiglase väärtuse mõõtmine*, välja antud mais 2011, muudeti õiglase väärtuse mõiste lisas A. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M31**

44I Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 33A. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼**M53**

44K 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahvi 5 ning jäeti välja paragrahvid 44F ja 44J. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9.

▼**M48**

44L Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahve 26–29 ja lisati paragrahv 26 A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavatel aruandeaastatel tehtavate võõrandamise viisi muudatuste suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

IAS 35 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

45 Käesolev IFRS asendab IAS 35 „Lõpetatavad tegevusvaldkonnad”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Raha teeniv üksus — Väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatud raha laekumistest teistelt varadelt või varagruppidelt.

(Majandus)üksuse komponent — Äritegevused ja rahavood, mida saab selgesti eristada, tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgil, ülejäänud (majandus)üksusest.

Müügikulutused — Täiendkulud, mis on selgelt omistatavad vara (või **müügigrupi**) müügile, välja arvatud finantskulud ja tulumaksu kulu.

Käibevara — ►**M5** (Majandus)üksus liigitab vara käibevaraks, kui:

a) ta loodab vara realiseerida või kavatseb selle müüa või tarbida oma tavapärase äritsükli käigus;

b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;

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

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

Lõpetatud tegevusvaldkond — **(Majandus)üksuse komponent**, mis on kas müüdud või liigitatud müügiks hoitavaks ja:

a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda,

b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või

c) on tütarettevõte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.

▼B

Müügigrupp	Varade grupp, mis realiseeritakse müügis või muud moodi, kogu grupi tehinguna, ja kohustused, mis on otseselt seotud nende varadega, mis tehingu käigus ümber paigutatakse. Gruppi kuuluvad äriühenduses omandatud firmaväärtus kui grupp on **raha teeniv** üksus, millele firmaväärtus on määratud kooskõlas IAS 36 „Varade väärtuse langus” (parandatud 2004) paragrahvides 80–87 toodud nõuetega või kui on tegu äritegevusega sellises raha teenivas üksuses.

▼M33

Õiglane väärtus	on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus. (vt IFRS 13.)

▼B

Siduv ostukohustus	Kokkulepe mitte seotud oleva osapoolega, mis kohustab mõlemat osapoolt ja on tavaliselt juriidiliselt läbiviidav, mis a) määratleb kõiki olulisi tingimusi, kuhu kuuluvad hind ja tegevuse ajastus, ja b) vastumeede lepingu rikkumisele, mis on piisavalt suur tagamaks, et realiseerimine oleks **äärmiselt tõenäoline.**
Äärmiselt tõenäoline	Märgatavalt rohkem kui **tõenäoline.**
Põhivara	Vara, mida ei saa määratleda **käibevarana**.
Tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
Kaetav väärtus	Kõrgem vara **õiglasest väärtusest**, millest on maha arvatud **müügikulud**, ja tema **kasutusväärtusest**.
Kasutusväärtus	Eeldatavate tulevaste rahavoogude, mida oodatakse tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ja selle realiseerimisest tema kasuliku tööea lõpul, nüüdisväärtus.

Lisa B

Rakenduse lisa

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

MÜÜGI LÕPULE VIIMISEKS VAJAMINEVA PERIOODI PIKENDAMINE

B1 Nagu märgitud paragrahvis 9, ei takista müügi lõpule viimiseks vajamineva perioodi pikendamine vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks kui hilinemist põhjustavad sündmused või olukorrad on väljaspool (majandus)üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et (majandus)üksus jääb kindlaks oma plaanile müüa vara (või müügigrupp). Seega paragrahvis 8 mainitud ühe aastasele nõudele rakendub erand järgmistes situatsioonides, milles sellised juhtumid või olukorrad tekivad:

▼B

a) kuupäeval, mil (majandus)üksus seob ennast plaaniga müüa põhivara (või müügigrupp), ootab ta põhjendatult, et teised (mitte ostja) kehtestavad vara (või müügigrupi) loovutamiseks tingimused, mis pikendavad müügiks vajaminevat perioodi, ja:

   i) vajalikke tegevusi nendele tingimustele vastamiseks ei saa alustada enne, kui kehtib *siduv ostukohustus*, ja

   ii) siduv ostukohustus on äärmiselt tõenäoline ühe aasta jooksul;

b) (majandus)üksus sõlmib siduva ostukohustuse ja selle tulemusena kehtestavad ostja või teised ootamatult tingimused põhivara (või müügigrupi), mida enne liigitati müügiks hoitavaks, loovutamisele, mis pikendavad müügi lõpetamiseks vajaminevat perioodi, ja:

   i) õigeaegsed tingimustele vastamiseks vajalikud meetmed on rakendatud ja

   ii) on oodata hilinemisteguritele soodsat lahendust;

c) esmase üheaastase perioodi vältel tekivad eelnevalt ebatõenäolisteks peetud olukorrad ja tulemusena põhivara (või müügigruppi), mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei müüda selle perioodi lõpuks ja:

   i) esmase üheaastase perioodi vältel rakendas (majandus)üksus vajalikke meetmeid, et reageerida olukordade muutustele,

   ii) põhivara (või müügigruppi) turustatakse aktiivselt hinnaga, mis on mõistlik arvestades olukordade muutusi, ja

   iii) paragrahvides 7 ja 8 toodud kriteeriumid on täidetud.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 6

Maavarade uuring ja hindamine

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on kehtestada finantsaruandlus *maavarade uuringu ja hindamise* kohta.

2 Käesolev IFRS nõuab seejuures:

a) olemasolevate arvestusmeetodite piiratud täiustamist *uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute* osas;

b) *uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastavatelt (majandus)üksustelt* selliste varade väärtuse languse hindamist kooskõlas käesoleva IFRS-iga ja iga väärtuse languse hindamist kooskõlas IAS 36-ga „*Varade väärtuse langus*”;

c) teabe avalikustamist, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid (majandus)üksuse finantsaruannetes ja aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kajastatud uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust.

RAKENDUSALA

3 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i oma uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekutele.

4 Käesolev IFRS ei käsitle maavarade uuringu ja hindamisega tegelevate (majandus)üksuste arvestuse muid aspekte.

5 (Majandus)üksus ei tohi rakendada käesolevat IFRS-i väljaminekutele, mis esinesid:

a) enne maavarade uuringut ja hindamist, nagu näiteks (majandus)üksuse kulutused enne juriidiliste õiguste saamist teatud piirkonna uuringuks;

b) pärast seda kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE KAJASTAMINE

Ajutine erand IAS 8 paragrahvidest 11 ja 12

6 Arvestusmeetodite väljatöötamisel peab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastav (majandus)üksus rakendama IAS 8 „*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*” paragrahvi 10.

▼B

7 IAS 8 paragrahvid 11 ja 12 määratlevad kohustuslike nõuete ja juhiste allikad, mida juhtkond peab arvesse võtma arvestusmeetodite väljatöötamisel objekti kohta, kui ükski IFRS ei rakendu konkreetselt selle kirje suhtes. Allpool esitatud paragrahvide 9 ja 10 kohaselt vabastab käesolev IFRS (majandus)üksuse nimetatud paragrahvide rakendamisest oma arvestusmeetodite suhtes, mida kasutatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamiseks ja hindamiseks.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE HINDAMINE

Hindamine kajastamisel

8 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kajastatakse soetusmaksumuses.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade soetusmaksumuse kuluelemendid

9 (Majandus)üksus peab kindlaks määrama arvestusmeetodi, millega määratletakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena kajastatavad väljaminekud ja rakendama seda meetodit järjepidevalt. Sellisel kindlaksmääramisel arvestab (majandus)üksus ulatust, mil väljaminekut saab seostada teatud maavarade leidmisega. Järgnevalt on esitatud näited väljaminekute kohta, mida võib arvestada uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade esmasel hindamisel (loetelu ei ole ammendav):

a) uuringuks õiguse omandamine;

b) topograafilised, geoloogilised, geokeemilised ja geofüüsilised uuringud;

c) uurimuslik puurimine;

d) kraavikaevamine;

e) proovide võtmine ja

f) maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse hindamisega seotud tegevus.

10 Maavarade arendamisega seotud väljaminekuid ei kajastata uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena. „Raamistik” ja IAS 38 „Immateriaalsed varad” toovad juhiseid arendustegevusest tulenevate varade kajastamiseks.

11 Vastavalt IAS 37-le „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*kajastab* (majandus)üksus kõik eemaldamise ja taastamise kohustused, mis esinesid teatud perioodil maavarade uuringu ja hindamise tõttu.

Hindamine pärast kajastamist

12 Pärast kajastamist rakendab (majandus)üksus uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kohta kas soetusmaksumusemudelit või ümberhindamismudelit. Ümberhindamismudeli (IAS 16-s „*Materiaalsed põhivarad*” esitatud mudeli või IAS 38-s esitatud mudeli) rakendamise korral peab see olema kooskõlas varade liigitamisega (vt paragrahv 15).

▼B

Muutused arvestuspõhimõtetes

13 (Majandus)üksus võib muuta oma arvestusmeetodeid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate vajadustele vastavamaks majandusotsuste tegemisel ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nendele vajadustele. (Majandus)üksus otsustab vajadustele vastavust ja usaldusväärsust IAS 8 kriteeriumite põhjal.

14 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks näitab (majandus)üksus, et muutuste tulemusena täidavad finantsaruanded paremini IAS 8 kriteeriumeid, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nendele kriteeriumitele.

ESITUSVIIS

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade liigitamine

15 (Majandus)üksus liigitab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kas materiaalseteks või immateriaalseteks varadeks vastavalt soetatud varade olemusele ja kasutab liigitust järjepidevalt.

16 Mõnesid uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid käsitletakse immateriaalsete varadena (näiteks puurimise õigused) ning mõnesid materiaalsete varadena (näiteks sõidukid ja puurseadmed). Ulatuses, mil materiaalset vara kasutatakse immateriaalse vara arendamiseks, on sellist kasutust peegeldav summa immateriaalse vara maksumuse osa. Kuid materiaalse vara kasutamine immateriaalse vara arendamiseks ei muuda materiaalset vara immateriaalseks varaks.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ümberliigitamine

17 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara ei liigitata enam sellena, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud. Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse ja varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse enne ümberliigitamist.

VÄÄRTUSE LANGUS

Kajastamine ja hindamine

18 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse siis, kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus võib ületada nende kaetavat väärtust. Kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab kaetavat väärtust, hindab, esitab ja avalikustab (majandus)üksus väärtuse vähenemisest tuleneva kahjumi vastavalt IAS 36-le, v.a allpool esitatud paragrahvis 21 sätestatu osas.

19 Ainult uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade korral rakendatakse pigem käesoleva IFRS-i paragrahvi 20 kui IAS 36 paragrahve 8–17, et teha kindlaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad, mille väärtus võib olla vähenenud. Paragrahvis 20 kasutatakse mõistet „varad”, kuid seda rakendatakse ühteviisi nii uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

▼B

20 Üks või mitu järgmist fakti ja asjaolu viitavad sellele, et (majandus)üksus peaks kontrollima uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust (loetelu ei ole ammendav):

a) periood, mil (majandus)üksusel on õigus teha uuringuid teatud piirkonnas, on lõppenud selle perioodi jooksul või lõpeb lähitulevikus ja selle pikendamist ei eeldata;

b) olulisi väljaminekuid maavarade edaspidiseks uuringuks ja hindamiseks teatud piirkonnas ei ole eelarvestatud ega planeeritud;

c) maavarade uuringu ja hindamise tulemusena teatud piirkonnas ei ole avastatud maavarade majanduslikult tasuvaid koguseid ja (majandus)üksus on otsustanud lõpetada sellise tegevuse antud piirkonnas;

d) on olemas piisavaid andmeid viitamaks, et kuigi arendustegevus teatud piirkonnas tõenäoliselt jätkub, on vähetõenäoline, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse täielikult eduka arendustegevuse või müügi teel.

Iga sellise juhtumi või sarnaste juhtumite korral teostab (majandus)üksus vara väärtuse languse kontrolli kooskõlas IAS 36-ga. Kahjumit vara väärtuse langusest kajastatakse kuluna kooskõlas IAS 36-ga.

Taseme kindlakstegemine, mille korral hinnatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust

21 (Majandus)üksus määrab kindlaks arvestusmeetodid, jaotamaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele nende varade väärtuse languse hindamise eesmärgil. Iga raha teeniv üksus või üksuste rühm, millele jaotatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara, ei tohi olla suurem tegevussegmendist, mis on kindlaks määratud kooskõlas IFRS 8-ga „Tegevussegmendid”.

22 (Majandus)üksuse poolt määratletud tase uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse languse kontrollimiseks võib sisaldada ühte või mitut raha teenivat üksust.

AVALIKUSTAMINE

23 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid, mis on kajastatud tema finantsaruannetes.

24 Paragrahvi 23 nõuete järgimiseks avalikustab (majandus)üksus:

a) oma arvestusmeetodid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, sh uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamise kohta;

b) varade, kohustiste, tulude ja kulude summad ning põhitegevuse ja investeerimistegevuse rahavood, mis tulenevad maavarade uuringust ja hindamisest.

▼B

25 (Majandus)üksus käsitleb uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid eraldi varade rühmana ja avalikustama kas IAS 16-s või IAS 38-s nõutud teavet kooskõlas sellega, kuidas varad on liigitatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

26 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

27 Kui mõne paragrahvis 18 esitatud nõude rakendamine enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeperioodiga seotud võrdlusandmetele on teostamatu, avalikustab ta selle asjaolu. IAS 8-s on selgitatud mõistet „teostamatus”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad	Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekud, mis on kajastatud varadena vastavalt (majandus)üksuse arvestusmeetoditele.
Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekud	(Majandus)üksuse väljaminekud seoses maavarade uuringu ja hindamisega enne, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.
Maavarade uuring ja hindamine	Maavarade, sh mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade otsingud pärast seda, kui (majandus)üksus on saanud juriidilised õigused uuringuks teatud piirkonnas, samuti maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse kindlakstegemine.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 7

Finantsinstrumendid: avalikustatav teave

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on nõuda (majandus)üksustelt, et nad avalikustavad oma finantsaruannetes teabe, mis võimaldab aruannete kasutajatel hinnata:

a) finantsinstrumentide mõjukust (majandus)üksuse finantsseisundile ja -tulemuslikkusele ning

b) finantsinstrumentidest tulenevate riskide, millele (majandus)üksus aruandeperioodil ja ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ on avatud, olemust ja ulatust ning kuidas (majandus)üksus neid riske juhib.

▼M53

2 Käesolevas IFRSis sätestatud põhimõtted täiendavad finantsvara ja finantskohustiste kajastamise, mõõtmise ja esitamise põhimõtteid, mis on sätestatud standardites IAS 32 *Finantsinstrumendid*: *esitamine* ja IAS 9 *Finantsinstrumendid*.

▼B

RAKENDUSALA

▼M53

3 Käesolevat IFRSi rakendavad kõik üksused kõikide finantsinstrumendiliikide suhtes, välja arvatud:

a) need osalused tütar-, sidus- ja ühisettevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtjatesse*. Teatavatel juhtudel nõuavad või lubavad IFRS 10, IAS 27 või IAS 28 siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, kasutades IFRS 9-t; sellistel juhtudel rakendavad üksused käesoleva IFRSi nõudeid. Samuti rakendavad üksused käesolevat IFRSi kõikide tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s esitatud omakapitaliinstrumendi määratlusele.

▼B

b) tööandjate õigused ja kohustused, mis tulenevad töötajate hüvitiste plaanidest, mille suhtes rakendatakse IAS 19-t „Hüvitised töötajatele”.

▼M12

_____

▼M53

d) kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* toodud määratlusele. Ometi kehtib käesolev IFRS tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite kohta kindlustuslepingutes, kui IFRS 9 nõuab üksuselt nende kohta eraldi aruandlust. Lisaks rakendab väljastaja käesolevat IFRS-i *finantsgarantiilepingutele* juhul, kui ta rakendab lepingute kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 9-t, kuid rakendab IFRS 4, kui ta otsustab IFRS 4 paragrahvi 4 punkti d kohaselt rakendada nende kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 4.

▼M53

e) finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused aktsiapõhistest maksetehingutest, mille kohta kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*; kuid samas kehtib käesolev IFRS standardi IFRS 9 rakendusalasse jäävate lepingute kohta.

▼M6

f) instrumendid, mida tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

▼M53

4 Käesolev IFRS kehtib kajastatud ja kajastamata finantsinstrumentide suhtes. Kajastatud finantsinstrumentide hulka kuuluvad IFRS 9 rakendusalas olevad finantsvarad ja finantskohustised. Kajastamata finantsinstrumentide hulka kuuluvad mõned finantsinstrumendid, mis on küll väljaspool IFRS 9 rakendusala, kuid samas käesoleva IFRS-i rakendusalas.

5 Käesolev IFRS kehtib IFRS 39 rakendusalasse kuuluvate mitterahaliste objektide ostu- või müügilepingute kohta.

5A Paragrahvides 35A–35N sätestatud krediidiriski avalikustamise nõuded kehtivad nende õiguste suhtes, mis tuleb standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* sätestatud nõuete kohaselt arvestada kooskõlas standardiga IFRS 9 väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamise eesmärgil. Viited nendes paragrahvides finantsvaradele või finantsinstrumentidele hõlmavad neid õigusi, kui ei ole täpsustatud teisiti.

▼B

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE

6 Kui käesolev IFRS nõuab finantsinstrumentide avalikustamist liikide kaupa, rühmitab (majandus)üksus finantsinstrumendid avalikustatava teabe olemusele vastavatesse ning nende finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. (Majandus)üksus annab piisavat teavet, et võimaldada võrdlust bilansis esitatud kirjetega.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

7 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajail hinnata finantsinstrumentide mõjukust ettevõtte finantsseisundile ja -tulemuslikkusele.

Bilanss

Finantsvarade ja finantskohustiste kategooriad

▼M53

8 Kõigi järgmiste IFRS 9-s määratletud kategooriate jääkmaksumused avalikustatakse kas finantsseisundi aruandes või lisades:

a) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsvarad, näidates eraldi i) varad, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 ja ii) varad, mida tuleb kohustuslikult mõõta õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga;

▼M53

b)–d) [Välja jäetud]

e) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantskohustised, näidates eraldi i) varad, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 ja (ii) varad, mis vastavad IFRS 9 määratlusele „kauplemiseesmärgil hoitavad kohustised”;

f) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantsvarad;

g) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

h) õiglases väärtuses läbi muud koondkasumi mõõdetavad finantsvarad, näidates eraldi (i) finantsvarad, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A; ja (ii) investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5.

Finantsvarad või -kohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

9 Kui üksus on määratlenud mõõdetuna õiglases väärtuses läbi kasumiaruande sellise finantsvara (või finantsvaraderühma), mida muidu mõõdetaks õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi või amortiseeritud seotusmaksumuses, avalikustab ta:

a) finantsvara (või finantsvaraderühma) maksimaalse *krediidiriski* määra (vt paragrahvi 36 punkt a) aruandeperioodi lõpus;

b) summa, mille võrra mis tahes seotud krediidituletisinstrument vms instrument seda maksimaalset krediidiriski maandab (vt paragrahvi 36 punkt b);

c) finantsvara (või finantsvaraderühma) õiglase väärtuse muutuse summa perioodi kohta ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada finantsvara krediidiriski muutusi määratletuna kas:

▼B

i) muutuse summana õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada *tururiski* põhjustavat turutingimuste muutumist, või

ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis ettevõtte meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada vara krediidiriski muutusi.

Tururiski suurenemist põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad muutused jälgitavas (võrdlus)intressimäära, kauba hinnas, valuutakursis või hinna- või intressimääraindeksites;

▼M53

d) mis tahes seotud krediidituletisinstrumendi vms instrumendi, mis on perioodi jooksul ja kumulatiivselt finantsvara määratlemise järel toimunud, õiglase väärtuse muutuse summa.

▼**M53**

10 Kui üksus on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.2.2 ning on kohustatud esitama selle finantskohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud muus koondkasumis (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.7), avalikustab ta:

a) finantskohustise õiglases väärtuses toimunud selle muutuse summa kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada muutusi selle finantskohustise krediidiriskis (vt IFRS 9 paragrahvides B5.7.13–B5.7.20 antud juhiseid, kuidas kindlaks määrata finantskohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjusid);

b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille majandusüksus peaks lepingujärgselt maksetähtpäeval võlakohustuse omanikule tasuma;

c) kumulatiivse kasumi või kahjumi ülekanded omakapitalis sel perioodil, kaasa arvatud selliste ülekannete põhjused;

d) kui kohustise kajastamine sel perioodil lõpetatakse, siis muus koondkasumis esitatud summa (kui on), mis kajastamise lõpetamisel realiseeriti.

10A Kui üksus on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.2.2 ning on kohustatud esitama kõik selle finantskohustise krediidiriskis toimunud muutused (kaasa arvatud kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud) kasumiaruandes (vt IFRS 9 paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8), avalikustab ta:

a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa perioodi jooksul ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada selle kohustise krediidiriski muutusi (vt IFRS 9 paragrahvides B5.7.13–B5.7.20 antud juhiseid, kuidas kindlaks määrata finantskohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjusid); ja

b) vahe finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse ja summa vahel, mille üksus peaks lepingujärgselt maksetähtpäeval võlakohustuse omanikule tasuma.

11 Üksus avalikustab ka:

a) IFRS 9 paragrahvi 9 punktis c, paragrahvi 10A punktis a ja paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõuete täitmiseks kasutatud meetodite üksikasjaliku kirjelduse, kaasa arvatud selgituse selle kohta, miks meetod on sobiv;

b) kui üksus usub, et teave, mida ta on avalikustanud kas finantsseisundi aruandes või lisades IFRS 9 paragrahvi 9 punkti c, paragrahvi 10 punkti a või paragrahvi 10A punkti a või paragrahvi 5.7.7 punkti a nõuete täitmiseks, ei peegelda usaldusväärselt finantsvara või finantskohustise õiglase väärtuse muutumist, mille põhjuseks võib pidada krediidiriski muutust, siis sellele järeldusele jõudmise põhjused ning tegurid, mida ta peab asjakohaseks;

▼M53

c) üksikasjalik nende metoodikate või metodoloogiate kirjeldus, mida kasutati selleks, et kindlaks määrata, kas kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjude esitamine muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetust (vt IFRS 9 paragrahve 5.7.7 ja 5.7.8). Kui üksus on kohustatud esitama kohustise krediidiriskis toimunud muutuste mõjud kasumiaruandes (vt IFRS 9 paragrahv 5.7.8), siis peab avalikustatav informatsioon sisaldama IFRS 9 paragrahvis B5.7.6 kirjeldatud majandussuhte üksikasjalikku kirjeldust.

Investeeringud õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi määratletud omakapitaliinstrumentidesse

11A Kui üksus on määratlenud, et investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi, nagu on lubatud IFRS 9 paragrahviga 5.7.5, avalikustab ta:

a) millised investeeringud omakapitaliinstrumentidesse on määratletud nii, et neid tuleb mõõta õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi;

b) selle esitamisalternatiivi kasutamise põhjused;

c) iga sellise investeeringu õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpul.

d) sellel perioodil kajastatud dividendid, näidates eraldi dividendid, mis on seotud investeeringutega, mille kajastamine aruandeperioodil lõpetati, dividendid seoses investeeringutega, mida aruandeperioodi lõpus vallatakse;

e) kumulatiivse kasumi või kahjumi ülekanded omakapitalis sel perioodil, kaasa arvatud selliste ülekannete põhjused.

11B Kui üksus on õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute kajastamise aruandeperioodil lõpetanud, avalikustab ta:

a) investeeringute müügi põhjused;

b) investeeringute õiglase väärtuse kajastamise lõpetamise kuupäeval;

c) kumulatiivse kasumi või kahjumi müümisel.

▼B

Ümberliigitamised

▼M53

12–12A [Välja jäetud]

12B Üksus avalikustab, kas ta on jooksval või varasematel aruandeperioodidel liigitanud mõne finantsvara ümber kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.4.1. Iga sellise sündmuse kohta avalikustab üksus:

a) ümberliigitamise kuupäeva;

b) üksikasjaliku selgituse ärimudeli muutmise kohta ja kvalitatiivse kirjelduse selle kohta, kuidas see mõjutab üksuse finantsaruandeid;

c) igasse kategooriasse ning sealt välja arvatud summa.

▼M53

12C Iga aruandeperioodi kohta pärast ümberliigitamist kuni kajastamise lõpetamiseni avalikustab üksus nende varade kohta, mis on arvatud välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav”, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.4.1:

a) ümberliigitamise kuupäeval kindlaksmääratud sisemine intressimäär; ja

b) kajastatud intressitulu.

12D Kui üksus on alates oma viimasest aastaaruandekuupäevast finantsvarasid ümber liigitanud, arvates need välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi koondkasumi kajastatud”, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kajastatud”, nii et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi, avalikustab ta:

a) finantsvarade õiglane väärtus aruandeperioodi lõpul; ja

b) õiglases väärtuses kasum või kahjum, mida oleks kajastatud aruandeperioodil kasumiaruandes või muus koondkasumis, kui finantsvarasid ei oleks ümber liigitatud.

▼M34

_____

Finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine

13A Paragrahvide 13B–13E kohaselt avalikustatav teave täiendab käeolevas IFRSis sätestatud muid avalikustamisnõudeid ja see tuleb esitada kõigi kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Kõnealune avalikustatav teave esitatakse ka kajastatud finantsinstrumentide kohta, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas need tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42.

13B (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata tasaarvelduskokkulepete tegelikku või võimalikku mõju (majandus)üksuse finantsseisundile. See hõlmab paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate (majandus)üksuse kajastatud finantsvarade ja finantskohustistega seotud tasaarvestusõiguse tegelikku või võimalikku mõju.

13C Paragrahvis 13B seatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab (majandus)üksus aruandeperioodi lõpus eraldi nii paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate kajastatud finantsvarade kui ka finantskohustiste kohta järgmise kvantitatiivse teabe:

(a) kõnealuste kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste brutosummad;

(b) summad, mis tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes esitatavaid netosummasid kindlaks määrates vastavalt IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumidele;

(c) finantsseisundi aruandes esitatud netosummad;

▼M34

(d) summad, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla, sealhulgas:

(i) kajastatud finantsinstrumentidega seotud summad, mis ei vasta mõnele või kõigile IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumile, ja

(ii) finantstagatisega (sh rahalise tagatisega) seotud summad ja

(e) netosumma pärast punktis d nimetatud summade mahaarvamist punktis c nimetatud summadest.

Käesolevas paragrahvis nõutud teave esitatakse eraldi nii finantsvarade kui ka finantskohustiste kohta tabeli formaadis, välja arvatud juhul, kui muu formaat on sobivam.

13D Instrumendi kohta vastavalt paragrahvi 13C punktile d avaldatav kogusumma on piiratud selle instrumendi kohta paragrahvi 13C punkti c kohaselt avaldatava summaga.

13E (Majandus)üksus kirjeldab avalikustatavas teabes selliste (majandus)üksuse kajastatud finantsvarade ja finantskohustistega seotud tasaarvestusõigust (sh õiguse laad), mille suhtes kehtivad täitmisele pööratavad põhitasaarvelduskokkulepped või muud sarnased kokkulepped, mis avalikustatakse vastavalt paragrahvi 13C punktile d.

13F Kui paragrahvides 13B–13E nõutud teave avalikustatakse mitmes finantsaruande lisas, esitab (majandus)üksus nende lisade vahelised ristviited.

▼B

Tagatis

▼M53

14 Üksus avalikustab:

a) finantskohustiste või tingimuslike kohustiste tagatisena panditud finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse, k.a summad, mis on IFRS 9 paragrahvi 3.2.23 punkti a kohaselt ümberliigitatud, ning

b) pandiga seotud tingimused.

▼B

15 Kui (majandus)üksusel on (finants- või mittefinantsvaraline) tagatis ning tal on lubatud tagatis edasi müüa või pantida, kui tagatise omanik ei ole oma kohustusi täitmata jätnud, avalikustab ta:

a) tagatise õiglase väärtuse;

b) mis tahes sellise müüdud või edasi panditud tagatise õiglase väärtuse ning kas (majandus)üksus on kohustus see tagastada ning

c) tagatise kasutamisega seotud tingimused.

Krediidikahjumite allahindluse konto

▼M53

16 [Välja jäetud]

▼M53

16A Finantsvara bilansilist jääkmaksumust mõõdetuna õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A ei saa vähendada kahju allahindlusega ja üksus ei esita kahju allahindlust eraldi finantsseisundi aruandes finantsvara bilansilise jääkmaksumuse vähendamisena. Üksus avalikustab kahju allahindluse finantsaruannete lisades.

▼B

Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega

17 Kui (majandus)üksus on emiteerinud instrumendi, mis sisaldab nii kohustise kui ka omakapitali komponenti (vt IAS 32 paragrahvi 28) ning sellel instrumendil on mitu varjatud tuletisinstrumenti, mille väärtused vastastikku sõltuvad (näiteks tagasiostetav vahetusvõlakirjainstrument), avalikustab ta nende omaduste olemasolu.

Täitmatajätmised ja rikkumised

18 ►M5 Aruandeperioodi lõpus ◄ kajastatud *maksmisele kuuluvate laenude* kohta avalikustab (majandus)üksus:

a) nende maksmisele kuuluvate laenude perioodi jooksul toimunud mis tahes põhiosa, intressi, võlakustutusfondi või võla tagastamistingimuste mittetäitmise üksikasjad;

b) nende maksmisele kuuluvate laenude, mille suhtes lepingukohustusi ei täidetud, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, ning

c) kas enne finantsaruannete väljaandmiseks kinnitamist heastati lepingukohustuste mittetäitmine või maksmisele kuuluvate laenude tingimustes lepiti uuesti kokku.

19 Kui perioodi jooksul tuli ette muude laenulepingu sätete rikkumist kui paragrahvis 18 kirjeldatud, avalikustab (majandus)üksus sama teabe, mis on nõutud paragrahvis 18, kui need rikkumised võimaldasid laenajal nõuda kiirendatud tagasimaksmist (v.a juhul, kui rikkumised heastati või laenutingimustes lepiti uuesti kokku kas aruandepäeval või enne seda).

▼M5

Koondkasumi aruanne

▼B

Tulu-, kulu-, kasumi- ja kahjumikirjed

▼M53

20 Üksus avalikustab kas koondkasumiaruandes või selle lisades järgmised tulu-, kulu-, kasumi või kahjumikirjed:

a) puhaskasum või -kahjum:

i) finantsvarad või finantskohustised mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, näidates eraldi need finantsvarad või finantskohustised, mis määratleti sellisena esmasel kajastamisel või hiljem kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1, ja finantsvarad või -kohustised, mida mõõdetakse kohustuslikult õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9-ga (nt finantskohustised, mis vastavad IFRS 9 määratlusele „kauplemiseesmärgil hoitavad kohustised"). Finantskohustiste puhul, mis on määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena, näitab üksus eraldi muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ja kasumiaruandes kajastatud summa;

▼M53

ii)–iv) [Välja jäetud]

v) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

vi) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised;

vii) omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud, mis on määratletud õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5

viii) õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarad kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A, näidates eraldi perioodil muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ning perioodi kohta kajastamise lõpetamisel muust koondkasumist kasumiaruandesse ümber liigitatud summa.

b) kogu intressitulu ja kogu intressikulu (arvutatud sisemise intressimäära meetodil) finantsvarade kohta, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 4.1.2A (näidates need summad eraldi); või finantskohustised, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande;

c) teenustasu tulu ja kulu (v.a. sisemise intressimäära kindlaks määramisse kaasatud summad), mis tuleneb:

i) finantsvaradest või finantskohustistest, mis ei ole kajastatud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande; ning

ii) varahalduse ja muudest usaldusel põhinevatest tegevustest, mille tulemuseks on varade hoidmine või investeerimine eraisikute, usaldusühingute, pensionifondide ja muude institutsioonide nimel;

d) [Välja jäetud]

e) [välja jäetud]

20A Üksus avalikustab analüüsi koondkasumi aruandes kajastatud kasumi või kahjumi kohta, mis tuleneb amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvarade kajastamise lõpetamisest, näidates eraldi kasumi ja kahjumid, mis tulenevad nende finantsvarade kajastamise lõpetamisest. Avalikustatav informatsioon hõlmab nende finantsvarade kajastamise lõpetamise põhjuseid.

▼B

Muu avalikustatav teave

Arvestusmeetodid

▼M49

21 Vastavalt rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (muudetud 2007) paragrahvile 117 avalikustab (majandus)üksus olulised arvestusmeetodid, mis hõlmavad finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalust (või –aluseid) ja muid kasutatud arvestusmeetodeid, mis on olulised finantsaruannete mõistmiseks.

▼B

Riskimaandamisinstrumentide arvestus

▼M53

21A Üksus rakendab nendele riskidele avatuse suhtes, mida üksus maandab ja mille suhtes ta otsustab rakendada riskimaandamisarvestust, paragrahvides 21B–24F sätestatud avalikustamise nõudeid. Riskimaandamisarvestuse avalikustamises antakse järgmist informatsiooni:

a) üksuse riskijuhtimisstrateegia ja kuidas seda riski juhtimiseks rakendatakse;

b) kuidas võib üksuse riskimaandamise tegevus mõjutada tema tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust; ja

c) riskimaandamisarvestuse mõju üksuse finantsseisundi aruandele, koondkasumi aruandele ja omakapitali muutuste aruandele.

21B Üksus esitab nõutud avalikustatud informatsiooni oma finantsaruannete ühes lisas või eraldi osas. Üksus ei pea mujal juba esitatud informatsiooni siiski kaks korda esitama, tingimusel et see informatsioon on lisatud finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

21C Kui paragrahvidega 22A–24F on nõutav, et üksus esitaks avalikustatava informatsiooni eraldi riskikategooriate kaupa, määrab üksus iga riskikategooria kindlaks nendele riskidele avatuse põhjal, mida üksus otsustab maandada ja mille suhtes rakendatakse riskimaandamisarvestust. Üksus määrab riskikategooriad kindlaks järjekindlalt kogu riskimaandamisarvestuse kohta avalikustatud informatsiooni kohta.

21D Paragrahvis 21A seatud eesmärkide täitmiseks määrab üksus (välja arvatud juhul, kui edaspidi on sätestatud teisiti) kindlaks, kui üksikasjalikku informatsiooni avalikustada, kui suurt rõhku panna avalikustamisnõuete eri aspektidele, nõuetekohase informatsiooni kokkukoondamise või liigiti lahtikirjutamise taseme ja selle, kas finantsaruannete kasutajad vajavad lisaselgitusi selleks, et hinnata avalikustatud kvantitatiivset informatsiooni. Üksus kasutab siiski sama informatsiooni kokkukoondamise või liigiti lahtikirjutamise taset, mida ta kasutab käesolevas IFRSis ja standardis IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* seotud informatsiooni kohta sätestatud avalikustamise nõuete kohaselt.

Riskijuhtimisstrateegia

22 [Välja jäetud]

22A Üksus selgitab oma riskijuhtimisstrateegiat riskidele avatuse iga riskikategooria kohta, mida ta otsustab maandada ja mille suhtes rakendatakse riskimaandamisarvestust. See selgitust peaks võimaldama finantsaruannete kasutajatel hinnata (näiteks):

a) kuidas iga risk tekib;

b) kuidas üksus igat riski juhib; see hõlmab seda, kas üksus maandab objekti tervikuna kõikide riskide suhtes või maandab objekti riskikomponenti (või komponente) ja miks;

c) mis ulatuses üksus juhib riske, millele ta on avatud.

▼**M53**

22B Paragrahvis 22A sätestatud nõuete täitmiseks peab informatsiooni hulgas kirjeldada muu hulgas (aga mitte ainult) järgmist:

a) riskimaandamisinstrumendid, mida (ja kuidas) kasutatakse ohustavate riskide maandamiseks;

b) kuidas üksus määrab riskimaandamise tõhususe hindamiseks kindlaks majandussuhte maandatud objekti ja riskimaandamisobjekti vahel; ja

c) kuidas üksus määrab riskimaandamissuhte ja mis on riskimaandamise ebatõhususe allikad.

22C Kui üksus määratleb spetsiifilise riskikomponendi riskimaandamisobjekti (vt IFRS 9 paragrahv 6.3.7), avalikustab ta lisaks paragrahvide 22A ja 22B nõuete kohaselt avalikustatavale informatsioonile järgmist kvalitatiivset või kvantitatiivset informatsiooni:

a) kuidas määras üksus kindlaks riskikomponendi, mis on määratletud riskimaandamisobjektina (k.a riskikomponendi ja objekti tervikuna vahelise suhte laadi kirjelduse); ja

b) kuidas on riskikomponent seotud instrumendiga tervikuna (näiteks määratletud riskikomponent on tüüpiliselt katnud keskmiselt 80 % muutustest instrumendi tervikuna õiglases väärtuses).

Tulevaste rahavoogude summa, tähtajad ja ebakindlus

23 [Välja jäetud]

23A Välja arvatud juhul, kui üksus on paragrahviga 23C avalikustamisnõudest vabastatud, avalikustab ta riskikategooria kaupa kvantitatiivset informatsiooni, mis võimaldaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata riskimaandamisinstrumentide tingimusi ja kuidas need mõjutavad üksuse tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust.

23B Paragrahvis 23A sätestatud nõude täitmiseks avalikustab üksus lahtikirjutatud informatsiooni, mis sisaldab muu hulgas:

a) riskimaandamisinstrumendi nominaalsumma tähtaegade profiili; ja

b) kui on kohaldatav, riskimaandamisinstrumendi keskmine hind või tariif (näiteks täitmis- või forvardhind jne).

23C Olukordades, kus üksus ennistab sageli (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid, sest riskimaandamisinstrument ja riskimaandamisobjekt mõlemad muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ohustav risk ja selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid mõlemad jäävad pikaks ajaks samaks — nagu IFRS 9 paragrahvi B6.5.24 punktis b sätestatud näites), üksus:

a) on paragrahvides 23A ja 23B nõutud teabe avalikustamisest vabastatud.

b) avalikustab:

i) informatsiooni selle kohta, milline on lõplik riskijuhtimisstrateegia nende riskimaandamissuhete suhtes;

▼**M53**

ii) kirjeldus, kuidas see peegeldab tema riskijuhtimisstrateegiat, kasutades riskimaandamisarvestust ja määratledes need konkreetsed riskimaandamissuhted; ja

iii) iselgitus, kui sageli riskimaandamissuhteid lõpetatakse ja uuesti alustatakse üksuse protsessi osana nende riskimaandamissuhete suhtes.

23D Üksus avalikustab riskikategooriate kaupa nende riskimaandamise ebatõhususe allikate kirjelduse, mis peaksid eeldatavalt riskimaandamissuhet selle kestuse ajal mõjutama.

23E Kui riskimaandamissuhtes tekib muid riskimaandamise ebatõhususe allikaid, avalikustab üksus need allikad riskikategooriate kaupa ja selgitab nendest tulenevat riskimaandamise ebatõhusust.

23F Rahavoogude riskimaandamise kohta avalikustab üksus selliste prognoositavate tehingute kirjelduse, mille suhtes kasutati varasemal perioodil riskimaandamisarvestust, kuid mis eeldatavasti enam ei esine.

Riskimaandamisarvestuse mõjud finantsseisundile ja -tulemuslikkusele

24 [Välja jäetud]

24A Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised riskimaandamisinstrumentidena määratletud objektidega seotud summad eraldi riskikategooriate kaupa iga riskimaandamise liigi kohta (õiglase väärtuse riskimaandamine, rahavoo riskimaandamine või välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamine):

a) riskimaandamisinstrumentide bilansiline jääkmaksumus (finantsvarad finantskohustistest eraldi);

b) riskimaandamisinstrumenti sisaldav kirje finantsseisundi aruandes;

c) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisinstrumendi õiglases väärtuses; ja

d) riskimaandamisinstrumentide nominaalsummad (sh kogused, nagu tonnid või kuupmeetrid).

24B Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised riskimaandamisobjektiga seotud summad eraldi riskikategooriate kaupa riskimaandamisliikide kohta järgmiselt:

a) õiglase väärtuse riskimaandamise kohta:

i) finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti bilansiline jääkmaksumus (esitades varad kohustistest eraldi);

ii) õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsioonide akumuleeritud summa riskimaandamisobjektil, mis kuulub finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti bilansilise jääkmaksumuse sisse (esitades varad kohustistest eraldi);

iii) kirje finantsseisundi aruandes, mis sisaldab riskimaandamisobjekti;

▼**M53**

iv) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisobjekti väärtuses; ja

v) finantsseisundi aruandesse jäänud õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsioonide akumuleeritud summa riskimaandamisobjektide kohta, mida enam ei korrigeerita riskimaandamisest tuleneva kasumi ja kahjumi suhtes kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.5.10.

b) rahavoogude riskimaandamise ja välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamise kohta:

i) muutus perioodi riskimaandamise ebatõhususe kajastamise aluseks kasutatava riskimaandamisobjekti väärtuses (st rahavoogude riskimaandamise puhul muutus kajastatud riskimaandamise ebatõhususe kindlaks määramiseks kasutatud väärtuses kooskõlas IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punktiga c);

ii) rahavoo riskimaandamisreservi saldo ja välisvaluuta ümberarvestusreservi saldo jätkuva riskimaandamise jaoks, mida arvestatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvidele 6.5.11 ja paragrahvi 6.5.13 punktile a; ja

iii) rahavoo riskimaandamisreservi saldo ja välisvaluuta ümberarvestusreservi saldo kõikidest riskimaandamissuhetest, mille suhtes enam riskimaandamisarvestust ei rakendata.

24C Üksus avalikustab tabeli vormis järgmised summad eraldi riskikategooriate kaupa riskimaandamisliikide kohta järgmiselt:

a) õiglase väärtuse riski maandamise kohta:

i) riskimaandamise ebatõhusus — st. riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti riskimaandamiskasumi või -kahjumi vahe, mis kajastatakse kasumiaruandes (või muus koondkasumis omakapitaliinstrumendi riskimaandamise kohta, mille puhul üksus on otsustatud esitada õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.7.5); ja

ii) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab kajastatud riskimaandamise ebatõhusust.

b) rahavoogude riskimaandamise ja välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamise kohta:

i) aruandeperioodi riskimaandamiskasum või -kahjum, mis kajastati muus koondkasumis;

ii) kasumiaruandes kajastatud riskimaandamise ebatõhusus;

iii) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab kajastatud riskimaandamise ebatõhusust;

iv) rahavoo riskimaandamisreservist või välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamise korrigeerimisena kasumiaruandesse ümber liigitatud summa (vt IAS 1) (tehes vahet summades, mille suhtes on varem kasutatud riskimaandamisarvestust, kui mille puhul enam ei eeldata maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, ja summadel, mis on üle kantud seetõttu, et riskimaandamisobjekt on mõjutanud kasumit või kahjumit);

v) kirje koondkasumi aruandes, mis sisaldab ümberliigitamise korrektsiooni (vt IAS 1); ja

▼M53

vi) netopositsiooni riskimaandamise kohta riskimaandamiskasum või -kahjum, mis kajastatakse koondkasumi aruandes eraldi kirjena (vt IFRS 9 paragrahv 6.6.4).

24D Kui nende riskimaandamissuhete maht, mille suhtes kehtib paragrahvis 23C ette nähtud vabastus, ei ole representatiivne perioodi tavapäraste mahtude kohta (st aruandekuupäeva maht ei peegelda perioodi mahtusid), avalikustab üksus selle asjaolu ja põhjuse, miks tema arvates ei ole mahud representatiivsed.

24E Üksus esitab iga omakapitalikomponendi võrdluse ja muu koondkasumi analüüsi vastavalt IAS 1-le, milles koos võetuna:

a) eristatakse vähemalt summasid, mis seonduvad paragrahvi 24C punkti b alapunktides i) ja iv) ette nähtud informatsiooni avalikustamisega, ning summasid, mida arvestatakse vastavalt IFRS 9 paragrahvi 6.5.11 punkti d alapunktidele i ja iii;

b) eristatakse summasid, mis seonduvad nende optsioonide ajaväärtusega, millega maandatakse tehinguga seotud riskimaandamisobjektide riske, ja summasid, mis seonduvad nende optsioonide ajaväärtusega, millega maandatakse ajaperioodiga seonduvate riskimaandamisobjektide riske, kui üksus arvestab optsiooni ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahviga 6.5.15; ja

c) eristatakse summasid, mis seonduvad forvardlepingute forvardelementidega ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahedega, mis maandavad tehinguga seotud riskimaandamisobjektide riske, ja summasid, mis seonduvad forvardlepingute forvardelementidega ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahedega, mis maandavad ajaperioodiga seotud riskimaandamisobjektide riske, kui üksus arvestab neid summasid vastavalt IFRS 9 paragrahvile 6.5.16.

24F Üksus avalikustab paragrahvis 24E nõutud informatsiooni eraldi riskikategooriate kaupa. Seda riskide kaupa lahtikirjutatud informatsiooni võib esitada finantsaruannete lisades.

Võimalus määratleda krediidirisk mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

24G Kui üksus on määratlenud finantsinstrumendi või osa sellest mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, sest ta kasutab selle finantsinstrumendi krediidiriski juhtimiseks krediidituletisinstrumenti, avalikustab ta:

a) krediidituletisinstrumentide kohta, mida on kasutatud kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1 õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavatena määratletud finantsinstrumentide krediidiriski juhtimiseks, kõigi nominaalsummade ning perioodi alguse ja lõpu seisuga õiglase väärtuse võrdluse;

b) kasumiaruandes kajastatud kasumi või kahjumi finantsinstrumendi või osa sellest määratlemisel mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 6.7.1; ja

c) finantsinstrumendi või selle osa õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise lõpetamise korral selle finantsinstrumendi õiglase väärtuse, millest on saanud uus bilansiline jääkmaksumus vastavalt IFRS 9 paragrahvi 6.7.4 punktile b, ja vastava nominaal- või põhisumma (välja arvatud võrdleva informatsiooni andmise puhul vastavalt IAS 1-le ei ole üksusel vaja jätkata selle informatsiooni avaldamist järgnevatel perioodidel).

▼**M70**

Viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus

24H Selliste riskimaandamissuhete puhul, mille suhtes üksus rakendab IFRS 9 paragrahvides 6.8.4–6.8.12 või IAS 39 paragrahvides 102D–102N sätestatud erandeid, avalikustab üksus järgmise:

a) olulised viiteintressimäärad, millele üksuse riskimaandamissuhted on avatud;

b) mis ulatuses üksus juhib riske, millele ta on avatud ja mida viiteintressimäära reform otseselt mõjutab;

c) kuidas üksus juhib alternatiivsetele võrdlusmääradele üleminekut;

d) selliste oluliste hinnangute ja eelduste kirjeldus, millest üksus nende paragrahvide rakendamisel lähtus (näiteks eeldused või hinnangud selle kohta, millal on möödas viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga), ning

e) nende riskimaandamissuhetega seotud riskimaandamisinstrumentide nimiväärtus.

▼**B**

Õiglane väärtus

25 Välja arvatud paragrahvis 29 sätestatud juhud, avalikustab (majandus)üksus iga finantsvarade ja finantskohustiste liigi kohta (vt paragrahv 6) selle varade ja kohustiste liigi õiglase väärtuse nii, et seda oleks võimalik võrrelda selle ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega.

26 Õiglaste väärtuste avalikustamisel rühmitab (majandus)üksus finantsvarad ja finantskohustised liikidesse, kuid saldeerib neid vaid sel määral, mil ►**M5** finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused on saldeeritud bilansis.

▼**M33**

_____

▼**M53**

28 Mõnikord ei kajasta üksus kasumit või kahjumit finantsvara või –kohustise esmasel kajastamisel, sest õiglast väärtust ei tõenda identse vara või kohustise noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) ja see ei põhine hindamistehnikal, milles kasutatakse üksnes jälgitavate turgude andmeid (vt IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A). Sellistel juhtudel avalikustab üksus finantsvara või –kohustise iga liigi kohta järgmise teabe:

a) tema arvestusmeetod esmasel kajastamisel kajastatud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelise erinevuse kajastamiseks kasumiaruandes, et kajastada sellistes tegurites (k.a aeg) toimunud muutust, mida turuosalised võtaksid arvesse vara või kohustise hinna määramisel (vt IFRS 9 paragrahvi B5.1.2A punkt b);

b) kogu erinevuse, mida tuleb veel kasumis või kahjumis kajastada, perioodi alguses ja lõpus ning selle erinevuse saldo muutuste võrdluse;

▼M53

c) miks üksus järeldas, et tehinguhind ei olnud õiglase väärtuse parimaks tõendiks, sealhulgas õiglast väärtust toetavate tõendite kirjeldus.

▼M54

29 Õiglase väärtuse avalikustamist ei nõuta:

▼B

a) kui ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on õiglase väärtuse mõistlik lähiväärtus, näiteks sellistel finantsinstrumentidel, nagu lühiajalised nõuded ostjate ning kohustused tarnijate vastu,

▼M54

b) kapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringu puhul, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend), või selliste kapitaliinstrumentidega seotud tuletisinstrumentide puhul, mida mõõdetakse soetusmaksumuses kooskõlas IAS 39-ga, sest selle õiglast väärtust ei saa muul viisil usaldusväärselt mõõta, või

c) valikulist kasumiosalust (nagu kirjeldatud IFRS 4-s) sisaldavate lepingute puhul, kui selle tunnuse õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, või

d) rendikohustiste puhul.

▼M53

30 Paragrahvi 29 punktis c kirjeldatud juhul avalikustab üksus teavet, et aidata finantsaruannete kasutajatel teha isiklikke otsuseid võimalike erinevuste määra üle nende lepingute bilansilise jääkmaksumuse ja nende õiglase väärtuse vahel, sealhulgas:

▼B

a) asjaolu, et nende instrumentide õiglase väärtuse kohta ei ole avalikustatud teavet, sest nende õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;

b) finantsinstrumentide kirjelduse, nende ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ning selgituse, miks õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;

c) teabe instrumentide turu kohta;

d) teabe, kas ja kuidas (majandus)üksus kavatseb finantsinstrumendid realiseerida, ning

e) kui lõpetatakse finantsinstrumentide kajastamine, mille väärtust ei saanud varem usaldusväärselt mõõta, siis selle asjaolu, nimetatud finantsinstrumentide ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)-maksumus kajastamise lõpetamisel ning kajastatud kasumite või kahjumite summa.

▼B

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS

31 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemust ja ulatust, millele (majandus)üksus on ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ avatud.

32 Teave, mille avalikustamist nõutakse paragrahvides 33–42, on fokusseeritud riskidele, mis tulenevad finantsinstrumentidest ja sellele kuidas neid juhitakse. Nende riskide hulka kuulub üldjuhul, kuid mitte ainult, krediidirisk, *likviidsusrisk* ja tururisk.

▼M29

32A Kvalitatiivse avalikustatava teabe andmine kvantitatiivse avalikustatava teabe kontekstis võimaldab kasutajatel ühendada omavahel seotud teabe ja seega kujundada üldise pildi finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta. Kvalitatiivse ja kvantitatiivse avalikustatava teabe vaheline koostoime aitab kaasa teabe avalikustamisele viisil, mis võimaldab kasutajatel paremini hinnata (majandus)üksuse avatust riskidele.

▼B

Kvalitatiivne avalikustatav teave

33 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab (majandus)üksus:

a) avatused riskile ning kuidas need suurenevad;

b) oma eesmärgid, meetodid ja protsessid riskide juhtimiseks ning riski mõõtmiseks kasutatavad meetodid ning

c) mis tahes muutused punktides a ja b, võrreldes eelmise perioodiga.

Kvantitatiivne avalikustatav teave

▼M29

34 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab (majandus)üksus:

(a) summaarsed kvantitatiivsed andmed sellele riskile avatuse kohta aruandeperioodi lõpus. See avalikustamine põhineb (majandus)üksuse siseselt (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*), näiteks (majandus)üksuse direktoraadile või tegevdirektorile antaval teabel;

(b) paragrahvide 36–42 järgi nõutava avalikustamisele kuuluva teabe ulatuses, millises see ei ole hõlmatud punktis a;

(c) riskikontsentratsiooni, kui see ei selgu punktide a ja b kohaselt avaldatud teabest.

▼B

35 Kui ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ avalikustatud kvantitatiivne teave ei iseloomusta (majandus)üksuse avatust riskile perioodi jooksul, esitab (majandus)üksus täiendavat teavet, mis seda teeb.

Úvěrové riziko

▼M53

Rakendusala ja eesmärgid

35A Üksus rakendab paragrahvides 35F–35N sätestatud avalikustamise nõudeid finantsinstrumentide suhtes, mille suhtes rakendatakse IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõudeid. Kuid:

a) tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete puhul rakendatakse paragrahvi 35J nende tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete suhtes, mille kohta kehtivusajal eeldatav krediidikahju kajastatakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15, kui neid finantsvarasid muudetakse, kui need on üle 30 päeva tähtajaks tasumata; ja

b) paragrahvi 35K punkti b ei rakendata rendinõuete suhtes.

35B Krediidiriski kohta kooskõlas paragrahvidega 35F–35N avalikustatav teave võimaldab finantsaruannete kasutajail aru saada, kuidas krediidirisk mõjutab tulevaste rahavoogude summat, tähtaegu ja usaldatavust. Selle eesmärgi saavutamiseks antakse krediidiriski avalikustamisel:

a) teavet üksuse krediidiriski juhtimise tavade kohta ja selle kohta, kuidas need seonduvad eeldatava krediidikahju kajastamise ja mõõtmisega, sealhulgas eeldatava krediidikahju mõõtmiseks kasutatavad meetodid, eeldused ja informatsioon;

b) kvantitatiivset ja kvalitatiivset teavet, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsaruannetes eeldatavast krediidikahjust tulenevaid summasid, sh muutusi eeldatava krediidikahju summas ja nende muutuste põhjuseid; ja

c) informatsiooni üksuse krediidiriskile avatuse kohta (st üksuse finantsvarade ja krediidi andmise kohustuste sisemiselt omane krediidirisk), sh märkimisväärsed krediidiriski kontsentratsioonid.

35C Üksus ei pea mujal juba esitatud informatsiooni kaks korda esitama, tingimusel et see informatsioon on lisatud finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

35D Paragrahvis 35B seatud eesmärkide täitmiseks kaalub üksus (kui ei ole sätestatud teisiti), kui üksikasjalikku informatsiooni avalikustada, kui suurt rõhku panna avalikustamisnõuete eri aspektidele, nõuetekohase informatsiooni kokkukoondamise või liigiti lahtikirjutamise taseme ja selle, kas finantsaruannete kasutajad vajavad lisaselgitusi selleks, et hinnata avalikustatud kvantitatiivset informatsiooni.

▼**M53**

35E Kui kooskõlas paragrahvidega 35F–35N avalikustatav teave on paragrahvis 35B esitatud eesmärkide täitmiseks ebapiisav, avalikustab üksus nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisateabe.

Krediidiriski juhtimise tavad

35F Üksus selgitab oma krediidiriski juhtimise tavasid ja seda, kuidas need seonduvad eeldatava krediidikahju kajastamise ja mõõtmisega. Selle eesmärgi täitmiseks avalikustab üksus informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista ja hinnata:

a) kuidas on üksus kindlaks määranud, kas finantsinstrumendi krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, sh, kas ja kuidas:

   i) hinnatakse, et finantsinstrumentide krediidirisk on madal kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.10, sh milliste finantsinstrumendiliikide suhtes see kehtib; ja

   ii) eeldus IFRS 9 paragrahvis 5.5.11, et krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kui finantsvarade maksetähtpäeva on ületatud rohkem kui 30 päeva võrra, on ümber lükatud;

b) üksuse kohustuste täitmata jätmise määratlused, sealhulgas nende määratluste valimise põhjused;

c) kuidas instrumente rühmitatakse, kui eeldatavat krediidikahju mõõdetaks kollektiivselt;

d) kuidas määras üksus kindlaks, et finantsvarad on krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvarad;

e) üksuse mahakandmismeetodid, sh näitajad, et tagasisaamist ei ole mõistlik oodata, ja teave meetodite kohta, mida kasutatakse mahakantavate finantsvarade puhul, mille suhtes rakendatakse ikka veel täitmist; ja

f) kuidas on rakendatud IFRS 9 paragrahvis 5.5.12 finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude muutmiseks sätestatud nõuded, sh kuidas üksus:

   i) määrab kindlaks, kas muudetud finantsvara krediidirisk, samal ajal kui kahju allahindluseks mõõdeti summa, mis on võrdne kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga, on paranenud sel määral, et kahju allahindlus taandub mõõtmisel summale, mis võrdub 12 kuu eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.5; ja

   ii) jälgib, mil määral punkti i kriteeriumitele vastavate finantsvarade kahju allahindlust mõõdetakse hiljem uuesti summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.3.

▼**M53**

35G Üksus selgitab IFRS 9 osas 5.5 sätestatud nõuete rakendamiseks kasutatavaid sisendeid, eeldusi ja prognoosimistehnikaid. Selleks avalikustab üksus:

a) nende sisendite ja eelduste ja prognoosimistehnikate alused, mida kasutatakse selleks, et:

i) mõõta 12 kuu ja kehtivusaja eeldatavat krediidikahju;

ii) määrata kindlaks, kas finantsinstrumendi krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud; ja

iii) määrata kindlaks, kas finantsvara on krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvara.

b) kuidas võetakse tulevikku vaatavat informatsioon arvesse krediidikahju kindlaks määramisel, sh makromajandusliku informatsiooni; ja

c) muutused prognoosimistehnikates või olulised eeldused aruandeperioodil ja nende muutuste põhjused.

Kvantitatiivne ja kvalitatiivne informatsioon eeldatavast krediidikahjust tulenevate summade kohta

35H Selleks et selgitada muutusi kahju allahindluses ja nende muutuste põhjused, esitab üksus finantsinstrumendiliigi kaupa kahju allahindluse algsaldode ja lõppsaldode võrdluse tabelis, näidates eraldi muutused sellel perioodil järgmise kohta:

a) kahju allahindlus mõõdetuna summas, mis on võrdne 12 kuu eeldatava krediidikahjuga;

b) kahju allahindlus mõõdetuna summas, mis on võrdne kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga;

i) finantsinstrumendid, mille krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kuid mis ei ole krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvarad;

ii) finantsvarad, mis on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud väärtusega (kuis mis ei olnud ostmise või andmise ajal krediidi tõttu langenud väärtusega); ja

iii) tasumata nõuded, lepingupõhised varad ja rendinõuded, mille puhul kahju allahindlust mõõdetakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15.

c) finantsvarad, mis on krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud. Lisaks võrdlusele avalikustab üksus esmasel kajastamisel diskonteerimata eeldatava krediidikahju kogusumma finantsvarade kohta, mis kajastati esmaselt aruandeperioodil.

▼**M53**

35I Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada muutustest kahju allahindluses, mis avalikustati kooskõlas paragrahviga 35H, selgitab üksus, kuidas on olulised muutused finantsinstrumentide bilansilises jääkmaksumuses perioodil muutnud kahju allahindlust. Informatsioon tuleb esitada eraldi finantsinstrumentide kohta, millel on kahju allahindlus, nagu on loetletud paragrahvi 35H punktides a–c, ja sisaldab asjakohast kvalitatiivset ja kvantitatiivset informatsiooni. Muutused selliste finantsinstrumentide bilansilises jääkmaksumuses, mis on põhjustanud muutusi kahju allahindluses, võivad olla näiteks:

a) muutused aruandeperioodil antud või omandatud finantsinstrumentide tõttu;

b) finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude muutus, mille tagajärjel nende finantsvarade kajastamist ei lõpetata kooskõlas IFRS 9-ga;

c) muutused finantsinstrumentide tõttu, mille kajastamine aruandeperioodil lõpetati (sh mahakantud finantsinstrumendid); ja

d) muutused, mis on tingitud sellest, kas kahju allahindlust mõõdetakse summas, mis on võrdne 12 kuu või kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga;

35J Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada lepingupõhiste rahavoogude muutuste laadist ja mõjudest finantsvaradele, mille kajastamist ei ole lõpetatud, ja selliste muutuste mõjudest eeldatava krediidikahju mõõtmisele, avalikustab üksus:

a) amortiseeritud soetusmaksumuse enne muudatust ja muudatusest tingitud kajastatud netokasumi või -kahjum finantsvarade kohta, mille lepingupõhiseid rahavooge on aruandeperioodil muudetud, kui nende kahju allahindlust mõõdeti summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga; ja

b) nende finantsvarade bilansiline jääkmaksumus aruandeperioodi lõpus, mida on esmasest kajastamisest alates muudetud sel ajal, kui kahju allahindlust mõõdeti summas, mis on võrdne kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga ja mille kahju allahindlus on aruandeperioodil muutunud, nii et see on summa, mis vastab 12 kuu eeldatavale krediidikahjule.

35K Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik aru saada tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete mõjust summadele, mis tulenevad eeldatavast krediidikahjust, üksus avalikustab finantsinstrumendiliigi kaupa:

a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus, arvestamata mistahes hoitavat tagatist või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad);

b) selgitav hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete kirjeldus, sh:

▼**M53**

i) hoitava tagatise laadi ja kvaliteedi kirjeldus;

ii) selle tagatise või krediidikvaliteeti parandava kokkuleppe kvaliteedis aruandeperioodil üksuse tagatisepõhimõtete halvenemise või muutumise tagajärjel tekkinud oluliste muutuste selgitus; ja

iii) informatsioon finantsinstrumentide kohta, mille puhul üksus ei ole kajastanud kahju allahindlust tagatise tõttu.

c) kvantitatiivne informatsioon hoitava tagatise ja muu krediidikvaliteeti parandava kokkuleppe kohta (näiteks selle ulatuse kvantifitseerimine, millisel määral tagatis ja muud krediiti parandavad kokkulepped vähendavad krediidiriski) finantsvarade puhul, mis on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud väärtusega.

35L Üksus avalikustab lepingupõhise tasumata summa finantsvarade pealt, mis on aruandeperioodil maha kantud ja mille suhtes rakendatakse ikka veel täitmist.

Krediidiriskile avatus

35M Selleks et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik hinnata üksuse krediidiriskile avatust ja mõista selle olulist krediidiriski kontsentratsiooni, avalikustab üksus *krediidiriski reitinguastmete* kaupa finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse ja krediidiriskile avatuse siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul. See informatsioon esitatakse eraldi finantsinstrumentide kohta:

a) mille puhul on kahju allahindlus mõõdetud summas, mis on võrdne 12 kuu eeldatava krediidikahjuga;

b) mille puhul on kahju allahindlus mõõdetud summas, mis on võrdne kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga, ja mis on;

i) finantsinstrumendid, mille krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kuid mis ei ole langenud krediidiväärtusega finantsvarad;

ii) finantsvarad, mis on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud väärtusega (kuis mis ei olnud ostmise või andmise ajal krediidi tõttu langenud väärtusega); ja

iii) tasumata nõuded, lepingupõhised varad ja rendinõuded, mille puhul kahju allahindlust mõõdetakse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.15.

c) krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara.

35N Tasumata nõuete, lepingupõhiste varade ja rendinõuete puhul, mille suhtes üksus rakendab IFRS 9 paragrahvi 5.5.15, võib kooskõlas paragrahviga 35M antav informatsioon põhineda eraldise maatriksil (vt IFRS 9 paragrahv B5.5.35).

▼M53

36. Kõikide finantsinstrumentide puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i rakendusalasse, kuid mille suhtes ei rakendata IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõudeid, avalikustab üksus finantsiinstrumendiliigi kaupa:

(a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile aruandeperioodi lõpus, arvestamata mistahes hoitavat tagatist või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad); see avalikustamine ei ole nõutav finantsinstrumentide puhul, mille bilansiline jääkmaksumus kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile;

(b) kirjelduse hoitavast tagatisest ja muudest krediidikvaliteeti parandavatest kokkulepetest ning nende finantsmõjust (nt selle ulatuse kvantifitseerimine, millisel määral tagatis ja muud krediiti parandavad kokkulepped vähendavad krediidiriski) summa suhtes, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile (mis on avalikustatud kas kooskõlas punktiga a või on esitatud finantsinstrumendi bilansilises jääkmaksumuses);

(c) [Välja jäetud]

▼M29

(d) [kehtetu]

Tähtajaks tasumata või langenud väärtusega finantsvarad

▼M53

37. [Välja jäetud]

▼M29

Tagatis ja muud omandatud krediidikvaliteeti parandavad kokkulepped

38 Kui (majandus)üksus omandab perioodi jooksul finants- või mittefinantsvarasid, võttes enda valdusse tagatisi või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks garantiisid), ning sellised varad täidavad muude IFRSide järgseid kajastamise kriteeriume, avalikustab (majandus)üksus selliste aruandekuupäeval omatavate varade kohta:

(a) omandatud varade olemuse ja bilansilise (jääk)maksumuse ja

(b) kui vara ei ole kergelt sularahaks vahetatav, oma metoodika selliste varade realiseerimiseks või oma tegevuses kasutamiseks.

▼B

Likviidsusrisk

▼M19

39 (Majandus)üksus avalikustab:

a) mittetuletis-finantskohustiste (sealhulgas väljaantud finantsgarantiilepingute) lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu.

b) tuletis-finantskohustiste lunastustähtaja analüüsi. Lunastustähtaja analüüs hõlmab nende tuletis-finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, mille puhul lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastamisest arusaamiseks (vt paragrahv B11B).

▼M19

c) kirjelduse, kuidas ta juhib punktides a ja b olevat likviidsusriski.

▼B

Tururisk

Sensitiivsusanalüüs

40 Välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on kooskõlas paragrahvi 41 nõuetega, avalikustab ta:

a) kõigi tururiski tüüpide sensitiivsusanalüüsi millele (majandus)üksus on ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ avatud, näidates, kuidas vastava riskimuutuja muutused, millised olid mõistlikult võimalikud sellel kuupäeval oleksid võinud mõjutada kasumit või kahjumit ja omakapitali;

b) sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ning

c) muutused võrreldes eelmisel perioodil kasutatud meetodite ja eeldustega ning selliste muutuste põhjused.

41 Kui (majandus)üksus koostab sensitiivsusanalüüsi, näiteks üldise riskitaseme kohta, mis peegeldab riskimuutujate (näiteks intressimäärade ja vahetuskursside) omavahelist sõltuvust ning kasutab seda finantsriskide juhtimiseks, võib ta kasutada seda analüüsi paragrahvis 40 kirjeldatud analüüsi asemel. (Majandus)üksus avalikustab ka:

a) selgituse sellise sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodi kohta ning esitatud andmete aluseks olnud põhiparameetrid ja eeldused ning

b) selgituse kasutatud meetodi eesmärgi ja piirangute kohta, mis võivad tuleneda teabest, mis ei peegelda täielikult kaasatud varade ja kohustiste õiglast väärtust.

Muu tururiski avalikustatav teave

42 Kui paragrahvis 40 või 41 kohaselt avalikustatud sensitiivsusanalüüsid ei iseloomusta finantsinstrumendile omast riski (näiteks sellepärast, et aastalõpu riskile avatus ei peegelda riskile avatust aasta jooksul), avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ning põhjuse, miks sensitiivsusanalüüs on tema arvates mitteiseloomulik.

▼M30

FINANTSVARADE ÜLEANDMINE

42A Paragrahvides 42B–42H esitatud finantsvarade üleandmisega seotud andmete avalikustamise nõuded täiendavad käeolevas IFRSis esitatud muid avalikustamisnõudeid. (Majandus)üksus esitab paragrahvides 42B–42H nõutud avalikustatava teabe finantsaruannete eraldiseisvas lisas. (Majandus)üksus avalikustab nõutava teabe kõikide selliste üleantud finantsvarade kohta, mille kajastamist ei ole lõpetatud, ja iga üleantud finantsvaraga jätkuva seotuse kohta aruandekuupäeval, olenemata sellest, millal asjaomane üleandmistehing toimus. Nendes paragrahvides esitatud avalikustamisnõudeid rakendatakse, kui (majandus)üksus annab üle kas kõik või osa finantsvarast (üleantud finantsvara) siis ja ainult siis, kui ta kas:

▼M30

a) annab üle lepingulised õigused sellest finantsvarast saadavatele rahavoogudele või

b) säilitab lepingulised õigused sellest finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale saajale vastavalt kokkuleppele.

42B (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel:

a) mõista üleantud finantsvarade, mille kajastamist ei ole täielikult lõpetatud, ja nendega seotud kohustiste omavahelist suhet ning

b) hinnata (majandus)üksuse selliste finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud, jätkuva seotuse laadi ning seonduvaid riske.

▼M53

42C Paragrahvides 42E–42H sätestatud avalikustamisnõuete rakendamise eesmärgil on üksusel jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui üleandmise käigus säilitas üksus üleantud finantsvaras sisalduvad lepingulised õigused või kohustused või omandas ülekantud finantsvaraga seotud uued lepingulised õigused või kohustused. Paragrahvides 42E–42H sätestatud avalikustamisnõuete rakendamise eesmärgil ei kujuta järgmised näited endast jätkuvat seotust:

▼M30

a) pettusliku üleandmisega seotud tavapärased kinnitused ja tagatised ning mõistlikkuse, hea tahte ja õiglase kohtlemise mõisted, mis võivad muuta üleandmise kehtetuks õiguslike meetmete rakendamise tagajärjel;

▼M53

b) kokkulepe, mille puhul üksus säilitab lepingulised õigused finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale üksusele, ning on täidetud IFRS 9 paragrahvi 3.2.5 punktides a–c esitatud tingimused;

▼M30

c) kokkulepe, mille puhul (majandus)üksus säilitab lepingulised õigused finantsvarast saadavatele rahavoogudele, kuid võtab endale lepingulise kohustuse maksta rahavood ühele või enamale (majandus)üksusele, ning on täidetud IAS 39 paragrahvi 19 punktides a–c esitatud tingimused.

Üleantud finantsvarad, mille kajastamist täielikult ei lõpetata

▼M53

42D Üksus võis kanda finantsvarad üle nii, et osa või kõik ülekantud finantsvaradest ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele. Paragrahvi 42B punktis a sätestatud eesmärkide täitmiseks avalikustab üksus igal aruandekuupäeval kõikide selliste ülekantud finantsvarade iga klassi kohta, mille kajastamist ei ole täielikult lõpetatud, järgmise teabe:

▼M30

a) üleantud varade laad;

b) (majandus)üksusel seoses omandiõigusega esinevate riskide ja hüvede laad;

▼M30

c) üleantud varade ja nendega seotud kohustiste vahelise suhte laadi kirjeldus, kaasa arvatud üleandmisest tulenevad piirangud aruandvale (majandus)üksusele üleantud varade kasutamisel;

d) kui seotud kohustiste vastaspool (vastaspooled) omab (omavad) regressiõigust ainult üleantud varadele, siis tabel, milles on esitatud üleantud varade õiglane väärtus, seotud kohustiste õiglane väärtus ja netopositsioon (üleantud varade ja nendega seotud kohustiste õiglase väärtuse vahe);

e) kui (majandus)üksus jätkab üleantud varade kajastamist, siis üleantud varade ja nendega seotud kohustiste bilansilised (jääk)maksumused;

▼M53

f) kui üksus jätkab varade kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses (vt IFRS 9 paragrahvi 3.2.6 punkti c alapunkt ii ja paragrahv 3.2.16), siis esialgsete varade kogu bilansiline jääkmaksumus enne ülekandmist, üksuse poolt jätkuvalt kajastatavate varade bilansiline jääkmaksumus ja seotud kohustiste bilansiline jääkmaksumus.

▼M30

Üleantud finantsvarad, mille kajastamine täielikult lõpetatakse

▼M53

42E Kui üksus lõpetab ülekantud finantsvarade kajastamise täielikult (vt IFRS 9 paragrahvi 3.2.6 punkt a ja punkti c alapunkt i), kuid tal on nendega endiselt jätkuv seotus, avalikustab üksus paragrahvi 42B punktis b sätestatud eesmärkide täitmiseks igal aruandekuupäeval jätkuva seotuse iga liigi kohta vähemalt järgmise teabe:

▼M30

a) selliste varade ja kohustiste bilansiline (jääk)maksumus, mida kajastatakse (majandus)üksuse finantsseisundi aruandes ja mis esitavad (majandus)üksuse jätkuvat seotust nende varadega, mille kajastamine on lõpetatud, ning kirjed, millel kajastatakse kõnealuste varade ja kohustiste bilansilist (jääk)maksumust;

b) selliste varade ja kohustiste õiglane väärtus, mis kujutavad endast (majandus)üksuse jätkuvat seotust finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud;

c) summa, mis väljendab kõige paremini (majandus)üksuse maksimaalset kahjumiriski jätkuvast seotusest finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud, ja teave, mis näitab, kuidas maksimaalne kahjumirisk kindlaks määratakse;

d) diskonteerimata raha väljamaksed, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud (nt optsioonilepingu kohane täitmishind), või muud saajale üleantavate varadega seoses makstavad summad. Kui raha väljamakse on muutuv, siis peaks avalikustatud summa põhinema igal aruandekuupäeval valitsenud tingimustel;

▼M30

e) selliste diskonteerimata raha väljamaksete, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud, või muude saajale üleantud varadega seoses makstavate summade lunastustähtaja analüüs, kajastades (majandus)üksuse jätkuva seotuse järelejäänud lepingulisi lunastustähtaegu;

f) kvalitatiivne teave, mis selgitab ja toetab punktides a–e nõutud avalikustatavat kvantitatiivset teavet.

42F (Majandus)üksus võib paragrahvis 42E nõutud teabe teatava vara puhul kokku liita, kui (majandus)üksusel on selles finantsvaras, mille kajastamine on lõpetatud, mitut liiki jätkuv seotus, ja kajastada seda jätkuva seotuse ühe liigi all.

42G Lisaks avalikustab (majandus)üksus jätkuva seotuse iga liigi kohta järgmise teabe:

a) kasum või kahjum, mida kajastati varade üleandmise kuupäeval;

b) tulud ja kulud, mida kajastati nii aruandeperioodil kui ka kumulatiivselt seoses (majandus)üksuse jätkuva seotusega finantsvaradega, mille kajastamine on lõpetatud (nt tuletisinstrumentide õiglase väärtuse muutused);

c) kui üleandmisest (mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele) aruandeperioodil saadud tasude kogusumma ei jaotu ühtlaselt kogu aruandeperioodile (nt kui oluline osa üleandmise käigus saadud kogusummast makstakse aruandeperioodi viimastel päevadel):

i) kui suurim üleandmine toimus teatud aruandeperioodi etapis (nt viie viimase päeva jooksul enne aruandeperioodi lõppu),

ii) summa (nt seotud kasumid või kahjumid), mida kajastati seoses üleandmisega aruandeperioodi selles etapis, ja

iii) üleandmisest saadava tasu kogusumma aruandeperioodi selles etapis.

(Majandusüksus) esitab selle teabe iga perioodi suhtes, mille kohta esitatakse koondkasumiaruanne.

Lisateave

42H (Majandus)üksus avalikustab lisateabe, mida ta peab vajalikuks paragrahvis 42B esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks.

▼M53

INITIAL APPLICATION OF IFRS 9

42I Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus iga finantsvara- ja -kohustiseliigi kohta järgmise informatsiooni esmase rakendamise kuupäeva seisuga:

a) originaalne mõõtmiskategooria ja bilansiline jääkmaksumus, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 39-ga või kooskõlas IFRS 9 eelmise versiooniga (kui üksuse valitud lähenemisviis IFRS 9 rakendamisele hõlmab eri nõuete puhul rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva);

▼M53

b) kooskõlas IFRS 9-ga kindlaks määratud uus mõõtmiskategooria ja bilansiline jääkmaksumus;

c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantsvarade ja finantskohustiste summa, mis olid varem määratletud mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, tehes vahet neil, mis tuleb üksusel IFRS 9 nõuete kohaselt ümber liigitada, ja nendel, mille üksus otsustab ümber liigitada esmase rakenduskuupäeva seisuga.

Vastavalt IFRS 9 paragrahvile 7.2.2 võib üleminek olenevalt üksuse valitud lähenemisviisist IFRS 9 rakendamisele hõlmata rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva. Seepärast võib selle paragrahvi tulemusel olla vajalik avalikustada informatsiooni rohkem kui ühe esmase rakendamise kuupäeva kohta. Üksus esitab selle avalikustatava kvantitatiivse teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on asjakohasem.

42J Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus kvalitatiivset informatsiooni, et võimaldada kasutajatel aru saada:

a) kuidas ta on rakendanud IFRS 9-s sätestatud liigitamise nõudeid nende finantsvarade suhtes, mille liigitus on IFRS 9 rakendamise tulemusel muutunud;

b) esmase rakendamise kuupäeval finantsvarade või finantskohustiste õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetuna määratlemise või ümbermääratlemise põhjustest.

Vastavalt IFRS 9 paragrahvile 7.2.2 võib üleminek olenevalt üksuse valitud lähenemisviisist IFRS 9 rakendamisele hõlmata rohkem kui ühte esmase rakendamise kuupäeva. Seepärast võib selle paragrahvi tulemusel olla vajalik avalikustada informatsiooni rohkem kui ühe esmase rakendamise kuupäeva kohta.

42K Aruandeperioodil, millal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt (st, kui üksus läheb finantsvarade osas IAS 39-lt üle IFRS 9-le), esitab ta käesoleva IFRS paragrahvides 42L–42O nõutud avalikustatava teabe vastavalt IFRS 9 paragrahvi 7.2.15 nõuetele.

42L Kui paragrahviga 42K on nõutav, avalikustab üksus muutused finantsvarade ja finantskohustiste liigitustest IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva seisuga, näidates eraldi:

a) muutused bilansilises jääkmaksumuses nende mõõtmise kategooriate alusel kooskõlas IAS 39-ga (st mitte tulenevalt mõõdupuu muutusest üleminekul IFRS 9-le); ja

b) muutused bilansilises jääkmaksumuses tulenevalt mõõdupuu muutusest üleminekul IFRS 9-le.

Käesolevas paragrahvis sätestatud informatsiooni ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mille ajal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt.

▼**M53**

42M Kui see on nõutud paragrahviga 42K, avalikustab üksus järgmised finantsvarad ja finantskohustised, mis on ümber liigitatud nii, et neid mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses ja, finantsvarade puhul, mis on IFRS 9-le ülemineku tulemusel arvatud välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav”, nii et neid mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi:

a) finantsvarade või finantskohustiste õiglane väärtus aruandeperioodi lõpus; ja

b) õiglases väärtuses kasum või kahjum, mida oleks kajastatud aruandeperioodil kasumiaruandes või muus koondkasumis, kui finantsvarasid või finantskohustisi ei oleks ümber liigitatud.

Käesolevas paragrahvis sätestatud informatsiooni ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mille ajal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt.

42N Kui see on nõutud paragrahviga 42K, avalikustab üksus järgmised finantsvarad ja finantskohustised, mis on IFRS 9-le ülemineku tulemusel arvatud välja kategooriast „õiglases väärtuses läbi kasumiaruande kajastatav”:

a) esmase rakendamise kuupäeval kindlaksmääratud sisemine intressimäär; ja

b) kajastatud intressitulu või -kulu.

Kui üksus käsitleb finantsvara või finantskohustise õiglast väärtust bilansiline jääkmaksumusena esmase rakendamise kuupäeval (vt IFRS 9 paragrahv 7.2.11), avalikustatakse käesolevas paragrahvis ette nähtud informatsiooni iga aruandeperioodi kohta kuni kajastamise lõpetamiseni. Muul juhul käesolevas paragrahvis sätestatud informatsiooni ei avalikustada pärast selle aasta aruandeperioodi, mille ajal üksus rakendab IFRS 9 sätestatud finantsvarade liigitamise ja mõõtmise nõudeid esmakordselt.

42O Kui üksus avalikustab paragrahvides 42K–42N ette nähtud informatsiooni, peab see avalikustatud informatsioon ja käesoleva IFRS paragrahvi 25 kohaselt avalikustatav informatsioon võimaldama võrdlust järgmise vahel:

a) kooskõlas IAS 39 ja IFRS 9-ga esitatud mõõtmiskategooriad; ja

b) finantsinstrumendi kategooria

esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

42P IFRS 9 osa 5.5 esmase rakendamise kuupäeval avalikustab üksus informatsiooni, mis võimaldaks võrrelda lõppeva perioodi kahju allahindlust kooskõlas IAS 39-ga ja eraldisi kooskõlas IAS 37-ga algava perioodi kahju allahindlusega, mis on kindlaks määratud kooskõlas IFRS 9-ga. Informatsiooni finantsvarade kohta avalikustatakse seotud finantsvara mõõtmiskategooriate kaupa kooskõlas IAS 39 ja IFRS 9-ga ning selles näidatakse eraldi mõõtmiskategoorias toimunud muutuste mõju kahju allahindlusele sellel kuupäeval.

▼M53

42Q Aruandeperioodil, mis hõlmab IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeva, ei pea üksus avalikustama nende kirjete summasid, mis oleks tulnud esitada kooskõlas liigitamis- ja mõõtmisnõuetega (mis hõlmab IFRS 9 osade 5.4 ja 5.5 nõudeid finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise ja väärtuse languse kohta):

a) IFRS 9 eelmiste perioodide kohta; ja

b) IAS 39 jooksva perioodi kohta.

42R IFRS 9 paragrahvi 7.2.4 kohaselt hindab üksus juhul, kui IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole võimalik hinnata rahalise elemendi muudetud ajaväärtust vastavalt IFRS 9 paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D (nagu on määratletud IAS 8-s), selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D esitatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega. Üksus avalikustab nende finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse aruandekuupäeva seisuga, mille lepingupõhise rahavoo tunnuseid on hinnatud finantsvara esmase kajastamise kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D esitatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega, kuni nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse.

42S IFRS 9 paragrahvi 7.2.5 kohaselt hindab üksus juhul, kui IFRS 9 esmase rakendamise kuupäeval olemas olevate faktide ja asjaolude alusel ei ole üksusel võimalik kooskõlas IFRS 9 paragrahvi B4.1.12 punktiga d hinnata, kas ettemakse õiglane väärtus oli ebaoluline (nagu on määratletud IAS 8-s), selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogude tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 ettemakse suhtes sätestatud erandit. Üksus avalikustab nende finantsvarade bilansilise jääkmaksumuse aruandekuupäeva seisuga, mille lepingupõhise rahavoo tunnuseid on hinnatud finantsvara esmase kajastamise kuupäeval olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse IFRS 9 paragrahvis B4.1.12 ettemakse suhtes sätestatud erandit, kuni nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

43 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2007 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

44 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2006 algavate aruandeaastate suhtes, ei pea ta esitama võrdlusinformatsiooni paragrahvide 31–42 järgi nõutava avalikustatava teabe osas finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta.

▼**M5**

44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahvid 20, 21, 23(c) ja (d), 27(c) ning Lisa B paragrahvi B5. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼**M29**

44B IFRS 3-ga (parandatud 2008) muudeti kehtetuks paragrahvi 3 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Kuid muudatust ei rakendata tingimusliku tasu suhtes, mis tulenes äriühendusest, mille puhul omandamise kuupäev eelnes IFRS 3 (parandatud 2008) rakendamisele. Selle asemel arvestab (majandus)üksus sellist tasu kooskõlas IFRS 3 (muudetud 2010) paragrahvidega 65A–65E.

▼**M6**

44C (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 3 muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvi 3 muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼**M8**

44D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 3 punkt a. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IAS 28 paragrahvi 1, IAS 31 paragrahvi 1 ja IAS 32 paragrahvi 4 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

▼**M53**

44E [Välja jäetud]

44F [Välja jäetud]

▼**M25**

~~44G~~ ~~*Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine* (IFRS 7 muudatused), mis on välja antud märtsis 2009, muutis paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisas paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Esimesel rakendamise aastal ei pea (majandus)üksus esitama võrdlusinformatsiooni muudatustega nõutud avalikustatava teabe suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.~~

▼M25

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

44G IFRS 7 muudatusega „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”, mis on välja antud 2009. aasta märtsis, on muudetud paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisatud paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus ei pea avalikustama muudatustega nõutud teavet:

a) mis tahes aruandeaasta või vaheperioodi kohta (sealhulgas finantsseisundi mis tahes aruande kohta), mida on kajastatud enne 31. detsembrit 2009 lõppeva võrreldava aruandeaasta raames; või

b) finantsseisundi aruande kohta, mis on esitatud esimese võrreldava perioodi alguse seisuga enne 31. detsembrit 2009.

Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu (*).

(*) Seoses IFRS 1 muudatusega „Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest”, mis on välja antud 2010. aasta jaanuaris, on muudetud paragrahvi 44G. Nõukogu muutis paragrahvi 44G, et täpsustada oma järeldusi ja kavandatud üleminekut seoses IFRS 7 muudatusega „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”.

▼M29

44K Paragrahv 44B muudeti 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

44L 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendused* lisas paragrahvi 32A ja muutis paragrahve 34 ja 36–38. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M30

44M *Avalikustatav teave – finantsvarade üleandmine* (IFRS 7 muudatused), välja antud oktoobris 2010, muutis kehtetuks paragrahvi 13 ja lisas paragrahvid 42A–42H ja B29–B39. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasemal kuupäeval, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus ei pea avalikustama nendes muudatustes nõutavat teavet mis tahes esitatud perioodi suhtes, mis algab enne nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva.

▼M32

44O IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga *Ühised ettevõtmised*, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M33

44P IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 3, 28, 29, B4 ja B26 ning lisa A ja jäeti välja lõiked 27–27B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M31**

44Q Dokumendiga *Muu koondkasumi objektide esitamine* (IAS 1 muudatused), välja antud juunis 2011, muudeti lõige 27B. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse siis, kui ta rakendab IAS 1 (muudetud juunis 2011).

▼**M48**

44R Dokumendiga *Avalikustatav teave – finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine* (IFRS 7 muudatused), välja antud detsembris 2011, lisati paragrahvid 13 A–13F ja B40–B53. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus esitab kõnealuste muudatustega nõutud avalikustatava teabe tagasiulatuvalt.

▼**M38**

44X Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõige 3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Dokumendi *Investeerimisettevõtted* varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varem, rakendab ta samal ajal ka kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼**M53**

44Z 2014. aasta juulis välja antud IFRS 9-ga muudeti paragrahve 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, Lisa A ja paragrahve B1, B5, B9, B10, B22 ja B27, jäeti välja paragrahvid 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44 W, 44Y, B4 ja Lisa D ning lisati paragrahvid 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ja B8A–B8J. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 9. Neid muudatusi ei ole vaja kohaldada võrreldava informatsiooni suhtes, mida esitatakse IFRS 9 esmase rakendamise kuupäevast varasemate perioodide kohta.

44ZA Kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 7.1.2 võib üksus otsustada rakendada enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeperioodide suhtes varem ainult õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud IFRS 9 paragrahvi 5.7.1 punktis c, paragrahvides 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20, rakendamata IFRS 9 muid nõudeid. Kui üksus otsustab kohaldada ainult nimetatud IFRS 9 paragrahve, avalikustab ta selle asjaolu ning avalikustab jooksvalt käesoleva IFRS (muudetud IFRS 9-ga (2010)) paragrahvides 10–11 sätestatud informatsiooni.

▼**M48**

44AA Dokumendiga *IFRSide 2012.-2014. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud septembris 2014, muudeti paragrahve 44R ja B30 ja lisati paragrahv B30 A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes, kuid (majandus)üksus ei pea rakendama paragrahvide B30 ja B30 A muudatusi mis tahes esitatud perioodi suhtes, mis algab enne aruandeaastat, mille suhtes (majandus)üksus esimest korda rakendab neid muudatusi. Paragrahvide 44R, B30 ja B30 A muudatuste varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M49

44BB *Avalikustamise algatus* (IAS 1 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud lõikeid 21 ja B5. (Majandus)üksus kohaldab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kõnealuste muudatuste varasem kohaldamine on lubatud.

▼M54

44CC 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 29 ja B11D. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼M70

44DE Standardite IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muutmiseks septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformiga* lisati paragrahvid 24H ja 44DF. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9 või IAS 39 muudatusi.

44DF Aruandeperioodil, mil üksus septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformi* esimest korda rakendab, ei nõuta üksuselt IAS 28 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 8 punktis f nõutud kvantitatiivset teavet.

▼B

IAS 30 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

45 Käesolev IFRS asendab IAS 30 „Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav teave”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Krediidirisk	Risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele finantskahjumi, sest ei suuda kohustust täita.

▼M53

krediidiriski reitinguastmed	Krediidiriski reiting põhineb riskil, et kohustused finantsinstrumendi suhtes jäetakse täitmata.

▼B

Valuutarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad vahetuskursside muutuste tõttu.
Intressimäära risk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad turu intressimäärade muutuste tõttu.

▼M19

Likviidsusrisk	Risk, et (majandus)üksusel tekib raskusi oma finantskohustistega seotud kohustuste täitmisel, mida arveldatakse raha või muu finantsvara üleandmisega.

▼B

Maksmisele kuuluvad laenud	Maksmisele kuuluvad laenud on finantskohustised, mis on muud kui tavaliste krediiditingimustega lühiajalised võlgnevused tarnijatele.
Tururisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad muutuste tõttu turuhindades. Tururisk koosneb kolme liiki riskist: **valuutarisk, intressimäärarisk** ja **muu hinnarisk**.

▼**M33**

Muu hinnarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad (muu kui **intressiriskist** või **valuutariskist** tuleneva) turuhindade muutumise tõttu, olenemata sellest, kas muutuse põhjustasid üksikule finantsinstrumendile või selle emiteerijale omased tegurid või tegurid, mis mõjutavad kõiki sarnaseid finantsinstrumente, millega turul kaubeldakse.

▼**M53**

———————

Järgmised mõisted on määratletud IAS 32 paragrahvis 11, IAS 39 paragrahvis 9, IFRS 9 Lisas A või IFRS 13 Lisas A ning neid kasutatakse käesolevas IFRS-is IAS 32-s, AS 39-, IFRS 9-s ja IFRS 13-s määratletud tähenduses:

— finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus

— lepingupõhine vara

— langenud väärtusega finantsvarad

— kajastamise lõpetamine

— tuletisinstrument

— dividendid

— sisemise intressimäära meetod

— omakapitaliinstrument

— eeldatav krediidikahju

— õiglane väärtus

— finantsvara

— finantsgarantiileping

— finantsinstrument

— finantskohustis

— õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustis

— prognoositav tehing

— bilansiline jääkmaksumus

— riskimaandamisinstrument

— kauplemiseks hoitav

— väärtuse langusest tulenev kasum või kahjum

— kahju allahindlus

— krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvarad

— ümberliigitamise kuupäev

— tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük.

▼B

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE (PARAGRAHV 6)

▼M53

B1 Paragrahvis 6 nõutakse, et üksus rühmitaks finantsinstrumendid avalikustatud teabe olemusega sobivatesse ning finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. Paragrahvis 6 sätestatud liigid määrab üksus ning need erinevad seega IFRS 9 (milles määratakse, kuidas finantsinstrumente mõõdetakse ning kus kajastatakse õiglase väärtuse muutusi) määratletud finantsinstrumentide liikidest.

▼B

B2 Finantsinstrumentide liikide määramisel (majandus)üksus vähemalt:

a) eristab amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad instrumendid õiglases väärtuses mõõdetavatest;

b) liigitab käesoleva IFRS-i rakendusalast välja jäävad finantsinstrumendid eraldi liiki või liikidesse.

B3 (Majandus)üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta käesoleva IFRS-i nõuete täitmiseks avalikustab, kui palju rõhku paned ta nõuete eri aspektidele ning kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigsest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varju jätmise vahel. Näiteks ei tohi (majandus)üksus teavet varjata, peites selle suure hulga ebaoluliste üksikasjade sekka. Samuti ei tohi (majandus)üksus avalikustada teavet, mis on nii kokkuvõtlik, et jätab varju olulised erinevused üksiktehingute või seotud riskide vahel.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

Finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ (paragrahvid 10 ja 11)

▼M53

B4 [Välja jäetud]

▼B

Muu avalikustatav teave – arvestusmeetodid (paragrahv 21)

▼M53

B5 Paragrahvis 21 nõutakse finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus(t)e ning muude kasutatud arvestusmeetodite avalikustamist, mis on asjakohased finantsaruannetest aru saamiseks. Finantsinstrumentide puhul võivad avalikustamisele kuuluda:

▼M53

a) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste puhul:

i) üksuse poolt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana määratletud finantskohustiste laad;

ii) kriteeriumid finantskohustiste niisuguseks määratlemiseks esmasel arvelevõtmisel ning

iii) kuidas üksus on täitnud IFRS 9 paragrahvi 4.2.2 tingimusi sellise määratlemise kohta.

aa) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavatena määratletud finantsvarade puhul:

i) üksuse poolt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetuna määratletud finantsvarade laad;

ii) kuidas üksus on täitnud IFRS 9 paragrahvi 4.1.5 tingimusi sellise määratlemise kohta.

b) [Välja jäetud]

c) kas finantsvarade tavapärastel turutingimustel toimuvaid ostusid ja müüke on arvestatud tehingu- või väärtuspäeval (vt IFRS 9 paragrahv 3.1.2);

d) [Välja jäetud]

▼B

e) kuidas määratakse iga finantsinstrumendi liigi puhaskasum või -kahjum (vt lõike 20 punkt a), näiteks kas õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatud instrumendi puhaskasum või -kahjum sisaldab intressi- või dividenditulu;

▼M53

f) [Välja jäetud]

g) [Välja jäetud]

▼M49

Rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 1 paragrahvi 122 (muudetud 2007) kohaselt avalikustab (majandus)üksus koos oluliste arvestusmeetodite või muude lisadega otsused, sealhulgas eraldi hinnanguid nõudvad otsused, mis juhtkond on vastu võtnud (majandus)üksuse arvestusmeetodite rakendamisel ning mis avaldavad kõige olulisemat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

▼B

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS (PARAGRAHVID 31–42)

B6 Paragrahvides 31–42 nõutav avalikustatav teave tuleb esitada kas finantsaruannetes või kaasata finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

▼B

Kvantitatiivne avalikustatav teave (paragrahv 34)

B7 Paragrahvi 34 punkt a nõuab (majandus)üksuse võtmetähtsusega juhtivpersonalile sisemiselt antaval teabel põhinevate summaarsete kvantitatiivsete andmete avalikustamist (majandus)üksuse riskidele avatuse kohta. Kui (majandus)üksus kasutab avatud riskide juhtimiseks mitut meetodit, avalikustab ta teabe, kasutades meetodit või meetodeid, mis pakuvad kõige asjakohasemat ja usaldusväärsemat teavet. IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” käsitleb asjakohasust ja usaldusväärsust.

B8 Paragrahvi 34 punkt c nõuab riskikontsentratsioonide teabe avalikustamist. Riskikontsentratsioonid tekivad sarnaste omadustega finantsinstrumentidest, mida majanduslike ja muude tingimuste muutused mõjutavad sarnaselt. Riskikontsentratsioonide tuvastamiseks on vaja (majandus)üksuse olukorda arvestavat hinnangut. Riskikontsentratsioonide avalikustamine sisaldab:

a) kirjeldust, kuidas juhtkond määrab kontsentratsioone;

b) iga kontsentratsiooni identifitseerivate ühiste omaduste (näiteks vastaspool, geograafiline piirkond, valuuta või turg) kirjeldust ning

c) kõigi seda omadust jagavate finantsinstrumentidega seonduv riskile avatuse summat.

▼M53

Krediidiriski juhtimise tavad (paragrahvid 35F–35G)

B8A Paragrahvi 35F punktis b nõutakse informatsiooni avalikustamist selle kohta, kuidas on üksus määratlenud kohustuste täitmata jätmist eri finantsinstrumentide puhul, ja nende määratluste valimise põhjuste kohta. Kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.9 määratletakse, kas kehtivusaja eeldatavat krediidikahju tuleks kajastata, selle põhjal, kas kohustuste täitmata jätmise risk on esmasest kajastamisest alates suurenenud. Informatsioon üksuse antud kohustuste täitmata jätmise määratluste kohta, mis aitab finantsaruannete kasutajatel aru saada, kuidas on üksus rakendanud IFRS 9-s sätestatud eeldatava krediidikahju nõudeid, võib muu hulgas sisaldada järgmist:

a) kohustuste täitmata jätmise määratlemisel arvesse võetud kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed tegurid;

b) kas eri liiki finantsinstrumentide suhtes on kohaldatud erinevaid määratlusi; ja

c) eeldatav paranemismäär (st uuesti tulemuslikuks muutuvate finantsvarade arv) pärast finantsvara suhtes kohustuste täitmata jätmist.

B8B Selleks et abistada finantsaruannete kasutajaid üksuse ümberstruktureerimise ja muutmise põhimõtete hindamisel, on paragrahvi 35F punkti f alapunktis i nõutud informatsiooni avalikustamist selle kohta, kuidas üksus jälgib, mil määral mõõdetakse varem kooskõlas paragrahvi 35F punkti f alapunktiga i finantsvara kohta avalikustatud kahju allahindlust hiljem summas, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.3. Kvantitatiivne

▼M53

informatsioon, mis aitab kasutajail mõista muudetud finantsvara hilisemat krediidiriski suurenemist, võib hõlmata informatsiooni muudetud finantsvarade kohta, mis vastavad paragrahvi 35F punkti f alapunktis i sätestatud kriteeriumitele, mille puhul kahju allahindlus taandub mõõtmisel summale, mis võrdub kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga (st halvenemismäär).

B8C Paragrahvi 35G punktis a on nõutud, et tuleb avalikustada informatsioon IFRS 9-s sätestatud väärtuse languse nõuete rakendamiseks kasutatud sisendite ja eelduste ning prognoosimistehnikate aluste kohta. Üksuse eeldused ja sisendid, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju mõõtmiseks või alates esmasest kajastamisest krediidiriski suurenemise määra kindlaks määramiseks, võivad sisaldada ajaloolisest sisemisest informatsioonist või reitinguaruannetest saadud informatsiooni ja eeldusi finantsinstrumentide eeldatava kehtivusaja ning tagatise müügi ajastuse kohta.

Muutused kahju allahindluses (paragrahv 35H)

B8D Kooskõlas paragrahviga 35H selgitab üksus kahju allahindluses perioodil toimunud muutuste põhjuseid. Lisaks kahju allahindluse algsaldode ja lõppsaldode võrdlusele võib vaja olla esitada muutuste selgitav kirjeldus. See selgitav kirjeldus võib sisaldada kahju allahindluses perioodil toimunud muutuste põhjuste analüüsi, kaasa arvatud järgmist:

a) portfelli koosseis;

b) ostetud või tekkinud finantsinstrumentide maht; ja

c) eeldatava krediidikahju raskusaste

B8E Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul kajastatakse kahju allahindlus eraldisena. Üksus peaks avalikustama informatsiooni finantsvarade kahju allahindluses toimunud muutuste kohta eraldi siduvates laenuandmiskohustustes ja finantsgarantiilepingutes toimunud muutustest. Kui finantsinstrument sisaldavad nii laenu (st finantsvara) kui ka kasutamata kohustuse (st siduva laenuandmiskohustuse) komponenti ja üksus ei saa kindlaks teha siduva laenuandmiskohustuse komponendi eeldatavat krediidikahju eraldi finantsvarade komponendi eeldatavast krediidikahjust, siis tuleks siduvate laenuandmiskohustuste eeldatavat krediidikahju siiski kajastada koos finantsvara kahju allahindlusega. Kuivõrd kombineeritud eeldatav krediidikahju ületab finantsvara bilansilist jääkmaksumust, tuleks eeldatavat krediidikahju kajastada eraldisena.

▼M53

Tagatis (paragrahv 35K)

B8F Paragrahvis 35K nõutakse sellise informatsiooni avalikustamist, mis võimaldaks finantsaruannete kasutajatel mõista tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete mõju eeldatava krediidikahju summale. Üksus ei avalikusta informatsiooni tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete õiglase väärtuse kohta ega kvantifitseerima eeldatava krediidikahju arvutamisel arvesse võetud tagatise täpset väärtust (st kohustuste täitmata jätmisest tingitud kahju).

B8G Selgitav tagatise ja selle mõju eeldatava krediidikahju summadele kirjeldus võib sisaldada informatsiooni järgmise kohta:

a) peamised hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete liigid (viimase näited on garantiid, krediidituletisinstrumendid ja tasaarvelduskokkulepped, mis ei kvalifitseeru tasaarveldamiseks kooskõlas IAS 32-ga);

b) hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete maht ja nende tähtsus kahju allahindluse suhtes;

c) hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete väärtuse hindamise ja majandamise põhimõtted ja protsessid;

d) peamised hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete vastaspoolte tüübid ning nende krediidikõlblikkus; ja

e) informatsioon riskikontsentratsioonide kohta hoitavas tagatises ja muudes krediidikvaliteeti parandavates kokkulepetes.

Krediidiriskile avatus (paragrahvid 35M–35N)

B8H Paragrahvis 35M nõutakse informatsiooni avalikustamist üksuse krediidiriskile avatuse ja oluliste krediidiriski kontsentratsioonide kohta aruandekuupäeval. Krediidiriski kontsentratsioon on olemas, kui hulk vastaspooli asub geograafilises piirkonnas või tegutseb sarnastel tegevusaladel ja on sarnaste majanduslike tunnustega, mis põhjustaksid nende võime täita lepingulisi kohustusi olla sarnaselt mõjutatud muutustest majandus- või muudes tingimustes. Üksus peaks avalikustama informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kas on teatud joontega finantsinstrumentide rühmi või portfelle, mis võiksid mõjutada suurt osa sellest finantsinstrumentide rühmast, nagu kontsentreerumine teatud riskidele. See võiks hõlmata näiteks laenu ja väärtuse rühmitusi, geograafilisi, tööstusharu või emitendi ja liigi kontsentratsioone.

B8I Informatsiooni avalikustamiseks kooskõlas paragrahviga 35M kasutatav krediidiriski reitinguastmete arv peab olema kooskõlas arvuga, mille üksus esitab aruandes juhtkonna võtmeisikutele krediidiriski juhtimise eesmärgil. Kui tähtajaks tasumata informatsioon on ainus laenusaajaspetsiifiline kättesaadav informatsioon ja üksus kasutab tähtajaks tasumata informatsiooni selleks, et hinnata, kas krediidirisk on alates esmasest kajastamisest kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 5.5.10 oluliselt suurenenud, esitab üksus nende finantsvarade kohta analüüsi tähtajaks tasumata staatuse kaupa.

▼M53

B8J Kui üksus on mõõtnud eeldatavat krediidikahju kollektiivselt, ei pruugi üksus olla võimeline jaotama üksikute finantsvarade bilansilist maksumust või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute osas krediidiriskile avatust krediidiriski reitinguastmetele, mille kohta kehtivusaja eeldatavat krediidikahju kajastatakse. Sel juhul peaks üksus rakendama paragrahvis 35M sätestatud nõuet nende finantsinstrumentide suhtes, mida saab otse jaotada krediidiriski reitinguastmele ja avalikustama eraldi nende finantsinstrumentide bilansilise jääkmaksumuse, mille puhul kehtivusaja eeldatavat krediidikahju on mõõdetud kollektiivselt.

▼B

Maksimaalne avatus krediidiriskile (paragrahvi 36 punkt a)

▼M53

B9 Paragrahvi 35K punktis a ja paragrahvi 36 punktis a nõutakse selle summa avalikustamist, mis kajastaks kõige paremini üksuse maksimaalset avatust krediidiriskile. Finantsvara puhul on see üldjuhul bilansiline brutojääkmaksumus, millest on maha arvatud:

▼B

a) mis tahes kooskõlas IAS 32-ga saldeeritud summad ning

▼M53

b) mis tahes kooskõlas IFRS 9-ga kajastatud kahju allahindlus.

B10 Tegevuste hulka, mis põhjustavad krediidiriski ning sellega seotud maksimaalset avatust krediidiriskile, kuuluvad muu hulgas:

a) laenude andmine klientidele ning sissemaksed hoiukontodele teistes üksustes. Neil juhtudel on maksimaalne krediidiriski määr sellega seotud finantsvara bilansiline jääkväärtus.

▼B

b) tuletisinstrumentide lepingute, näiteks valuutavahetuslepingute, intressimäära vahetuslepingute (*swap*) ja krediidi tuletisinstrumentide lepingute sõlmimine. Kui nende tulemusel tekkivat vara mõõdetakse õiglases väärtuses, võrdub maksimaalne avatus krediidiriskile ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega;

c) rahaliste garantiide andmine. Sellisel juhul on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile maksimaalne summa, mille (majandus)üksus peaks tasuma garantii sissenõudmise korral ja mis võib olla märkimisväärselt suurem kui kohustisena kajastatav summa;

d) laenu andmise kohustuse võtmine, mis on laenu kestuse ajal tühistamatu või tühistatav ainult suurte kahjuliku mõjuga muutuste puhul. Kui laenu andja ei suuda laenu andmise kohustuse summat tasuda sularahas või muu finantsinstrumendiga, on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile kohustuse täissumma. Seda seepärast, et ei ole selge, kas mis tahes väljavõtmata summat võidakse tulevikus välja võtta või mitte. Viimane võib olla märkimisväärselt suurem kohustisena kajastatavast summast.

▼**M19**

Kvantitatiivne likviidsusriski kohta avalikustatav teave (paragrahvi 34 punkt a ning paragrahvi 39 punktid a ja b)

B10A Kooskõlas paragrahvi 34 punktiga a avalikustab (majandus)üksus summaarsed kvantitatiivsed andmed oma likviidsusriski avatuse kohta juhtkonna võtmeisikutele sisemiselt antava teabe alusel. (Majandus)üksus selgitab, kuidas need andmed kindlaks määratakse. Kui nendes andmetes sisalduva raha (või muu finantsvara) väljamaksed võiksid kas:

a) esineda märkimisväärselt varem, kui on andmetes näidatud, või

b) esineda andmetes näidatud summadest märkimisväärselt erinevates summades (näiteks tuletisinstrument, mis sisaldub andmetes netoarvelduse alusel, kuid mille puhul on vastaspoolel valikuõigus nõuda brutoarveldust),

märgib (majandus)üksus selle asjaolu ja esitab kvantitatiivset teavet, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata selle riski ulatust, välja arvatud juhul, kui see teave sisaldub paragrahvi 39 punktiga a või b nõutud lepingupõhise lunastustähtaja analüüsides.

B11 Koostades paragrahvi 39 punktides a ja b nõutavat lunastustähtaja analüüsi, kasutab (majandus)üksus oma hinnangut määrates sobiva ajavahemike arvu. Näiteks võiks (majandus)üksus otsustada, et sobivad oleksid järgmised ajavahemikud:

a) mitte hiljem kui üks kuu;

b) üle ühe kuu, kuid mitte hiljem kui kolm kuud;

c) üle kolme kuu, kuid mitte hiljem kui üks aasta; ja

d) üle ühe aasta, kuid mitte hiljem kui viis aastat.

B11A Paragrahvi 39 punktide a ja b punktide järgimisel ei tohi (majandus)üksus eraldada varjatud tuletisinstrumenti hübriid(sega)finantsinstrumendist. Sellise instrumendi puhul järgib (majandus)üksus paragrahvi 39 punkti a.

B11B Paragrahvi 39 punktiga b nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab tuletisfinantskohustiste kvantitatiivse lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, kui lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastusest arusaamiseks. Nii oleks see näiteks alljärgneva puhul:

a) intressivahetusleping (intressi-swap) järelejäänud lunastustähtajaga viis aastat muutuva määraga finantsvara või -kohustise rahavoogude riskimaandamisinstrumendina.

b) kõik laenukohustused.

▼**M19**

B11C Paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab mõningate finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiste lunastustähtaegade analüüsi. Selles:

a) kui osapoolel on valida, millal summa tasuda, jaotatakse kohustis kõige varasemasse perioodi, mil (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse nõudmiseni finantskohustised (näiteks nõudmiseni hoiused) kõige varasemas ajavahemikus.

b) kui (majandus)üksus on kohustatud tasuma summad osamaksetena, jaotatakse iga osamakse kõige varasemasse perioodi, mil (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse väljavõtmata laenukohustus ajavahemikus, millesse jääb kõige varasem kuupäev, kui see võidakse tagasi nõuda.

c) väljaantud finantsgarantiilepingute puhul jaotatakse garantii maksimumsumma varaseimasse perioodi, mil garantiid võidakse sisse nõuda.

▼**M54**

B11D Paragrahvi 39 punktide a ja b kohaselt lunastustähtaja analüüsides avalikustatud lepingupõhised summad on lepingupõhised diskonteerimata rahavood, näiteks:

a) brutorendikohustised (enne krediidi maksumuse mahaarvamist);

▼**M19**

b) *forvard*-tehingutes kokkulepitud hinnad finantsvarade ostmiseks raha eest;

c) netosummad makstava-ujuva/saadava-fikseeritud intressivahetuslepingutest (intressi-swap), mille puhul vahetatakse netorahavooge;

d) lepingupõhised summad, mis tuleb vahetada tuletisfinantsinstrumendis (näiteks valuutavahetuslepingus (valuuta-swap)), mille puhul vahetatakse brutorahavooge; ja

e) bruto laenukohustused.

Sellised diskonteerimata rahavood erinevad finantsseisundi aruandes kajastatud summast, sest selles aruandes toodud summa põhineb diskonteeritud rahavoogudel. Kui tasumisele kuuluv summa ei ole fikseeritud määraga, määratakse avalikustatav summa vastavalt aruandeperioodi lõpul valitsenud tingimustele. Näiteks, kui tasuda tulev summa muutub indeksi alusel, võib avalikustatav summa põhineda indeksi tasemel perioodi lõpu seisuga.

B11E Paragrahvi 39 punktiga c nõutakse, et (majandus)üksus kirjeldab, kuidas ta juhib paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutavas kvantitatiivses teabes avalikustatud objektide likviidsusriski. (Majandus)üksus avalikustab enda poolt likviidsusriski juhtimiseks hoitavate finantsvarade (nt finantsvarad, mis on hõlpsasti müüdavad või loovad eeldatavasti rahavoogusid, et vastata raha väljamaksetele finantskohustistelt) lunastustähtaja analüüsi, kui see teave on vajalik võimaldamaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata likviidsusriski olemust ja ulatust.

B11F Muud tegurid, mida (majandus)üksus võib arvestada paragrahvi 39 punktis c nõutava avalikustamise tegemisel, hõlmavad seda, kuid mitte ainult, kas (majandus)üksus:

a) on võtnud laenukohustusi (nt kommertspaberid) või muid krediidiliine (nt valmisolek krediiti saada), mida ta saab kasutada, et vastata likviidsuse vajadustele;

b) omab hoiuseid keskpankades, et vastata likviidsuse vajadustele;

▼M19

c) omab mitmesuguseid finantseerimisallikaid;

d) omab märkimisväärseid likviidsusriski kontsentratsioone kas oma varades või finantseerimisallikates;

e) omab sisekontrolli protsesse ja võimalike eriolukordade plaane likviidsusriski juhtimiseks;

f) omab instrumente, mis sisaldavad kiirendatud tagasimaksmise tähtaegu (nt (majandus)üksuse krediidireitingu alandamise korral);

g) omab instrumente, mis võivad nõuda tagatise seadmist (nt lisatagatise nõue tuletisinstrumentide korral);

h) omab instrumente, mis lubab (majandus)üksusel otsustada, kas ta arveldab oma finantskohustised raha (või muu finantsvara) üleandmisega või oma aktsiate üleandmisega; või

i) omab instrumente, mille suhtes kehtivad põhitasaarvelduskokkulepped.

———————

▼B

Tururisk – sensitiivsusanalüüs (paragrahv 40 ja 41)

B17 Paragrahvi 40 punkt a nõuab iga tururiski liigi sensitiivsusanalüüsi, millele (majandus)üksus on avatud. Vastavalt paragrahvile B3 otsustab (majandus)üksus, kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet märkimisväärselt erinevatest majanduskeskkondadest pärinevatele riskidele avatuste kohta. Näiteks:

a) (majandus)üksus, kes kaupleb finantsinstrumentidega, võiks avalikustada selle teabe eraldi kauplemiseesmärgil hoitavate ja mittekauplemiseesmärgil hoitavate finantsinstrumentide kohta.

b) (majandus)üksus ei koonda kokku oma avatusi tururiskidele hüperinflatsiooniga aladelt ja väga madala inflatsiooniga aladelt.

Kui (majandus)üksus on võtnud vaid üht tüüpi tururiski vaid ühes majanduskeskkonnas, ei pea ta teavet eristatult näitama.

B18 Paragrahvi 40 punkt a nõuab, et sensitiivsusanalüüs näitaks, milline võib olla asjaomaste riskimuutujate (näiteks turul valitsevate intressimäärade, valuutakursside, aktsiahindade või tarbekaupade hindade) mõistlikult võimalike muutuste mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Selleks:

a) ei pea (majandus)üksused määrama, milline olnuks perioodi kasum või kahjum, kui asjaomased riskimuutujad olnuksid teistsugused. Selle asemel avalikustavad (majandus)üksused mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, eeldades, nagu asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus oleks toimunud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ ning seda oleks rakendatud sel päeval olemas olnud riskidele avatustele. Näiteks, kui (majandus)üksusel on aasta lõpul muutuva intressimääraga kohustis, avalikustab (majandus)üksus selle võimaliku mõju kasumile või kahjumile (s.o intressikulu) jooksval aastal, juhul kui intressimäärad oleksid muutunud mõistlikult võimalikul määral;

b) ei nõuta (majandus)üksuselt, et ta avalikustaks asjaomase riskimuutuja iga mõistlikult võimaliku muutusvahemiku piires toimuda võinud muutuse mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Piisab, kui avalikustatakse muutuste võimalikud mõjud mõistlikult võimaliku muutusvahemiku ülem- ja alampiiril.

▼B

B19 Et määrata kindlaks, milline võib olla asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus, arvestab (majandus)üksus:

a) majanduskeskkondi, milles ta tegutseb. Mõistlikult võimalik muutus ei tohi sisaldada vähetõenäolisi ega „halvimaid võimalikke stsenaariume" ega „stressiteste". Pealegi kui aluseksoleva riskimuutuja muutumismäär on stabiilne, ei pea (majandus)üksus muutma valitud mõistlikult võimaliku riskimuutuja muutmismäära. Oletame näiteks, et intressimäär on 5 % ning (majandus)üksus määrab, et intressimäära kõikumine ± 50 baaspunkti on mõistlikult võimalik. (Majandus)üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 4,5 % või 5,5 %. Järgmisel perioodil tõuseb intressimäär tasemele 5,5 %. (Majandus)üksus usub jätkuvalt, et intressimäär võib kõikuda ± 50 baaspunkti (s.o intressimäära muutumismäär on stabiilne). (Majandus)üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 5 % või 6 %. (Majandus)üksuselt ei nõuta, et ta vaataks läbi oma hinnangu, et intressimäär võiks mõistlikult kõikuda ± 50 baaspunkti, v.a juhul kui on tõendeid, et intressimäärad on muutunud märkimisväärselt kõikuvamateks.

b) ajavahemikku, mille raames ta hinnangut teeb. Sensitiivsusanalüüs näitab mõistlikult võimalikeks peetavate muutuste mõju kuni ajani, mil (majandus)üksus avalikustab selle teabe uuesti, st tavaliselt kuni järgmise aastaaruandeni.

B20 Paragrahviga 41 lubatakse (majandus)üksusel kasutada sensitiivsusanalüüsi, mis peegeldab riskimuutujate omavahelisi sõltuvusi, näiteks üldise riskitaseme meetodit, kui ta kasutab seda analüüsi oma finantsriskide avatuse juhtimiseks. See kehtib ka juhul, kui selline meetod mõõdab vaid võimalikku kahjumit ega arvesta võimalikku kasumit. Selline (majandus)üksus võib täita paragrahvi 41 punkti a nõudeid, avalikustades kasutatava üldise riskitaseme mudeli tüübi (s.o kas mudel põhineb Monte Carlo simulatsioonidel) ja selgituse, kuidas mudel töötab, ning peamised eeldused (s.o valdusaja ja usaldusnivoo). (Majandus)üksused võivad avalikustada ka varasema vaatlusperioodi ning selle jooksul rakendatud kaalutegurid, selgituse, kuidas erinevaid võimalusi on arvutustes käsitletud ning milliseid kõikumisi ja korrelatsioone (või alternatiivina Monte Carlo tõenäosuse jaotuse simulatsioone) on kasutatud.

B21 (Majandus)üksus esitab sensitiivsusanalüüsid kogu oma äritegevuse kohta, kuid võib esitada erinevate finantsinstrumentide liikide kohta erinevat tüüpi sensitiivsusanalüüsid.

Intressimäära risk

▼M53

B22 *Intressimäära risk* tekib intressi kandvatel finantsinstrumentidel, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes (nt omandatud või emiteeritud võlainstrumendid), ja mõnel finantsinstrumendil, mida ei kajastata finantsseisundi aruandes (nt mõni siduv laenuandmiskohustus).

▼B

Valuutarisk

B23 *Valuutarisk* (või välisvahetusrisk) tekib finantsinstrumentidel, mis on nomineeritud välisvaluutas, s.o muus valuutas kui see, milles neid mõõdetakse. Käesoleva IFRS-i tähenduses ei teki valuutariski finantsinstrumentidel, mis on mitterahalised ega (majandus)üksuse valuutas nomineeritud finantsinstrumentidel.

B24 Sensitiivsusanalüüs avalikustatakse iga valuuta kohta, milles (majandus)üksusel on märkimisväärne avatus.

Muu hinnarisk

B25 *Muu hinnarisk* tekib finantsinstrumentidel näiteks kaupade või aktsiate hinnamuutuste tõttu. Et täita paragrahvi 40 nõudeid, võib (majandus)üksus avalikustada konkreetse aktsiaturu indeksi, kauba hinna või muu riskimuutuja languse mõju. Näiteks kui (majandus)üksus annab lõppväärtusgarantiisid, mis on finantsinstrumendid, avalikustab (majandus)üksus nende varade väärtuse suurenemise või vähenemise, mille kohta garantii kehtib.

B26 Kaks näidet finantsinstrumentidest, mis tekitavad aktsiahinnariski, on a) muu (majandus)üksuse aktsiate omamine ja b) investeerimine usaldusfondi, mis hoiab oma investeeringuid omakapitaliinstrumentides. Muudeks näideteks oleks *forward*-lepingud ja optsioonid konkreetse koguse omakapitaliinstrumentide ostmiseks või müümiseks ning vahetuslepingud (*swa p*'id), mis on indeksite kaudu seotud aktsiahindadega. Selliste finantsinstrumentide õiglast väärtust mõjutavad nende aluseks olevate omakapitaliinstrumentide turuhindade muutused.

▼M53

B27 Kooskõlas paragrahvi 40 punktiga a avalikustatakse kasumiaruande sensitiivsus (mis tekib näiteks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud instrumentidest) eraldi muu koondkasumi sensitiivsusest (mis tekib näiteks investeeringutest omakapitaliinstrumentidesse, mille õiglase väärtuse muutused esitatakse muus koondkasumis).

▼B

B28 Finantsinstrumente, mida (majandus)üksus liigitab omakapitaliinstrumentideks, üle ei mõõdeta. Nende instrumentide aktsiahinnarisk ei mõjuta ei kasumit, kahjumit ega omakapitali. Järelikult ei ole nende puhul sensitiivsusanalüüsi vaja.

▼M30

KAJASTAMISE LÕPETAMINE (PARAGRAHVID 42C–42H)

Jätkuv seotus (paragrahv 42C)

B29 Jätkuvat seotust üleantud finantsvaraga hinnatakse paragrahvides 42E–42H esitatud avalikustamisnõuete täitmise eesmärgil aruandva (majandus)üksuse tasandil. Näiteks kui tütarettevõte annab finantsvara, millega tütarettevõtte emaettevõttel on jätkuv seotus, üle sõltumatule kolmandale isikule, ei võta tütarettevõte oma eraldiseisvates finantsaruannetes arvesse, kas emaettevõttel on jätkuv seotus üleantud finantsvaraga (st kui tütarettevõte on aruandev majandus(üksus)). Emaettevõte võtab siiski enda (või kontserni mõne muu liikme) jätkuvat seotust tütarettevõtte üleantud finantsvaraga arvesse oma konsolideeritud finantsaruannetes (st kui aruandev (majandus)üksus on kontsern) hindamisel, kas tal on jätkuv seotus üleantud varaga.

▼M48

B30 (Majandus)üksusel puudub jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui ta ei säilita üleandmise käigus üleantud finantsvara suhtes lepingulisi õigusi ega kohustusi ning ta ei omanda üleantud finantsvaraga seotud uusi lepingulisi õigusi ega kohustusi. (Majandus)üksusel puudub jätkuv seotus üleantud finantsvaraga siis, kui tal puudub nii huvi üleantud finantsvaraga seotud tulevaste tulemuste suhtes kui ka ükskõik millistes tingimustes vastutus üleantud finantsvaraga seotud maksete sooritamise eest tulevikus. Mõiste „makse” selles kontekstis ei hõlma üleantud finantsvara rahavooge, mida (majandus)üksus sisse nõuab ja mille ta on kohustatud üleantava vara saajale üle kandma.

B30A Kui (majandus)üksus annab finantsvara üle, võib (majandus)üksus säilitada õiguse teenindada seda finantsvara tasu eest, mis on ette nähtud näiteks teeninduslepingus. (Majandus)üksus hindab teeninduslepingut kooskõlas paragrahvides 42C ja B30 esitatud juhistega, et otsustada, kas (majandus)üksusel on teeninduslepingu tulemusena jätkuv seotus avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil. Näiteks on teenindajal jätkuv seotus üle antud finantsvaras avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil, kui teenindustasu sõltub üle antud finantsvaraga seoses sisse nõutud rahavoogude summast või ajastusest. Sarnaselt on teenindajal jätkuv seotus avalikustamisnõuete kohaldamise eesmärgil, kui üle antud finantsvaraga seotud maksete mittelaekumise tõttu ei makstaks fikseeritud tasu täies mahus. Nende näidete puhul on teenindajal huvi üleantud finantsvaraga seotud tulevaste tulemuste suhtes. See hinnang ei sõltu sellest, kas saadav tasu on eeldatavasti piisav (majandus)üksusepoolse teenindamise kompenseerimiseks.

▼M30

B31 Jätkuv seotus üleantud finantsvaraga võib tuleneda üleandmise lepingus või vara saaja või kolmanda isikuga sõlmitud eraldi kokkuleppes sisalduvatest lepingulistest sätetest seoses üleandmisega.

Üleantud finantsvarad, mille kajastamist täielikult ei lõpetata

B32 Paragrahvis 42D nõutakse teabe avalikustamist siis, kui osa või kõik üleantud finantsvaradest ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele. Sellist avalikustatavat teavet nõutakse igal aruandekuupäeval, mil (majandus)üksus jätkab üleantud finantsvara kajastamist, olenemata üleandmise toimumise ajast.

Jätkuva seotuse liigid (paragrahvid 42E–42H)

B33 Paragrahvides 42E–42H nõutakse kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe avalikustamist selliste finantsvarade jätkuva seotuse iga liigi kohta, mille kajastamine on lõpetatud. (Majandus)üksus koondab oma jätkuva seotuse liikidesse, mis iseloomustavad (majandus)üksuse riskile avatust. Näiteks võib (majandus)üksus koondada oma jätkuva seotuse finantsinstrumendi liikide (nt garantiid või ostuoptsioonid) või üleandmise liikide kaupa (nt nõuete faktooring, väärtpaberitesse vormistamine ja väärtpaberite laenamine).

▼**M30**

Üleantud varade tagasiostmiseks tehtavate diskonteerimata raha väljamaksete lunastustähtaja analüüs (paragrahvi 42E punkt e)

B34 Paragrahvi 42E punktis e nõutakse (majandus)üksuselt selliste diskonteerimata raha väljamaksete, mida nõutakse või võidakse nõuda, et osta tagasi finantsvarad, mille kajastamine on lõpetatud, või muude üleantud varadega seoses saajale makstavate summade lunastustähtaja analüüsi avalikustamist, kajastades (majandus)üksuse jätkuva seotuse järelejäänud lepingulisi lunastustähtaegasid. See analüüs eristab rahavoogusid, mille maksmine on kohustuslik (nt forward-lepingud), rahavoogusid, mille maksmist võidakse (majandus)üksuselt nõuda (nt kirjutatud müügioptsioonid), ja rahavoogusid, mille maksmine on (majandus)üksuse otsustada (nt ostetud ostuoptsioonid).

B35 (Majandus)üksus kasutab oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks sobiv ajaliste jaotuste arv paragrahvis 42E punktis e nõutud lunastustähtaja analüüsi tarbeks. Näiteks võib (majandus)üksus otsustada, et sobilik on kasutada järgmisi lunastustähtaja ajalisi jaotusi:

a) kuni üks kuu;

b) üks kuni kolm kuud;

c) kolm kuni kuus kuud;

d) kuus kuud kuni üks aasta;

e) üks kuni kolm aastat;

f) kolm kuni viis aastat ja

g) enam kui viis aastat.

B36 Kui võimalikke lunastustähtaegu on enam kui üks, kajastatakse rahavoogusid varasema kuupäeva alusel, millal (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda või millal tal lubatakse seda teha.

Kvalitatiivne teave (paragrahvi 42E punkt f)

B37 Paragrahvis 42E punktis f nõutud kvalitatiivne teave hõlmab selliste finantsvarade kirjeldust, mille kajastamine on lõpetatud, ning nende varade üleandmise järgselt säilitatud jätkuva seotuse laadi ja eesmärgi kirjeldust. See sisaldab samuti selliste riskide kirjeldust, millele (majandus)üksus on avatud, kaasa arvatud järgmine teave:

a) kirjeldus, kuidas (majandus)üksus juhib riski, mis on iseloomulik tema jätkuvale seotusele finantsvaraga, mille kajastamine on lõpetatud;

b) kas (majandus)üksus peab kandma kahjumit enne teisi isikuid ja selliste teiste isikute, kelle huvid on madalamal astmel kui (majandus)üksuse osalus selles varas (st tema jätkuv seotus varaga), kantud kahjumite järjestus ning summad;

c) finantstoetuse andmise või üleantud finantsvara tagasiostmise kohustustega seotud põhjuste kirjeldus.

▼M30

Kasum või kahjum kajastamise lõpetamisest (paragrahvi 42G punkt a)

B38 Paragrahvi 42G punktis a nõutakse (majandus)üksuselt selliste finantsvarade kajastamise lõpetamisest saadud kasumi või kahjumi avalikustamist, millega (majandus)üksusel on jätkuv seotus. (Majandus)üksus avalikustab, kas kasum või kahjum tekkis kajastamise lõpetamisel seetõttu, et eelnevalt kajastatud vara komponentide (st osalus varas, mille kajastamine lõpetati, ja (majandus)üksuse säilitatud osalus) õiglased väärtused erinesid eelnevalt tervikuna kajastatud vara õiglasest väärtusest. Sellises olukorras avalikustab (majandus)üksus ka selle, kas õiglase väärtuse mõõtmisel kasutati olulisi sisendeid, mis ei põhinenud jälgitavatel turuandmetel, nagu on kirjeldatud paragrahvis 27A.

Lisateave (paragrahv 42H)

B39 Paragrahvides 42D–42G nõutud avalikustatav teave ei pruugi olla piisav paragrahvis 42B esitatud avalikustamise eesmärkide täitmiseks. Kui see on nii, avalikustab (majandus)üksus lisateabe, mis on vajalik avalikustamise eesmärkide täitmiseks. (Majandus)üksus otsustab oma olukorda arvesse võttes, kui palju lisateavet ta peab esitama kasutajate teabevajaduste rahuldamiseks ja kui palju rõhku ta peab asetama lisateabe eri tahkudele. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete kasutajate jaoks aruannetes ebavajalike üleliigsete üksikasjade esitamise ning liigsest üldistamisest tingitud teabe hägustamise vahel.

▼M34

Finantsvarade ja finantskohustiste tasaarvestamine

(paragrahvid 13A–13F)

Reguleerimisala (paragrahv 13A)

B40 Paragrahvide 13B–13E kohaselt avalikustatav teave tuleb esitada kõigi kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Lisaks kuuluvad finantsinstrumendid paragrahvides 13B–13E sätestatud avalikustamisnõuete alla siis, kui nende suhtes kehtib sarnaseid finantsinstrumente või tehinguid hõlmav täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas kõnealused finantsinstrumendid tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42.

B41 Paragrahvides 13A ja B40 osutatud sarnased kokkulepped on muu hulgas tasaarvestuse tuletislepingud, üldised tagasiostu raamlepingud, üldised väärpaberite laenuks andmise raamlepingud ja finantstagatisega seotud õigused. Paragrahvis B40 osutatud sarnased finantsinstrumendid ja tehingud on muu hulgas tuletisinstrumendid, repolepingud, pöördrepolepingud, väärtpaberite laenuks võtmise lepingud ja väärpaberite laenuks andmise lepingud. Paragrahvi 13A reguleerimisalasse ei kuulu näiteks sellised finantsinstrumendid nagu sama asutuse laenud ja kliendihoiused (v.a juhul, kui need tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes) ning finantsinstrumendid, mille suhtes kehtib üksnes tagatiskokkulepe.

Kvantitatiivse teabe avalikustamine paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste kohta (paragrahv 13C)

B42 Paragrahvi 13C kohaselt avalikustatavate finantsinstrumentide suhtes võib kohaldada erinevaid mõõtmisnõudeid (nt repolepinguga seotud võlga võib mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses, kuid tuletisinstrumente mõõdetakse õiglases väärtuses). (Majandus)üksus näitab asjaomases avalikustatavas teabes instrumente nende kajastatud summa ulatuses ja kirjeldab mõõtmisest tulenevaid erinevusi.

▼**M34**

Paragrahvi 13A reguleerimisalasse kuuluvate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste brutosummade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt a)

B43 Paragrahvi 13C punktis a nõutud summad esitatakse kajastatud finantsinstrumentide kohta, mis tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Paragrahvi 13C punktis a nõutud summad esitatakse ka selliste kajastatud finantsinstrumentide kohta, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe, sõltumata sellest, kas need tasaarvestatakse vastavalt IAS 32 paragrahvile 42. Paragrahvi 13C punktis a nõutud avalikustatavat teavet ei tule siiski esitada summade kohta, mida kajastatakse tagatiskokkuleppe tulemusena ja mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 32 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele. Sellised summad tuleb selle asemel avalikustada vastavalt paragrahvi 13C punktile d.

IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumide kohaselt tasaarvestatavate summade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt b)

B44 Paragrahvi 13C punkti b kohaselt peab (majandus)üksus avalikustama summad, mis tasaarvestatakse finantsseisundi aruandes esitatavaid netosummasid kindlaks määrates vastavalt IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud kriteeriumidele. Sama kokkuleppe alusel tasaarvestatavate kajastatud finantsvarade ja kajastatud finantskohustiste summad avalikustatakse nii finantsvarasid kui ka finantskohustisi käsitlevas avalikustatavas teabes. Summad, mis avalikustatakse (nt tabelis), on siiski piiratud tasaarvestatavate summadega. (Majandus)üksusel võib näiteks olla kajastatud vara tuletisinstrumentides ja kajastatud kohustis tuletisinstrumentides, mis vastavad IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele. Kui tuletisinstrumentide vara brutosumma on suurem kui tuletisinstrumentide kohustise brutosumma, esitatakse finantsvarade kohta avalikustatava teabe tabelis tuletisinstrumentide vara kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile a) ja tuletisinstrumentide kohustise kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile b). Kuna finantskohustiste kohta avalikustatava teabe tabelis esitatakse tuletisinstrumentide kohustise kogusumma (vastavalt paragrahvi 13C punktile a), siis esitatakse selles siiski üksnes tuletisinstrumentide kohustisega võrdne tuletisinstrumentide vara summa (vastavalt paragrahvi 13C punktile b).

Finantsseisundi aruandes esitatud netosummade avalikustamine (paragrahvi 13C punkt c)

B45 Kui (majandus)üksusel on instrumendid, mis tuleb kõnealuste avalikustamisnõuete kohaselt avalikustada (nagu sätestatud paragrahvis 13A), kuid mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumidele, siis võrduvad paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavad summad paragrahvi 13C punkti a kohaselt avalikustatavate summadega.

B46 Paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavaid summasid tuleb võrrelda finantsseisundi aruande üksikutel kirjetel esitatud summadega. Kui (majandus)üksus näiteks otsustab, et finantsaruande üksikutel kirjetel olevate summade summeerimine või eristamine annab asjakohasemat teavet, peab ta võrdlema paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavaid summeeritud või eristatud summasid finantsseisundi aruande üksikutel kirjetel esitatud summadega.

▼**M34**

Selliste summade avalikustamine, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla (paragrahvi 13C punkt d)

B47 Paragrahvi 13C punkti d kohaselt peab (majandus)üksus avalikustama summad, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe ja mis ei kuulu muidu paragrahvi 13C punkti b alla. Paragrahvi 13C punkti d alapunktis i osutatakse selliste kajastatud finantsinstrumentidega seotud summadele, mis ei vasta ühele või mitmele IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud tasaarvestuskriteeriumile (nt kehtiv tasaarvestusõigus, mis ei vasta IAS 32 paragrahvi 42 punktis b sätestatud kriteeriumile, või tingimuslik tasaarvestusõigus, mille saab täitmisele pöörata ja mida saab kasutada üksnes kohustuste täitmata jätmise korral või üksnes vastaspoole maksejõuetuse või pankroti korral).

B48 Paragrahvi 13C punkti d alapunktis ii osutatakse nii saadud kui ka antud finantstagatisele, sealhulgas rahalisele tagatisele. (Majandus)üksus avalikustab tagatisena antud või saadud finantsinstrumentide õiglase väärtuse. Paragrahvi 13C punkti d alapunkti ii kohaselt avalikustatavad summad peaksid olema seotud tegelikult saadud või antud tagatisega, mitte sellise tagatise tagasiandmise või tagasisaamisega seoses kajastatud võlgade või nõuetega.

Paragrahvi 13C punkti d kohaselt avalikustatavate summade piirmäär (paragrahv 13D)

B49 Kui (majandus)üksus avalikustab summad vastavalt paragrahvi 13C punktile d, peab ta võtma arvesse finantsinstrumendi näol antud tagatise mõju, kui tagatis on nõudest suurem. (Majandus)üksus peab selleks kõigepealt lahutama paragrahvi 13C punkti d alapunkti i kohaselt avalikustatavad summad paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatavast summast. Seejärel peab (majandus)üksus piirama paragrahvi 13C punkti d alapunkti ii kohaselt avalikustatavad summad asjaomase finantsinstrumendi kohta paragrahvi 13C punkti c kohaselt avalikustatava järelejäänud summaga. Kui tagatisõiguse saab mitme finantsinstrumendi suhtes täitmisele pöörata, võib sellist õigust siiski kajastada paragrahvi 13D kohaselt avalikustatavas teabes.

Sellise tasaarvestusõiguse kirjeldus, mille suhtes kehtib täitmisele pööratav põhitasaarvelduskokkulepe või muu sarnane kokkulepe (paragrahv 13E)

B50 (Majandus)üksus kirjeldab paragrahvi 13C punkti d kohaselt avalikustatavaid tasaarvestusõigusi ja muid sarnaseid kokkuleppeid, kaasa arvatud kõnealuste õiguste laadi. (Majandus)üksus kirjeldab näiteks oma tingimuslikke õigusi. Selliste instrumentide puhul, mille suhtes kehtib tasaarvestusõigus, mis ei sõltu mingist sündmusest tulevikus, kuid mis ei vasta IAS 32 paragrahvis 42 sätestatud ülejäänud kriteeriumidele, põhjendab (majandus)üksus kriteeriumidele mittevastamist. Saadud või antud finantstagatiste puhul kirjeldab (majandus)üksus tagatiskokkuleppe tingimusi (nt kui tagatis on piiratud).

Avalikustamine finantsinstrumendi liikide või vastaspoolte kaupa

B51 Paragrahvi 13C punktides a–e nõutud kvantitatiivse avalikustatava teabe võib esitada finantsinstrumendi või tehingu liikide kaupa (nt tuletisinstrumendid, repolepingud ja pöördrepolepingud või väärpaberite laenuks võtmise ja väärtpaberite laenuks andmise lepingud).

▼**M34**

B52 Teise võimalusena võib (majandus)üksus esitada paragrahvi 13C punktides a–c nõutud avalikustatava teabe finantsinstrumendi liikide kaupa ja paragrahvi 13C punktides c–e nõutud avalikustatava teabe vastaspoolte kaupa. Kui (majandus)üksus esitab nõutud teabe vastaspoolte kaupa, ei pea ta vastaspooli nime järgi identifitseerima. Vastaspoolte nimetamine (vastaspool A, vastaspool B, vastaspool C jne) peab võrreldavuse tagamiseks olema siiski kajastatud aastate lõikes järjepidev. Vastaspoole liikide kohta lisateabe esitamiseks tuleb kaaluda kvalitatiivse teabe avalikustamist. Kui paragrahvi 13C punktides c–e nõutud avalikustatavad summad esitatakse vastaspoolte kaupa, tuleb eraldi avalikustada summad, mis on vastaspoolte kogusumma seisukohast üksikult olulised, ja ülejäänud üksikult mitteolulised vastaspoolte summad summeeritakse ühel kirjel.

Muu

B53 Paragrahvides 13C–13E sätestatud avalikustamise erinõuded on miinimumnõuded. Paragrahvis 13B seatud eesmärgi täitmiseks võib (majandus)üksusel osutuda vajalikuks esitada täiendavat (kvalitatiivset) avalikustatavat teavet, olenevalt täitmisele pööratavate põhitasaarvelduskokkulepete ja nendega seotud kokkulepete tingimustest, kaasa arvatud tasaarvestusõiguse laad, ning nende tegelikust või võimalikust mõjust (majandus)üksuse finantsseisundile.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 8

Tegevussegmendid

ALUSPÕHIMÕTE

1 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata (majandus)üksuse tegevuse olemust ja finantstulemusi ning majanduslikke keskkondi, milles (majandus)üksus tegutseb.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat IFRS-i rakendatakse:

a) (majandus)üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:

i) (majandus)üksuse võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või

ii) (majandus)üksus esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist, ja

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

i) emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või

ii) emaettevõte esitab oma konsolideeritud finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.

3 Kui (majandus)üksus, mis ei ole kohustatud rakendama käesolevat IFRS-i, soovib avaldada segmendiaruandlust, mis ei täida käesoleva IFRS-i nõudeid, ei kirjelda ta seda segmendiaruandlusena.

4 Kui finantsaruanne sisaldab nii käesoleva IFRS-i reguleerimisalasse kuuluva emaettevõtte konsolideeritud finantsaruandeid kui ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, on segmendiaruandluse esitamine kohustuslik ainult konsolideeritud finantsaruannetes.

TEGEVUSSEGMENDID

5 Tegevussegment on (majandus)üksuse osa:

a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama (majandus)üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega),

b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi (majandus)üksuse kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja

▼B

c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

Tegevussegment võib tegeleda ka majandustegevusega, mille eest veel tulusid ei teenita, näiteks alustavad tegevusalad võivad olla tegevussegmendid ka enne tulude teenimist.

6 (Majandus)üksuse iga osa ei pruugi olla tegevussegment ega moodustada osa tegevussegmendist. Tegevussegmendid ei ole näiteks (majandus)üksuse peakontor või mõned teatava funktsiooniga osakonnad, mis ei teeni tulu või teenivad (majandus)üksuse tuludest ebaolulise osa, mille tõttu neid ei loeta tegevussegmentideks. Tegevussegmentidena ei käsitleta käesolevas IFRS-is ka (majandus)üksuse töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste programme.

7 Terminiga „kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja" peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. See funktsioon seisneb vahendite eraldamises ja (majandus)üksuse tegevussegmentide tulemuste hindamises. Sageli on kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja ettevõtte tegevdirektor või tootmisjuht, kuid see võib näiteks olla ka tegevdirektorite või muude juhtide rühm.

8 Paljude (majandus)üksuste puhul võib nende tegevussegmendid selgesti määratleda paragrahvis 5 kirjeldatud tegevussegmentide kolme omaduse põhjal. (Majandus)üksus võib aga koostada aruandeid, milles (majandus)üksuse äritegevust on esitatud mitmesugusel viisil. Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut segmendiaruandluse komplekti, võivad segmentide jaotuse määrata (majandus)üksuse teised tegurid, sealhulgas iga segmendi majandustegevuse iseloom, nende eest vastutavate juhtide olemasolu ja direktoraadile esitatav informatsioon.

9 Tegevussegmendil on üldjuhul segmendi juht, kes allub otseselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale ja suhtleb temaga regulaarselt, et arutada segmendi tegevust, finantstulemusi, prognoose või kavasid. Terminiga „segmendi juht" peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. Kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja võib mõne tegevussegmendi puhul olla ka segmendi juht. Üks juht võib olla mitme tegevussegmendi juht. Kui paragrahvis 5 nimetatud omaduste alusel on organisatsioonil kasutusel mitu erinevat segmendiaruandluse komplekti, kuid segmentide juhid vastutavad ainult ühe sellise komplekti eest, on tegevussegmentideks ainult see komplekt, mille eest vastutavad segmentide juhid.

10 Paragrahvis 5 nimetatud omadusi võib olla ka kahel või enamal osaliselt kattuval segmentide komplektil, mille eest juhid vastutavad. Sellist struktuuri nimetatakse vahetevahel maatriksorganisatsiooniks. Näiteks teatavates (majandus)üksustes vastutavad mõned juhid erinevate toodete ja teenuste eest kogu maailma ulatuses, kuid teised juhid vastutavad teatud geograafiliste piirkondade eest. Kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja vaatab mõlema segmentide komplekti tegevustulemused regulaarselt läbi ja mõlema kohta on kättesaadav eraldi finantsinformatsioon. Sellisel juhul määrab (majandus)üksus aluspõhimõttest lähtudes, millist segmentide komplekti tuleb käsitada tegevussegmentidena.

▼B

AVALIKUSTATAVAD SEGMENDID

11 (Majandus)üksus esitab eraldi informatsiooni iga tegevussegmendi kohta, mis:

a) on määratud kindlaks kooskõlas paragrahvidega 5–10 või tuleneb kahe või enama sellise segmendi summeerimisest kooskõlas paragrahviga 12 ja

b) ületab paragrahvis 13 nimetatud kvantitatiivseid kriteeriume.

Paragrahvides 14–19 on selgitatakse muid olukordi, mille puhul esitatakse tegevussegmendi kohta eraldi informatsiooni.

Summeerimiskriteeriumid

12 Sarnaste majandusnäitajatega tegevussegmentidel on sageli pikemas perspektiivis sarnased finantstulemused. Näiteks kui kahe tegevussegmendi majandusnäitajad on sarnased, on ka nende keskmine brutokasum pikemas perspektiivis sarnane. Kaks või rohkem tegevussegmenti võib koondada üheks tegevussegmendiks, kui nende summeerimine on kooskõlas käesoleva IFRS-i aluspõhimõttega, kui segmentidel on sarnased majandusnäitajad ja kui need on sarnased kõikide järgmiste omaduste poolest:

a) toodete ja teenuste olemus;

b) tootmisprotsesside olemus;

c) nende toodete ja teenuste klientide tüüp või klass;

d) nende toodete müügi või teenuste osutamise viis ja

e) kui see on rakendatav, regulatiivse keskkonna olemus, näiteks pangandus, kindlustus või kommunaalteenused.

Kvantitatiivsed kriteeriumid

13 (Majandus)üksus esitab eraldi informatsiooni iga tegevussegmendi kohta, mis ületab ükskõik millist järgmist kvantitatiivset kriteeriumi:

a) segmendi deklareeritud tulu, mis hõlmab nii müüki välistele klientidele kui ka segmentidevahelisi müüke või ülekandeid, moodustab vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide sise- ja välistulude kogusummast.

b) segmendi deklareeritud kasumi või kahjumi absoluutsumma moodustab vähemalt 10 % i) kõikide kahjumita töötanud tegevussegmentide kogukasumi ja ii) kõikide kahjumiga töötanud tegevussegmentide deklareeritud kogukahjumi absoluutsummast.

c) segmendi varad moodustavad vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide varade kogusummast.

▼B

Tegevussegmenti, mis ühtki nimetatud kvantitatiivset kriteeriumi ei ületa, võib käsitada eraldi avalikustatavana, kui juhtkond leiab, et segmendi kohta informatsiooni avaldamine on finantsaruannete kasutajatele kasulik.

14 (Majandus)üksus võib summeerida informatsiooni kvantitatiivset kriteeriumi mitteületavate tegevussegmentide kohta ja avalikustada seda eraldi tegevussegmendina vaid juhul, kui summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad ja nad vastavad enamasti paragrahvis 12 loetletud summeerimiskriteeriumitele.

15 Kui tegevussegmentide poolt välistelt klientidelt teenitud kogutulu moodustab vähem kui 75 % (majandus)üksuse tulust, tuleb määratleda täiendavad avalikustatavad tegevussegmendid (isegi kui nad ei täida paragrahvis 13 toodud kriteeriume), kuni avalikustatavad segmendid hõlmavad vähemalt 75 % (majandus)üksuse tulust.

16 Informatsioon muude äritegevuste ja tegevussegmentide kohta, mis ei ole avalikustatavad, summeeritakse ja avaldatakse „kõikide ülejäänud segmentide” kategoorias eraldi teistest paragrahvis 28 nõutavatest reguleerivatest kirjetest. „Kõikide ülejäänud segmentide” kategooriasse kuuluvate segmentide tuluallikaid tuleb selgitada.

17 Kui juhtkond peab eelmisel perioodil avalikustatud tegevussegmenti jätkuvalt oluliseks, esitatakse selle segmendi kohta informatsioon aruandeperioodil eraldi, isegi kui see ei täida enam paragrahvis 13 toodud avalikustamise kriteeriume.

18 Kui tegevussegmenti käsitletakse kvantitatiivsete kriteeriumite põhjal jooksval perioodil avalikustatava segmendina, esitatakse segmendi eelmise perioodi võrdlusandmed, et kajastada uut avalikustatavat segmenti eraldi segmendina, isegi kui see ei täitnud eelmisel perioodil paragrahvis 13 toodud avalikustamiskriteeriume, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

19 (Majandus)üksuse eraldi avalikustatavate segmentide arvu võib praktilistel kaalutlustel piirata, et informatsioon segmentide kohta ei muutuks liiga detailseks. Kuigi sellist täpset piiri ei ole kindlaks määratud, peaks (majandus)üksus otsustama, kas avalikustatavate segmentide arvu tuleks piirata, kui kooskõlas paragrahvidega 13–18 on avalikustatavate segmentide arv tõusnud üle kümne.

AVALIKUSTAMINE

20 (Majandus)üksus peab avalikustama informatsiooni, mis võimaldaks finantsaruannete kasutajail hinnata (majandus)üksuse äritegevuse olemust ja finantstulemusi ning tegevuse majanduslikke keskkondi.

21 Paragrahvis 20 toodud põhimõtte rakendamiseks avalikustab (majandus)üksus iga ►M5 koondkasumi aruandes ◄ perioodi kohta:

a) paragrahvis 22 kirjeldatud üldinformatsiooni;

▼B

b) avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi, sealhulgas avalikustatava segmendi kasumis või kahjumis sisalduvate tulude ja kulude, segmendi varade, kohustiste ja mõõtmise aluste kohta, nagu on kirjeldatud paragrahvides 23–27, ja

c) segmentide tulude, kasumite või kahjumite, varade ja kohustiste ja muude oluliste kirjete summa võrdluse (majandus)üksuse vastavate summadega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 28.

▼M5

Avalikustatavate segmentide finantsseisundi aruande summad tuleb esitada võrdlevalt finantsseisundi aruande summadega kõikide finantsseisundi aruande koostamise kuupäevade seisuga. Eelmiste perioodide andmed esitatakse uuesti, nagu on kirjeldatud paragrahvides 29 ja 30.

▼B

Üldinformatsioon

▼M43

22 (Majandus)üksus avaldab järgmise üldteabe:

(a) (majandus)üksuse avalikustatud segmentide, sealhulgas organisatsioonilise aluse kindlaksmääramiseks kasutatud tegurid (näiteks kas juhtkond on valinud struktuuri, lähtudes erinevustest toodetes ja teenustes, geograafilistest piirkondadest, regulatiivsetest keskkondadest või kombineerides neid tegureid, ning kas tegevussegmente on summeeritud);

(aa) juhtkonna tehtud otsustused paragrahvis 12 sätestatud summeerimiskriteeriumide rakendamisel. See hõlmab selliselt summeeritud tegevussegmentide lühikirjeldust ning majandusindikaatoreid, mida on hinnatud selle kindlaksmääramisel, et summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad, ja

(b) toodete ja teenuste liigid, millest iga avalikustatav segment teenib oma tulu.

▼B

Informatsioon kasumi või kahjumi, varade ja kohustiste kohta

▼M22

23 (Majandus)-üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta kasumi või kahjumi näitajad. (Majandus)-üksus esitab iga avalikustatava segmendi varade ja kohustiste kogusumma, kui seda esitatakse regulaarselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale. (Majandus)-üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta ka järgmise teabe, kui määratletud summad sisalduvad kõrgeima (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja poolt läbivaadatavas segmendi kasumiaruandes või kui need esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata segmendi kasumiaruandes:

a) ettevõttevälistelt klientidelt teenitud tulu;

▼B

b) tulu tehingutest sama (majandus)üksuse teiste tegevussegmentidega;

c) intressitulu;

d) intressikulu;

▼B

e) kulum ja amortisatsioon;

▼M5

f) olulised tulu- ja kulukirjed, mis avalikustatakse IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvi 97 kohaselt;

▼B

g) (majandus)üksuse kasum või kahjum osalustelt sidus- ja ühisettevõtetes kapitaliosaluse meetodil;

h) tulumaksukulu või -tulu ja

i) muud olulised mitterahalised kirjed peale kulumi ja amortisatsiooni.

(Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi intressitulu eraldi intressikulust, välja arvatud juhul, kui intressitulu moodustab enamiku segmendi tulust ja kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja hindab segmendi tegevuse tulemusi ja võtab vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta eelkõige puhta intressitulu põhjal. Sellisel juhul võib (majandus)üksus esitada kõnealuse segmendi intressitulu pärast intressikulu mahaarvamist netosummana ja avalikustada selle asjaolu.

▼M31

24 (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta järgmise teabe, kui määratud summad sisalduvad kõrgeima (äri)tegevuse üle otsustaja läbivaadatavas segmendi varade näitajas või kui need esitatakse kõrgeimale (äri)tegevuse üle otsustajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata kõnealuses segmendi varade näitajas:

▼B

a) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse; ja

▼M31

b) põhivaradesse, [1] välja arvatud finantsinstrumentidesse, edasilükatud tulumaksu varadesse, kindlaksmääratud hüvitiste netovarasse (vt IAS 19 *Hüvitised töötajatele*) ja kindlustuslepingutest tulenevatesse õigustesse lisatud summad.

▼B

MÕÕTMINE

25 Segmendi iga avalikustatava kirje summaks on näitaja, mis esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale otsuste vastuvõtmiseks vahendite eraldamiseks segmendile ja segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks. (Majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel tehtud korrigeerimised ja elimineerimised ning tulude, kulude ja kasude või kahjude eraldamised võetakse avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel arvesse vaid juhul, kui need sisalduvad segmendi kasumi või kahjumi näitajas, mida kasutab kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja. Samuti esitatakse selle segmendi kohta ainult need varad ja kohustised, mis sisalduvad segmendi varade ja kohustiste näitajas, mida kasutab kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja. Avalikustatava segmendi kasumisse või kahjumisse või varadesse või kohustistesse eraldatakse summasid mõistlikul alusel.

[1] Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui kaheteistkümne kuu jooksul alates ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

▼B

26 Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks ja vahendite jaotuse üle otsustamiseks ainult ühte tegevussegmendi kasumi või kahjumi või segmendi varade või kohustiste näitajat, esitatakse segmendi ►M5 koondkasumi aruanne ◄ või varad ja kohustised nende näitajatega. Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut tegevussegmendi ►M5 koondkasumi aruande ◄ või segmendi varade või kohustiste näitajat, esitatakse näitajad, mis määratakse juhtkonna arvates kooskõlas mõõtmispõhimõtetega, mis on kõige lähedasemad vastavate summade mõõtmisele (majandus)üksuse finantsaruannetes.

27 (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi või varade või kohustiste mõõtmise kohta selgituse. (Majandus)üksus esitab vähemalt järgmise informatsiooni:

a) avalikustatavate segmentide vaheliste tehingute arvestuse alus;

b) erinevused avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi ja (majandus)üksuse kasumi või kahjumi (enne tulumaksukulu või -tulu ja lõpetatud tegevustest tulenevat kasumit või kahjumit) mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid üldkulude jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

c) erinevused avalikustatavate segmentide varade ja (majandus)üksuse varade mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud varade jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

d) erinevused avalikustatavate segmentide kohustiste ja (majandus)üksuse kohustiste mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud kohustiste jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

e) muudatused varasematel perioodidel kasutatud mõõtmismeetodites, millega määrati kindlaks avalikustatud segmendi kasum või kahjum, ning nende muudatuste võimalik mõju segmendi kasumile või kahjumile;

f) avalikustatud segmentidele tehtud asümmeetriliste jaotuste olemus ja mõju. (Majandus)üksus võib näiteks jaotada segmendile kulumit, jaotamata sellele segmendile kulumiga seotud amortiseeritavaid varasid.

Võrdlused

▼M43

28 (Majandus)üksus esitab järgmised võrdlused:

▼B

a) avalikustatud segmentide tulude kogusumma võrreldes (majandus)üksuse tuluga;

▼B

b) avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi võrreldes (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga enne tulumaksukulu (-tulu) ja kasumit või kahjumit lõpetatud tegevusvaldkondadest. Kui aga (majandus)üksus eraldab avalikustatud segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib (majandus)üksus esitada segmentide kasumi või kahjumi näitajate kogusummad võrdlevalt (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid;

▼M43

c) avalikustatud segmentide varade kogusumma võrreldes (majandus)üksuse varadega, kui segmendi varad avalikustatakse kooskõlas paragrahviga 23;

▼B

d) avalikustatud segmentide kohustiste kogusumma võrreldes (majandus)üksuse kohustistega, kui segmendi kohustisi esitatakse kooskõlas paragrahviga 23;

e) avalikustatud segmentide kõikide ülejäänud oluliste avalikustatud näitajate kogusummad võrreldes (majandus)üksuse vastavate summadega.

Kõik olulised võrdlevalt esitatavad summad määratletakse ja kirjeldatakse eraldi. Näiteks määratletakse ja kirjeldatakse eraldi iga arvestuspõhimõtte erinevustest tulenev olulise korrigeerimise summa, mis on vajalik avalikustatud segmendi kasumi või kahjumi võrdlemiseks (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga.

Varem esitatud teabe korrigeerimine

29 Kui (majandus)üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et (majandus)üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, esitatakse vastav korrigeeritud informatsioon ka varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada. Iga avalikustatava näitaja puhul määratakse eraldi kindlaks, kas see teave on kättesaadav ja kas selle väljatöötamine ei ole liiga kulukas. Pärast muudatuse tegemist avalikustatavate segmentide koosseisus avaldab (majandus)üksus, kas ta on esitanud segmendiaruandluse vastavad näitajad ka varasemate perioodide kohta.

30 Kui (majandus)üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et (majandus)üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, ja kui selle muudatuse tulemusena segmendiaruandlust varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta korrigeerituna ei esitata, esitab (majandus)üksus muudatuse aastal segmendiaruande jooksva perioodi kohta nii vana kui ka uue arvestuspõhimõtte kohaselt, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

KOGU (MAJANDUS)ÜKSUSE KOHTA ESITATAV TEAVE

31 Paragrahve 32–34 rakendatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes, mille suhtes rakendatakse käesolevat IFRS-i, sealhulgas (majandus)üksuste kohta, millel on ainult üks avalikustatav segment. Mõne (majandus)üksuse äritegevus ei ole korraldatud toodete ja teenuste või geograafiliste tegevuspiirkondade vaheliste erinevuste alusel. Sellise (majandus)üksuse avalikustatavad segmendid võivad esitada tulusid, mida on saadud mitmesuguste sisuliselt erinevate toodete ja teenuste pakkumisest või siis võivad selle (majandus)üksuse mitu avalikustatavat segmenti pakkuda sisuliselt samu tooteid ja teenuseid. Samuti

▼B

võivad (majandus)üksuse avalikustatavad segmendid omada varasid erinevates geograafilistes piirkondades ja esitada tulusid, mida on teenitud eri geograafilistes piirkondades asuvatelt klientidelt, või siis võivad selle (majandus)üksuse mitu avalikustatavat segmenti tegutseda samas geograafilises piirkonnas. Paragrahvides 32–34 nõutav informatsioon esitatakse ainult juhul, kui seda ei esitata segmendiaruandluses vastavuses käesoleva IFRS-iga.

Teave toodete ja teenuste kohta

32 (Majandus)üksus esitab iga toote ja teenuse või iga sarnaste toodete ja teenuste rühma kohta (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada ning see asjaolu avalikustatakse. Esitatavad tulud põhinevad finantsinformatsioonil, mida kasutatakse (majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel.

Teave geograafiliste piirkondade kohta

33 (Majandus)üksus esitab järgmise geograafilise informatsiooni, välja arvatud juhul, kui see ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada:

a) (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud i) (majandus)üksuse asukohariigist ja ii) kokku kõikidest välisriikidest, kus (majandus)üksus teenis tulusid. Kui teatava välisriigi (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud on olulised, esitatakse need tulud eraldi. (Majandus)üksus esitab (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitavate tulude riikidele jaotamise aluse.

b) põhivarad, ([1]) välja arvatud finantsinstrumendid, edasi lükkunud tulumaksu varad, töösuhte lõppemise järgsed hüvitised ja kindlustuslepingutest tulenevad õigused i) (majandus)üksuse asukohariigis ja ii) kokku kõikides välisriikides, kus (majandus)üksusel on varasid. Kui teatavas välisriigis asuvad varad on olulised, esitatakse need varad eraldi.

Esitatavad summad põhinevad finantsinformatsioonil, mida kasutatakse (majandus)üksuse finantsaruannete koostamiseks. Kui vajalik informatsioon ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada, avalikustatakse see asjaolu. (Majandus)üksus võib esitada lisaks käesolevas paragrahvis nõutavale teabele geograafilise teabe vahesummad riikide rühmade kohta.

([1]) Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui kaheteistkümne kuu jooksul alates ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

▼B

Teave tähtsamate klientide kohta

▼M26

34 (Majandus)üksus esitab teabe oma tähtsamatest klientidest sõltumise määra kohta. Kui ühe (majandus)üksuse välise kliendiga sõlmitud tehingutelt teenitav tulu moodustab vähemalt 10 % (majandus)üksuse tuludest, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu, igalt selliselt kliendilt teenitud kogutulu ning neid tulusid avaldava segmendi või avaldatavate segmentide nimed. (Majandus)üksus ei pea avalikustama olulise kliendi nime ega igas segmendis sellelt kliendilt teenitud tulude summasid. Käesoleva IFRSi tähenduses käsitatakse ühe kliendina (majandus)üksuste rühma, mis on aruandvale (majandus)üksusele teadaolevalt ühise kontrolli all. Siiski on vaja kasutada otsustusvõimet, et hinnata, kas valitsust (riiklikku, osariigi, provintsi, territooriumi, kohalikku või välisriigi, sealhulgas valitsusasutusi ja sarnaseid kohalikke, riiklikke või rahvusvahelisi organeid) ja (majandus)üksusi, mis on aruandvale (majandus)üksusele teadaolevalt selle valitsuse kontrolli all, käsitatakse ühe kliendina. Selle hindamisel võtab aruandev (majandus)üksus arvesse nende (majandus)üksuste vahelise majandusliku integratsiooni määra.

▼B

ÜLEMINEK JA JÕUSTUMINE

35 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2009 algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2009 algavate aruandeaastate suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M22

35A Paragrahv 23 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

36 Segmendiaruandlus eelmiste aastate kohta, mis esitatakse võrdlevalt esimese rakendamisaasta suhtes (sealhulgas 2009. aasta aprillis tehtud paragrahvi 23 muudatuse rakendamine), esitatakse korrigeerituna käesoleva IFRSi nõuete kohaselt, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

▼M5

36A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 23(f). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M26

36B IAS 24-ga *Seotud osapooli käsitlev teave* (parandatud 2009) muudeti paragrahvi 34 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate puhul. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 24 (parandatud 2009) varasema perioodi suhtes, rakendab ta paragrahvi 34 muudatust selle varasema perioodi suhtes.

▼**M43**

36C Dokumendiga *IFRSide 2010.–2012. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahvid 22 ja 28. (Majandus)üksus rakendab need muudatused 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab need muudatused varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

IAS 14 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

37 Käesolev IFRS asendab IAS 14 „Segmendiaruandlus”.

▼B

Lisa A

Termini määratlus

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

tegevussegment	Tegevussegment on (majandus)üksuse osa: a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama (majandus)üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega); b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi (majandus)üksuse kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

▼M53

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 9

Finantsinstrumendid

1. PEATÜKK. Eesmärk

1.1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, mida rakendatakse *finantsvarasid* ja *finantskohustisi* käsitlevale finantsaruandlusele, millega finantsaruannete kasutajatele esitatakse asjakohast ja vajalikku informatsiooni, mis võimaldab neil hinnata üksuse tulevaste rahavoogude summasid, ajastust ja ebakindlust.

2. PEATÜKK. Rakendusala

▼M54

2.1. Käesolevat standardit rakendavad kõik üksused kõigi finantsinstrumentide liikide suhtes, välja arvatud:

▼M53

a) need osalused tütar-, sidus- ja ühisettevõtjates, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 10-ga *Konsolideeritud finantsaruanded*, IAS 27-ga *Konsolideerimata finantsaruanded* või IAS 28-ga *Investeeringud sidusettevõtjatesse ja ühisettevõtjatesse*. Teatavatel juhtudel nõuavad või lubavad IFRS 10, IAS 27 või IAS 28 siiski üksusel arvestada osalust tütar-, sidus- või ühisettevõtjas vastavalt osale või kõigile käesoleva standardi nõuetele. Samuti rakendavad üksused käesolevat standardit tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar-, sidus- või ühisettevõtjas, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* esitatud üksuse omakapitaliinstrumendi määratlusele;

▼M54

b) rendist tulenevad õigused ja kohustused, mille suhtes rakendatakse IAS 16 *Rendiarvestus*. Kuid:

i) rendileandja kajastatud kapitalirendi nõuete (st kapitalirenti tehtud netoinvesteeringud) ja kasutusrendi nõuete suhtes kohaldatakse käesoleva standardi kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse nõudeid;

ii) rentniku kajastatud rendikohustiste suhtes kohaldatakse käesoleva standardi punkti 3.3.1 kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse nõudeid ja

iii) rendis sisalduvatele tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberitele kehtivad käesolevas standardis sätestatud tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi nõuded;

▼M53

c) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajate hüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendatakse IAS 19 *Hüvitised töötajatele*;

d) üksuse välja antud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi määratlusele (kaasa arvatud optsioonid ja ostutähed) või mis tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski rakendab selliste omakapitaliinstrumentide omanik käesolevat standardit nimetatud instrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui need vastavad punktis a nimetatud erandile;

▼M53

e) õigused ja kohustused, mis tulenevad i) kindlustuslepingutest, nagu on määratletud standardis IFRS 4-s *Kindlustuslepingud*, välja arvatud finantsgarantiilepingu määratlusele vastavast kindlustuslepingust tulenevad kindlustusandja õigused ja kohustused, või ii) lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusalasse, sest see sisaldab valikulist kasumiosalust. Siiski rakendatakse käesolevat standardit IFRS 4 rakendusalasse kuuluva lepingu tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite suhtes, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusalasse kuuluv leping. Peale selle, kui finantsgarantiilepingu väljastaja on eelnevalt selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute suhtes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas ta rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4 (vt paragrahvid B2.5–B2.6). Väljastaja võib teha sellise otsuse iga üksiku lepingu suhtes, kuid sellist otsust ei tohi ta enam muuta:

f) omandava ja müüva aktsionäri vaheline forvardleping omandatava ostmiseks või müümiseks, mille tulemuseks on IFRS 3 *Äriühendused* rakendusalasse kuuluv äriühendus tulevasel omandamise kuupäeval. Forvardlepingu tähtaeg ei tohi ületada mõistlikku perioodi, mis on tavaliselt vajalik nõutavate kooskõlastuste saamiseks ja tehingu lõpuleviimiseks;

g) siduvad laenuandmiskohustused, muud kui paragrahvis 2.3 kirjeldatud kohustused. Siiski rakendab siduva laenuandmiskohustuse võtja käesolevas standardis toodud väärtuse languse nõudeid sellise siduva laenuandmiskohustuse suhtes, mis muul juhul ei ole käesoleva standardi rakendusalas. Seega kehtivad käesolevas standardi kajastamise lõpetamise sätted kõigile siduvatele laenuandmiskohustustele;

h) aktsiapõhiste maksetehingutega seotud finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille suhtes kehtib IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*, välja arvatud käesoleva standardi paragrahvide 2.4–2.7 rakendusalasse kuuluvad lepingud, mille suhtes kehtib käesolev standard;

i) õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse üksuse see kulutus, mida tuleb teha vastavalt IAS 37-le *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastas varasemal perioodil eraldist kooskõlas IAS 37-ga;

j) IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* rakendusalasse kuuluvad õigused ja kohustused, mis on finantsinstrumendid, välja arvatud need, mida IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga.

2.2. Käesolevas standardis sätestatud väärtuse languse nõudeid rakendatakse sellistele õigustele, mida IFRS 15 kohaselt arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumi kajastamise eesmärgil.

▼M53

2.3. **Käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvad järgmised siduvad laenuandmiskohustused:**

a) siduvad laenuandmiskohustused, mida üksus määratleb õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustistena (vt paragrahv 4.2.2). Üksus, millel on varasem tava müüa vahetult pärast siduvate laenuandmiskohustuste tekkimist nendest kohustustest tulenevad varad, rakendab käesolevat standardit kõikidele samasse liiki kuuluvatele siduvatele laenuandmiskohustustele;

b) siduvad laenuandmiskohustused, mida saab tasaarveldada rahas või kandes üle või väljastades muu finantsinstrumendi. Need siduvad laenuandmiskohustused on tuletisinstrumendid. Siduvat laenuandmiskohustust ei loeta tasaarveldatuks vaid seetõttu, et laen makstakse välja osamaksetena (näiteks ehituse hüpoteeklaen, mis makstakse välja osamaksetena vastavalt ehituse edenemisele);

c) siduvad kohustused anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga (vt paragrahv 4.2.1 punkti d).

2.4. **Käesolevat standardit rakendatakse selliste lepingute suhtes, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega. Käesolevat standardit rakendatakse siiski nendele lepingutele, mida üksus määratleb õiglases väärtuses mõõdetuna muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 2.5.**

2.5. **Lepingut, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, võib tagasivõtmatult määratleda õiglases väärtuses mõõdetuna muutustega läbi kasumiaruande ka juhul, kui see sõlmiti mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega. Määratluse saab teha üksnes lepingu jõustumisel ja üksnes juhul, kui see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt kajastamise järjepidevusetust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks”), mis muul juhul tuleneks vastava lepingu mittekajastamisest põhjusel, et see ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse (vt paragrahv 2.4).**

2.6. On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, sealhulgas:

a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltest tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

▼M53

b) kui õigus tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid üksusel on tavaks sarnaseid lepinguid tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas vastaspoolega, sõlmides tasaarvelduslepinguid või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);

c) kui üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müügimarginaalist ja

d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

Kuna punktide b või c kohane leping ei ole tehtud mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil vastavalt üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise vajadustele, siis järelikult jääb see käesoleva standardi rakendusalasse. Muid paragrahvi 2.4 kohaseid lepinguid tuleb hinnata, et teha kindlaks, kas need sõlmiti ja neid kasutatakse jätkuvalt mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks kooskõlas üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega ja kas nad jäävad seega käesoleva standardi rakendusalasse.

2.7. Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinantsobjekti, mida saab tasaarveldada rahas või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 2.6 punktile a või d, kuulub käesoleva standardi rakendusalasse. Selline leping ei saa olla tehtud mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

3. PEATÜKK. Kajastamine ja kajastamise lõpetamine

3.1 ESMANE KAJASTAMINE

3.1.1. Üksus kajastab finantsvara või -kohustist oma finantsseisundi aruandes siis ja ainult siis, kui üksusest saab instrumendi lepinguline osapool (vt paragrahve B3.1.1 ja B3.1.2). Finantsvara esmase kajastamise korral liigitab üksus selle kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.5 ja mõõdab seda kooskõlas paragrahvidega 5.1.1–5.1.3. Finantskohustise esmase kajastamise korral liigitab üksus selle kooskõlas paragrahvidega 4.2.1 ja 4.2.2 ning mõõdab seda kooskõlas paragrahviga 5.1.1.

Tavapärastel turutingimustel toimuv finantsvara ost või müük

3.1.2. *Tavapärastel turutingimustel toimuvaid* finantsvarade *oste või müüke* kajastatakse või nende kajastamine lõpetatakse, kasutades vastavalt kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid B3.1.3–B3.1.6).

▼M53

3.2 FINANTSVARA KAJASTAMISE LÕPETAMINE

3.2.1. Konsolideeritud finantsaruannetes rakendatakse paragrahve 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ja B3.2.1–B3.2.17 konsolideeritud tasandil. Seega konsolideerib üksus kõigepealt kõik tütarettevõtjad kooskõlas IFRS 10-ga ning seejärel rakendab nimetatud paragrahve tekkinud kontserni suhtes.

3.2.2. Enne hindamist, kas ja millisel määral *kajastamise lõpetamine* on asjakohane vastavalt paragrahvidele 3.2.3–3.2.9, määrab üksus kindlaks, kas neid paragrahve peaks rakendama finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) või finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) järgmiselt:

a) paragrahve 3.2.3–3.2.9 rakendatakse finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) siis ja ainult siis, kui osa, mille kajastamise lõpetamist kaalutakse, vastab ühele järgmisest kolmest tingimusest;

i) see osa sisaldab finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) ainult teatud kindlaksmääratud rahavooge. Näiteks kui üksus sõlmib intressist loobumise lepingu, mille puhul vastaspoolel tekib õigus võlakirja intressi- ja mitte põhiosamaksetest tulenevatele rahavoogudele, rakendatakse paragrahve 3.2.3–3.2.9 nendele intressidest tulenevatele rahavoogudele:

ii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest rahavoogudest. Näiteks kui üksus sõlmib kokkuleppe, mille puhul vastaspoolel tekib õigus 90-protsendilisele osale kõikidest võlainstrumendist tulenevatest rahavoogudest, siis rakendatakse 90 protsendile nendest rahavoogudest paragrahve 3.2.3–3.2.9. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoolega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa rahavoogudest tingimusel, et ülekandval üksusel on täielikult proportsionaalne osa;

iii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest täpselt määratletud rahavoogudest. Näiteks kui üksus sõlmib lepingu, mille puhul vastaspoolel tekib õigus 90-protsendilisele osale finantsvara intressidest tulenevatele rahavoogudele, siis rakendatakse 90 protsendile nendest intressidest tulenevatele rahavoogudele paragrahve 3.2.3–3.2.9. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoolega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa täpselt määratletud rahavoogudest tingimusel, et ülekandval üksusel on täielikult proportsionaalne osa;

b) kõikidel teistel juhtudel rakendatakse finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) paragrahve 17–23. Näiteks kui üksus kannab üle i) õiguse esimesele või viimasele 90 protsendile finantsvarast (või finantsvarade rühmast) tulenevatele laekumistele või ii) õiguse 90 protsendile

▼M53

nõuete rühmast tulenevatele rahavoogudele, kuid garanteerib ostjale kõikide krediidikahjude hüvitamise 8 protsendi ulatuses nõuete põhisummast, rakendatakse finantsvarale (või sarnaste finantsvarade rühmale) tervikuna paragrahve 3.2.3–3.2.9.

Paragrahvides 3.2.3–3.2.12 tähistab mõiste „finantsvara" kas finantsvara osa (või sarnaste finantsvarade rühma osa), nagu on määratletud punktis a eespool või muudel juhtudel finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) tervikuna.

3.2.3. Üksus lõpetab finantsvara kajastamise siis ja ainult siis, kui:

a) lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad või

b) ta kannab finantsvara üle vastavalt paragrahvidele 3.4.2 ja 3.2.5 ning ülekandmine vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavalt paragrahvile 3.2.6.

(vt paragrahv 3.1.2 finantsvarade tavamüügi kohta).

3.2.4. Üksus kannab finantsvara üle siis ja ainult siis, kui ta kas:

a) kannab üle lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevate rahavoogude saamiseks või

b) tal säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast tulenevate rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele makse saajale sellise kokkuleppe alusel, mis täidab paragrahvis 3.2.5 sätestatud nõudeid.

3.2.5. Kui üksusel säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast („esialgsest varast") tulenevate rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse nende rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele üksusele („lõppsaajale"), siis käsitleb üksus tehingut finantsvara ülekandmisena siis ja ainult siis, kui kõik järgmised kolm tingimust on täidetud:

a) üksusel puudub kohustus lõppsaajale summade väljamaksmiseks, välja arvatud juhul, kui ta saab ise esialgsest varast samaväärsed summad. Lühiajalised ettemaksed üksuse poolt, koos õigusega laenusumma koos turumääraga arvestatud kogunenud intressidega täies ulatuses tagasi saada, ei riku seda tingimust:

b) üksusel on võõrandamislepingu tingimuste kohaselt keelatud esialgset vara müüa või pantida, välja arvatud tagatisena lõppsaajatele rahavoogude maksmise kohustuse eest;

c) üksusel on kohustus need rahavood, mida ta lõppsaajate nimel sisse nõuab, olulise viivituseta edasi kanda. Lisaks ei tohi üksus neid rahavoogusid uuesti investeerida, välja arvatud rahasse või raha ekvivalentidesse (nagu on määratletud IAS 7-s *Rahavoogude aruanded*) laekumiskuupäeva ja nõuetekohase lõppsaajatele maksmise kuupäeva vahelise lühikese arvelduse perioodi jooksul ja sellistelt investeeringutelt teenitud intressid kantakse lõppsaajatele üle.

▼M53

3.2.6. Kui üksus kannab finantsvara üle (vt paragrahv 3.2.4), siis hindab ta, millises ulatuses tal säilivad finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved. Sellisel juhul, kui:

a) üksus kannab üle sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, lõpetab üksus finantsvara kajastamise ning kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;

b) üksusel säilivad sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkab ta finantsvara kajastamist;

c) üksus ei kanna üle ega tal ei säili sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll finantsvara üle. Sellisel juhul, kui:

i) üksusel ei ole kontroll säilinud, lõpetab ta finantsvara kajastamise ja kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;

ii) kui üksusel on kontroll säilinud, jätkab ta finantsvara kajastamist oma finantsvarana jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv 3.2.16).

3.2.7. Riskide ja hüvede ülekandmist (vt paragrahv 3.2.6) hinnatakse, võrreldes üksuse avatud riskipositsioone, ülekantud vara netorahavoogude summade ja ajastuse kõikumise suhtes enne ja pärast ülekandmist. Üksusel on säilinud sisuliselt kõik finantsavara omandiga seonduvad riskid ja hüved juhul, kui tema avatus finantsvarast tulenevate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse kõikumisele ei muutu märkimisväärselt ülekandmise tõttu (nt kui üksus on müünud finantsvara, mis tuleb vastavalt kokkuleppele tagasi osta fikseeritud hinna või müügihinna eest, millele lisandub laenuandja kasum). Üksus on kandnud üle sisuliselt kõik kõikidest finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved, kui tema avatus sellistele kõikumistele ei ole enam märkimisväärne võrreldes finantsvarast tulenevate tulevaste netorahavoogude nüüdisväärtuste kõikide kõikumistega (nt kuna üksus on müünud finantsvara, mille suhtes kehtib ainult optsioon selle tagasi ostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses või ta on üle kandnud täielikult proportsionaalse osa suuremast finantsvarast tulenevatest rahavoogudest sellise kokkuleppe puhul, nagu näiteks laenu kaasosalus, mis vastab paragrahvi 3.2.5 tingimustele).

3.2.8. Sageli on ilmne, kas üksus on kandnud üle või säilitanud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, ning mingeid arvutusi ei pea tegema. Teistel juhtudel tuleb arvutada ja võrrelda üksuse avatust tulevaste netorahavoogude nüüdisväärtuse kõikumistele enne ja pärast ülekandmist. Arvutuste ja võrdluste tegemisel kasutatakse diskontomäärana hetkel kehtivat asjakohast turu intressimäära. Arvestatakse kõiki mõistlikult võimalikke netorahavoogude võimalikke kõikumisi, kusjuures suurema tõenäosusega tulemustele omistatakse suurem osakaal.

▼M53

3.2.9. See, kas üksusel on säilinud kontroll (vt paragrahvi 3.2.6 punkt c) ülekantud vara üle, sõltub saaja suutlikkusest vara müüa. Kui ülekantava vara saaja on praktiliselt suuteline vara tervikuna maha müüma mitteseotud kolmandale osapoolele ja ta saab seda teha ühepoolselt ja ilma vajaduseta seada ülekandmisele lisapiiranguid, ei ole üksusel kontroll säilinud. Ülejäänud juhtudel on üksusel kontroll säilinud.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavad ülekanded

3.2.10. Kui üksus kannab finantsvara tervikuna üle ülekandmise käigus, mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele ning tal säilib finantsvara teenindamise õigus tasu eest, kajastab ta kas teenindduslepingu järgset teenindusvara või teeninduskohustist. Kui saadav tasu eeldatavasti ei ole piisav üksusepoolse teenindamise hüvitamiseks, kajastatakse teeninduskohustusega seotud teeninduskohustist õiglases väärtuses. Kui saadavat tasu peetakse adekvaatset ületavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teenindusõigusega seotud teenindusvara summas, mis on kindlaks määratud suurema finantsvara bilansilise jääkmaksumuse jaotamise alusel vastavalt paragrahvile 3.2.13.

3.2.11. Kui ülekandmise tulemusena lõpetatakse finantsvara kajastamine tervikuna, kuid ülekandmise käigus omandab üksus uue finantsvara või võtab uue finantskohustise või teeninduskohustise, kajastab üksus uut finantsvara või -kohustist või teeninduskohustist õiglases väärtuses.

3.2.12. Finantsvara kajastamise lõpetamisel kogu ulatuses, erinevus järgmise kahe summa:

a) bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) saadud tasu (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised)

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

3.2.13. Kui ülekantav vara on osa suuremast finantsvarast (nt kui üksus kannab üle võlainstrumendi osaks olevatest intressidest tulenevad rahavood, vt paragrahvi 3.2.2 punkt a, ja ülekantava osa kajastamine tuleb lõpetada kogu ulatuses, siis suurema finantsvara eelnev bilansiline jääkmaksumus jaotatakse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel ülekandmise kuupäeval. Sel eesmärgil käsitletakse säilinud teenindusvara edasikajastatava osana. Erinevust järgmise kahe summa:

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) enam mittekajastatava osa eest saadud tasu (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised)

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

▼M53

3.2.14. Kui üksus jaotab suurema finantsvara eelneva bilansilise jääkmaksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel, siis tuleb edasikajastatava osa õiglane väärtus kindlaks määrata. Kui üksusel on varasem kogemus varaosade müümisel, mis on sarnased edasikajastatavale osale või esineb teisi selliste osadega tehtud turutehinguid, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks tegelike tehingute hiljutised hinnad. Kui ei ole selliseid hinnanoteeringuid või hiljutisi turutehinguid, mida saaks kasutada edasikajastatava osa õiglase väärtuse lähtealusena, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks erinevus suurema finantsvara kui terviku õiglase väärtuse ja vara saajalt enam mittekajastatava osa eest saadud tasu vahel.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele mittevastavad ülekanded

3.2.15. Kui ülekande tulemusel ei lõpetata kajastamist, kuna üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkab üksus ülekantud vara kajastamist tervikuna ning kajastab finantskohustist saadud tasu ulatuses. Järgnevatel perioodidel kajastab üksus ülekantud varast saadud kõiki tulusid ja finantskohustiselt tekkinud kõiki kulusid.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

3.2.16. Kui üksus ei kanna üle ja tal ei säili sisuliselt kõiki ülekantud vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid ning tal säilib kontroll ülekantud vara üle, siis jätkab üksus ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Üksuse jätkuva seotuse ulatus ülekantud varaga on ulatus, mil määral ta on avatud ülekantud vara väärtuses toimuvatele muutustele. Näiteks:

a) kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara garanteerimise vormis, siis on üksuse jätkuva seotuse ulatus kas i) vara summa või ii) saadud tasu maksimumsumma, mida üksus võib olla kohustatud tagasi maksma („garantiisumma”), sõltuvalt sellest, kumb on madalam;

b) kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara kohta kirjutatud või ostetud optsioonina (või mõlemana), siis üksuse jätkuva seotuse ulatus on ülekantud vara summa, mille üksus võib tagasi osta Siiski, õiglases väärtuses mõõdetava vara kohta kirjutatud müügioptsiooni korral on üksuse jätkuva seotuse ulatus piiratud ülekantud vara õiglase väärtuse või optsiooni täitmishinnaga sõltuvalt sellest, kumb on madalam (vt paragrahv B3.2.13):

c) juhul kui üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara rahas arveldatava optsiooni või sarnase eraldise vormis, mõõdetakse üksuse jätkuvat seotust sarnaselt punktis b kirjeldatud mitterahaliselt arveldatavate optsioonidega.

▼M53

3.2.17. **Kui üksus jätkab vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses, siis kajastab üksus samuti kaasnevat kohustist. Vaatamata käesolevas standardis toodud teistele mõõtmise nõuetele, mõõdetakse ülekantud vara ja kaasnevat kohustist selliselt, et see peegeldaks üksusel säilinud õigusi ja kohustusi. Kaasnevat kohustist mõõdetakse selliselt, et ülekantud vara ja kaasneva kohustise bilansiline neto jääkmaksumus on:**

a) üksusel säilinud õiguste ja kohustuste amortiseeritud soetusmaksumus, kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või

b) võrdne üksusel säilinud õiguste ja kohustuste õiglase väärtusega mõõdetuna eraldi, kui ülekantud vara mõõdetakse õiglases väärtuses.

3.2.18. **Üksus jätkab ülekantud varalt tulenevate kõikide tulude kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses ning kajastab kõiki kaasneva kohustisega seoses tekkinud kulusid.**

3.2.19. **Edasisel mõõtmisel arvestatakse ülekantud vara ja kaasneva kohustise õiglase väärtuse täheldatud muutusi järjepidevalt nendega koos, vastavalt paragrahvile 5.7.1 ja neid ei tasaarvestata.**

3.2.20. **Kui üksuse jätkuv seotus puudutab ainult finantsvara üht osa (nt kui üksusel säilib optsioon ülekantud vara ühe osa tagasiostmiseks või tal säilib jääkosalus, mistõttu talle ei jää alles sisuliselt kõiki vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ja üksusel säilib kontroll), siis üksus jaotab finantsvara eelneva bilansilise jääkmaksumuse jätkuva seotuse tõttu edasikajastatava osa ning enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel ülekandmise kuupäeva seisuga. Sel eesmärgil kehtivad paragrahvis 3.2.14 toodud nõuded. Erinevust järgmise kahe summa:**

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse (mõõdetud kajastamise lõpetamise päeva seisuga) ja

b) enam mittekajastatava osa eest saadud tasu

vahel kajastatakse kasumiaruandes.

3.2.21. Kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, siis käesolevas standardis sätestatud võimalus finantskohustise kajastamiseks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ei ole kaasnevale kohustisele rakendatav.

Kõik ülekanded

3.2.22. **Kui ülekantud vara kajastamist jätkatakse, siis vara ja kaasnevat kohustist ei tasaarvestata. Samuti ei tasaarvesta üksus ülekantud varalt tulenevaid tulusid ja kaasnevalt kohustiselt tekkinud kulusid (vt IAS 32 paragrahv 42).**

▼M53

3.2.23. Kui ülekandja annab ülekantava objekti saajale mitterahalise tagatise (nagu näiteks võla- või omakapitaliinstrumendid), siis tagatise kajastamine ülekandja ja saaja arvestuses sõltub sellest, kas ülekantava objekti saajal on õigus tagatist müüa või edasi pantida ja kas ülekandja on jätnud oma kohustused täitmata. Ülekandja ja saaja kajastavad tagatist järgmiselt:

a) kui saajal on vastavalt lepingule või tavale õigus tagatist müüa või edasi pantida, siis liigitab ülekandja selle vara (nt laenuks antud vara, panditud omakapitaliinstrumendid või tagasiostu nõue) oma finantsseisundi aruandes ümber eraldi teistest varadest;

b) kui saaja müüb talle panditud tagatise, siis kajastab ta müügist laekunud tulu ja õiglases väärtuses mõõdetud kohustist tagatise tagastamise kohustuse eest;

c) kui ülekandja ei täida oma lepingujärgseid kohustusi ja tal ei ole enam õigust tagatise lunastamiseks, siis lõpetab ta tagatise kajastamise ja saaja kajastab tagatist esmalt õiglases väärtuses mõõdetava varana või juhul, kui ta on tagatise juba maha müünud, siis lõpetab ta tagatise tagastamise kohustuse kajastamise;

d) välja arvatud punktis c toodud juhul, jätkab ülekandja tagatise kajastamist oma varana ja saaja ei kajasta tagatist varana.

3.3 FINANTSKOHUSTISE KAJASTAMISE LÕPETAMINE

3.3.1. Üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kustutatud – s.o kui lepingus määratletud kohustus on täidetud, tühistatud või aegunud.

3.3.2. Oluliselt erinevate tähtaegadega võlainstrumentide vahetust laenuvõtja ja -andja vahel kajastatakse esialgse finantskohustise kustutamisena ja uue finantskohustise kajastamisena. Sarnaselt kajastatakse olemasoleva finantskohustise või selle osa tingimuste olulist muutmist (sõltumata sellest, kas see on tingitud võlgniku finantsraskustest või mitte) esialgse finantskohustise kustutamisena ja uue finantskohustise kajastamisena.

3.3.3. Erinevus kustutatud või teisele osapoolele ülekantud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise jääkmaksumuse ja makstud tasu, sh kõigi ülekantud mitterahaliste varade või võetud kohustiste vahel kajastatakse kasumiaruandes.

3.3.4. Kui üksus ostab tagasi osa finantskohustisest, siis jaotab ta finantskohustise eelneva bilansilise jääkmaksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel tagasiostu kuupäeval. Erinevus a) enam mittekajastatavale osale jaotatud bilansilise jääkmaksumuse ja b) enam mittekajastatava osa eest makstud tasu, sh kõik ülekantud mitterahalised varad või võetud kohustised, vahel kajastatakse kasumiaruandes.

▼M53

4. PEATÜKK. Liigitamine

4.1 FINANTSVARA LIIGITAMINE

4.1.1. Kui ei rakendata paragrahvi 4.1.5, kajastab üksus finantsvara kas edaspidi mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses, õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi või õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, võttes aluseks:

a) nii üksuse ärimudeli finantsvara juhtimiseks kui ka

b) finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnused.

4.1.2. Finantsvara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) finantsvara hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk on hoida finantsvara lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks, ja

b) finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

Paragrahvides B4.1.1–B4.1.26 sätestatakse juhised, kuidas neid tingimusi rakendada.

4.1.2A Finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses muus koondkasumis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) finantsvara hoitakse ärimudeli raames, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümisega, ja

b) finantsvara lepingutingimustest tulenevad kindlaksmääratud kuupäevadel rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

Paragrahvides B4.1.1–B4.1.26 sätestatakse juhised, kuidas neid tingimusi rakendada.

4.1.3. Paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b rakendamisel:

a) põhiosa on finantsvara õiglane väärtus esmasel kajastamisel. Paragrahvis B4.1.7B on sätestatud lisajuhised põhiosa mõiste tähenduse kohta;

b) intress koosneb tasust, mida arvestatakse raha ajaväärtuse, teatud ajavahemiku jooksul tasumata põhisummaga seotud krediidiriski ja muude laenamisega seotud põhiliste riskide ja kulude eest, ja kasumimarginaalist. Paragrahvides B4.1.7A ja B4.1.9A–B4.1.9E sätestatakse lisajuhised intressi mõiste tähenduse, kaasa arvatud raha ajaväärtuse kohta.

▼**M53**

4.1.4. Finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, välja arvatud juhul, kui seda mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kooskõlas paragrahviga 4.1.2 või õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 4.1.2A. Siiski võib üksus, kui ta kajastab esmaselt konkreetseid investeeringuid *omakapitaliinstrumentidesse*, mida muul juhul mõõdetaks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, teha tühistamatu otsuse, et järgnevad õiglase väärtuse muutused esitatakse muu koondkasumi osana (vt paragrahvid 5.7.5–5.7.6).

Võimalus määratleda finantsvara õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

4.1.5. Olenemata paragrahvidest 4.1.1–4.1.4 võib üksus esmase kajastamise ajal tühistamatult määratleda, et finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjepidevusetust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks"), mis muul juhul tekiks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel (vt paragrahvid B4.1.29–B4.1.32).

4.2 FINANTSKOHUSTISTE LIIGITAMINE

4.2.1. Üksus liigitab kõik finantskohustised amortiseeritud soetusmaksumuses järgnevalt mõõdetud kohustistena, välja arvatud:

a) *õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavad finantskohustised.* Neid kohustisi, sealhulgas kohustisena käsitletavaid *tuletisinstrumente* mõõdetakse edaspidi õiglases väärtuses;

b) finantskohustised, mis tekivad siis, kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kui kehtib jätkuva seotuse printsiip. Selliste finantskohustiste mõõtmisel rakendatakse paragrahve 3.2.15 ja 3.2.17;

c) *finantsgarantiilepingud.* Pärast esmakordset arvelevõtmist mõõdab sellise lepingu väljastaja (kui ei kehti paragrahvi 4.2.1 punkt a või b) seda kahest järgmisest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt kindlaks määratud kahju allahindluse summa ja

ii) algselt kajastatud summa (vt paragrahv 5.1.1), millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma;

d) siduvad kohustused anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Sellise siduva kohustuse võtja mõõdab seda järgnevalt (kui ei kehti paragrahvi 4.2.1 punkt a) kahest järgmisest kõrgemaga:

i) osa 5.5 kohaselt kindlaks määratud kahju allahindluse summa ja

ii) algselt kajastatud summa (vt paragrahv 5.1.1), millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma;

▼M53

e) tingimuslik tasu, mida kajastab omandaja äriühendus, mille suhtes rakendatakse IFRS 3. Sellist tingimuslikku tasu mõõdetakse järgnevalt õiglases väärtuses koos muutuste kajastamisega kasumiaruandes.

Võimalus määratleda finantskohustist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande

4.2.2. Üksus võib esmase kajastamise ajal tühistamatult määratleda, et finantskohustist mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui paragrahv 4.3.5 seda lubab või kui selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon, sest see kas

a) kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlusetust (mida mõnikord nimetatakse „arvestuse mittevastavuseks"), mis muul juhul tekiks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel (vt paragrahvid B4.1.29–B4.1.32), või

b) finantskohustiste või finantsvarade ja -kohustiste rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale ning informatsiooni selle rühma kohta antakse üksusesiseselt sellel alusel üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu on määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*), näiteks üksuse juhatusele ja tegevjuhile (vt paragrahvid B4.1.33–B4.1.36).

4.3 TULETISINSTRUMENDI TUNNUSTEGA VÄÄRTPABERID

4.3.1. Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber on osa hübriidlepingust (segainstrumendist), mis sisaldab samuti mittetuletisinstrumendist põhilepingut, mille tõttu mõned segainstrumendist tulenevad rahavood kõiguvad sarnaselt eraldiseisva tuletisinstrumendiga. Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber tingib selle, et kas mõnda või kõiki muidu lepinguga nõutavaid rahavoogusid muudetakse vastavalt kindlaksmääratud intressimäärale, finantsinstrumendi hinnale, kauba hinnale, välisvaluutakursile, hinna- või määraindeksile, krediidireitingule või krediidiindeksile või mõnele muule muutujale, tingimusel et mitterahalise muutuja korral ei ole see lepingu osapoolele spetsiifiline. *Finantsinstrumendiga* seotud tuletisinstrument, mida lepingu kohaselt saab sellest finantsinstrumendist sõltumatult üle kanda või mille vastaspool on selle finantsinstrumendi omast erinev, ei ole tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber, vaid eraldiseisev finantsinstrument.

Finantsvara põhilepingutega hübriidlepingud

4.3.2. Kui hübriidleping sisaldab põhilepingut, mis on käesoleva standardi tähenduses vara, rakendab üksus paragrahvide 4.1.1–4.1.5 nõudeid kogu hübriidlepingule.

Muud hübriidlepingud

4.3.3. Kui hübriidleping sisaldab põhilepingut, mis ei ole käesoleva standardi tähenduses vara, tuleb tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber põhilepingust eraldada ning arvestada tuletisinstrumendina käesoleva standardi kohaselt siis ja ainult siis, kui:

a) tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi majanduslikud näitajad ja riskid pole põhilepingu majanduslike näitajate ja riskidega tihedalt seotud (vt paragrahvid B4.3.5 ja B4.3.8);

▼M53

b) tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberiga samasuguste tingimustega eraldiseisev instrument vastaks tuletisinstrumendi määratlusele ja

c) hübriidlepingut ei mõõdeta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (st kui tuletisinstrument, mis on varjatud finantskohustises, mida kajastatakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ei ole eraldatud).

4.3.4. Kui tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber on eraldatud, arvestatakse põhilepingut vastavalt sellekohastele standarditele. Käesolev standard ei käsitle seda, kas tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit tuleb finantsseisundi aruandes eraldi esitada.

4.3.5. Vaatamata paragrahvidele 4.3.3 ja 4.3.4, kui leping sisaldab ühte või mitut tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit ja põhileping ei ole käesoleva standardi tähenduses vara, võib üksus määratleda kogu hübriidlepingu kajastatavaks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, välja arvatud juhtudel kui:

a) tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber ei muuda oluliselt rahavoogusid, mis muul juhul oleksid lepinguga nõutavad, või

b) sarnase hübriidinstrumendi esmakordsel käsitlemisel on vähese analüüsiga või ilma analüüsita selge, et tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi eraldamine on keelatud, nagu näiteks laenus varjatud ettemakse optsioon, mis lubab valdajal laenu ette maksta ligilähedaselt selle amortiseeritud soetusmaksumuses.

4.3.6. Kui käesoleva standardi kohaselt peab üksus tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi põhilepingust eraldama, kuid ta ei suuda tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit eraldi mõõta kas selle omandamisel või järgneva finantsaruandluse perioodi lõppkuupäeval, määratleb ta kogu hübriidlepingu õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

4.3.7. Kui üksus ei saa tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi õiglast väärtust selle instrumendi tingimuste põhjal usaldusväärselt mõõta, on tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi õiglane väärtus hübriidlepingu õiglase väärtuse ja põhilepingu õiglase väärtuse vahe. Kui üksus ei saa tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi õiglast väärtust seda meetodit kasutades mõõta, rakendatakse paragrahvi 4.3.6 ja hübriidleping määratletakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

4.4 ÜMBERLIIGITAMINE

4.4.1. Siis ja ainult siis, kui üksus muudab oma finantsvara juhtimise ärimudelit, liigitab ta ümber kõik mõjutatud finantsvarad kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.4. Vt paragrahve 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ja B5.6.1–B5.6.2 täiendavate juhiste saamiseks finantsvara ümberliigitamise kohta.

4.4.2. Üksus ei liigita ümber ühtegi finantskohustist.

4.4.3. Järgmised asjaolude muutused ei ole ümberliigitused paragrahvide 4.4.1–4.4.2 tähenduses:

a) objekt, mis oli eelnevalt määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel, ei liigitu enam selleks;

▼M53

b) objekt muutub määratletud ja efektiivseks riskimaandamisinstrumendiks rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel;

c) mõõtmise muudatused vastavalt osale 6.7.

5. PEATÜKK. Mõõtmine

5.1 ESMANE MÕÕTMINE

5.1.1. Üksus mõõdab esmasel kajastamisel finantsvara või -kohustist selle õiglases väärtuses, millele on lisatud või millest on maha arvatud finantsvara või -kohustise puhul, mida ei kajastata õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, tehingukulutused, mis on otseselt seotud finantsvara omandamise või finantskohustise emiteerimisega. Välja on arvatud nõuded ostjate vastu, mida reguleerib paragrahv 5.1.3

5.1.1A Juhul kui finantsvara või -kohustise õiglane väärtus esmasel kajastamisel erineb siiski tehinguhinnast, rakendab üksus paragrahvi B5.1.2A.

5.1.2. Kui üksus kasutab arvelduspäevapõhist arvestust vara suhtes, mida järgnevalt mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, kajastatakse vara esmaselt õiglases väärtuses tehingupäeval (vt paragrahvid B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3. Vaatamata paragrahvis 5.1.1 esitatud nõudele, mõõdab üksus esmasel kajastamisel nõudeid ostjate vastu, millel puudub oluline rahastamiskomponent (mis määratakse kindlaks kooskõlas IFRS 15-ga), nende tehinguhinnas (nagu on määratletud IFRS 15-s).

5.2 FINANTSVARADE HILISEM MÕÕTMINE

5.2.1. Pärast esmast kajastamist mõõdab üksus finantsvara kooskõlas paragrahvidega 4.1.1–4.1.5 kas:

a) amortiseeritud soetusmaksumuses;

b) õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi või

c) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

5.2.2. Üksus rakendab osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõudeid finantsvarale, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kooskõlas paragrahviga 4.1.2, ja finantsvarale, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A.

5.2.3. Üksus rakendab paragrahvides 6.5.8–6.5.14 (ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvides 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) sätestatud riskimaandamise arvestuse nõudeid finantsvarale, mis on määratletud riskimaandamise objektina ([1])**.**

([1]) Vastavalt paragrahvile 7.2.21 võib üksus valida arvestusmeetodi, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi 6. peatüki nõuete asemel IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist. Kui üksus on selle valiku teinud, ei ole käesolevas standardis esitatud viited 6. peatüki konkreetsetele riskimaandamisarvestuse nõuetele asjakohased. Nende asemel rakendab üksus IAS 39 vastavaid riskimaandamisarvestuse nõudeid.

▼M53

5.3 FINANTSKOHUSTISTE HILISEM MÕÕTMINE

5.3.1. Pärast esmast kajastamist mõõdab üksus finantskohustist kooskõlas paragrahvidega 4.2.1–4.2.2.

5.3.2. Üksus rakendab paragrahvides 6.5.8–6.5.14 (ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvides 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) sätestatud riskimaandamise arvestuse nõudeid finantskohustisele, mis on määratletud riskimaandamise objektina.

5.4 AMORTISEERITUD SOETUSMAKSUMUSE MÕÕTMINE

Finantsvarad

Sisemise intressimäära meetod

5.4.1. Intressitulu arvutamiseks kasutatakse *sisemise intressimäära meetodit* (vt lisa A ja paragrahvid B5.4.1–B5.4.7). Selle arvutamiseks rakendatakse *sisemist intressimäära finantsvara bilansilisele brutojääkmaksumusele*, välja arvatud:

a) *krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara puhul.* Nimetatud finantsvara korral rakendab üksus *krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära* esmasel kajastamisel määratud *finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele*;

b) sellise finantsvara puhul, mis ei ole krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara, kuid mis hiljem on muutunud *krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvaraks*. Nimetatud finantsvara korral rakendab üksus sisemist intressimäära järgnevatel aruandeperioodidel finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele.

5.4.2. Üksus, kes rakendab aruandeperioodil intressitulu arvutamiseks sisemise intressimäära meetodit finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusele kooskõlas paragrahvi 5.4.1 punktiga b, rakendab järgnevatel perioodidel intressitulu arvutamiseks sisemist intressimäära bilansilisele brutojääkmaksumusele, kui finantsinstrumendi krediidirisk paraneb, nii et finantsvara väärtus ei ole enam krediidi tõttu langenud, ning parenemist saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimub pärast paragrahvi 5.4.1 punkti b nõuete rakendamist (näiteks laenuvõtja krediidireitingu paranemine).

Lepingupõhiste rahavoogude muutmine

5.4.3. Kui finantsvara lepingupõhised rahavood räägitakse uuesti läbi või neid muudetakse muul viisil ning uued läbirääkimised või muutmine ei põhjusta selle finantsvara kajastamise lõpetamist vastavalt käesolevale standardile, arvutab üksus ümber finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse ning kajastab *muudatusest tingitud kasumit või kahjumit* kasumiaruandes. Finantsvara bilansiline brutojääkväärtus arvutatakse ümber uuesti läbi räägitud või muudetud lepingupõhiste

▼M53

rahavoogude nüüdisväärtuses, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse sisemise intressimääraga (või krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara korral krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga) või kohaldatavuse korral paragrahvi 6.5.10 kohaselt arvutatud muudetud sisemise intressimääraga. Muudetud finantsvara bilansilist jääkväärtust korrigeeritakse kõikide esinenud kulude või tasudega, mis amortiseeritakse muudetud finantsvara järelejäänud tähtaja jooksul.

Mahakandmine

5.4.4. Üksus vähendab otseselt finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust, kui üksusel ei ole mõistlikku ootust, et finantsvara maksumus saab täielikult või osaliselt kaetud. Mahakandmine tähendab kajastamise lõpetamise sündmust (vt paragrahvi B3.2.16 punkt r).

5.5 VÄÄRTUSE LANGUS

Eeldatava krediidikahju kajastamine

Üldine lähenemisviis

5.5.1. Üksus kajastab *eeldatava krediidikahju allahindlust* paragrahvi 4.1.2 või 4.1.2A kohaselt mõõdetava finantsvara, rendinõude, lepingulise vara või siduva laenuandmiskohustuse ja väärtuse languse nõuete rakendusalasse kuuluva finantsgarantiilepingu suhtes kooskõlas paragrahvi 2.1 punktiga g, paragrahvi 4.2.1 punktiga c või d.

5.5.2. Üksus rakendab väärtuse languse nõudeid kahju allahindluse kajastamise ja mõõtmise eesmärgil finantsvarale, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 4.1.2A. Kahju allahindlus kajastatakse siiski muus koondkasumis ja see ei vähenda finantsvara bilansilist jääkmaksumust finantsseisundi aruandes.

5.5.3. Võttes arvesse paragrahve 5.5.13–5.5.16, mõõdab üksus igal aruandekuupäeval finantsinstrumendi kahju allahindlust summas, mis võrdub *kehtivusaja jooksul eeldatava krediidikahju* summaga, juhul kui vastava finantsinstrumendi krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud.

5.5.4. Väärtuse languse nõuete eesmärk on kajastada kehtivusaja jooksul eeldatavat krediidikahju kõigi finantsinstrumentide suhtes, mille – individuaalselt või kollektiivselt hinnatud – krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, kaasa arvatud tulevikku vaatavat informatsiooni.

5.5.5. Võttes arvesse paragrahve 5.5.13–5.5.16, kui finantsinstrumendi krediidirisk ei ole aruandekuupäeval esmase kajastamisega võrreldes oluliselt suurenenud, mõõdab üksus selle finantsinstrumendi kahju allahindlust *12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju* summas.

5.5.6. Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute korral loetakse seoses väärtuse languse nõuete rakendamisega esmase kajastamise kuupäevaks kuupäeva, millal üksusest saab tühistamatu kohustuse osapool.

5.5.7. Kui üksus mõõtis finantsinstrumendi kahju allahindlust eelmisel aruandeperioodil kehtivusaja jooksul eeldatava krediidikahju summas, kuid teeb käesoleval aruandekuupäeval kindlaks, et paragrahvi 5.5.3 tingimus ei ole enam täidetud, mõõdab üksus kahju allahindlust summas, mis võrdub 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summaga käesoleval aruandekuupäeval.

▼M53

5.5.8. Üksus kajastab kasumiaruandes väärtuse langusest tingitud kasumi või kahjumina eeldatava krediidikahju (või tühistamise) summat, mis on vajalik kahju allahindluse korrigeerimiseks aruandekuupäeval summani, mis kuulub kajastamisele käesoleva standardi kohaselt.

Krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemine

5.5.9. Üksus hindab igal aruandekuupäeval, kas finantsinstrumendi krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Hindamisel kasutab üksus finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul esineva kohustuste täitmata jätmise riski muutust, mitte eeldatava krediidikahju summa muutust. Nimetatud hinnangu andmiseks võrdleb üksus finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise riski aruandekuupäeval finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise riskiga esmase kajastamise kuupäeval ning võtab arvesse liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis viitab krediidiriski olulisele suurenemisele pärast esmast kajastamist.

5.5.10. Üksus võib eeldada, et finantsinstrumendiga seotud krediidirisk ei ole pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, kui aruandekuupäeva seisuga kindlaks tehtud finantsinstrumendi krediidirisk on madal (vt paragrahvid B5.5.22–B5.5.24).

5.5.11. Kui ilma liigsete kulude või pingutusteta on võimalik saada mõistlikku ja põhjendatud tulevikku vaatavat informatsiooni, ei või üksus tugineda ainult informatsioonile tähtpäevaks tasumata nõuete kohta, kui ta uurib, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Kui aga ilma liigsete kulude või pingutusteta ei ole võimalik saada tähtpäevaks tasumata jätmise andmetest rohkem tulevikku vaatavat (individuaalset või kollektiivset) informatsiooni, võib üksus siiski kasutada tähtpäevaks tasumata jätmise andmeid, et teha kindlaks, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Olenemata sellest, kuidas üksus krediidiriski olulist suurenemist hindab, kehtib vaidlustatav eeldus, et krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud juhul, kui lepingulised maksed on tasumata rohkem kui 30 päeva pärast maksetähtpäeva. Üksus võib selle eelduse vaidlustada, kui üksusel on ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis näitab, et krediidirisk ei ole pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud, kuigi lepingulised maksed on tasumata rohkem kui 30 päeva pärast maksetähtpäeva. Vaidlustatav eeldus ei kehti juhul, kui üksus teeb krediidiriski olulise suurenemise kindlaks enne maksetähtpäeva ületamist rohkem kui 30 päeva võrra.

Muudetud finantsvara

5.5.12. Kui finantsvara lepingupõhised rahavood on uuesti läbi räägitud või neid on muudetud ja finantsvara kajastamist ei lõpetatud, hindab üksus kooskõlas paragrahviga 5.5.3, kas finantsinstrumendi krediidirisk on oluliselt suurenenud, ja võrdleb:

a) kohustuste rikkumise riski aruandekuupäeval (muudetud lepingutingimuste põhjal) ja

b) kohustuste rikkumise riski esmase kajastamise seisuga (algsete muutmata lepingutingimuste põhjal).

▼M53

Krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara

5.5.13. Vaatamata paragrahvidele 5.5.3 ja 5.5.5, kajastab üksus aruandekuupäeval ainult kehtivusajal eeldatava krediidikahju kumulatiivseid muutusi alates esmasest kajastamisest krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara kahju allahindlusena.

5.5.14. Üksus kajastab igal aruandekuupäeval kasumiaruandes väärtuse langusest tuleneva kasumi või kahjumina summat, mille võrra kehtivusajal eeldatav krediidikahju on muutunud. Üksus kajastab kehtivusajal eeldatava krediidikahju soodsaid muutusi väärtuse langusest tuleneva kasumina, isegi kui kehtivusajal eeldatav krediidikahju on väiksem kui esmase kajastamise ajal eeldatud rahavoogude hulka arvestatud eeldatava krediidikahju summa.

Lihtsustatud meetod, mida rakendatakse nõuetele ostjate vastu, lepingulisele varale ja rendinõuetele

▼M54

5.5.15. Vaatamata paragrahvidele 5.5.3 ja 5.5.5 mõõdab üksus kahju allahindlust alati summas, mis võrdub järgmiste objektide kehtivusaja eeldatava krediidikahjuga:

▼M53

a) nõuded ostjate vastu või lepingulised varad, mis tulenevad IFRS 15 rakendusalasse kuuluvatest tehingutest ja mis:

i) ei sisalda olulist rahastamiskomponenti (või kui üksus rakendab kuni üheaastaste lepingute suhtes praktilist abinõud) vastavalt IFRS 15-le või

ii) sisaldavad olulist rahastamiskomponenti vastavalt IFRS 15-le, kui üksus valib arvestusmeetodiks võimaluse mõõta kahju allahindlust kehtivusajal eeldatava krediidikahju summas. Kõnealust arvestusmeetodit rakendatakse kõigile sellistele nõuetele ostjate vastu või lepingulistele varadele, kuid seda võidakse rakendada nõuetele ostjate vastu ja lepingulistele varadele eraldi;

▼M54

b) rendinõuded, mis tulenevad IFRS 16 rakendusalasse kuuluvatest tehingutest, kui üksus valib arvestusmeetodiks võimaluse mõõta kahju allahindlust kehtivusajal eeldatava krediidikahju summas. Kõnealust arvestusmeetodit rakendatakse kõigile rendinõuetele, kuid seda võidakse rakendada kapitalirendi ja kasutusrendi nõuetele eraldi.

▼M53

5.5.16. Üksus võib valida arvestusmeetodid, mida rakendatakse nõuetele ostjate vastu, rendinõuetele ja lepingulistele varadele, üksteisest sõltumatult.

Eeldatava krediidikahju mõõtmine

5.5.17. Üksus võtab finantsinstrumendi eeldatava krediidikahju mõõtmisel arvesse:

a) erapooletut ja tõenäosusega kaalutud summat, mis tehakse kindlaks võimalike erinevate tulemuste hindamisega;

b) raha ajaväärtust ja

▼M53

c) aruandekuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni minevikus toimunud sündmuste, praeguste tingimuste ja tulevaste majandustingimuste prognooside kohta.

5.5.18. Eeldatava krediidikahju mõõtmisel ei pea üksus tingimata kindlaks tegema kõiki võimalikke stsenaariume. Siiski peab ta arvesse võtma krediidikahju tekkimise riski või tõenäosust, kajastades nii võimalust, et krediidikahju tekib, kui ka võimalust, et krediidikahju ei teki, isegi kui krediidikahju tekkimise võimalus on väga väike.

5.5.19. Eeldatava krediidikahju mõõtmisel arvesse võetav maksimaalne periood on lepingu maksimaalne kehtivusaeg (koos võimalike pikendamistega), mille jooksul üksus on avatud krediidiriskile, ja mitte sellest pikem periood, isegi kui pikem periood on kooskõlas äritegevuse praktikaga.

5.5.20. Mõned finantsinstrumendid sisaldavad siiski nii laenu kui ka kasutamata kohustuse komponenti ning üksuse lepingust tulenev õigus nõuda tagasimaksmist ja tühistada kasutamata kohustus ei piira üksuse avatust krediidikahjule lepingukohasel etteteatamisperioodil. Selliste ja ainult nende finantsinstrumentide puhul mõõdab üksus eeldatavat krediidikahju perioodi suhtes, mille jooksul üksus on krediidiriskile avatud ja eeldatavat krediidikahju ei leevendataks krediidiriski juhtimise abinõudega, isegi kui see periood on lepingu maksimaalsest kehtivusajast pikem.

5.6 FINANTSVARA ÜMBERLIIGITAMINE

5.6.1. Kui üksus liigitab finantsvara ümber kooskõlas paragrahviga 4.4.1, rakendab ta ümberliigitust edasiulatuvalt alates *ümberliigitamise kuupäevast*. Üksus ei korrigeeri varem kajastatud kasumit, kahjumit (sealhulgas väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit) ega intressi. Nõuded ümberliigitamisele on sätestatud paragrahvides 5.6.2–5.6.7.

5.6.2. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, mõõdetakse vara õiglane väärtus ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu, kajastatakse kasumiaruandes.

5.6.3. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, saab vara õiglasest väärtusest ümberliigitamise kuupäeval selle uus bilansiline brutojääkmaksumus (vt paragrahvi B5.6.2 juhiste saamiseks ümberliigitamise kuupäeva seisuga sisemise intressimäära ja kahju allahindluse kindlaksmääramise kohta).

5.6.4. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, mõõdetakse vara õiglane väärtus ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Kasum või kahjum, mis tekib finantsvara varasema amortiseeritud soetusmaksumuse ja õiglase väärtuse vahe tõttu, kajastatakse muus koondkasumis. Sisemist intressimäära ja eeldatava krediidikahju mõõtmise tulemusi ümberliigitamise tagajärjel ei korrigeerita (vt paragrahv B5.6.1).

▼M53

5.6.5. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, liigitatakse finantsvara ümber õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Siiski eemaldatakse omakapitalist varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ning seda korrigeeritakse vastavalt finantsvara õiglasele väärtusele ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Selle tulemusena mõõdetakse finantsvara ümberliigitamise kuupäeval nii, nagu oleks seda alati mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses. Kõnealune korrektsioon mõjutab muud koondkasumit, kuid ei mõjuta kasumiaruannet ja ei ole seega ümberliigitamiskanne (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*). Sisemist intressimäära ja eeldatava krediidikahju mõõtmise tulemusi ümberliigitamise tagajärjel ei korrigeerita (vt paragrahv B5.6.1).

5.6.6. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, jätkatakse finantsvara mõõtmist õiglases väärtuses (vt paragrahvi B5.6.2 juhiste saamiseks ümberliigitamise kuupäeva seisuga sisemise intressimäära ja kahju allahindluse kindlaksmääramise kohta).

5.6.7. Kui üksus paigutab finantsvara ümberliigitamise käigus õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriasse, jätkatakse finantsvara mõõtmist õiglases väärtuses. Eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum liigitatakse ümberliigitamise kuupäeval omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

5.7 KASUMID JA KAHJUMID

5.7.1. Õiglases väärtuses mõõdetud finantsvarast või -kohustisest saadud kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes, välja arvatud juhul, kui:

a) see on riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta);

b) see on investeering omakapitaliinstrumenti ja üksus on otsustanud esitada sellelt investeeringult saadud kasumi ja kahjumi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5;

c) see on finantskohustis, mida määratletakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ning üksus on kohustatud esitama kohustise *krediidiriski* muutuste mõju muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.7 või

d) see on finantsvara, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muus koondkasumis vastavalt paragrahvile 4.1.2A, ning üksus on kohustatud kajastama mõnesid õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.10.

▼**M53**

5.7.1A *Dividende* kajastatakse kasumiaruandes ainult juhul, kui:

a) üksusel on tekkinud õigus dividendimakse saamiseks;

b) on tõenäoline, et üksus saab dividendidest tulenevalt majanduslikku kasu, ja

c) dividendide summat on võimalik usaldusväärselt mõõta.

5.7.2. Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsvarast, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) saadud kasum kajastatakse kasumiaruandes, kui finantsvara kajastamine lõpetatakse, see liigitatakse ümber kooskõlas paragrahviga 5.6.2 amortisatsiooniprotsessi jooksul või eesmärgiga kajastada väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit. Üksus rakendab paragrahve 5.6.2 ja 5.6.4, kui ta eemaldab ümberliigitamise käigus finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast. Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantskohustisest, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahve 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahve 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta) saadud kasum kajastatakse kasumiaruandes, kui finantskohustise kajastamine lõpetatakse, ja amortisatsiooniprotsessi kaudu (vt paragrahvi B5.7.2 juhiste saamiseks vahetuskursikasumite ja -kahjumite kohta).

5.7.3. Kasum või kahjum finantsvarast või -kohustisest, mis on riskimaandamissuhte osa, kajastatakse vastavalt paragrahvidele 6.5.8–6.5.14 ja kohaldatavuse korral IAS 39 paragrahvidele 89–94 portfelli intressimäärariski maandamise korral õiglase väärtuse riskimaandamise arvestuse kohta.

5.7.4. Kui üksus kasutab finantsvara kajastamiseks arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid 3.1.2, B3.1.3 ja B3.1.6), siis tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel saada oleva vara õiglase väärtuse mis tahes muutust ei kajastata nende varade puhul, mida kajastatakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Õiglases väärtuses mõõdetud varade puhul kajastatakse õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvile 5.7.1 siiski kasumiaruandes või muus koondkasumis. Väärtuse languse nõuete rakendamisel loetakse tehingupäevaks esmase kajastamise kuupäeva.

Investeeringud omakapitaliinstrumentidesse

5.7.5. Üksus võib esmasel kajastamisel teha tühistamatu valiku esitada muus koondkasumis sellise investeeringu õiglase väärtuse edaspidised muutused, mis tehti käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvasse omakapitaliinstrumenti, mida ei *hoita kauplemiseesmärgil* ja mis ei ole ka omandaja tingimuslik tasu äriühenduses, milles suhtes rakendatakse IFRS 3 (vt paragrahvi B5.7.3 juhiste saamiseks vahetuskursikasumite ja -kahjumite kohta).

5.7.6. Kui üksus teeb paragrahvis 5.7.5 osutatud valiku, kajastab ta kõnealuselt investeeringult saadud dividende kasumiaruandes kooskõlas paragrahviga 5.7.1A.

▼M53

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustised

5.7.7. Üksus esitab paragrahvi 4.2.2 või paragrahvi 4.3.5 kohaselt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud finantskohustisest saadud kasumi või kahjumi järgmiselt:

a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on seostatav selle kohustise krediidiriski muutustega, esitatakse muus koondkasumis (vt paragrahvid B5.7.13–B5.7.20) ja

b) kohustise õiglase väärtuse muutuse ülejäänud summa esitatakse kasumiaruandes,

välja arvatud juhul, kui kohustise krediidiriski muutuste mõju käsitlemine punktis a kirjeldatud viisil tekitaks kasumiaruandes arvestuse mittevastavuse või suurendaks seda (sel juhul rakendatakse paragrahvi 5.7.8). Paragrahvides B5.7.5–B5.7.7 ja B5.7.10–B5.7.12 antakse juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks, kas arvestuse mittevastavus tekiks või suureneks.

5.7.8. Kui paragrahvis 5.7.7 esitatud nõuete tagajärjel tekiks või suureneks kasumiaruandes arvestuse mittevastavus, esitab üksus kõik vastavast kohustisest saadud kasumid või kahjumid (kaasa arvatud kohustise krediidiriski muutuste mõju) kasumiaruandes.

5.7.9. Vaatamata paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 sätestatud nõuetele, esitab üksus kasumiaruandes kõik kasumid ja kahjumid, mis on saadud siduvatest laenuandmiskohustustest ja finantsgarantiilepingutest, mis on määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

Õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud vara

5.7.10. Vastavalt paragrahvile 4.1.2A õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarast saadud kasum või kahjum, välja arvatud väärtuse langusest tulenev kahjum või kasum (vt osa 5.5) ja vahetuskursikasum või -kahjum (vt paragrahvid B5.7.2–B5.7.2A), kajastatakse muus koondkasumis kuni finantsvara kajastamise lõpetamise või vara ümberliigitamiseni. Finantsvara kajastamise lõpetamise korral liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ümberliigitamiskandena ümber omakapitalist kasumiaruandesse (vt IAS 1). Kui ümberliigitamise käigus eemaldatakse finantsvara õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõtmise kategooriast, arvestab üksus varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivset kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvidele 5.6.5 ja 5.6.7. Sisemise intressimäära meetodil arvutatud intress kajastatakse kasumiaruandes.

5.7.11. Kui finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A nii, nagu on kirjeldatud paragrahvis 5.7.10, on kasumiaruandes kajastatavad summad samad, mis oleks tulnud kasumiaruandes kajastada juhul, kui finantsvara oleks mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses.

▼M53

6. PEATÜKK. Riskimaandamisarvestus

6.1 RISKIMAANDAMISARVESTUSE EESMÄRK JA RAKENDUSALA

6.1.1. Riskimaandamisarvestuse eesmärk on kajastada finantsaruannetes üksuse selliste riskimaandamistegevuste mõju, milles kasumit või kahjumit (või muud koondkasumit, kui tegemist on investeeringutega omakapitaliinstrumentidesse, mida üksus on otsustanud kajastada õiglases väärtuses muus koondkasumis koosõlas paragrahviga 5.7.5) mõjutada võivate konkreetsete riskidega kokkupuute maandamiseks kasutatakse finantsinstrumente. Sellise lähenemisviisiga tahetakse edasi anda riskimaandamisarvestuses käsitletavate riskimaandamisinstrumentide konteksti, et võimaldada aru saada nende eesmärgist ja mõjust.

6.1.2. Üksus võib otsustada määratleda riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelise riskimaandamissuhte kooskõlas paragrahvidega 6.2.1–6.3.7 ja B6.2.1–B6.3.25. Kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete korral arvestab üksus riskimaandamisinstrumendist ja riskimaandamisobjektist saadud kasumit või kahjumit kooskõlas paragrahvidega 6.5.1–6.5.14 ja B6.5.1–B6.5.28. Kui riskimaandamisobjekt on objektide rühm, järgib üksus paragrahvides 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16 esitatud lisanõudeid.

6.1.3. Finantsvarade või -kohustiste portfelli intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise puhul (ja ainult sellise maandamise puhul) võib üksus rakendada käesoleva standardi nõuete asemel IAS 39-s esitatud riskimaandamisarvestuse nõudeid. Sellisel juhul peab üksus rakendama ka portfelli intressimäärariski maandamise õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse erinõudeid ning määratlema riskimaandamisobjektina rahasummas väljendatud osa (vt IAS 39 paragrahvid 81A, 89A ja AG114–AG132).

6.2 RISKIMAANDAMISINSTRUMENDID

Kriteeriumitele vastavad instrumendid

6.2.1. Riskimaandamisinstrumendina võib määratleda õiglases väärtuses läbi kasumiaruande mõõdetud tuletisinstrumente, välja arvatud mõned kirjutatud optsioonid (vt paragrahv B6.2.4).

6.2.2. Riskimaandamisinstrumendina võib määratleda õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustist, välja arvatud juhul, kui tegemist on õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud finantskohustisega, mille õiglase väärtuse muutuse summa, mis on seostatav selle kohustise krediidiriski muutustega, esitatakse muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.7. Valuutariski maandamiseks võib mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustise valuutariski osa määratleda riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et see ei ole investeering omakapitaliinstrumenti, mille õiglase väärtuse muutusi üksus on otsustanud kajastada muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5.

6.2.3. Riskimaandamisarvestuse eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendina määratleda ainult lepinguid aruandva üksuse välise osapoolega (kes on väline kontserni või eraldiseisva üksuse suhtes, mille kohta aruanne esitatakse).

▼M53

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

6.2.4. Kriteeriumidele vastav instrument tuleb tervikuna määratleda riskimaandamisinstrumendina. Ainukesed lubatud erandid on:

a) optsioonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse eraldamine ning ainult optsiooni sisemise väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina ja ajaväärtuse muutuse mittearvestamine (vt paragrahvid 6.5.15 ja B6.5.29–B6.5.33);

b) forvardlepingu forvardelemendi ja hetkehinna elemendi eraldamine ning ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi, aga mitte forvardelemendi väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina. Sarnaselt võib eraldada valuutabaasi hinnavahe, mis jäetakse välja finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahvid 6.5.16 ja B6.5.34–B6.5.39), ja

c) kogu riskimaandamisinstrumendi ühte osa, näiteks 50 protsenti nominaalsummast, võib määratleda riskimaandamisinstrumendina riskimaandamissuhtes. Kuid riskimaandamissuhet ei või määrata ühelegi osale õiglase väärtuse muutusest, mis tekib ainult riskimaandamisinstrumendi kehtivusaja ühe osa jooksul.

6.2.5. Üksus võib koos vaadelda ja ühiselt riskimaandamisinstrumendina määratleda järgmiste objektide mis tahes kombinatsioone (kaasa arvatud tingimustes, kus mõnest riskimaandamisinstrumendist tulenevad riskid tasakaalustavad muudest instrumentidest tulenevaid riske):

a) tuletisinstrumendid ja nende osa ning

b) mittetuletisinstrumendid ja nende osa.

6.2.6. Siiski ei vasta riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele tuletisinstrument, milles on ühendatud kirjutatud optsioon ja ostetud optsioon (näiteks intressimäärakoridor), kui see on määratlemise kuupäeval sisuliselt kirjutatud neto-optsioon (välja arvatud juhul, kui see vastab kriteeriumitele paragrahvi B6.2.4 kohaselt). Samuti võib kahte või enamat instrumenti (või nende osasid) ühiselt määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult juhul, kui nad kombineeritult ei ole määratlemise kuupäeval sisuliselt kirjutatud neto-optsioon (välja arvatud juhul, kui see vastab kriteeriumidele paragrahvi B6.2.4 kohaselt).

6.3 RISKIMAANDAMISOBJEKTID

Kriteeriumitele vastavad objektid

6.3.1. Riskimaandamisobjekt võib olla kas kajastatud vara või kohustis, kajastamata *siduv kohustus*, *prognoositav tehing* või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse. Riskimaandamisobjekt võib olla:

a) üksik objekt või

b) objektide rühm (võttes arvesse paragrahve 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16).

Riskimaandamisobjekt võib olla ka sellise objekti või objektide rühma osa (vt paragrahvid 6.3.7 ja B6.3.7–B6.3.25).

▼M53

6.3.2. Riskimaandamisobjekt peab olema usaldusväärselt mõõdetav.

6.3.3. Kui riskimaandamisobjekt on prognoositav tehing (või selle osa), peab see tehing olema äärmiselt tõenäoline.

6.3.4. Riskimaandamisobjektina võib määratleda summeeritud riskipositsiooni, mis on moodustunud paragrahvi 6.3.1 kohaselt riskimaandamiskriteeriumitele vastavast riskipositsioonist ja tuletisinstrumendist (vt paragrahvid B6.3.3–B6.3.4). See hõlmab summeeritud riskipositsiooni prognoositavat tehingut (st ilma siduva kohustuseta tulevikus oodatav tehing, mis tekitaks riskipositsiooni ja tuletisinstrumendi), kui see summeeritud riskipositsioon on äärmiselt tõenäoline ning vastab pärast tekkimist, kui see ei ole enam prognoos, riskimaandamisobjekti kriteeriumitele.

6.3.5. Riskimaandamisearvestuse eesmärgil saab riskimaandamisobjektidena määratleda ainult neid varasid, kohustisi, siduvaid kohustusi või kõrge tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud aruandva üksuse väline osapool. Riskimaandamisarvestust saab rakendada samasse kontserni kuuluvate üksuste vaheliste tehingute suhtes ainult nende üksuste individuaalsetes või konsolideerimata finantsaruannetes ja mitte kontserni konsolideeritud finantsaruannetes, välja arvatud investeerimisüksuse (nagu on määratletud IFRS 10-s) konsolideeritud finantsaruanded, mille puhul konsolideeritud finantsaruannetes ei elimineerita investeerimisüksuse ja tema tütarettevõtjate vahelisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavaid tehinguid.

6.3.6. Erandina paragrahvis 6.3.5 sätestatust võib konsolideeritud finantsaruandes riskimaandamisobjekti kriteeriumitele siiski vastata kontsernisisese rahalise kirje välisvaluutarisk (näiteks kahe tütarettevõtja vaheline kreditoorne/debitoorne võlgnevus), kui sellega kaasneb avatus välisvaluuta vahetuskursi kasumite või kahjumite võimalusele, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IAS 21-le *Valuutakursside muutuste mõjud* täielikult kõrvaldatud. Vastavalt IAS 21-le ei ole välisvaluuta vahetuskursside kasumid ja kahjumid kontsernisisestelt rahalistelt kirjetelt konsolideerimisel täielikult kõrvaldatud, kui kontsernisisene rahaline kirje on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva üksuse vahel, kes kasutavad erinevaid valuutasid. Lisaks võib suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk olla esitatud konsolideeritud raamatupidamisaruandes riskimaandamisobjektina tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Riskimaandamisobjektide määratlemine

6.3.7. Üksus võib määratleda riskimaandamissuhtes riskimaandamisobjektina mõne objekti tervikuna või objekti osa. Objekt tervikuna hõlmab kõiki muutusi objekti rahavoogudes või õiglases väärtuses. Osa hõlmab vähemat kui objekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutused tervikuna. Sellisel juhul võib üksus määratleda riskimaandamisobjektina ainult järgmist liiki osasid (ja nende kombinatsioone):

a) ainult objekti rahavoogude või õiglase väärtuse muutused, mis on seostatavad konkreetse riski või riskidega (riskikomponent), tingimusel et konkreetses turustruktuuris korraldatud hindamisega on võimalik riskikomponenti eristada ja usaldusväärselt mõõta (vt paragrahvid (B6.3.8–B6.3.15). Riskikomponendid hõlmavad ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk);

▼M53

b) üks või mitu valitud lepingujärgset rahavoogu;

c) nominaalsumma osad, st objekti summa kindlaksmääratud osa (vt paragrahvid B6.3.16–B6.3.20).

6.4 RISKIMAANDAMISARVESTUSE KASUTAMISE KRITEERIUMID

6.4.1. Riskimaandamissuhe vastab riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumitele ainult juhul, kui kõik järgmised kriteeriumid on täidetud:

a) riskimaandamissuhe koosneb ainult kriteeriumitele vastavatest riskimaandamisinstrumentidest ja kriteeriumitele vastavatest riskimaandamisobjektidest;

b) riskimaandamissuhte alustamisel toimub riskimaandamissuhte ja üksuse riskihalduse eesmärgi ja riskimaandamise strateegia formaalne määratlemine ja dokumenteerimine. Dokumenteerimisel määratakse kindlaks riskimaandamisinstrument, riskimaandamisobjekt, maandatava riski olemus ja see, kuidas üksus hindab, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele (kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikate analüüs ja *maandamise suhtarvu* kindlakstegemise meetod);

c) riskimaandamissuhe vastab kõikidele järgmistele riskimaandamise efektiivsuse nõuetele:

i) riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel on majanduslik suhe (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6);

ii) krediidiriski mõju ei ole kõnealusest majanduslikust suhtest tulenevate väärtuse muutuste jaoks domineeriva tähendusega (vt paragrahvid B6.4.7–B6.4.8) ja

iii) riskimaandamissuhte maandamise suhtarv langeb kokku arvuga, mis tuleneb üksuse tegelikult maandatud riskimaandamisobjektide arvust ja riskimaandamisinstrumentide arvust, mida üksus tegelikult kasutab sellise arvu riskimaandamisobjektide riski maandamiseks. Osutatud määratlus ei tohi siiski peegeldada riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga (vt paragrahvid B6.4.9–B6.4.11).

6.5 KRITEERIUMITELE VASTAVATE RISKIMAANDAMISSUHETE ARVESTUS

6.5.1. Üksus rakendab riskimaandamisarvestust riskimaandamissuhetele, mis vastavad paragrahvis 6.4.1 esitatud kriteeriumitele (mille hulka kuulub üksuse otsus riskimaandamissuhe määratleda).

6.5.2. On kolme liiki riskimaandamissuhteid:

a) õiglase väärtuse riski maandamine: kajastatud vara või kohustise või kajastamata siduva kohustuse, või sellise teatud riskiga seotud vara, kohustise või siduva kohustuse kindlaksmääratud osa, mis on omistatav konkreetsele riskile ja võib mõjutada kasumit või kahjumit, õiglase väärtuse muutustele avatud positsioonide riski maandamiseks;

▼M53

b) rahavoogude riski maandamine: selliste rahavoogude kõikumiste riskile avatud positsioonide maandamine, mis tulenevad kogu kajastatud vara või kohustisega või nende osaga seotud teatud riskist (näiteks muutuva intressimääraga laenu kas kõik või mõned tulevased intressimaksed) või kõrge tõenäosusega prognoositavast tehingust ja võivad mõjutada kasumit või kahjumit;

c) IAS 21-s määratletud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine.

6.5.3. Kui riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille muutusi üksus on otsustanud kajastada õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5, peab paragrahvi 6.5.2 punktis a osutatud maandatud riskipositsioon olema selline, mis võib mõjutada muud koondkasumit. Sellisel ja ainult sellisel juhul esitatakse kajastatud riskimaandamise ebaefektiivsus muus koondkasumis.

6.5.4. Siduva kohustuse valuutariski riskimaandamist võib kajastada kas õiglase väärtuse riski maandavana või rahavoogude riski maandavana.

6.5.5. Kui riskimaandamissuhe ei vasta enam maandamise suhtarvuga seotud riskimaandamise efektiivsuse nõudele (vt paragrahvi 6.4.1 punkti c alapunkt iii), kuid vastava määratletud riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk jääb samaks, korrigeerib üksus riskimaandamissuhte maandamise suhtarvu nii, et see vastaks uuesti kriteeriumitele (käesolevas standardis nimetatakse seda „tasakaalustamiseks”, vt paragrahve B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6. Üksus lõpetab riskimaandamisarvestuse edasiulatuvalt ainult juhul, kui riskimaandamissuhe (või riskimaandamissuhte osa) ei vasta enam kriteeriumitele (pärast võimaliku riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist). See hõlmab olukordi, kus riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse. Selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on üksuse dokumenteeritud riskimaandamiseesmärgi osa ja sellega kooskõlas. Lisaks puudub selles kontekstis riskimaandamisinstrumendi aegumine või lõpetamine, kui:

a) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt, eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks. Kõnealuses kontekstis on kliiriv vastaspool keskne vastaspool (mõnikord nimetatud kui „kliiringukoda” või „kliiringuasutus”) või üksus või üksused, näiteks kliiringukoja kliiriv liige või kliiringukoja kliiriva liikme klient, kes tegutseb vastaspoolena, et keskne vastaspool saaks kliirimist ellu viia. Kui aga riskimaandamisinstrumendi osapooled asendavad oma algsed vastaspooled teiste vastaspooltega, on käesolevas punktis esitatud nõue täidetud üksnes juhul, kui iga kõnealune osapool viib kliirimise ellu sama keskse vastaspoolega;

▼**M53**

b) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole sellise asendamise elluviimiseks. Sellised muudatused piirduvad nendega, mis vastavad tingimustele, mida eeldataks juhul, kui riskimaandamisinstrument oleks algselt kliiritud kliiriva vastaspoolega. Need muudatused hõlmavad muudatusi tagatisnõuetes, nõuete ja võlgade saldode tasaarvestamise õigustes ning võetavates tasudes.

Riskimaandamisarvestuse lõpetamine võib mõjutada riskimaandamissuhet tervikuna või ainult osaliselt (sellisel juhul jätkatakse riskimaandamisarvestust riskimaandamissuhte ülejäänud osa suhtes).

6.5.7. Üksus rakendab:

a) paragrahvi 6.5.10 juhul, kui ta lõpetab riskimaandamisarvestuse õiglase väärtuse riski maandamise suhtes, mille riskimaandamisobjekt on amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetud finantsinstrument (või selle osa);

b) paragrahvi 6.5.12 juhul, kui ta lõpetab riskimaandamisarvestuse rahavoogude riski maandamise suhtes.

Õiglase väärtuse riski maandamine

6.5.8. Kuni õiglase väärtuse riski maandamine vastab paragrahvis 6.4.1 sätestatud kriteeriumitele, arvestatakse riskimaandamissuhet järgmiselt:

a) riskimaandamisinstrumendi kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes (või muus koondkasumis, kui riskimaandamisinstrumendiga maandatakse sellise omakapitaliinstrumendi riski, mille puhul üksus on otsustanud kajastada õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5);

b) riskimaandamisobjekti kasumi või kahjumiga, mis tuleneb maandatavast riskist, korrigeeritakse riskimaandamisobjekti bilansilist jääkmaksumust (kui see on kohaldatav) ja seda kajastatakse kasumiaruandes. Kui riskimaandamisobjekt on finantsvara (või selle osa), mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, kajastatakse riskimaandamisobjekti maandatavast riskist tulenev kasum või kahjum kasumiaruandes. Kui aga riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille muutusi üksus on otsustanud kajastada õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5, jätkatakse kõnealuste summade kajastamist muus koondkasumis. Kui riskimaandamisobjekt on kajastamata siduv kohustus (või selle osa), kajastatakse riskimaandamisobjekti kumulatiivne õiglase väärtuse muutus pärast selle määratlemist varana või kohustisena koos vastava kasumi või kahjumi kajastamisega kasumiaruandes.

6.5.9. Kui õiglase väärtuse riski maandamise riskimaandamisobjekt on siduv kohustus (või selle osa) omandada vara või võtta kohustis korrigeeritakse üksuse siduva kohustuse täitmisest tekkiva vara või kohustise esialgset bilansilist jääkmaksumust nii, et see sisaldaks finantsseisundi aruandes kajastatud riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse kumulatiivset muutust.

▼M53

6.5.10. Kõik paragrahvi 6.5.8 punktist b tulenevad korrektsioonid amortiseeritakse kasumiaruandes, kui riskimaandamisobjekt on finantsinstrument (või selle osa), mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Amortiseerimist võib alustada kohe pärast korrigeerimist ja mitte hiljem, kui lõpetatakse riskimaandamisobjekti korrigeerimine riskimaandamisest tuleneva kasumi ja kahjumi suhtes. Amortiseerimine põhineb ümberarvestatud sisemisel intressimääral amortiseerimise alguse kuupäeva seisuga. Kui finantsvara (või selle osa) on riskimaandamisobjekt, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, rakendatakse amortiseerimist samal viisil, kuid bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimise asemel tehakse seda summani, mis vastab varem kooskõlas paragrahvi 6.5.8 punktiga b kajastatud kumulatiivsele kasumile või kahjumile.

Rahavoogude riski maandamine

6.5.11. Kuni rahavoogude riski maandamine vastab paragrahvis 6.4.1 esitatud kriteeriumitele, arvestatakse riskimaandamissuhet järgmiselt:

a) riskimaandamisobjektiga seotud omakapitali eraldi komponenti (rahavoo riskimaandamisreserv) korrigeeritakse ühega järgmistest summadest olenevalt sellest, kumb on väiksem (absoluutsummades):

i) kumulatiivne kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendilt alates selle jõustumisest ja

ii) kumulatiivne muutus riskimaandamisobjekti õiglases väärtuses (nüüdisväärtuses) alates riskimaandamise alustamisest (eeldatavate maandatud riskiga tulevaste rahavoogude kumulatiivse muutuse nüüdisväärtus);

b) seda osa riskimaandamisinstrumendist tulenevast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandajana (osa, mida tasakaalustab punkti a kohaselt arvutatud rahavoo riskimaandamisreservi muutus), kajastatakse muus koondkasumis;

c) riskimaandamisinstrumendist saadav ülejäänud kasum või kahjum (või kasum või kahjum, mis on vajalik punkti a kohaselt arvutatud rahavoo riskimaandamisreservi muutuse tasakaalustamiseks) on riskimaandamise ebaefektiivsus, mis kajastatakse kasumiaruandes;

d) kooskõlas punktiga a rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summat arvestatakse järgmiselt:

i) kui maandatud riskiga prognoositav tehing tingib edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamise või kui mittefinantsvara või -kohustise maandatud riskiga prognoositav tehing muutub siduvaks kohustuseks, millele rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestust, eemaldab üksus vastava summa rahavoo riskimaandamisreservist ja lisab selle otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. See ei ole ümberliigitamiskanne (vt IAS 1) ja ei mõjuta seega muud koondkasumit;

▼M53

ii) alapunktis i käsitlemata rahavoo riskimaandamiste puhul liigitatakse kõnealune summa ümber rahavoo riskimaandamisreservist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood kasumit või kahjumit mõjutavad (näiteks intressitulu või intressikulu kajastamise perioodidel või prognoositava müügi toimumise korral);

iii) kui aga kõnealune summa on kahjumis ja üksus eeldab, kahjumit ei õnnestu täies ulatuses või osaliselt katta ühes või mitmes tulevases perioodis, liigitab ta eeldatavasti katmata jääva summa viivitamatult ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

6.5.12. Kui üksus lõpetab rahavoolu riski maandamise riskimaandamisarvestuse (vt paragrahv 6.5.6 ja paragrahvi 6.5.7 punkt b), arvestab ta rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summat kooskõlas paragrahvi 6.5.11 punktiga a järgmiselt:

a) kui endiselt eeldatakse maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, jääb kõnealune summa rahavoo riskimaandamisreservi kuni tulevaste rahavoogude tekkimiseni või paragrahvi 6.5.11 punkti d alapunkti iii rakendamiseni. Tulevaste rahavoogude tekkimise korral rakendatakse paragrahvi 6.5.11 punkti d;

b) kui enam ei eeldata maandatud riskiga tulevaste rahavoogude tekkimist, liigitatakse kõnealune summa viivitamatult ümber rahavoo riskimaandamisreservist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1). Maandatud riskiga tulevase rahavoo tekkimist võib eeldada ka siis, kui selle tekkimise tõenäosus ei ole enam väga suur.

Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses

6.5.13. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamist, sealhulgas netoinvesteeringu osana kajastatava rahalise vara riskimaandamist (vt IAS 21) kajastatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisega:

a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 6.5.11), kajastatakse muus koondkasumis ja

b) ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

6.5.14. Riskimaandamisinstrumendist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis on seotud välisvaluuta ümberarvestusreservi kogunenud riskimaandamisinstrumendi efektiivse osaga, liigitatakse ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) kooskõlas IAS 21 paragrahvidega 48–49, mis käsitlevad välismaise äriüksuse võõrandamist või osalist võõrandamist.

Optsioonide ajaväärtuse arvestus

6.5.15. Kui üksus eraldab optsioonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse ning määratleb riskimaandamisinstrumendina ainult optsiooni sisemise väärtuse muutuse (vt paragrahvi 6.2.4 punkt a), arvestab ta optsiooni ajaväärtust järgmiselt (vt paragrahvid B6.5.29–B6.5.33):

▼**M53**

a) üksus eristab optsioonide ajaväärtust optsiooniga maandatud riskimaandamisobjekti liigi järgi (vt paragrahv B6.5.29):

   i) tehinguga seotud riskimaandamisobjekt või

   ii) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekt;

b) riskimaandamisobjektiga seotud tehingut maandava optsiooni ajaväärtuse õiglase väärtuse muutus kajastatakse muus koondkasumis ulatuses, mis on seotud riskimaandamisobjektiga ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. Omakapitali eraldi komponendis akumuleeritud optsiooni ajaväärtusest tulenev õiglase väärtuse kumulatiivset muutust („summa”) arvestatakse järgmiselt:

   i) kui riskimaandamisobjekti tulemuseks on edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamine või siduv kohustus mittefinantsvara omandamiseks või -kohustise võtmiseks, mille suhtes rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestust, eemaldab üksus summa omakapitali eraldi komponendist ja lisab selle otse vara või kohustise soetusmaksumusele või muule bilansilisele jääkmaksumusele. See ei ole ümberliigitamiskanne (vt IAS 1) ja ei mõjuta seega muud koondkasumit;

   ii) alapunktis i käsitlemata riskimaandamissuhete puhul liigitatakse summa ümber omakapitali eraldi komponendist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood kasumit või kahjumit mõjutavad (näiteks prognoositava müügi toimumise korral);

   iii) kui aga eeldatakse, et kõnealust summat ei õnnestu täies ulatuses või osaliselt katta ühes või mitmes tulevases perioodis, liigitatakse eeldatavasti katmata jääv summa viivitamatult ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1);

c) riskimaandamisobjektiga seotud ajavahemikku maandava optsiooni ajaväärtuse õiglase väärtuse muutus kajastatakse muus koondkasumis ulatuses, mis on seotud riskimaandamisobjektiga ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. Optsiooni riskimaandamisinstrumendina määratlemise kuupäeva riskimaandamisobjektiga seotud ajaväärtus amortiseeritakse süstemaatiliselt ja ratsionaalselt perioodil, mille jooksul optsiooni sisemise väärtusega seotud riskimaandamise korrektsioon võib mõjutada kasumit või kahjumit (või muud koondkasumit, kui riskimaandamisobjekt on omakapitaliinstrument, mille õiglase väärtuse muutusi üksus on otsustanud muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5). Seetõttu liigitatakse igal aruandeperioodil amortisatsiooni summa ümber omakapitali eraldi komponendist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1). Kui aga riskimaandamisinstrumendina kasutatava optsiooni sisemise väärtuse muutust hõlmava riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestus lõpetatakse, liigitatakse omakapitali eraldi komponenti akumuleeritud netosumma (koos kumulatiivse amortisatsiooniga) viivitamatult kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

▼M53

Forvardlepingute forvardelemendi ja finantsinstrumentide valuutabaasi hinnavahede arvestus

6.5.16. Kui üksus eraldab forvardlepingu forvardelemendi ja hetkehinna elemendi ning määratleb riskimaandamisinstrumendina ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi väärtuse muutuse või kui üksus eraldab finantsinstrumendist valuutabaasi hinnavahe ja jätab selle välja kõnealuse finantsinstrumendi kui riskimaandamisinstrumendi määratlusest (vt paragrahvi 6.2.4 punkt b), võib üksus rakendada forvardlepingu forvardelemendile või valuutabaasi hinnavahele paragrahvi 6.5.15 samal viisil, nagu seda rakendatakse optsiooni ajaväärtusele. Sellisel juhul kasutab üksus paragrahvides B6.5.34–B6.5.39 sätestatud rakendusjuhiseid.

6.6 OBJEKTIDE RÜHMA RISKIMAANDAMINE

Objektide rühma vastavus riskimaandamisobjekti kriteeriumitele

6.6.1. Objektide rühm (kaasa arvatud netopositsiooni moodustav objektide rühm; vt paragrahvid B6.6.1–B6.6.8) on kriteeriumitele vastav riskimaandamisobjekt ainult juhul, kui:

a) see koosneb objektidest (sh objektide osadest), millest igaüks eraldi on kriteeriumitele vastav riskimaandamisobjekt;

b) rühma kuuluvaid objekte juhitakse riskijuhtimise eesmärgil rühmana koos ja

c) rahavoo riskimaandamisega objektide rühmas, mille rahavoogude varieeruvus ei ole eelduste kohaselt ligikaudu proportsionaalne rühma rahavoogude üldise varieeruvusega, nii et tekiksid tasaarvestatavad riskipositsioonid:

i) see on valuutariski maandamiseks kasutatav objekt ja

ii) netopositsiooni määratluses täpsustatakse aruandeperiood, mille jooksul prognoositavad tehingud eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad, samuti nende olemus ja maht (vt paragrahv B6.6.7–B6.6.8).

Nominaalsumma osa määratlemine

6.6.2. Kriteeriumitele vastava objektide rühma osaks olev komponent on kriteeriumitele vastav riskimaandamisobjekt tingimusel, et selle määratlus on kooskõlas üksuse riskijuhtimise eesmärgiga.

6.6.3. Üldise objektide rühma kihiosa (näiteks alumine kiht) vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele üksnes juhul, kui:

a) see on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav;

b) riskijuhtimise eesmärk on maandada kihiosa riski;

c) üldise rühma, milles kihti eristatakse, objektid on avatud samale maandatud riskile (nii et maandatud riskiga kihi mõõtmist ei mõjuta oluliselt see, millised konkreetsed üldise rühma objektid moodustavad maandatud riskiga kihi osa);

▼M53

d) olemasolevate objektide (näiteks kajastamata siduv kohustus või kajastatud vara) riskimaandamise puhul saab üksus kindlaks teha ja jälgida üldist objektide rühma, mille seast maandatud riskiga kiht on kindlaks määratud (nii et üksus saab täita kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestuse nõudeid), ja

e) ettemakseoptsioone sisaldava rühma mis tahes objektid vastavad nominaalsumma osade suhtes kehtivatele nõuetele (vt paragrahv B6.3.20).

Esitamine

6.6.4. Tasaarvestatavaid riskipositsioone sisaldavate objektidega rühma riskimaandamise korral (nt netopositsiooni riskimaandamine), kus maandatud risk mõjutab kasumiaruande ja muu koondkasumi erinevaid kirjeid, esitatakse kõik riskimaandamisest tulenevad kasumid või kahjumid aruande riskimaandamisobjektidest mõjutatud kirjetest eraldi. Seega jääb aruandes riskimaandamisobjekti endaga seotud kirje summa (näiteks müügitulu või -kulu) muutumatuks.

6.6.5. Varade ja kohustiste õiglase väärtuse riski ühiselt rühmana maandamise korral kajastatakse individuaalsete varade ja kohustiste kasum või kahjum finantsseisundi aruandes vastavate rühma kuuluvate individuaalsete objektide bilansilise jääkmaksumuse korrektsioonina kooskõlas paragrahvi 6.5.8 punktiga b.

Nullväärtusega netopositsioonid

6.6.6. Kui riskimaandamisobjekt on rühm, mille netopositsioon on nullväärtusega (st maandatud riskiga objektide rühmapõhiselt juhitav risk on nende vahel täielikult tasaarvestatud), on üksusel lubatud määratleda seda riskimaandamissuhtes, mis ei sisalda riskimaandamisinstrumenti, tingimusel et:

a) riskimaandamine toimub netoriski jooksva maandamise strateegia raames, mille kohaselt üksus maandab aja möödudes tavapäraselt sama tüüpi uute positsioonide riske (näiteks kui tehingud jõuavad ajavahemikku, mille suhtes üksus riske maandab);

b) maandatud riskiga netopositsiooni maht muutub netoriski jooksva maandamise strateegia rakendamise perioodil ja üksus kasutab netoriski maandamiseks (kui netopositsioon ei ole nullväärtusega) kriteeriumitele vastavaid riskimaandamisinstrumente;

c) kui netopositsioon ei ole nullväärtusega, rakendatakse sellele üldjuhul riskimaandamisarvestust ning selle risk maandatakse kriteeriumitele vastavate riskimaandamisinstrumentidega ja

d) riskimaandamisarvestuse rakendamata jätmine nullväärtusega netopositsiooni suhtes põhjustaks ebajärjekindlaid arvestustulemusi, sest arvestus ei kajastaks riskipositsioonide tasaarvestust, mis muul juhul oleks kajastatud netopositsiooni riskimaandamises.

▼M53

6.7 VÕIMALUS MÄÄRATLEDA KREDIIDIRISK ÕIGLASES VÄÄRTUSES MUUTUSTEGA LÄBI KASUMIARUANDE

Krediidiriski vastavus õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratlemise kriteeriumitele

6.7.1. Kui üksus kasutab kogu finantsinstrumendi või selle osa krediidiriski maandamise eesmärgil krediidituletisinstrumenti, mida mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, võib ta määratleda, et selliselt maandatud riskiga osa finantsinstrumendist (st kogu finantsinstrumenti või selle osa) mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui:

a) krediidiriski (näiteks laenuvõtja või siduva laenuandmiskohustuse hoidja) nimi langeb kokku krediidituletisinstrumendi aluseks oleva üksuse nimega („nimede kõrvutamine”) ja

b) finantsinstrumendi vanuseline järjekord langeb kokku krediidituletisinstrumendi kohaselt ülekantavate instrumentide vanuselise järjekorraga.

Üksus võib teha kõnealuse määratluse, olenemata sellest, kas krediidiriski maandamiseks kasutatav finantsinstrument kuulub käesoleva standardi rakendusalasse (näiteks võib üksus määratleda käesoleva standardi rakendusalast välja jäävaid siduvaid laenuandmiskohustusi). Üksus võib määratleda sellise finantsinstrumendi esmase kajastamise ajal või selle järel või selle kajastamata oleku ajal. Samal ajal dokumenteerib üksus oma määratluse.

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud krediidiriski arvestus

6.7.2. Kui vastavalt paragrahvile 6.7.1 on määratletud, et finantsinstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande pärast esmast kajastamist või see oli varem kajastamata, siis kajastatakse määratlemise ajal esinev võimalik vahe bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel viivitamatult kasumiaruandes. Paragrahvi 4.1.2A kohaselt õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõdetava finantsvara korral liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum viivitamatult ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1).

6.7.3. Üksus lõpetab krediidiriski aluseks olnud finantsinstrumendi või selle osa mõõtmise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui

a) paragrahvis 6.7.1 esitatud kriteeriumid ei ole enam täidetud, näiteks:

i) krediidituletisinstrumendi või krediidiriski aluseks oleva seotud finantsinstrumendi kehtivus lõpeb või see müüakse, lõpetatakse või tasaarveldatakse või

ii) finantsinstrumendi krediidiriski ei maandata enam krediidituletisinstrumentidega. Selline olukord võib tekkida näiteks seoses laenuvõtja või siduva laenuandmiskohustuse hoidja krediidikvaliteedi paranemisega või üksuse suhtes kehtestatud kapitalinõuete muutumisega; ja

▼M53

b) puudub muu alus krediidiriski aluseks oleva finantsinstrumendi mõõtmiseks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (st üksuse ärimudel ei ole vahepeal muutunud, nii et oleks vajalik paragrahvi 4.4.1 kohane ümberliigitamine).

6.7.4. Kui üksus lõpetab krediidiriski aluseks olnud finantsinstrumendi või selle osa mõõtmise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, muutub selle finantsinstrumendi õiglane väärtus lõpetamise päeval selle uueks bilansiliseks jääkmaksumuseks. Edaspidi rakendatakse sama mõõtmist (kaasa arvatud uuest bilansilisest jääkmaksumusest tulenevat amortisatsiooni), mida kasutati enne finantsinstrumendi määratlemist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Näiteks kui algselt kuulus finantsinstrument amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavasse kategooriasse, siis rakendatakse sellele edaspidi taas sama mõõtmismeetodit ja selle sisemine intressimäär arvutatakse ümber selle uue bilansilise brutojääkmaksumuse põhjal selle kuupäeva seisuga, millal lõpetati mõõtmine õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

▼M70

6.8. Ajutised erandid riskimaandamisarvestuse erinõuete rakendamisest

6.8.1. Üksus rakendab paragrahve 6.8.4–6.8.12 ning paragrahvi 7.1.8 ja paragrahvi 7.2.26 punkti d kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes. Neid paragrahve rakendatakse üksnes selliste riskimaandamissuhete suhtes. Riskimaandamissuhe on viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud üksnes juhul, kui reform tekitab ebakindlust seoses järgmisega:

a) (lepinguline või lepingus sätestamata) viiteintressimäär, mis on määratletud maandatud riskina, ja/või

b) maandatud instrumendi või riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastus või summa.

6.8.2. Paragrahvide 6.8.4–6.8.12 kohaldamisel tähendab termin „viiteintressimäära reform” kogu turgu hõlmavat viiteintressimäära reformi, sealhulgas viiteintressimäära asendamist alternatiivse võrdlusmääraga, näiteks finantsstabiilsuse nõukogu 2014. aasta juuli aruandes „Reforming Major Interest Rate Benchmarks” („Oluliste viiteintressimäärade reform”) ([1]) esitatud soovituste põhjal.

6.8.3. Paragrahvides 6.8.4–6.8.12 ette nähtud erandeid rakendatakse üksnes neis paragrahvides nimetatud nõuete suhtes. Üksus jätkab kõigi muude riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist kõigi viiteintressimäära reformist otseselt mõjutatud riskimaandamissuhete suhtes.

Äärmise tõenäosuse nõue rahavoogude riskimaandamisel

6.8.4. Et teha kindlaks, kas prognoositav tehing (või selle komponent) on kooskõlas paragrahvis 6.3.3 nõutuga äärmiselt tõenäoline, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

([1]) Aruanne „Reforming Major Interest Rate Benchmarks” on avaldatud aadressil http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼M70

Rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summa ümberliigitamine

6.8.5. Et teha paragrahvis 6.5.12 sätestatud nõude rakendamiseks kindlaks, kas eeldatakse maandatud riskiga tulevase rahavoo tekkimist, eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Maandatud instrumendi ja riskimaandamisinstrumendi vahelise majandusliku suhte hindamine

6.8.6. Paragrahvi 6.4.1 punkti c alapunktis i ja paragrahvides B6.4.4–B6.4.6 sätestatud nõuete rakendamisel eeldab üksus, et viiteintressimäär, millel põhineb (lepinguline või lepingus sätestamata) maandatud riskiga rahavoog ja/või maandatud risk, või viiteintressimäär, millel põhineb riskimaandamisinstrumendi rahavoog, viiteintressimäära reformiga ei muutu.

Instrumendi komponendi määratlemine maandatud instrumendina

6.8.7. Kui ei tule kohaldada paragrahvi 6.8.8, rakendab üksus lepingus sätestamata intressimäärariski võrdlusaluse komponendi suhtes paragrahvi 6.3.7 punktis a ja paragrahvis B6.3.8 sätestatud nõuet, et riskikomponent peab olema eraldi kindlaks tehtav, üksnes riskimaandamissuhte alustamisel.

6.8.8. Kui üksus kooskõlas oma riskimaandamise dokumentatsiooniga ennistab (st lõpetab ja alustab uuesti) riskimaandamissuhteid sageli, sest nii riskimaandamisinstrument kui ka maandatud instrument muutuvad sageli (st üksus kasutab dünaamilist protsessi, milles ei maandatud instrumendid ega selle riski maandamiseks kasutatavad riskimaandamisinstrumendid jää pikaks ajaks samaks), rakendab üksus paragrahvi 6.3.7 punktis a ja paragrahvis B6.3.8 sätestatud nõuet riskikomponendi selge eristatavuse kohta vaid juhul, kui ta algselt selles riskimaandamissuhtes maandatud instrumendi määratles. Maandatud instrumenti, mida on riskimaandamissuhtes hinnatud selle algsel määramisel, olenemata sellest, kas hindamine toimus riskimaandamise alustamisel või hiljem, samas riskimaandamissuhtes hiljem ümbermääratlemisel enam uuesti ei hinnata.

Kohaldamise lõpptähtaeg

6.8.9. Üksus lõpetab maandatud instrumendi suhtes edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.4 rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ning

b) kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument on seotud, lõpetatakse.

▼M70

6.8.10. Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.5 rakendamise olenevalt sellest, kumb on varasem siis,

a) kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise tulevase rahavoo ajastuse ja summaga on möödas ning

b) kui kogu summa, mis on selle lõpetatud riskimaandamissuhtega seotud rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud, on ümber liigitatud kasumisse või kahjumisse.

6.8.11. Üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvi 6.8.6 rakendamise:

a) maandatud instrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga või maandatud instrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas, ning

b) riskimaandamisinstrumendi suhtes siis, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses riskimaandamisinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

Kui riskimaandamissuhe, millega maandatud instrument ja riskimaandamisinstrument on seotud, lõpetatakse varem kui paragrahvi 6.8.11 punktis a sätestatud kuupäeval või paragrahvi 6.8.11 punktis b sätestatud kuupäeval, siis lõpetab üksus alates lõpetamise kuupäevast edasiulatuvalt selle riskimaandamissuhte suhtes paragrahvi 6.8.6 rakendamise.

6.8.12. Kui üksus määratleb objektide rühma maandatud instrumendina või finantsinstrumentide kombinatsiooni riskimaandamisinstrumendina, lõpetab ta edasiulatuvalt paragrahvide 6.8.4–6.8.6 rakendamise üksiku objekti või finantsinstrumendi suhtes olenevalt olukorrast kooskõlas paragrahvidega 6.8.9, 6.8.10 või 6.8.11, kui viiteintressimäära reformist tulenev ebakindlus seoses maandatud riskiga ja/või selle objekti või finantsinstrumendi viiteintressimäärapõhise rahavoo ajastuse ja summaga on möödas.

▼M53

7. PEATÜKK. Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

7.1 JÕUSTUMISKUUPÄEV

7.1.1. Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus otsustab rakendada käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab korraga kõik käesoleva standardi nõuded (kuid vt ka paragrahvid 7.1.2, 7.2.21 ja 7.3.2). Üksus rakendab samal ajal ka lisas C sätestatud muudatused.

7.1.2. Vaatamata paragrahvis 7.1.1 sätestatud nõuetele, võib üksus otsustada rakendada enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeaastate suhtes varem ainult õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumi ja kahjumi esitamise nõudeid, mis on sätestatud paragrahvides 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20, rakendamata käesoleva standardi muid nõudeid. Kui üksus otsustab kohaldada ainult nimetatud paragrahve, avalikustab ta selle asjaolu ning avalikustab jooksvalt IFRS 7 (muudetud IFRS 9-ga (2010)) paragrahvides 10–11 sätestatud informatsiooni (vt ka paragrahvid 7.2.2 ja 7.2.15.).

▼**M53**

7.1.3. Dokumendiga *IFRSide iga-aastased parandused ajavahemikuks 2010–2012*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahve 4.2.1 ja 5.7.5; muudatus tulenes IFRS 3 muudatusest. Üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt äriühendustele, mille suhtes kehtib IFRS 3 muudatus.

7.1.4. IFRS 15-ga, välja antud mais 2014, muudeti paragrahve 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ja C42 ning jäeti välja paragrahv C16 ja sellega seotud pealkiri. Lisati paragrahvid 5.1.3 ja 5.7.1A ja lisasse A üks määratlus. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 15.

▼**M54**

7.1.5. 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahve 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ja B5.5.46. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M62**

7.1.7. Negatiivse hüvitisega ettemaksed (IFRS 9 muudatused) anti välja 2017. aasta oktoobris ning nendega lisati paragrahvid 7.2.29–7.2.34 ja B4.1.12A ning muudeti paragrahvi B4.1.11 punkti b ja paragrahvi B4.1.12 punkti b. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2019 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M70**

7.1.8. Standardite IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7 muutmiseks septembris 2019 välja antud *Viiteintressimäära reformiga* lisati jagu 6.8 ja muudeti paragrahvi 7.2.26. Üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M53**

7.2 ÜLEMINEKUSÄTTED

7.2.1. Üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kui paragrahvides 7.2.4–7.2.26 ja 7.2.28 ei ole sätestatud teisiti. Käesolevat standardit ei rakendata objektidele, mille kajastamine on esmakordse rakendamise kuupäevaks juba lõpetatud.

7.2.2. Paragrahvides 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ja 7.3.2 esitatud üleminekusätete rakendamisel tähendab esmakordse rakendamise kuupäev kuupäeva, millal üksus käesolevas standardis sätestatud nõudeid esmakordselt rakendab ning mis peab olema mõne käesoleva standardi väljaandmisele järgneva aruandeperioodi alguses. Sõltuvalt üksuse valitud lahendusest IFRS 9 rakendamiseks võib üleminekuga kaasneda rohkem kui üks esmakordse rakendamise kuupäev seoses erinevate nõuetega.

▼M53

Üleminekusätted seoses liigitamise ja mõõtmisega (4. ja 5. peatükk)

7.2.3. Üksus hindab esmakordse rakendamise kuupäeval seda, kas finantsvara vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimustele, sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tulemuseks saadavat liigitust kohaldatakse tagasiulatuvalt olenemata üksuse ärimudelist varasematel aruandeperioodidel.

7.2.4. Kui esmakordse rakendamise kuupäeval on rahalise elemendi muudetud ajaväärtuse hindamine vastavalt paragrahvidele B4.1.9B–B4.1.9D finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel üksuse jaoks teostamatu (nagu on määratletud IAS 8-s), hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse paragrahvides B4.1.9B–B4.1.9D sätestatud nõudeid seoses rahalise elemendi ajaväärtuse muutmisega (vt ka punkt IFRS 7 paragrahv 42R).

7.2.5. Kui esmakordse rakendamise kuupäeval on ettemakse õiglase väärtuse ebaolulisuse hindamine vastavalt paragrahvile B4.1.12 finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel üksuse jaoks teostamatu (nagu on määratletud IAS 8-s), hindab üksus selle finantsvara lepingupõhiste rahavoogudega seotud tunnuseid finantsvara esmase kajastamise ajal olemas olnud faktide ja asjaolude alusel, võtmata arvesse paragrahvis B4.1.12 sätestatud erandit ettemakse suhtes.

7.2.6. Kui üksus mõõdab hübriidlepingut õiglases väärtuses kooskõlas paragrahviga 4.1.2A, 4.1.4 või 4.1.5, kuid hübriidlepingu õiglast väärtust ei ole võrreldavatel aruandeperioodidel mõõdetud, on hübriidlepingu õiglane väärtus võrreldavatel aruandeperioodidel komponentide (st mittetuletisinstrumendist põhilepingu ja tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi) õiglase väärtuse summa iga võrreldava aruandeperioodi lõpus, kui üksus korrigeerib varasemaid perioode (vt paragrahv 7.2.15).

7.2.7. Kui üksus on rakendanud paragrahvi 7.2.6, kajastab üksus esmakordse rakendamise kuupäeval kogu hübriidlepingu õiglase väärtuse ja hübriidlepingu komponentide õiglaste väärtuste summa vahe esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.

▼**M53**

7.2.8. Esmakordse rakendamise kuupäeval võib üksus määratleda:

a) finantsvara mõõtmise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas paragrahviga 4.1.5 või

b) omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu kajastamise õiglases väärtuses muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 5.7.5.

Selline määratlus tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.9. Esmakordse rakendamise kuupäeval üksus:

a) tühistab finantsvara varasema määratlemise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara ei vasta paragrahvis 4.1.5 esitatud tingimusele;

b) võib tühistada finantsvara varasema määratlemise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava varana, kui see finantsvara vastab paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusele.

Selline tühistamine tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.10. Esmakordse rakendamise kuupäeval üksus:

a) võib määratleta finantskohustise mõõtmise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktiga a;

b) tühistab finantskohustise varasema määratlemises õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava kohustisena, kui selline määratlus tehti esmase kajastamise käigus nüüd paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega ning esmakordse rakendamise kuupäeval ei vasta selline määratlus enam kõnealusele tingimusele;

c) võib tühistada finantskohustise varasema määratlemises õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetava kohustisena, kui selline määratlus tehti esmase kajastamise käigus nüüd paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega ning esmakordse rakendamise kuupäeval vastab selline määratluse kõnealusele tingimusele.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼**M53**

7.2.11. Kui sisemise intressimäära meetodi tagasiulatuv rakendamine ei ole üksuse jaoks teostatav (nagu on määratletud IAS 8-s), käsitab üksus:

a) finantsvara või -kohustise õiglast väärtust iga esitatud võrreldava perioodi lõpus kui selle finantsvara bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumust, kui üksus korrigeerib varasemaid perioode, ja

b) finantsvara või -kohustise õiglast väärtust esmakordse rakendamise kuupäeval kui selle finantsvara uut bilansilist brutojääkmaksumust või selle finantskohustise uut amortiseeritud soetusmaksumust käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

7.2.12. Kui üksus arvestas varem investeeringut omakapitaliinstrumenti, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) (või tuletisvarasse, mis on seotud sellise omakapitaliinstrumendiga ja mis tuleb arveldada selle omakapitaliinstrumendi ülekandmisega), soetusmaksumuses (kooskõlas IAS 39-ga), mõõdab ta esmakordse rakendamise kuupäeval seda instrumenti õiglases väärtuses. Vahe varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperiood kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.

7.2.13. Kui üksus arvestas varem kohustisena käsitatavat tuletisinstrumenti, mis on seotud sellise omakapitaliinstrumendiga ja mis tuleb arveldada selle omakapitaliinstrumendi ülekandmise teel, millega identsel instrumendil puudub noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend), soetusmaksumuses kooskõlas IAS 39-ga, mõõdab ta seda kohustisena käsitatavat tuletisinstrumenti õiglases väärtuses esmakordse rakendamise kuupäeval. Vahe varasema bilansilise jääkmaksumuse ja õiglase väärtuse vahel kajastatakse jaotamata kasumi algsaldos selle aruandeperiood kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev.

7.2.14. Üksus määratleb esmakordse rakendamise kuupäeval, kas paragrahvi 5.7.7 kohane käsitlemine tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvestuse mittevastavust, esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Käesolevat standardit rakendatakse nimetatud määratluse alusel tagasiulatuvalt.

▼**M53**

7.2.15. Vaatamata paragrahvis 7.2.1 sätestatud nõudele, avalikustab üksus, kes võtab kasutusele käesolevas standardis sätestatud liigitamis- ja mõõtmisnõuded (mille hulka kuuluvad osade 5.4 ja 5.5 nõuded, mis on seotud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmisega ja väärtuse langusega) IFRS 7 paragrahvides 42L–42O sätestatud informatsiooni, kuid ei pea varasemaid perioode korrigeerima. Üksus võib varasemaid perioode korrigeerida siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata. Kui üksus ei korrigeeri varasemaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja esmakordse rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeaasta alguse seisu bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeperiood kohta, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev. Kui üksus siiski korrigeerib varasemaid perioode, tuleb uues finantsaruandes arvestada käesoleva standardi kõigi nõuetega. Kui üksuse valitud lahendus IFRS 9 rakendamiseks annab tulemuseks rohkem kui ühe esmakordse rakendamise kuupäeva seoses erinevate nõuetega, rakendatakse käesolevat paragrahvi igale esmakordse rakendamise kuupäevale (vt paragrahv 7.2.2). Selline olukord tekib näiteks juhul, kui üksus otsustab enne käesoleva standardi muude nõuete rakendamist rakendada ainult paragrahvi 7.1.2 kohaselt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavate finantskohustiste kasumite ja kahjumite esitamise nõudeid.

7.2.16. Kui üksus koostab vahefinantsaruandeid vastavalt IAS 34-le *Vahefinantsaruandlus*, ei pea üksus rakendama käesoleva standard nõudeid vahearuande perioodide suhtes enne esmakordse rakendamise kuupäeva, kui see ei ole teostatav (nagu on määratletud IAS 8-s).

Väärtuse langus (osa 5.5)

7.2.17. Üksus rakendab osas 5.5 esitatud väärtuse languse nõudeid tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, võttes arvesse paragrahve 7.2.15 ja 7.2.18–7.2.20.

7.2.18. Üksus kasutab esmakordse rakendamise kuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, et määrata kindlaks krediidirisk finantsinstrumendi esmase kajastamise kuupäeva seisuga (või siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul selle kuupäeva seisuga, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool kooskõlas paragrahviga 5.5.6) ning võrrelda seda käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval esineva krediidiriskiga.

7.2.19. Kui üksus uurib, kas pärast esmast kajastamist on krediidirisk oluliselt suurenenud, võib ta rakendada

a) paragrahvide 5.5.10 ja B5.5.22–B5.5.24 nõudeid ning

b) paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatavat eeldust rohkem kui 30 päeva võrra maksetähtpäeva ületanud lepinguliste maksete puhul, kui üksus rakendab väärtuse languse nõudeid, tehes kindlaks kõnealuste finantsinstrumentide krediidiriski olulise suurenemise pärast esmast kajastamist, lähtudes informatsioonist tähtpäevaks tasumata nõuete kohta.

▼M53

7.2.20. Kui esmakordse rakendamise kuupäeval oleks esmase kajastamise ajaga võrreldes krediidiriski olulise suurenemise kindlakstegemiseks vaja teha põhjendamatult suuri kulusid ja pingutusi, kajastab üksus kahju allahindluse summas, mis võrdub finantsinstrumendi kehtivusajal eeldatava krediidikahju summaga igal aruandekuupäeval kuni finantsinstrumendi kajastamise lõpetamiseni (välja arvatud juhul, kui finantsinstrumendi krediidirisk on aruandekuupäeval väike; sellisel juhul rakendatakse paragrahvi 7.2.19 punkti a).

Üleminek seoses riskimaandamisarvestusega (6. peatükk)

7.2.21. Käesoleva standardi esmakordselt rakendamisel võib üksus valida arvestusmeetodi, mille kohaselt jätkatakse käesoleva standardi 6. peatüki nõuete asemel IAS 39 riskimaandamisarvestuse nõuete rakendamist. Üksus rakendab seda meetodit kõigi oma riskimaandamissuhete suhtes. Kõnealuse meetodi kasuks otsustav üksus rakendab ka IFRIC 16 *Välismaise üksuse netoinvesteeringu riskimaandamine* ilma muudatusteta, mis viivad selle tõlgenduse vastavusse käesoleva standardi 6. peatüki nõuetega.

7.2.22. Kui paragrahvist 7.2.26 ei tulene teisiti, kohaldab üksus käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõudeid edasiulatuvalt.

7.2.23. Riskimaandamisarvestuse rakendamiseks alates käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete esmakordse rakendamise kuupäevast peavad selleks kuupäevaks olema täidetud kõik kriteeriumid.

7.2.24. IAS 39 kohaselt riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele vastavaid riskimaandamissuhteid, mis pärast üleminekul võimaliku riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist (vt paragrahv 7.2.25 punkt b) vastavad ka käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele (vt paragrahv 6.4.1), käsitatakse jätkuvate riskimaandamissuhetena.

7.2.25. Käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete esmakordsel rakendamisel üksus:

a) võib alustada nimetatud nõuete rakendamist samast ajahetkest, millal ta lõpetab IAS 39 riskimaandusarvestuse nõuete rakendamise, ja

b) käsitab IAS 39 kohast maandamise suhtarvu vajadusel jätkuva riskimaandamissuhte suhtarvu tasakaalustamise alguspunktina. Sellisest tasakaalustamisest tekkiv kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruandes.

7.2.26. Erandina käesoleva standardi riskimaandamisarvestuse nõuete edasiulatuvast rakendamisest üksus:

a) rakendab optsioonide ajaväärtuse arvestust kooskõlas paragrahviga 6.5.15 tagasiulatuvalt, kui vastavalt IAS 39-le määratleti riskimaandamissuhtes riskimaandusinstrumendina ainult optsiooni sisemise väärtuse muutus. See tagasiulatuva rakendamise nõue kehtib ainult nende riskimaandamissuhete suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda;

▼M53

b) võib rakendada forvardlepingute forvardelemendi arvestust kooskõlas paragrahviga 6.5.16, kui vastavalt IAS 39-le on ainult forvardlepingu hetkehinna elemendi muutus määratletud riskimaandamissuhtes riskimaandamisinstrumendina. See tagasiulatuva rakendamise nõue kehtib ainult nende riskimaandamissuhete suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda. Kui üksus valib kõnealuse arvestuse tagasiulatuva kohaldamise, kohaldatakse seda kõigile selle valiku kriteeriumitele vastavatele riskimaandamissuhetele (st üleminekul ei ole see valik kasutatav iga riskimaandamissuhte jaoks eraldi). Valuutabaasi hinnavahe arvestust (vt paragrahv 6.5.16) võib kohaldada tagasiulatuvalt nende riskimaandamissuhete suhtes, mis olid olemas kõige varasema võrreldava perioodi alguses või määratleti pärast seda;

c) kohaldab tagasiulatuvalt paragrahvi 6.5.6 nõuet, et riskimaandamisinstrument ei aegu ja seda ei lõpetata, kui

i) kehtivate õigusnormide või õigusnormide kehtestamise tulemusena lepivad riskimaandamisinstrumendi pooled kokku, et tehingu algse vastaspoole asendab üks või mitu kliirivat vastaspoolt eesmärgiga saada iga poole uueks vastaspooleks ja

ii) muud võimalikud riskimaandamisinstrumendi muudatused piirduvad nendega, mis on vajalikud vastaspoole sellise asendamise elluviimiseks.

▼M70

d) rakendab jaos 6.8 sätestatud nõudeid tagasiulatuvalt. Selline tagasiulatuv rakendamine kehtib üksnes riskimaandamissuhetele, mis olid olemas selle aruandlusperioodi alguses, mil üksus neid nõudeid esimest korda rakendas, või mis määratleti nendena, ning rahavoo riskimaandamisreservi kogunenud summale, mis oli olemas selle aruandeperioodi alguses, mil üksus neid nõudeid esimest korda rakendas.

▼M53

Standardit IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) või IFRS 9 (2013) varem rakendanud üksused

7.2.27. Üksus rakendab paragrahvides 7.2.1–7.2.26 sätestatud üleminekunõudeid vastaval esmakordse rakendamise kuupäeval. Üksus rakendab iga paragrahvides 7.2.3–7.2.14 ja 7.2.17–7.2.26 sätestatud üleminekusätet ainult ühe korra (st kui üksus valib IFRS 9 rakendamiseks lahenduse, millega kaasneb rohkem kui üks esmakordse rakendamise kuupäev, ei saa ta neid sätteid enam uuesti rakendada, kui need on juba rakendatud mõnel varasemal kuupäeval). Vt paragrahvid 7.2.2 ja 7.3.2.

7.2.28. Üksus, kes on rakendanud standardit IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) või IFRS 9 (2013) ja edaspidi rakendab käesolevat standardit:

a) tühistab oma varasema määratluse finantsvara mõõtmise kohta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel enam täidetud;

b) võib teha määratluse finantsvara mõõtmise kohta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel;

▼M53

c) tühistab oma varasema määratluse finantskohustise mõõtmise kohta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel enam täidetud; ja

d) võib teha määratluse finantskohustise mõõtmise kohta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud käesoleva standardi kohaldamise tagajärjel.

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Tehtud liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M62

Üleminek negatiivse hüvitisega ettemaksetele

7.2.29. Üksus rakendab negatiivse hüvitisega ettemakseid (IFRS 9 muudatused) tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga, v.a paragrahvides 7.2.30–7.2.34 sätestatud juhtudel.

7.2.30. Üksus, kes rakendab neid muudatusi esmakordselt käesoleva standardi esmakordse rakendamisega samal ajal, rakendab paragrahvide 7.2.31–7.2.34 asemel paragrahve 7.2.1–7.2.28.

7.2.31. Üksus, kes rakendab neid muudatusi esmakordselt pärast käesoleva standardi esmakordset rakendamist, rakendab paragrahve 7.2.32–7.2.34. Üksus rakendab ka käesoleva standardi muid üleminekunõudeid, mida on vaja kõnealuste muudatuste rakendamiseks. Sel otstarbel tuleb lugeda viiteid esmase rakendamise kuupäevale viidetena selle aruandeperioodi algusele, mil üksus esimest korda muudatusi rakendab (muudatuste esmase rakendamise kuupäev).

7.2.32. Kui finantsvara või finantskohustisi mõõdetakse õiglases väärtuses muutusega läbi kasumiaruande, siis teeb üksus järgmist:

a) tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud;

b) võib määratleda finantsvara mõõdetavana õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvis 4.1.5 sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel;

c) tühistab oma varasema määratluse, mille kohaselt finantskohustist mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus tehti varem kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus ei ole nende muudatuste rakendamise tagajärjel enam täidetud, ning

d) võib määratleda finantskohustise mõõdetavana õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui selline määratlus ei oleks varem olnud kooskõlas paragrahvi 4.2.2 punktis a sätestatud tingimusega, kuid see tingimus on nüüd täidetud nende muudatuste rakendamise tagajärjel.

▼**M62**

Selline määratlemine ja tühistamine tehakse nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kõnealust liigitust rakendatakse tagasiulatuvalt.

7.2.33. Üksus ei pea muudatuste rakendamise kajastamiseks eelnevaid perioode korrigeerima. Üksus võib eelnevaid perioode korrigeerida siis ja ainult siis, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata ning korrigeeritud finantsaruandes arvestatakse käesoleva standardi kõigi nõuetega. Kui üksus ei korrigeeri eelnevaid perioode, kajastab üksus varasema bilansilise jääkmaksumuse ja nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva sisaldava aruandeaasta alguse seisu bilansilise jääkmaksumuse vahe jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldos selle aruandeaasta kohta, mille sisse jääb nende muudatuste esmase rakendamise kuupäev.

7.2.34. Aruandeperioodil, mis hõlmab nende muudatuste esmase rakendamise kuupäeva, avalikustab üksus esmase rakendamise kuupäeva seisuga iga finantsvara- ja -kohustiseliigi kohta, mida need muudatused mõjutasid, järgmise teabe:

a) vahetult enne nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud eelmine mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;

b) pärast nende muudatuste rakendamist kindlaks määratud uus mõõtekategooria ja bilansiline jääkmaksumus;

c) kõikide finantsseisundi aruandes märgitud nende finantsvarade ja finantskohustiste bilansiline jääkmaksumus, mis olid varem määratletud mõõdetavana õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kuid mida enam nii ei määratleta, ning

d) finantsvarade või finantskohustiste õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetavana määratlemise või ümbermääratlemise põhjused.

▼**M53**

7.3 STANDARDITE IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) JA IFRS 9 (2013) TAGASIVÕTMINE

7.3.1. Käesolev standard asendab IFRIC 9 Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite *ümberhindamine*. 2010. aasta oktoobris IFRS 9-sse lisatud nõuded sisaldasid nõudeid, mis varem olid sätestatud IFRIC 9 paragrahvides 5 ja 7. Muudatusest tuleneva muudatusena lisati IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* nõuded, mis varem olid sätestatud IFRIC 9 paragrahvis 8.

7.3.2. Käesolev standard asendab standardid IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) ja IFRS 9 (2013). Üksus võib siiski otsustada, et ta rakendab enne 1. jaanuari 2018 algavate aruandeaastate suhtes käesoleva standardi asemel neid IFRS 9 varasemaid versioone siis ja ainult siis, kui üksuse esmakordse rakendamise kuupäev on varasem kui 1. veebruar 2015.

▼**M53**

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

12 kuu eeldatav krediidikahjum	instrumendi **kehtivusaja eeldatava krediidikahjumi** osa, mis vastab finantsinstrumendiga seotud kohustuste täitmata jätmise tagajärjel 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva tekkida võivale **eeldatavale krediidikahjumile**;
finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus	summa, milles finantsvara või -kohustist esmaselt kajastatakse ja millest on maha arvatud põhiosa tagasimaksed ning millele on lisatud või millest on maha arvatud kumulatiivne kulum, kasutades **sisemise intressimäära meetodit** selle esialgse summa ja lunastustähtajal makstava summa vahelise iga erinevuse suhtes, ja mida on finantsvara korral vajadusel korrigeeritud **kahju allahindlusega**;
lepinguline vara	standardis IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* kirjeldatud õigused, mida väärtuse langusest tulenevate kasumite või kahjumite kajastamise ja mõõtmise eesmärgil arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga;
krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvara	finantsvara väärtus on krediidi tõttu langenud, kui on toimunud üks või mitu sündmust, mis avaldavad kahjulikku mõju kõnealuse finantsvara eeldatavatele tulevastele rahavoogudele. Finantsvara väärtuse langemist krediidi tõttu tõendavad muu hulgas jälgitavad andmed järgmiste sündmuste kohta: a) emitendi või võlgniku olulised finantsraskused; b) lepingu rikkumine, näiteks kohustuste mittetäitmine või tähtajaks tasumata jätmine; c) laenuvõtja laenuandja(te) poolt laenuvõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või lepingulistel põhjustel laenuvõtjale järeleandmis(t)e tegemine, mida laenuandja(d) ei oleks muul juhul teinud; d) laenuvõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks; e) finantsvara aktiivse turu kadumine finantsraskuste tõttu või f) finantsvara ost või väljaandmine suure allahindlusega, mis peegeldab tekkinud **krediidikahjumit**; Üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks – pigem võib mitme sündmuse ühine mõju põhjustada finantsvara väärtuse languse krediidi tõttu;

▼**M53**

krediidikahjum — lepingu alusel üksusele tasumisele kuuluvate kõigi lepinguliste rahavoogude ja üksuse poolt eeldatavalt kättesaadavate rahavoogude vahe (sh kogu raha puudujääk), mis on diskonteeritud algse **sisemise intressimääraga** (või **krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara** korral **krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga**). Üksus prognoosib rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) instrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Arvesse võetavad rahavood sisaldavad rahavooge hoitava tagatise müügist või muudest krediidikvaliteeti parandavatest kokkulepetest, mis kuuluvad lahutamatult lepingutingimuste hulka. Eeldatakse, et finantsinstrumendi eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus finantsinstrumendi lepingujärgset tähtaega;

krediidiga korrigeeritud sisemine intressimäär — määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsvara eeldatava kehtivusaja jooksul täpselt **krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusse**. Krediidiga korrigeeritud sisemise intressimäära arvutamisel prognoosib üksus eeldatavaid rahavoogusid, arvestades finantsvara kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) ja **eeldatavat krediidikahjumit**. Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on sisemise intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt paragrahvid B5.4.1-B5.4.3), **tehingukulusid** ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et rahavoogusid ja sarnaste finantsinstrumentide rühma eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul;

kajastamise lõpetamine — eelnevalt kajastatud finantsvara või -kohustise eemaldamine üksuse finantsseisundi aruandest;

tuletisinstrument — finantsinstrument või muu leping, mis kuulub käesoleva standardi rakendusalasse ja millel on kõik kolm järgmist tunnust:

a) selle väärtus muutub vastavalt muutustele kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kauba hinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või mõnes muus muutujas, tingimusel, et mitterahalise muutuja korral ei ole muutuja spetsiifiliselt seotud lepinguosapoolega (mida mõnikord nimetatakse alusvaraks);

▼M53

b) see kas ei nõua algset netoinvesteeringut või nõuab sellist algset netoinvesteeringut, mis on väiksem, kui oleks nõutav teiste lepinguliikide puhul, mis eeldatavasti reageeriksid sarnasel viisil turutegurite muutustele;

c) seda arveldatakse tulevikus;

dividendid kasumi jaotamine omakapitaliinstrumentide valdajatele proportsionaalselt nende osalusega konkreetses kapitaliliigis;

sisemise intressimäära meetod meetod **finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumuse** arvutamiseks ja intressitulude või -kulude jaotamiseks ja kasumiaruandes kajastamiseks asjakohase ajavahemiku jooksul;

sisemine intressimäär määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsvara või -kohustise eeldatava kehtivusaja jooksul **finantsvara bilansilisse brutojääkmaksumusse** või **finantsvara amortiseeritud soetusmaksumusse**. Sisemise intressimäära arvutamisel prognoosib üksus eeldatavaid rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, pikendusi, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone) ja **eeldatavat krediidikahjumit**. Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on sisemise intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt paragrahvid B5.4.1-B5.4.3), **tehingukulusid** ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et rahavoogusid ja sarnaste finantsinstrumentide rühma eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul;

eeldatav krediidikahjum **krediidikahjumite** kaalutud keskmine, kus kaaludena kasutatakse vastavaid kohustuste täitmata jätmise riske;

finantsgarantiileping leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada lepingu valdajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee makseid tähtaegselt vastavalt võlainstrumendi algsetele või muudetud tingimustele;

▼**M53**

õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatav finantskohustis	finantskohustis, mis vastab ühele järgmistest tingimustest: a) see vastab **kauplemiseesmärgil hoidmise** määratlusele; b) esmasel kajastamisel määratletakse see üksuse poolt kajastatavaks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 4.2.2 või 4.3.5; c) esmasel kajastamisel või hiljem määratletakse see kajastatavaks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande vastavalt paragrahvile 6.7.1;
siduv kohustus	siduv kokkulepe ressursside kindlaksmääratud koguse vahetamiseks kindlaksmääratud hinnaga kindlaksmääratud kuupäeval või kuupäevadel tulevikus;
prognoositav tehing	oodatav tehing tulevikus, mille suhtes ei ole siduvat kohustust;
finantsvara bilansiline brutojääkmaksumus	**finantsvara amortiseeritud soetusmaksumus** enne **kahju allahindlusega** korrigeerimist;
riskimaandamise suhtarv	riskimaandamisinstrumendi koguse ja riskimaandamisobjekti koguse suhtelise kaalu suhe;
kauplemiseesmärgil hoitav	finantsvara või -kohustis, mis: a) on omandatud või tekkinud peamiselt lähitulevikus edasimüügi või tagasiostmise eesmärgil; b) esmakordsel kajastamisel on see määratletud finantsinstrumentide portfelli osa, mida hallatakse ühiselt ja mille kohta on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta; või c) see on **tuletisinstrument** (välja arvatud tuletisinstrument, mis on finantsgarantiileping või määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument);
väärtuse langusest tulenev kasum või kahjum	kasumid või kahjumid, mis kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas paragrahviga 5.5.8 ja mis tekib osas 5.5 sätestatud väärtuse languse nõuete rakendamise tõttu;

▼**M53**

kehtivusajal eeldatav krediidikahjum	**eeldatav krediidikahjum**, mis tuleneb kõigist finantsinstrumendi kehtivusajal võimalikest kohustuste täitmata jätmise juhtudest;
kahju allahindlus	kooskõlas paragrahviga 4.1.2 mõõdetava finantsvara **eeldatava krediidikahjumi**, rendinõuete ja **lepingulise vara**, kooskõlas paragrahviga 4.1.2A mõõdetava finantsvara akumuleeritud väärtuse languse summa ning siduvate laenuandmiskohustuste eeldatava krediidikahjumi ja **finantsgarantiilepingute** eraldise allahindlus;
muudatusest tingitud kasum või kahjum	summa, mis tekib seoses **finantsvara bilansilise brutojääkmaksumuse** korrigeerimisega, et kajastada uuesti läbi räägitud või muudetud lepingupõhiseid rahavoogusid. Üksus arvutab finantsvara bilansilise brutojääkväärtuse ümber uuesti läbi räägitud või muudetud finantsvara kogu kehtivusaja eeldatavate tulevaste maksete või laekumiste nüüdisväärtuses, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse **sisemise intressimääraga** (või **krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara** korral **krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga**) või kohaldatavuse korral paragrahvi 6.5.10 kohaselt arvutatud muudetud **sisemise intressimääraga**. Finantsvara eeldatavate tulevaste rahavoogude prognoosimisel arvestab üksus kõiki finantsvara lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone), kuid ei arvesta **eeldatavat krediidikahjumit**, välja arvatud juhul, kui finantsvara on **krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara**; viimasel juhul võtab üksus arvesse ka esialgset eeldatud krediidikahjumit, millega arvestati esialgse **krediidiga korrigeeritud sisemise intressimäära** arvutamisel;
tähtajaks tasumata	finantsvara on tähtajaks tasumata, kui vastaspool on jätnud makse lepinguga ettenähtud tähtajal sooritamata;
krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või tekkinud finantsvara	ostetud või tekkinud finantsvara, mis on esialgsel kajastamisel **krediidi tõttu langenud väärtusega**;
ümberliigitamise kuupäev	üksuse finantsvara ümberliigitamisega lõppenud ärimudeli muutmisele järgneva esimese aruandeperioodi esimene päev;

▼M53

tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük	finantsvara ost või müük vastavalt lepingule, mille tingimuste kohaselt antakse vara üle ajavahemiku jooksul, mis on tavaliselt kas kehtestatud õigusaktidega või kujunenud kokkuleppeliselt konkreetsel turul;
tehingukulud	lisakulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise, emiteerimise või realiseerimisega (vt paragrahv B5.4.8). Lisakulu on see, mis ei oleks tekkinud, kui üksus ei oleks finantsinstrumenti omandanud, emiteerinud või realiseerinud.

Järgmised terminid on määratletud IAS 32 paragrahvis 11, IFRS 7 lisas A, IFRS 13 lisas A või IFRS 15 lisas A ning neid kasutatakse käesolevas standardis IAS 32-s, IFRS 7-s, IFRS 13-s või IFRS 15-s määratletud tähenduses:

a) krediidirisk ([1]);

b) omakapitaliinstrument;

c) õiglane väärtus;

d) finantsvara;

e) finantsinstrument;

f) finantskohustis;

g) tehinguhind.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (2. PEATÜKK)

B2.1 Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist tulenevalt klimaatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest teguritest. Nendele instrumentidele, mis põhinevad klimaatilistel teguritel, viidatakse mõnikord kui „ilmastiku tuletisinstrumentidele”. Kui sellised lepingud ei ole IFRS 4 rakendusalas, on need käesoleva standardi rakendusalas.

B2.2 Käesolev standard ei muuda nõudeid töötajate hüvitiste plaanidele, mis on kooskõlas IAS 26-ga *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*, ja müügi- või teenusetulude mahul põhinevatele litsentsitasu lepingutele, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav tulu*.

([1]) Seda mõistet (IFRS 7 määratluses) kasutatakse nõuetes, mille kohaselt tuleb esitada krediidiriski muutuste mõju õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatud kohustistele (vt paragrahv 5.7.7).

▼**M53**

B2.3 Mõnikord teeb üksus strateegiliseks peetava investeeringu teise üksuse emiteeritud omakapitaliinstrumentidesse kavatsusega luua või säilitada pikaajaline ärisuhe üksusega, millesse investeeritakse. Investor või ühisettevõtjast üksus kasutab IAS 28-t, et määrata kindlaks, kas sellise investeeringu arvestamiseks kasutatakse kapitaliosaluse meetodit.

B2.4 Käesolev standard rakendub kindlustusandjate finantsvara ja -kohustiste suhtes, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahvi 2.1 punkt e välistab, sest need tulenevad IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusalas olevatest lepingutest.

B2.5 Finantsgarantiilepingud võivad olla erinevates juriidilistes vormides, nagu garantii, mõned akreditiivide liigid, krediidiriski kaitse leping või kindlustusleping. Nende arvestuskäsitlus ei sõltu nende juriidilisest vormist. Järgmised on näited selliste lepingute asjakohasest käsitlemisest (vt paragrahvi 2.1 punkt e):

a) kui ülekantav risk on märkimisväärne, rakendab väljastaja käesolevat standardit isegi siis, kui finantsgarantiileping vastab IFRS 4-s sätestatud kindlustuslepingu määratlusele. Kui aga väljastaja on varem selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on rakendanud nende suhtes kindlustuslepingute puhul kasutatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4. Kui rakendatakse käesolevat standardit, nõutakse paragrahvis 5.1.1 väljastajalt finantsgarantiilepingu esmast kajastamist õiglases väärtuses. Kui finantsgarantiileping sõlmiti mitteseotud poolte vahelises tehingus, võrdub selle õiglane väärtus tõenäoliselt lepingu sõlmimisel saadud kindlustusmaksega, kui ei ole tõendeid vastupidise kohta. Edaspidi, välja arvatud juhul kui finantsgarantiileping liigitati selle sõlmimisel õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks või kui kehtivad paragrahvid 3.2.15–3.2.23 ja B3.2.12–B3.2.17 (kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kehtib jätkuva seotuse printsiip), mõõdab väljastaja seda kahest järgmisest väärtusest kõrgemaga:

   i) osa 5.5 kohaselt määratud summa ning

   ii) esmaselt arvele võetud summa, millest on vajaduse korral lahutatud IFRS 15 printsiipide kohaselt kajastatud kumulatiivne tulusumma (vt paragrahvi 4.2.1 punkt c);

b) mõned krediidiga seotud garantiid ei nõua makse eeldusena, et garantii saajal oleks oht saada kahju põhjusel, et võlgnik ei suuda garantii objektiks oleva vara tagasimakseid õigeaegselt sooritada, ning ta on seda kahju ka saanud. Selliseks näiteks on garantii, mis nõuab maksete sooritamist konkreetse krediidireitingu või krediidiindeksi muutumise korral. Sellised garantiid ei ole finantsgarantiilepingud käesoleva standardi mõistes, ega ka kindlustuslepingud IFRS 4 mõistes. Sellised garantiid on tuletisinstrumendid ning väljastaja rakendab nende suhtes käesolevat standardit;

▼M53

c) Kui finantsgarantiileping on väljastatud seoses kaupade müügiga, rakendab väljastaja IFRS 15-t selle määramiseks, millal ta kajastab tulu garantiist ja millal kaupade müügist.

B2.6 Kinnitusi, et väljastaja käsitleb lepinguid kindlustuslepingutena, võib üldjuhul leida läbivalt tema suhtluses oma klientide ja järelevalveorganitega, lepingutes, äridokumentides ja finantsaruannetes. Lisaks kehtivad kindlustuslepingute puhul sageli raamatupidamisnõuded, mis erinevad muudele tehinguliikidele, näiteks pankade või äriühingute lepingutele esitatavatest nõuetest. Sellistel juhtudel esitab väljastaja tavaliselt oma finantsaruandes kinnituse, et ta on järginud nimetatud raamatupidamisnõudeid.

KAJASTAMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE (3. PEATÜKK)

Esmane kajastamine (osa 3.1)

B3.1.1 Paragrahvis 3.1.1 sätestatud põhimõttest lähtuvalt kajastab üksus kõiki oma tuletisinstrumentidest tulenevaid lepingujärgseid õigusi ja kohustusi finantsseisundi aruandes vastavalt varade ja kohustistena, välja arvatud nende tuletisinstrumentide korral, mis takistavad finantsvarade ülekandmise kajastamist müügina (vt paragrahv B3.2.14). Kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei kajasta saaja ülekantud vara oma varana (vt paragrahv B3.2.15).

B3.1.2 Järgmised näited käsitlevad paragrahvis 3.1.1 sätestatud põhimõtte rakendamist:

a) tingimusteta nõudeid ja võlgu kajastatakse varade või kohustistena, kui üksusest saab lepingu osapool ja sellest tulenevalt on tal juriidiline õigus saada või juriidiline kohustus maksta raha;

b) omandatavaid varasid ja tekkivaid kohustusi seoses siduva kohustusega osta või müüa kaupu või teenuseid ei kajastata tavaliselt enne, kui vähemalt üks osapooltest on täitnud lepingu. Näiteks kindla tellimuse saanud üksus ei kajasta tavaliselt vara (ja tellimuse esitanud üksus ei kajasta kohustist) selle tulevikukohustuse tekkimise hetkel, vaid lükkab kajastamise edasi kuni tellitud kaupade või teenuste lähetamise, ülekandmise või osutamiseni. Kui siduv kohustus osta või müüa mittefinantsobjekte kuulub käesoleva standardi rakendusalasse vastavalt paragrahvidele 2.4–2.7, kajastatakse selle õiglast netoväärtust vara või kohustisena selle tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval (vt paragrahvi B4.1.30 punkt c). Lisaks, kui eelnevalt kajastamata siduv kohustus on määratletud õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendis riskimaandamisobjektina, kajastatakse maandatavast riskist tulenevat iga muutust pärast riskimaandamise alustamist õiglases netoväärtuses vara või kohustisena (vt paragrahvi 6.5.8 punkt b ja paragrahv 6.5.9);

c) käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvat forvardlepingut (vt paragrahv 2.1) kajastatakse vara või kohustisena tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval, mitte arvelduse teostamise kuupäeval. Kui üksusest saab forvardlepingu osapool, on õiguse ja kohustuse õiglased väärtused sageli võrdsed, nii et forvardi õiglane netoväärtus on null. Kui õiguse ja kohustuse õiglane netoväärtus ei ole null, kajastatakse lepingut kas vara või kohustisena;

▼**M53**

d) käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvaid optsioonilepinguid (vt paragrahv 2.1) kajastatakse varade või kohustistena, kui valdajast või optsiooni kirjutanud isikust saab lepingu osapool;

e) kavandatavad tulevikutehingud, olenemata nende tõenäosusest, ei ole varad ega kohustised, sest üksusest ei ole saanud lepingu osapool.

Tavapärastel turutingimustel toimuv finantsvara ost või müük

B3.1.3 Finantsvara tavapärastel turutingimustel toimuva ostu või müügi kajastamiseks kasutatakse kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust, nagu on kirjeldatud paragrahvides B3.1.5 ja B3.1.6. Üksus rakendab sama meetodit järjepidevalt kõigile käesoleva standardi kohaselt selliselt liigitatud varade ostudele ja müükidele. Selleks liigitatakse eraldi vara, mida mõõdetakse kohustuslikus korras õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, ja vara, mis on määratletud mõõdetuna õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Lisaks moodustavad omaette liigi investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, mille arvestamiseks kasutatakse paragrahvis 5.7.5 esitatud võimalust.

B3.1.4 Leping, mis nõuab või lubab lepingu väärtuse muutuse netotasaarveldamist, ei ole leping tavapärastel turutingimustel. Sellist lepingut käsitletakse tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil tuletisinstrumendina.

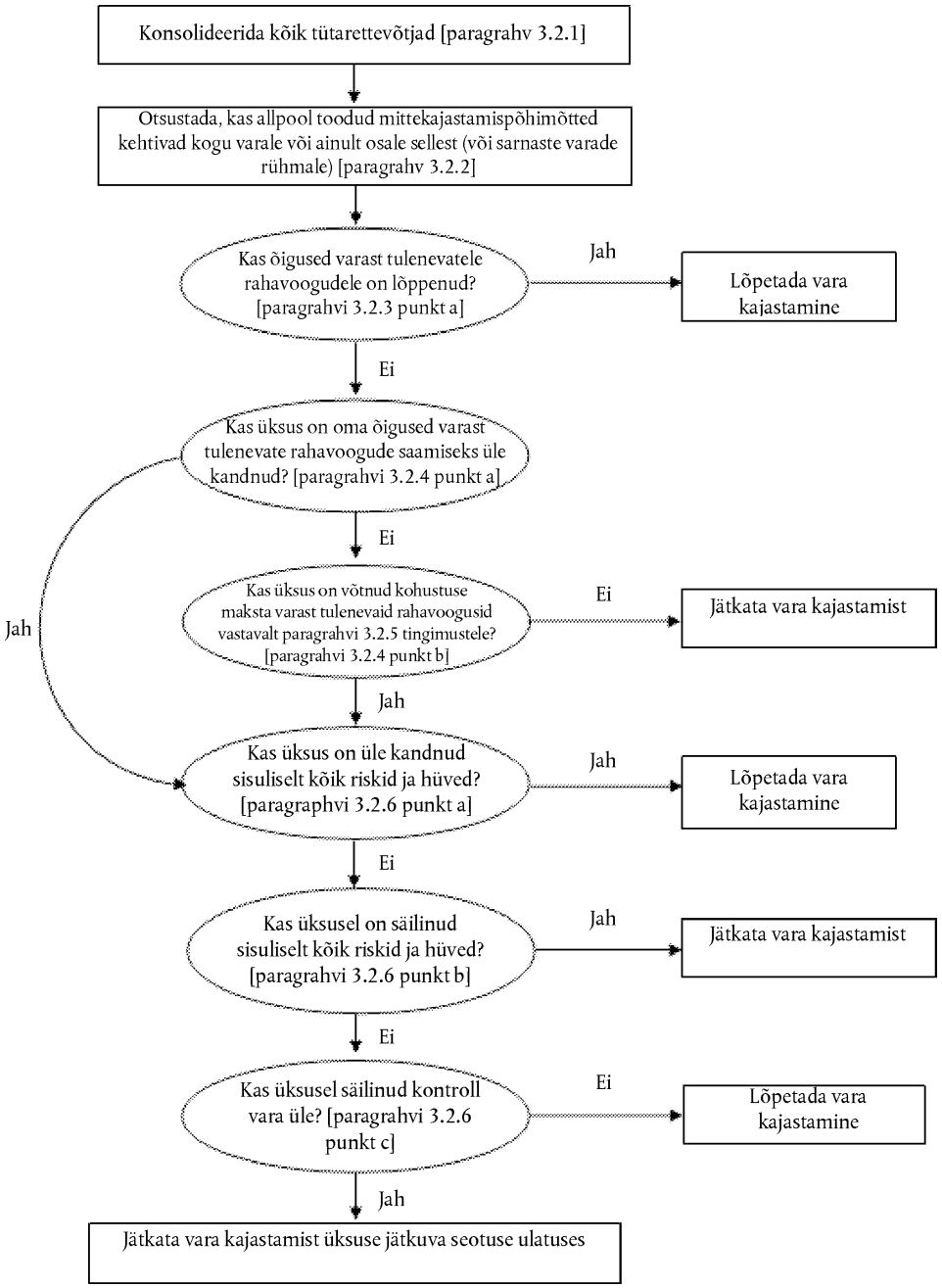
B3.1.5 Tehingupäev on kuupäev, mil üksus võtab endale vara ostmise või müümise kohustuse. Tehingupäevapõhine arvestus viitab a) saadava vara kajastamisele ja kohustisele maksta selle eest tehingupäeval ja b) müüdud vara kajastamise lõpetamisele, müügist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamisele ja ostja vastu tekkinud nõude kajastamisele tehingupäeval. Tavaliselt ei hakka intress kogunema varalt ja vastavalt kohustiselt enne arvelduspäeva, mil omandiõigus läheb üle.

B3.1.6 Arvelduspäev on kuupäev, mil vara kantakse üle üksusele või üksuse poolt. Arvelduspäevapõhine arvestus viitab a) vara kajastamisele päeval, mil üksus selle saab ja b) vara kajastamise lõpetamisele ja realiseerimisest saadava kasumi või kahjumi kajastamisele päeval, mil üksus kannab vara üle. Kui rakendatakse arvelduspäevapõhist arvestust, arvestab üksus tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil saadava vara õiglase väärtuse iga muutuse samal viisil nagu omandatud vara puhul. Teisiti öelduna ei kajastata väärtuse muutust varade puhul, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses; seda kajastatakse kasumiaruandes varade puhul, mis on mõõdetud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande; seda kajastatakse muus koondkasumis finantsvarade puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi kooskõlas paragrahviga 4.1.2a, ja omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul, mida arvestatakse kooskõlas paragrahviga 5.7.5.

▼**M53**

Finantsvara kajastamise lõpetamine (osa 3.2)

B3.2.1 Järgmine vooskeem iseloomustab otsustusprotsessi selle üle, kas ja mil määral finantsvara kajastamine lõpetatakse.



Kokkulepped, mille kohaselt üksusel säilivad lepingujärgsed õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingujärgse kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale (paragrahvi 3.2.4 punkt b)

B3.2.2 Paragrahvi 3.2.4 punktis b kirjeldatud olukord (kui üksusel säilivad lepingupõhised õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingupõhise kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale) esineb näiteks siis, kui üksus on varahaldaja ja ta emiteerib investoritele kasutoovaid osalusi endale kuuluvates alusfinantsvarades ning teenindab selliseid finantsvarasid. Sellisel juhul vastavad finantsvarad kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, kui on täidetud paragrahvides 3.2.5 ja 3.2.6 sätestatud tingimused.

▼**M53**

B3.2.3 Paragrahvi 3.2.5 rakendamisel võib üksus olla näiteks finantsvara väljaandja või kontsern, mille koosseisu kuulub tütarettevõtja, mis on omandanud finantsvara ja annab rahavood edasi mitteseotud kolmandast osapoolest investoritele.

Omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise hindamine (paragrahv 3.2.6)

B3.2.4 Näideteks selle kohta, kui üksus on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

a) finantsvara tingimusteta müük;

b) finantsvara müük koos õigusega finantsvara tagasiostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses ja

c) finantsvara müük koos müügi- või ostuoptsiooniga, mis on sügavalt rahast väljas (s.o optsioon, mis on sellisel määral rahast väljas, et selle jõudmine rahasse enne lepingu aegumist on väga ebatõenäoline).

B3.2.5 Näideteks selle kohta, kui üksusel säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

a) müügi- ja tagasiostutehing, mille korral tagasiostuhind on fikseeritud hind või müügihind, millele lisandub laenuandja tootlus;

b) väärtpaberite laenuks andmise leping;

c) finantsvara müük koos kogutulu-vahetustehinguga, millega kantakse tururiskile avatud positsioon tagasi üksusele;

d) finantsvara müük koos sügavalt rahas müügi- või ostuoptsiooniga (s.o optsioon, mis on sellisel määral rahas, et rahast väljaminemine enne tähtaja lõppemist on väga ebatõenäoline) ja

e) lühiajaliste nõuete müük, mille puhul üksus garanteerib, et ta hüvitab saajal tõenäoliselt tekkivad krediidikahjumid.

B3.2.6 Kui üksus teeb kindlaks, et ülekandmise tulemusena on ta kandnud üle sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, ei kajasta ta ülekantud vara uuesti tulevasel perioodil, välja arvatud juhul, kui ta saab ülekantud vara tagasi uue tehinguga.

Kontrolli ülekandmise hindamine

B3.2.7 Üksusel ei säili kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa. Üksusel säilib kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja ei saa praktiliselt ülekantud vara müüa. Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui sellega kaubeldakse aktiivsel turul, sest ülekantava vara saaja saaks osta ülekantud vara tagasi turul, kui tal tekib vajadus vara üksusele tagastada. Näiteks ülekantava vara saaja

▼**M53**

saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui ülekantud varale kehtib optsioon, mis lubab üksusel seda tagasi osta, kuid ülekantava vara saaja võib kergesti hankida ülekantud vara turul, kui optsiooni kasutataks. Ülekantava vara saaja ei saa ülekantud vara praktiliselt müüa, kui üksusel säilib selline optsioon ja ülekantava vara saajal ei ole võimalik kergesti hankida ülekantud vara turul, kui üksus kasutab oma optsiooni.

B3.2.8 Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa ainult siis, kui ülekantava vara saaja saab müüa ülekantud vara tervikuna mitteseotud kolmandale osapoolele ja ta saab seda teha ühepoolselt ilma ülekandmisele täiendavate piirangute kehtestamiseta. Määrav küsimus on see, et mida ülekantava vara saaja saab praktiliselt teha, mitte aga millised lepingujärgsed õigused ülekantava vara saajale kuuluvad selle suhtes, mida ta saab teha ülekantud varaga või millised lepingujärgsed keelud eksisteerivad. Täpsemalt:

a) lepingujärgsel ülekantud vara realiseerimise õigusel on vähe praktilist mõju, kui ülekantud varal puudub turg, ja

b) ülekantud vara realiseerimisel on vähe praktilist mõju, kui seda ei saa kasutada vabalt. Sel põhjusel:

i) ülekantava vara saaja suutlikkus realiseerida ülekantud vara peab olema sõltumatu teiste tegevusest (st see peab olema ühepoolne suutlikkus) ja

ii) ülekantava vara saaja peab olema suuteline realiseerima ülekantud vara ilma vajaduseta lisada ülekandmisele piiravaid tingimusi või muid kitsendusi (nt tingimusi laenuvara teenindamise või ülekantava vara saajale vara tagasiostmise õigust andva optsiooni kohta).

B3.2.9 See, et ülekantava vara saaja tõenäoliselt ei müü ülekantud vara, ei tähenda iseenesest, et ülekandjal säilib kontroll ülekantud vara üle. Kui aga müügioptsioon või garantii takistab ülekantava vara saajat müümast ülekantud vara, säilib ülekandjal kontroll ülekantud vara üle. Näiteks kui müügioptsioon või garantii on piisavalt väärtuslik, takistab see ülekantava objekti saajat müümast ülekantud vara, sest ülekantava vara saaja tegelikult ei müüks ülekantud vara kolmandale osapoolele ilma sarnast optsiooni või muid piiravaid tingimusi lisamata. Selle asemel hoiaks ülekantava vara saaja ülekantud vara enda valduses, et saada garantii- või müügioptsioonijärgseid makseid. Selliste asjaolude korral säilib ülekandja kontroll ülekantud vara üle.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavad ülekanded

B3.2.10 Üksusel võib säilida õigus saada osa ülekantud varadelt tulenevatest intressimaksetest hüvitisena nende varade teenindamise eest. Intressimaksete see osa, millest üksus loobuks teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, jaotatakse teenindusvarale või teeninduskohustisele. Intressimaksete see osa, millest üksus ei loobu, on intressinõue. Näiteks kui üksus ei loobuks mitte mingist intressist teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, on kogu intressivahe intressinõue. Paragrahvi 3.2.13 rakendamisel kasutatakse teenindusvara ja intressi saamise nõude õiglasi väärtusi, et jaotada nõude bilansiline jääkmaksumus enam mittekajastatava vara osa ja edasikajastatava vara osa vahel. Kui teenindustasu ei ole kindlaks määratud või saadav tasu ei ole eeldatavasti üksusele piisavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teeninduskohustusega seotud kohustis õiglases väärtuses.

▼M53

B3.2.11 Hinnates edasikajastatava osa ja mittekajastatava osa õiglast väärtust paragrahvi 3.2.13 rakendamise eesmärgil, rakendab üksus lisaks paragrahvile 3.2.14 IFRS 13 nõudeid õiglase väärtuse mõõtmise kohta.

Kajastamise lõpetamise kriteeriumitele mittevastavad ülekanded

B3.2.12 Käesolev paragrahv käsitleb paragrahvis 3.2.15 toodud põhimõtte rakendamist. Kui üksuse antud garantii kahjumite osas, mis võivad tuleneda ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest, takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist, sest üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, jätkatakse ülekantud vara kajastamist tervikuna ja saadud tasu kajastatakse kohustisena.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

B3.2.13 Järgnevalt on toodud näiteid selle kohta, kuidas üksus mõõdab ülekantud vara ja kaasnevat kohustist vastavalt paragrahvile 3.2.16.

Kõik varad:

a) kui üksuse antud garantii ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest tuleneva kahjumi eest tasumise kohta takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist jätkuva seotuse ulatuses, mõõdetakse ülekantud vara ülekande sooritamise kuupäeval kas i) vara bilansilises jääkmaksumuses või ii) ülekandmisel saadud tasu maksimumsummas, mille tagasimaksmist võidakse üksuselt nõuda (garantiisumma), olenevalt kumb summa on madalam. Kaasnevat kohustist mõõdetakse esialgu garantiisummas, millele lisatakse garantii õiglane väärtus (mis on tavaliselt garantii eest saadud tasu). Seejärel kajastatakse garantii esialgset õiglast väärtust kasumiaruandes siis, kui kohustus täidetakse (või selle käigus) (vastavalt IFRS 15 printsiipidele) ning vara bilansilist jääkmaksumust vähendatakse kahju allahindluse võrra;

amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad varad:

b) kui üksuse kirjutatud müügioptsiooni kohustus või üksusele kuuluv ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara amortiseeritud soetusmaksumuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist selle soetusmaksumuses (s.o saadud tasuna), mida korrigeeritakse ülekantud vara soetusmaksumuse ja amortiseeritud soetusmaksumuse vahelise mis tahes erinevuse amortisatsiooni võrra optsiooni aegumise kuupäeval. Näiteks oletagem, et vara amortiseeritud soetusmaksumus ja bilansiline brutojääkmaksumus ülekandmise kuupäeval on 98 VÜ-d ja saadud tasu on 95 VÜ-d. Vara bilansiline brutojääkmaksumus optsiooni täitmistähtajal on 100 VÜ-d. Kaasneva kohustise esialgne bilansiline jääkmaksumus on 95 VÜ-d, ning 95 VÜ ja 100 VÜ vahelist erinevust kajastatakse kasumiaruandes, kasutades sisemise intressimäära meetodit. Optsiooni täitmisel kajastatakse kaasneva kohustise bilansilise jääkmaksumuse ja täitmishinna vahelist mis tahes erinevust kasumiaruandes;

▼**M53**

õiglases väärtuses mõõdetavad varad:

c) kui üksusel säilinud ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara õiglases väärtuses, jätkatakse vara mõõtmist õiglases väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) optsiooni täitmishinnas, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahas ii) ülekantud vara õiglases väärtuses, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise mõõtmise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on ostuoptsiooni õiguse õiglane väärtus. Näiteks kui alusvara õiglane väärtus on 80 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 95 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise bilansiline jääkmaksumus on 75 VÜ-d (80 VÜ – 5 VÜ) ja ülekantud vara bilansiline jääkmaksumus on 80 VÜ-d (s.o selle õiglane väärtus);

d) kui üksuse kirjutatud müügioptsioon takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab ülekantud vara õiglases väärtuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist optsiooni täitmishinnas, millele lisatakse optsiooni ajaväärtus. Vara mõõtmine õiglases väärtuses võib toimuda kas õiglases väärtuses või optsiooni täitmishinnas, olenevalt kumb on madalam, kuna üksusel ei ole õigust ülekantud vara õiglase väärtuse suurenemisele üle optsiooni täitmishinna. Sellega tagatakse, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on müügioptsiooni kohustuse õiglane väärtus. Näiteks kui alusvara õiglane väärtus on 120 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 100 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise bilansiline jääkmaksumus on 105 VÜ-d (100 VÜ + 5 VÜ) ja vara bilansiline jääkmaksumus on 100 VÜ-d (antud juhul optsiooni täitmishind);

e) kui koridor ostetud ostuoptsiooni ja kirjutatud müügioptsiooni puhul takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja üksus mõõdab vara õiglases väärtuses, jätkab ta vara mõõtmist õiglases väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) ostuoptsiooni täitmishinna ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahas või ii) vara õiglase väärtuse ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise bilansiline netojääkmaksumus on üksusele kuuluvate ja tema poolt väljaantud optsioonide õiglane väärtus.

▼M53

Näiteks oletagem, et üksus kannab üle õiglases väärtuses mõõdetava finantsvara, samaaegselt ostes ostuoptsiooni täitmishinnaga 120 VÜ ja kirjutades müügioptsiooni täitmishinnaga 80 VÜ-d. Samuti oletagem, et vara õiglane väärtus on ülekandmise kuupäeval 100 VÜ-d. Müügi- ja ostuoptsiooni ajaväärtused on vastavalt 1 VÜ ja 5 VÜ-d. Antud juhul kajastab üksus vara väärtusega 100 VÜ-d (vara õiglane väärtus) ja kohustise väärtusega 96 VÜ-d [(100 VÜ-d + 1 VÜ) – 5 VÜ-d]. Sellest tulenevalt on vara netoväärtus 4 VÜ-d, mis on üksusele kuuluvate ja tema poolt kirjutatud optsioonide õiglane väärtus.

Kõik ülekanded

B3.2.14 Selles ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei käsitleta ülekandja lepingujärgseid ülekandega seotud õigusi või kohustusi eraldi tuletisinstrumentidena, kui nii tuletisinstrumendi kui ka kas ülekantud vara või ülekandmisest tuleneva kohustise kajastamine tingiks samade õiguste või kohustiste kahekordse kajastamise. Näiteks ülekandjal säilinud ostuoptsioon võib takistada finantsvarade ülekandmise käsitlemist müügina. Sellisel juhul ei kajastata ostuoptsiooni eraldi tuletisinstrumendi varana.

B3.2.15 Ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei kajasta ülekantava vara saaja ülekantud vara oma varana. Ülekantava vara saaja lõpetab raha või muude makstud tasude kajastamise ja kajastab nõuet ülekandja vastu. Kui ülekandjal on nii õigus kui ka kohustus võtta uuesti kontroll kogu ülekantud vara üle kindla summa eest (näiteks vastavalt tagasiostulepingule), võib ülekantava objekti saaja käsitleda oma nõuet laenu või nõudena, kui see vastab paragrahvis 4.1.2 sätestatud kriteeriumitele.

Näited

B3.2.16 Järgmised näited illustreerivad käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise põhimõtete rakendamist:

a) *tagasiostulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine*. Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt vara ostetakse tagasi fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara antakse laenuks vastavalt lepingule, mille kohaselt vara antakse tagasi ülekandjale, ei lõpetata selle vara kajastamist, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui ülekantava objekti saaja omandab õiguse vara müümiseks või pantimiseks, liigitab ülekandja vara oma finantsseisundi aruandes ümber näiteks laenuks antud varaks või tagasiostu nõudeks;

b) *tagasiostulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine – varad, mis on sisuliselt samad*. Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt ostetakse tagasi sama või sisuliselt sama vara fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara võetakse laenuks või laenatakse välja vastavalt lepingule, mille kohaselt antakse ülekandjale tagasi sama või sisuliselt sama vara, siis selle kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

c) *tagasiostulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine – asendusõigus*. Kui tagasiostuleping, mis on sõlmitud fikseeritud tagasiostuhinnaga või ostuhinnaga võrdse hinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või sarnane väärtpaberite laenuks andmise tehing annab ülekantava objekti saajale õiguse asendada varasid, mis on ülekantud varaga sarnased ja tagasiostu kuupäeval sama õiglase väärtusega, siis tagasiostutehingu või väärtpaberite laenuks andmise tehingu alusel müüdud või laenuks antud vara kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

▼**M53**

d) *tagasiostu eesõigus õiglases väärtuses*. Kui üksus müüb finantsvara ja tal säilib ainult eesõigus ülekantud vara tagasiostmiseks õiglases väärtuses juhul, kui ülekantava vara saaja hiljem selle vara müüb, siis üksus lõpetab vara kajastamise, sest ta on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

e) *fiktiivne börsitehing (wash sale)*. Finantsvara tagasiostmist varsti pärast selle müümist nimetatakse mõnikord fiktiivseks börsitehinguks. Sellise tagasiostmise puhul ei ole välistatud kajastamise lõpetamine tingimusel, et esialgne tehing vastab kajastamise lõpetamise nõuetele. Kui aga finantsvara müügileping sõlmitakse samaaegselt lepinguga sama vara tagasi ostmiseks fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, siis vara kajastamist ei lõpetata;

f) *müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahas*. Kui ülekandja saab ülekantud finantsvara tagasi osta ja ostuoptsioon on sügavalt rahas, ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Samuti kui ülekantava vara saaja saab finantsvara tagasi müüa ja müügioptsioon on sügavalt rahas, siis ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, sest ülekandjal säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

g) *müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahast väljas*. Finantsvara, mis kantakse üle vastavalt ülekantava vara saajale kuuluva sügavalt rahast väljas olevale müügioptsioonile või ülekandjale kuuluvale sügavalt rahast väljas olevale ostuoptsioonile, kajastamine lõpetatakse. See tuleneb asjaolust, et ülekandja on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved;

h) *kergesti hangitavad varad, millele kehtib ostuoptsioon, mis ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas*. Kui üksusele kuulub vara ostuoptsioon, vara on turul kergesti kättesaadav ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas, siis vara kajastamine lõpetatakse. See on tingitud sellest, et üksusel i) ei ole säilinud ja ta ei ole üle kandnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvaid riske ja hüvesid, ja ii) ei ole säilinud kontrolli. Kui aga vara ei ole turul kergesti kättesaadav, siis kajastamise lõpetamine on välistatud vara summa sellises ulatuses, mille suhtes kehtib ostuoptsioon, sest üksusel on säilinud kontroll vara üle;

i) *kergesti mittekättesaadav vara, millele kehtib müügioptsioon, mille on välja andnud üksus ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas.* Kui üksus kannab üle finantsvara, mis ei ole turul kergesti kättesaadav ja kirjutab müügioptsiooni, mis ei ole sügavalt rahast väljas ei jää üksusele sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ega hüved, kuid ta ei kanna neid ka üle kirjutatud müügioptsiooni tõttu. Üksusel säilib kontroll vara

▼**M53**

üle, kui müügioptsioon on piisavalt väärtuslik, et takistada ülekantava vara saajat vara müümast, sellisel juhul jätkatakse vara kajastamist ülekandja jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv B3.2.9). Üksus kannab vara kontrolli üle, kui müügioptsioon ei ole piisavalt väärtuslik takistamaks vara müümist ülekantava vara saaja poolt, sellisel juhul vara kajastamine lõpetatakse;

j) *varad, millele kehtib õiglase väärtusega müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping*. Kui kantakse üle finantsvara, millele kehtib müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, millel on tagasiostmise ajal finantsvara õiglase väärtusega võrdne täitmis- või tagasiostuhind, siis lõpetatakse kajastamine praktiliselt kõigi omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise tõttu;

k) *rahas arveldatavad ostu- või müügioptsioonid*. Üksus hindab sellise finantsvara ülekandmisel, millele kehtib rahas tasaarveldatav müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, kas tal on säilinud või ta on üle kandnud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui üksusel ei ole säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll ülekantud vara üle. See, et müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping on tasaarveldatav rahas, ei tähenda automaatselt, et üksus on kontrolli üle kandnud (vt paragrahv B3.2.9 ja eespool toodud punktid g, h ja i);

l) *eraldise eemaldamine*. Eraldise eemaldamine on tingimusteta tagasiostu ostuoptsioon, mis annab üksusele õiguse nõuda tagasi mõnede piirangute kohaselt ülekantud varad. Tingimusel, et sellise optsiooni tulemusena üksusel ei säili ega ta ei kanna üle sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, välistab selline optsioon kajastamise lõpetamise ainult tagasiostmisele kuuluva summa ulatuses (eeldades, et ülekantava vara saaja ei saa varasid müüa). Kui näiteks laenuvarade bilansiline jääkmaksumus ja nende ülekandmisel saadud laekumised on 100 000 VÜ-d ning iga üksikut laenu on võimalik tagasi osta, kuid võimalike tagasiostetavate laenude kogusumma ei saa ületada 10 000 VÜ-d, siis 90 000 VÜ suurune osa laenudest vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele;

m) *tagasiostuoptsioon*. Ülekantud varasid teenindav üksus, milleks võib olla ülekandja, võib omada tagasiostuoptsiooni järelejäänud ülekantud varade ostmiseks, kui säilinud varade summa langeb kindlaksmääratud tasemele, millest alates muutub nende varade teenindamise kulu koormavaks võrreldes teenindamisest saadava kasuga. Tingimusel, et tagasiostuoptsioonist tulenevalt ei ole üksusel säilinud ega ta ei ole ka üle andnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ning ülekantava objekti saaja ei saa varasid müüa, on välistatud kajastamise lõpetamine ainult sellise varade summa ulatuses, millele kehtib ostuoptsioon;

n) *allutatud säilinud intressid ja krediidigarantiid*. Üksus võib tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamise, allutades kas mõned või kõik enda säilitatud osalused ülekantud varades. Alternatiivselt võib üksus vähendada ülekantava vara saajale krediidiriski laenugarantii vormis, mis võib olla piiramata või piiratud teatud summaga. Kui üksusel säilivad sisuliselt kõik ülekantud

▼**M53**

vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkatakse vara kajastamist tervikuna. Kui üksusel säilivad mõned, kuid mitte sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved ning tal on säilinud kontroll, siis on kajastamise lõpetamine välistatud rahasumma või muude varade ulatuses, mille maksmist võidakse üksuselt nõuda;

o) *kogutulu vahetustehing*. Üksus võib müüa finantsvara ülekantava vara saajale ja sõlmida ülekantava vara saajaga kogutulu *vahetustehing*, mille puhul kõik alusvarast tulenevate intressimaksete rahavood tasutakse üksusele fikseeritud makse või muutuva intressimääraga makse summas ja üksus saab endale alusvara õiglase väärtuse iga suurenemise või vähenemise. Sellisel juhul on kogu vara kajastamise lõpetamine keelatud;

p) *intressmäära vahetustehing*. Üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara ja sõlmida ülekantava objekti saajaga intressimäära vahetustehingu fikseeritud intressimäära saamiseks ja muutuva intressimäära maksmiseks nominaalsumma alusel, mis on võrdne ülekantud finantsvara põhisummaga. Intressimäära *vahetustehing* ei välista ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et vahetuslepingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest maksetest;

q) *amortiseeruv intressimäära vahetustehing*. Üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara, mis tasutakse täielikult aja jooksul ja sõlmida ülekantava objekti saajaga amortiseeriva intressimäära vahetuslepingu fikseeritud intressimäära saamiseks ja muutuva intressimäära maksmiseks nominaalsumma alusel. Kui vahetuslepingu nominaalsumma amortiseerub nii, et see võrdub mis tahes ajahetkel ülekantud finantsvara tasumata põhisummaga, põhjustaks *vahetustehing* olulise ettemakseriski säilimise üksusel, mille korral üksus kas jätkab kogu ülekantud vara kajastamist või jätkab ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Vastupidisel juhul, kui vahetustehingu nominaalsumma amortiseerimine ei ole seotud ülekantud vara eest tasumata põhisummaga, siis selline vahetusleping ei põhjustaks varaga seotud ettemakseriski säilimist üksusel. Seega ei välistaks see ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et vahetustehingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest intressimaksetest ja vahetustehingust ei tulene ülekantud vara omandiga seonduvate mis tahes muude märkimisväärsete riskide ja hüvede säilimine üksusel;

r) *mahakandmine*. Üksusel ei ole mõistlikku ootust, et finantsvara lepingujärgsed rahavood saavad täielikult või osaliselt kaetud.

▼**M53**

B3.2.17 Käesolevas paragrahvis kirjeldatakse jätkuva osalemise meetodi rakendamist, kui üksuse jätkuv osalemine on seotud finantsvara ühe osaga.

Oletagem, et üksusel on ennetähtaegselt tagastatavate laenude portfell, mille nominaalne ja sisemine intressimäär on 10 protsenti ning mille põhisumma ja amortiseeritud soetusmaksumus on 10 000 VÜ-d. Üksus sõlmib tehingu, milles ülekantava vara saaja omandab 9 115 VÜ eest õiguse saada 9 000 VÜ-d kõikidest põhiosamaksete laekumistest, millele lisandub 9,5-protsendiline intress. Üksusel säilib õigus saada 1 000 VÜ-d põhisumma kõikidest laekumistest, millele lisandub 10-protsendiline intress ja 0,5-protsendiline intressivahe ülejääk ülejäänud 9 000 VÜ suuruselt põhisummalt. Ettemaksete laekumised jaotatakse üksuse ja ülekantava vara saaja vahel proportsionaalselt suhtega 1:9, kuid kõik tasumata summad arvatakse maha üksuse 1 000 VÜ suuruselt osaluselt kuni selle osaluse täieliku ärakasutamiseni. Laenude õiglane väärtus tehingupäeval on 10 100 VÜ-d ja 0,5-protsendise intressivahe ülejäägi hinnanguline õiglane väärtus on 40 VÜ-d.

Üksus teeb kindlaks, et ta on kandnud üle mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (näiteks olulise ettemakseriski), kuid tal on säilinud ka mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (tulenevalt tema allutatud säilinud osalusest) ja tal on säilinud kontroll. Seetõttu rakendab ta jätkuva seotuse meetodit.

Käesoleva standardi rakendamiseks analüüsib üksus tehingut a) täielikult proportsionaalse säilinud 1 000 VÜ suuruse osaluse säilitamisena ja b) sellise säilinud osaluse allutamisena, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul.

Üksus arvutab, et 9 090 VÜ suurune osa (90 % 10 100 VÜ-st) saadud 9 115 VÜ suurusest tasust on tasu täielikult proportsionaalse 90-protsendilise osa eest. Ülejäänud osa saadud tasust (25 VÜ) on tasu, mis on saadud selle säilitatud osaluse allutamise eest, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul. Lisanduvalt ülemäärane 0,5 %-line hinnavahe esitab tulu, mis on saadud krediidihüvitistest. Seega on krediidiriski vähendamise eest saadud kogutasu 65 VÜ-d (25 VÜ + 40 VÜ).

Üksus arvutab kasumi või kahjumi, mis saadakse rahavoogudest 90-protsendise osa müügist. Eeldades, et üleantud 90-protsendise osa õiglane väärtus ja allesjäänud 10-protsendise osa õiglane väärtus ei ole üleandmise kuupäeval kättesaadavad, jaotab üksus vara bilansilise jääkmaksumuse kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.2.14 järgmiselt:

	Õiglane väärtus	*Protsent*	*Jaotatud bilansiline jääkmaksumus*
Ülekantud osa	9 090	90 %	9 000
Allesjäänud osa	1 010	10 %	1 000
Kokku	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Üksus arvutab oma kasumi või kahjumi rahavoogude 90-protsendilise osa müügist, lahutades ülekantud osa jaotatud bilansilise jääkmaksumuse saadud tasust, mille tulemuseks on 90 VÜ-d (9 090 VÜ – 9 000 VÜ). Üksusel säilinud osa bilansiline jääkmaksumus on 1 000 VÜ-d.

Lisaks kajastab üksus jätkuvat seotust, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks. Seega kajastab ta vara summas 1 000 VÜ-d (rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral) ja kaasnevat kohustist väärtusega 1 065 VÜ-d (mis on rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral, s.o 1 000 VÜ-d, millele lisandub allutamise õiglane väärtus 65 VÜ-d).

Üksus kasutab kogu eespool toodud informatsiooni, et arvestada tehingut järgmiselt:

	Deebet	*Krediit*
Esialgne vara	—	9 000
Allutatud vara või jääkosalus	1 000	—
Intressivahe ülejäägi näol saadavale tasule vastav vara	40	—
Kasum või kahjum (kasum ülekandmisest)	—	90
Kohustis	—	1 065
Saadud raha	9 115	—
Kokku	**10 155**	**10 155**

Vahetult pärast tehingut on vara bilansiline jääkmaksumus 2 040 VÜ-d, koosnedes 1 000 VÜ-st, mis on säilinud osaluse jaotatud maksumus ja 1 040 VÜ-st, mis on üksuse täiendav jätkuv seotus tulenevalt tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks (mis sisaldab intressivahe ülejääki 40 VÜ-d).

Järgnevatel perioodidel kajastab üksus krediidiriski vähendamise eest saadud tasu (65 VÜ-d) ajalise proportsiooni alusel, arvestab intressi kajastatud varalt, kasutades sisemise intressimäära meetodit ja kajastab iga krediidi väärtuse langust kajastatud varadelt. Näitena viimati nimetatud juhtumi kohta oletagem, et järgmisel aastal ilmneb väärtuse langusest tulenev kahjum 300 VÜ suuruses summas. Üksus vähendab oma kajastatud vara 600 VÜ võrra (300 VÜ-d on seotud tema säilinud osalusega ja 300 VÜ-d on seotud täiendava jätkuva seotusega, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaoks) ja vähendab oma kajastatud kohustist 300 VÜ võrra. Netotulemus on 300 VÜ suurune väärtuse languse kulu kasumiaruandes.

▼M53

Finantskohustiste kajastamise lõpetamine (osa 3.3)

B3.3.1 Finantskohustis (või selle osa) kustutatakse, kui võlgnik kas:

a) täidab selle kohustise (või selle kohustise osa), makstes võlausaldajale tavaliselt rahas, muude finantsvaradega, kaupade või teenustega, või

b) on juriidiliselt vabastatud põhivastutusest kohustise (või selle osa) eest kas vastavalt seadusele või võlausaldaja poolt. Kui võlgnik on andnud garantii, võib see tingimus olla siiski täidetud.

B3.3.2 Kui võlainstrumendi emitent ostab selle instrumendi tagasi, kustutatakse võlg ka siis, kui emitent on selle instrumendi turutegija või kavatseb seda lähiajal edasi müüa.

B3.3.3 Kolmandale osapoolele, sealhulgas varahaldajale tehtav makse (mõnikord nimetatud kui „sisuline võõrandamine") ei vabasta iseenesest võlgnikku tema põhikohustusest võlausaldaja ees, kui seaduslik vabastus puudub.

B3.3.4 Kui võlgnik maksab kolmandele osapoolele, et see võtaks endale kohustuse ja teatab oma võlausaldajale, et kolmas osapool on võtnud endale võlakohustuse, ei lõpeta võlgnik võlakohustuse kajastamist, kui paragrahvi B3.3.1 punktis b sätestatud tingimus ei ole täidetud. Kui võlgnik maksab kolmandale osapoolele kohustuse võtmise eest ja hangib oma võlausaldajalt juriidilise vabastuse, on võlgnik võla kustutanud. Kui aga võlgnik on nõus tegema võlalt makseid kolmandale osapoolele või otse esialgsele võlausaldajale, kajastab võlausaldaja uut võlakohustust kolmanda osapoole ees.

B3.3.5 Kuigi juriidiline vabastus, mis saadakse kas õigusaktide alusel või võlausaldajalt, tingib kohustise kajastamise lõpetamise, võib üksus kajastada uue kohustise, kui paragrahvides 3.2.1–3.2.23 sätestatud kajastamise lõpetamise kriteeriumid ei ole ülekantud finantsvarade puhul täidetud. Kui need kriteeriumid ei ole täidetud, siis ei lõpetata ülekantud varade kajastamist ja üksus kajastab ülekantud varadega seotud uue kohustise.

B3.3.6 Paragrahvi 3.3.2 rakendamisel on tingimused oluliselt erinevad, kui uute tingimuste kohane rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtus, sealhulgas kõik makstud tasud, millest on maha arvatud kõik saadud tasud, mida on diskonteeritud esialgset sisemist intressimäära kasutades, erineb üle 10 protsendi esialgse finantskohustise järelejäänud rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtusest. Kui võlainstrumentide vahetamist või tingimuste muutmist arvestatakse kustutamisena, kajastatakse mis tahes esinenud kulusid või tasusid kasumi või kahjumi osana instrumendi kustutamisel. Kui vahetamist või muutmist ei arvestata kustutamisena, korrigeeritakse kohustise bilansilist jääkmaksumust kõikide esinenud kulude või tasudega ning need kulud või tasud amortiseeritakse muudetud kohustise järelejäänud tähtaja jooksul.

▼M53

B3.3.7 Mõnedel juhtudel vabastab võlausaldaja võlgniku tema hetkel kehtivast maksete kohustusest, kuid võlgnik võtab endale garantiikohustuse teha makseid, kui esmase vastutuse võtnud osapool jätab kohustuse täitmata. Sellisel juhul võlgnik:

a) kajastab uut finantskohustist oma garantiikohustuse õiglase väärtuse alusel ja

b) kajastab kasumit või kahjumit i) kõikide tasutud maksete ja ii) esialgse finantskohustise bilansilise jääkmaksumuse, millest on maha arvatud uue finantskohustise õiglane väärtus, vahelise erinevuse alusel.

LIIGITAMINE (4. PEATÜKK)

Finantsvara liigitamine (osa 4.1)

Üksuse finantsvara valitsemise ärimudel

B4.1.1 Paragrahvi 4.1.1 punktis a nõutakse, et üksus klassifitseeriks finantsvara üksuse finantsvara valitsemise ärimudeli alusel, kui ei kehti paragrahv 4.1.5.Üksus hindab juhtkonna võtmeisikute poolt (nagu on määratletud IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*) kindlaks määratud ärimudeli alusel, kas tema finantsvarad vastavad paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimustele.

B4.1.2 Üksuse ärimudel on kindlaks määratud sellisel tasemel, et see kajastab, kuidas valitsetakse finantsvararühmi koos, et saavutada konkreetset ärieesmärki. Üksuse ärimudel ei sõltu juhtkonna kavatsustest eraldi instrumentide suhtes. Sellest tulenevalt ei ole nimetatud tingimus instrumentide lõikes lähenemine klassifitseerimisele ja tuleks kindlaks määrata kõrgemal agregeerituse tasemel. Üksikul üksusel võib olla oma finantsinstrumentide valitsemiseks siiski rohkem kui üks ärimudel. Järelikult ei ole klassifikatsiooni vaja kindlaks määrata aruandva üksuse tasandil. Näiteks võib üksusel olla investeerimisportfell, mida ta valitseb selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja teine investeerimisportfell, mida ta valitseb kauplemiseks, et muuta õiglasi väärtusi. Samamoodi võib mõnel juhul olla kohane jagada finantsvaraportfell eraldi allportfellideks, et kajastada, millisel tasemel üksus neid finantsvarasid valitseb. Näiteks võib see nii olla juhul, kui üksus annab välja või ostab hüpoteeklaenude portfelli ja valitseb mõnda laenudest eesmärgiga koguda lepingupõhiseid rahavooge ja valitseb teisi laene eesmärgiga need müüa.

B4.1.2A Üksuse ärimudel näitab, kuidas üksus oma finantsvara valitseb, et tekitada rahavooge. See tähendab, et üksuse ärimudel määrab, kas rahavood tulenevad lepingupõhiste rahavoogude kogumisest, finantsvara müümisest või mõlemast. Järelikult ei tehta seda hindamist selliste stsenaariumite põhjal, mis üksuse mõistlike ootuste kohaselt

▼**M53**

ei realiseeru, nagu näiteks nn halvima juhu või stressiolukorra stsenaariumid. Näiteks, kui üksus arvestab, et ta müüb konkreetse finantsvaraportfelli üksnes stressiolukorra stsenaariumis, ei mõjutaks see stsenaarium üksuse nende varade ärimudeli hindamist, kui üksus eeldab mõistuspäraselt, et selline stsenaarium ei realiseeru. Kui rahavooge realiseeritakse viisil, mis erineb üksuse ootustest kuupäeval, millal üksus ärimudelit hindas (näiteks, kui üksus müüb finantsvarasid varade klassifitseerimise ajal oodatust rohkem või vähem), ei põhjusta see eelneva perioodi viga üksuse finantsaruannetes (vt IAS 8) ega muuda selles ärimudelis hoitavate ülejäänud finantsvarade (st need varad, mida üksus kajastas varasemates perioodides ja mis tal ikka alles on) klassifikatsiooni, tingimusel et üksus võttis arvesse kogu asjaomast teavet, mis oli tema ärimudeli hindamise ajal kättesaadav. Kui üksus hindab ärimudelit hiljuti käibele lastud või hiljuti ostetud finantsvara jaoks, peab ta koos kogu muu asjaomase teabega siiski arvesse võtma teavet selle kohta, kuidas on rahavooge varem realiseeritud.

B4.1.2B Üksuse finantsvarade valitsemise ärimudel on tõsiasi, mitte pelgalt väide. See on üldjuhul vaadeldav tegevuse kaudu, mida üksus arendab ärimudeli eesmärgi saavutamiseks. Üksusel tuleb oma finantsvara valitsemise ärimudeli hindamisel teha otsustusi ja hindamisel ei ole määrav üksik tegur või tegevus. Selle asemel peab üksus arvesse võtma kõiki hindamise kuupäeval kättesaadavaid asjaomaseid tõendeid. Sellised asjaomased tõendid on muu hulgas, kuid mitte ainult:

a) kuidas hinnatakse ja teatatakse üksuse juhtkonna võtmeisikutele ärimudeli ja selles ärimudelis hoitavate finantsvarade tulemuslikkust;

b) riskid, mis mõjutavad ärimudeli (ja selles ärimudelis hoitavate finantsvarade) tulemuslikkust, ja eelkõige, kuidas neid riske juhitakse; ning

c) ettevõtte juhtide tasustamine (näiteks, kas tasu põhineb valitsetavate varade õiglasel väärtusel või kogutud lepingupõhistel rahavoogudel).

▼**M53**

Lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks vara hoidmise eesmärgiga ärimudel

B4.1.2C Finantsvara, mida hoitakse ärimudelis, mille eesmärk on vara hoidmine lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks, valitsetakse selleks, et realiseerida instrumendi kehtivusajal lepingupõhiste maksete kogumise teel rahavooge. See tähendab, et üksus valitseb portfellis hoitavaid varasid selleks, et koguda konkreetseid lepingupõhiseid rahavooge (selle asemel, et valitseda portfelli pealt nii vara hoidmise kui ka müümise teel teenitud kogu tulu). Selleks, et kindlaks määrata, kas rahavooge teenitakse finantsvarade lepingupõhiste rahavoogude kogumise teel, on vaja arvesse võtta varasematel perioodidel toimunud müügi sagedust, väärtust ja ajastust, nende müükide põhjusi ja ootusi tulevaselt müügitegevuselt. Müük iseenesest ärimudelit siiski ei määra ja seepärast ei saa seda arvestada eraldi. Seevastu näitab teave varasema müügi kohta ja ootuste kohta tulevase müügi suhtes, mil määral on üksuse finantsvarade valitsemiseks seatud eesmärk saavutatud ja konkreetselt, kuidas rahavooge realiseeritakse. Üksus peab teavet varasema müügi kohta arvesse võtma seoses selle müügi põhjustega ja müügi ajal valitsenud tingimustega võrreldes jooksvate tingimustega.

B4.1.3 Kuigi üksuse ärimudeli eesmärk võib olla varade hoidmine selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ei ole üksusel vaja hoida kõiki neid instrumente kuni maksetähtpäevani. Seega võib üksuse ärimudel olla ette nähtud finantsvarade hoidmiseks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, isegi juhul, kui finantsvarade müük toimub või eeldatavasti toimub tulevikus.

B4.1.3A Ärimudel võib olla ette nähtud varade hoidmiseks selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, isegi kui üksus müüb finantsvara, kui vara krediidirisk suureneb. Selleks et kindlaks määrata, kas vara krediidirisk on suurenenud, võtab üksus arvesse mõistuspärast ja põhjendatavat teavet, sealhulgas prognoose. Varade krediidiriski suurenemise tõttu toimuv müük ei ole selle sagedusest ja väärtusest olenemata vastuolus ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, sest finantsvarade krediidikvaliteet on oluline üksuse võime jaoks koguda lepingupõhiseid rahavooge. Krediidiriski juhtimine selleks, et viia võimalikud krediidivõime halvenemisest tingitud krediidikahjud miinimumini, on sellise ärimudeli lahutamatu osa. Krediidiriski suurenemise tõttu toimuva müügi näide on finantsvara müük põhjusel, et see ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumitele. Sellist poliitika puudumise korral võib üksus siiski tõendada muul viisil, et müük toimus krediidiriski suurenemise tõttu.

▼M53

B4.1.3B Müük muudel põhjustel, näiteks müük selleks, et juhtida krediidi kontsentreerumise riski (ilma varade krediidiriski suurenemiseta), võib samuti olla kooskõlas ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Selline müük võib eelkõige olla kooskõlas ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, kui selline müük toimub harva (isegi kui need on väärtuselt olulised) või on nii eraldi kui ka koondsummas väärtuselt ebaolulised (isegi kui müük toimub sageli). Kui portfellist tehakse rohkem kui harvadel juhtudel selliseid müüke ja need müügid on väärtuselt rohkem kui ebaolulised (eraldi või koondsummas), tuleb üksusel hinnata, kas ja kuidas on sellised müügid kooskõlas lepingupõhiste rahavoogude kogumise eesmärgiga. Hindamise jaoks ei ole oluline, kas finantsvara müümise vajadus on tingitud kolmandast isikust või toimub müük üksuse oma äranägemisel. Müügi sageduse või väärtuse suurenemine konkreetsel perioodil ei ole tingimata vastuolus eesmärgiga hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, kui üksus suudab seletada nende müükide põhjuseid ja näitab, miks need müügid ei kajasta muutust üksuse ärimudelis. Lisaks võib müük olla kooskõlas eesmärgiga hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge siis, kui müük tehakse finantsvara maksetähtpäeva lähedal ja müügitulu on ligikaudu sama suur kui ülejäänud kogutavad lepingupõhised rahavood.

B4.1.4 Järgmised on näited sellest, kui üksuse ärimudeli eesmärk võib olla hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. See näidete loetelu ei ole lõplik. Lisaks ei ole näited mõeldud selleks, et arutada kõiki tegureid, mis võivad olla olulised üksuse ärimudeli hindamiseks, ega selleks et määratleda tegurite suhtelist olulisust.

Näide	Analüüs
Näide 1 Üksus hoiab investeeringuid, et koguda nende lepingupõhiseid rahavooge. Üksuse rahastamisvajadused on ettearvatavad ja tema finantsvarade maksetähtpäev ühitatakse üksuse hinnanguliste rahastamisvajadustega. Üksus teeb krediidiriski juhtimise toiminguid eesmärgiga viia krediidikahjud miinimumini. Varem on müük toimunud tüüpiliselt siis, kui finantsvarade krediidirisk on suurenenud, nii et varad ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumitele. Lisaks on toimunud harvad müügid ettenägematute rahastamisvajaduste tõttu.	Kuigi üksus võtab muu teabe hulgas arvesse ka finantsvarade õiglaseid väärtusi likviidsuse perspektiivist (st rahasumma, mille saaks, kui üksusel on vaja varad müüa), on üksuse eesmärk hoida finantsvarasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavoogusid. Müük ei oleks selle eesmärgiga vastuolus, kui see toimuks vastuseks varade krediidiriski suurenemisele, näiteks kui varad ei vasta enam üksuse dokumenteeritud investeerimispoliitikas määratletud krediidikriteeriumitele. Selle eesmärgiga ei oleks vastuolus ka harvad müügid tulenevalt ettenägematutest rahastamisvajadustest (nt stressiolukorra stsenaariumis), isegi kui sellised müügid on väärtuselt olulised.

▼M53

Näide	Analüüs
Aruannetes juhtkonna võtmeisikutele keskendutakse finantsvarade krediidikvaliteedile ja lepingujärgsele tulule. Üksus jälgib muu teabe hulgas ka finantsvarade õiglaseid väärtusi.	
Näide 2 Üksuse ärimudel on osta finantsvarade portfelle, näiteks laene. Need portfellid võivad või mitte sisaldada finantsvarasid, mis on halvenenud krediidikvaliteediga. Kui laenude eest ei maksta õigeaegselt, püüab üksus realiseerida lepingupõhiseid rahavooge mitmesuguste vahendite kaudu — näiteks, võttes võlgnikuga ühendust meili, telefoni teel või muul viisil. Üksuse eesmärk on koguda lepingupõhiseid rahavooge ja üksus ei valitse selles portfellis laene eesmärgiga realiseerida rahavooge neid laene müües. Mõnel juhul sõlmib üksus intressivahetuslepinguid, et muuta konkreetsete finantsvarade intressimäär portfellis ujuvast intressimäärast fikseeritud intressimääraks.	Üksuse ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Sama analüüs oleks kohaldatav isegi juhul, kui üksus ei looda saada kõiki lepingupõhiseid rahavooge (nt mõned finantsvaradest on esmasel arvelevõtmisel halvenenud krediidiriskiga). Veelgi enam, üksuse ärimudelit ei muuda iseenesest ka asjaolu, et üksus sõlmib portfelli rahavoogude muutmiseks tuletisinstrumentide lepinguid.
Näide 3 Üksuse ärimudeli eesmärk on anda klientidele laene ja seejärel müüa need laenud väärtpaberistamisettevõtjale. Väärtpaberistamisettevõtja väljastab investoritele instrumendid. Laenuandja üksus kontrollib väärtpaberistamisettevõtjat ja seega konsolideerib seda. Väärtpaberistamisettevõtja kogub laenudest lepingupõhiseid rahavooge ja annab need edasi oma investoritele. Selles näites eeldatakse, et laene kajastatakse jätkuvalt konsolideeritud finantsseisundi aruandes, sest väärtpaberistamisettevõtja ei lõpeta nende kajastamist.	Konsolideeritud grupp andis laenud eesmärgiga hoida neid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Laenuandjast üksuse eesmärk on siiski realiseerida laenuportfelli pealt rahavooge, müües laenud väärtpaberistamisettevõtjale, nii et tema eraldi finantsaruannete seisukohast ei tegele ta portfelli valitsemisega lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks.
Näide 4 Finantsasutus hoiab finantsvarasid, et katta likviidsusvajadusi stressiolukorra stsenaariumis (nt massiline pangahoiuste väljavõtmine). Üksus ei näe ette nende varade müümist, välja arvatud selliste stsenaariumide puhul. Üksus jälgib finantsvarade krediidikvaliteeti ja tema eesmärk finantsvarade valitsemisel on koguda lepingupõhiseid rahavooge. Üksus hindab varade tulemuslikkust teenitud intressitulu ja realiseerunud krediidikahjude põhjal.	Üksuse ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Analüüs ei muutuks isegi siis, kui üksus oleks teinud varasema stressiolukorra stsenaariumi ajal olnud väärtuselt olulisi müüke, et katta likviidsusvajadusi. Samamoodi ei ole korduv müügitegevus, mis on väärtuselt ebaoluline, vastuolus finantsvarade hoidmisega lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks.

▼M53

Näide	Analüüs
Sellegipoolest jälgib üksus ka finantsvarade õiglast väärtust likviidsuse aspektist, et tagada, et rahasumma, mida saaks realiseerida, kui üksusel oleks stressiolukorra stsenaariumis vaja varad müüa, oleks üksuse likviidsusvajaduste katmiseks piisav. Üksus teeb likviidsuse tõestamiseks perioodiliselt müüke, mis on väärtuselt ebaolulised.	Seevastu, kui üksus hoiab finantsvarasid selleks, et katta igapäevaseid likviidsusvajadusi ja selle eesmärgi täitmine eeldab sagedasi müüke, mis on väärtuselt olulised, ei ole üksuse ärimudeli eesmärk hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Samamoodi, kui üksuse järelevalveasutus nõuab, et üksus müüks regulaarselt finantsvara, et tõestada, et varad on likviidsed, ja müüdava vara väärtus on oluline, ei ole üksuse ärimudel finantsvara hoidmiseks selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge. Analüüsi jaoks ei ole oluline, kas finantsvarade müümise vajadus on tingitud kolmandast isikust või toimub müük üksuse oma äranägemisel.

Ärimudel, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga

B4.1.4A Üksus võib hoida finantsvara ärimudelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga. Seda tüüpi ärimudelis on üksuse juhtkonna võtmeisikud teinud otsuse, et nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa. Seda tüüpi ärimudeliga võivad olla kooskõlas mitmesugused eesmärgid. Näiteks võib olla ärimudeli eesmärk valitseda igapäevaseid likviidsusvajadusi, säilitada konkreetne intressitulu profiil või ühitada finantsvarade kestus nende varadega rahastatavate kohustiste kestusega. Selle eesmärgi saavutamiseks üksus nii kogub lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüb finantsvara.

B4.1.4B Võrreldes ärimudeliga, mille eesmärk on hoida finantsvara selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, on selle ärimudeli puhul müük tüüpiliselt sagedasem ja suurema väärtusega. See tuleneb sellest, et finantsvarade müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa, mitte ainult sellega kaasnev kõrvalnähtus. Selles ärimudelis ei ole siiski piirväärtust, kui sageli või kui suure väärtusega peab müük toimuma, sest nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvara müümine on ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.

B4.1.4C Järgmised on näited sellest, kui üksuse ärimudeli eesmärki saab saavutada nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. See näidete loetelu ei ole lõplik. Lisaks ei ole näited mõeldud selleks, et kirjeldada kõiki tegureid, mis võivad olla olulised üksuse ärimudeli hindamiseks, ega selleks et määratleda tegurite suhtelist olulisust.

▼M53

Näide	Analüüs
Näide 5 Üksus näeb lähiaastail ette kapitalimahutusi. Üksus investeerib oma kasutamata raha lühi- ja pikaajalistesse finantsvaradesse, et ta saaks kulutusi rahastada, kui vajadus tekib. Paljude finantsvarade lepingujärgne kehtivusaeg on pikem kui üksuse eeldatav investeerimisperiood. Üksus hoiab finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja kui võimalus tekib, siis müüb ta finantsvarad, et raha uuesti investeerida suurema tootlusega finantsvarasse. Portfelli valitsejad saavad tasu portfelli teenitud kogu tulu pealt.	Ärimudeli eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumisega kui ka finantsvarade müügiga Üksus otsustab jooksvalt, kas lepingupõhiste rahavoogude kogumine või finantsvara müümine maksimeerib tulu portfelli pealt, kuni tekib vajadus investeeritud raha järele. Vastandiks võib pidada üksust, mis näeb viie aasta pärast ette raha väljavoo kapitalimahutuse rahastamiseks ja investeerib kasutamata raha lühiajalistesse finantsvaradesse. Kui saabub investeeringute tähtpäev, investeerib üksus raha uuesti uutesse lühiajalistesse finantsvaradesse. Üksus järgib seda strateegiat, kuni rahalisi vahendeid läheb vaja. Siis kasutab üksus tähtpäevani jõudnud finantsvaradest saadud tulusid kapitalimahutuse rahastamiseks. Ainult ebaolulise väärtusega müük toimub enne maksetähtpäeva (välja arvatud juhul, kui esineb krediidiriski suurenemine). Selle vastanduva ärimudeli eesmärk on hoida finantsvarasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge.
Näide 6 Finantsasutus hoiab finantsvarasid, et katta oma igapäevaseid likviidsusvajadusi. Üksus püüab viia nende likviidsusvajaduste valitsemise kulud miinimumini ja seepärast valitseb aktiivselt portfelli pealt teenitavat tulu. See tulu seisneb lepingupõhiste maksete kogumises ning finantsvarade müügi kasust ja kahjust. Sellest tulenevalt hoiab üksus finantsvarasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, ja müüb finantsvara selleks, et uuesti investeerida suurema tootlusega finantsvaradesse või paremini ühitada oma kohustiste kestust. Varem toimus selle strateegia tulemusel sagedasi müüke ja selline müük on olnud olulise väärtusega. Eeldatakse, et tulevikus see tegevus jätkub.	Ärimudeli eesmärk on maksimeerida portfelli pealt teenitavat tulu, et katta igapäevaseid likviidsusvajadusi, ja üksus saavutab selle eesmärgi nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. Teisisõnu on nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.
Näide 7 Kindlustusandja hoiab finantsvara selleks, et rahastada kindlustuslepingu kohustisi. Kindlustusandja kasutab finantsvara pealt teenitud lepingupõhiste rahavoogude tulusid kindlustuslepingu kohustiste arveldamiseks, kui need muutuvad sissenõutavaks. Selleks, et tagada, et lepingupõhised rahavood finantsvaradest on nende kohustiste arveldamiseks piisavad, tegeleb kindlustusandja regulaarselt olulises mahus ostmise ja müümisega, et tasakaalustada oma varadeportfelli ja katta tekkivaid rahavoo vajadusi.	Ärimudeli eesmärk on rahastada kindlustuslepingu kohustisi. Selle eesmärgi saavutamiseks kogub üksus lepingupõhiseid rahavooge, kui need muutuvad sissenõutavaks, ja müüb finantsvara, et säilitada soovitud varadeportfelli profiil. Seega on nii lepingupõhiste rahavoogude kogumine kui ka finantsvarade müümine ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa.

▼**M53**

Muud ärimudelid

B4.1.5 Finantsvarasid mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, kui neid varasid ei hoita ärimudelis, mille eesmärk on hoida varasid selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, või ärimudelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümise teel (kuid vt ka paragrahv 5.7.5). Üks ärimudel, mille tulemusel mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, on mudel, milles üksus valitseb finantsvara eesmärgiga liisida rahavooge edasi vara müümise kaudu. üksus teeb otsuseid varade õiglase väärtuse põhjal ja valitseb varasid, et realiseerida neid õiglasi väärtusi. Sel juhul väljendub üksuse eesmärk tüüpiliselt aktiivses ostmises ja müümises. Isegi kui üksus kogub lepingupõhiseid rahavooge samal ajal, kui ta hoiab finantsvarasid, ei saavutata sellise ärimudeli eesmärki nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel. See on nii seetõttu, et lepingupõhiste rahavoogude kogumine ei ole ärimudeli eesmärgi saavutamise lahutamatu osa, vaid on sellega kaasnev.

B4.1.6 Finantsvarade portfelli, mida valitsetakse ja mille tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse põhjal (nagu on kirjeldatud paragrahvi 4.2.2 punktis b), ei hoita selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge ega hoita ka selleks, et nii koguda lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüa finantsvarasid. Üksus on ennekõike keskendunud õiglase väärtuse teabele ja kasutab seda teavet selleks, et hinnata varade tulemuslikkust ja teha otsuseid. Lisaks ei hoita finantsvarade portfelli, mis vastab kauplemiseks hoitava portfelli määratlusele, selleks et koguda lepingupõhiseid rahavooge ega hoita nii selleks, et koguda lepingupõhiseid rahavooge kui ka müüa finantsvarasid. Selliste portfellide puhul on lepingupõhiste rahavoogude kogumine üksnes ärimudeli eesmärgi saavutamisega kaasnev tegevus. Järelikult tuleb selliseid finantsvarade portfelle mõõta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

Lepingulised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed

B4.1.7 Paragrahvi 4.1.1 punktis b nõutakse, et üksus klassifitseerib finantsvara selle lepingupõhise rahavoo tunnuste järgi, kui finantsvara hoitakse ärimudelis, mille eesmärk on hoida varasid, et koguda lepingupõhiseid rahavooge, või ärimudelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvarade müümise teel, välja arvatud juhul, kui kehtib paragrahv 4.1.5. Selleks on paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimus, et üksus määraks kindlaks, kas vara lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

▼**M53**

B4.1.7A Lepingulised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, on kooskõlas baaslaenukokkuleppega. Baaslaenukokkuleppes on tavaliselt kõige olulisemad intressielemendid tasu raha ajaväärtuse (vt paragrahvid B4.1.9A–B4.1.9E) ja krediidiriski eest. Sellises kokkuleppes võib intress siiski hõlmata ka tasu muude elementaarsete laenuriskide (näiteks likviidsusrisk) ja kulude (näiteks halduskulud) eest, mis seonduvad finantsvara hoidmisega konkreetse ajavahemiku vältel. Lisaks võib intress hõlmata kasumimarginaali, mis on kooskõlas baaslaenukokkuleppega. Äärmuslikes majandusoludes võib intress olla negatiivne, kui näiteks finantsvara omanik maksab otseselt või kaudselt oma raha hoiustamise eest teatud perioodiks (ja see tasu ületab tasu, mida omanik saab raha ajaväärtuse, krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest). Lepingutingimused, milles sätestatakse võimalikud riskid või volatiilsus lepingupõhistes rahavoogudes, mis ei ole seotud baaslaenukokkuleppega, nagu võimalikud muutused aktsia- või kaubahindades, ei anna siiski lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Antud või ostetud finantsvara võib olla baaslaenukokkulepe olenemata sellest, kas see on laen selle seaduslikus vormis.

B4.1.7B Vastavalt paragrahvi 4.1.3 punktile a on põhiosa algsel kajastamisel finantsvara õiglane väärtus. See põhiosa võib aga finantsvara kehtivusajal muutuda (näiteks, kui tehakse põhiosa tagasimakseid).

B4.1.8 Üksus hindab, kas lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed vääringu puhul, milles finantsvara on nomineeritud.

B4.1.9 Finantsvõimendus on mõnede finantsvarade lepingupõhise rahavoo tunnus. Finantsvõimendus suurendab lepingupõhiste rahavoogude muutuvust, mille tulemusel ei ole neil intressi majanduslikud tunnused. Sellist finantsvõimendust hõlmavad finantsvarad on näiteks iseseisvad optsioon-, forvard- ja vahetuslepingud. Seega ei vasta sellised lepingud paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele ning neid ei saa järelikult mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu.

Raha ajaväärtuse arvesse võtmine

B4.1.9A Raha ajaväärtus on intressielement, mis võtab arvesse ainult aja möödumist. See tähendab, raha ajaväärtuse element ei võta arvesse muid finantsvara hoidmisega seotud riske või kulusid. Selleks et hinnata, kas element võtab arvesse ainult aja möödumist, kohaldab üksus otsustust ja võtab arvesse asjaomaseid tegureid, nagu vääring, milles finantsvara on nomineeritud, ja periood, milleks intressimäär kehtestatakse.

▼**M53**

B4.1.9B Mõnel juhul võib raha ajaväärtuse elementi siiski muuta (st see võib olla mittetäielik). Nii oleks see näiteks juhul, kui finantsvara intressimäära korrigeeritakse perioodiliselt, kuid selle korrigeerimise sagedus ei vasta intressimäära sisule (näiteks intressimäär korrigeeritakse iga kuu üheaastasele määrale) või kui finantsvara intressimäär korrigeeritakse perioodiliselt konkreetsete lühi- ja pikaajaliste intressimäärade keskmisele. Sellistel juhtudel peab üksus hindama muutmist, et määrata kindlaks, kas lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa maksed ja intressid tasumata põhiosalt. Mõnedel asjaoludel võib üksus olla võimeline seda kindlaks määrama raha ajaväärtuse elemendi kvalitatiivse hindamise teel, samas kui muudel asjaoludel võib vajalik olla läbi viia kvantitatiivne hindamine.

B4.1.9C Muudetud raha ajaväärtuse elemendi hindamisel on eesmärk määrata kindlaks, kui erinevad võiksid eri lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood olla (diskonteerimata) rahavoogudest, mis tekiksid siis, kui raha ajaväärtuse elementi ei muudetaks (baasrahavood). Näiteks, kui hinnatav finantsvara sisaldab muutuvat intressimäära, mis korrigeeritakse iga kuu üheaastasele intressimäärale, siis võrdleb üksus seda finantsvara finantsinstrumendiga, millel on samasugused lepingutingimused ja samasugune krediidirisk, välja arvatud see, et muutuv intressimäär korrigeeritakse iga kuu ühe kuu intressimäärale. Kui muudetud raha ajaväärtuse element annaks lepingupõhiseid (diskonteerimata) rahavooge, mis on oluliselt erinevad (diskonteerimata) baasrahavoogudest, siis ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. Selle kindlaks määramiseks peab üksus arvesse võtma muudetud aja rahaväärtuse elemendi mõju igal aruandeperioodil ja kumulatiivselt kogu finantsinstrumendi kehtivusajal. Intressimäära selliselt määramise põhjus ei ole analüüsi seisukohast oluline. Kui vähese analüüsiga või ilma analüüsimata on selge, kas lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood hinnatava finantsvara pealt võiksid (või ei võiks) olla (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erinevad, siis ei ole üksusel vaja üksikasjalikku hindamist teha.

B4.1.9D Muudetud raha ajaväärtuse elemendi hindamisel peab üksus arvesse võtma tegureid, mis võiksid mõjutada tulevasi lepingupõhiseid rahavooge. Näiteks, kui üksus hindab viieaastase tähtajaga võlakirja ja muutuv intressimäär korrigeeritakse iga kuue kuu tagant viieaastasele intressimäärale, ei saa üksus järeldada, et lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, ainult seetõttu, et intressimäära kõver on hindamise ajal selline, et erinevus viieaastase intressimäära ja kuue kuu intressimäära vahel ei ole oluliselt suur. Selle asemel peab üksus samuti arvestama, kas viieaastase

▼M53

intressimäära ja kuue kuu intressimäära vaheline suhe võib instrumendi kehtivusajal muutuda, nii et lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood võivad instrumendi kehtivusajal (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erineda. Üksus peab siiski arvesse võtma ainult mõistlikult võimalikke stsenaariume, mitte igat võimalikku stsenaariumit. Kui üksus järeldab, et lepingupõhised (diskonteerimata) rahavood võivad (diskonteerimata) baasrahavoogudest oluliselt erineda, ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele ning seda ei saa seega mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu.

B4.1.9E Mõnes riigis määrab intressimäärad valitsus või reguleeriv asutus. Näiteks võib selline valitsusepoolne intressimäärade reguleerimine olla osa laiemast makromajanduspoliitikast või see võidakse kasutusele võtta, et julgustada üksusi investeerima konkreetsesse majandussektorisse. Mõnel nendest juhtudest ei ole raha ajaväärtuse elemendi eesmärk ainult aja möödumise arvesse võtmine. Vaatamata paragrahvidele B4.1.9A–B4.1.9D loetakse reguleeritud intressimäära siiski paragrahvi 4.1.2 punkti b ja paragrahvi 4.1.2A punkti b tingimuse kohaldamisel raha ajaväärtuse elemendi asendajaks, kui see reguleeritud intressimäär sisaldab tasu, mis on suuresti kooskõlas aja möödumisega ja ei too kaasa riske või volatiilsust lepingupõhistes rahavoogudes, mis ei ole kooskõlas baaslaenukokkuleppega.

Lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat muutvad lepingutingimused

B4.1.10 Kui finantsvara sisaldab lepingutingimust, mis võiks muuta lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat (näiteks, kui vara saab ette maksta enne maksetähtpäeva või selle tähtaega saab pikendada), peab üksus kindlaks määrama, kas lepingupõhised rahavood, mis võivad selle lepingu tähtaja tõttu tekkida instrumendi kehtivusajal, on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Selle kindlaks määramiseks peab üksus hindama lepingupõhiseid rahavooge, mis võiksid tekkida nii enne kui ka pärast, muutust lepingupõhistes rahavoogudes. Üksusel võib vaja olla hinnata ka igasuguse sellise tingimusliku sündmuse (st tingija) laadi, mis võiks muuta lepingupõhiste rahavoogude ajastust või summat. Kuigi tingimusliku sündmuse laad iseenesest ei ole hindamisel, kas lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa maksed ja intress, määrav tegur, võib see ikkagi olla näitaja. Näiteks, võrrelge finantsinstrumenti, mille intressimäär korrigeeritakse kõrgemaks siis, kui võlgnik jätab teatud arvu makseid tasumata, finantsinstrumendiga, mille intressimäär korrigeeritakse kõrgemaks siis, kui määratletud aktsiaindeks jõuab teatud tasemele. Esimesel juhul on tõenäolisem, et lepingupõhised rahavood instrumendi kehtivusajal on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, nimelt seose tõttu tasumata maksete ja krediidiriski tõusmise vahel (vt ka paragrahv B4.1.18).

▼M62

B4.1.11 Järgmised on näited lepingutingimustest, mille tulemusel tekivad lepingupõhised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed:

a) muutuv intressimäär, mis seisneb tasus raha ajaväärtuse eest, konkreetsel ajavahemikul tasumata põhiosaga seonduva krediidiriski eest (tasu krediidiriski eest võidakse kindlaks määrata ainult esmasel kajastamisel, ja nii võib see olla fikseeritud) ja muude elementaarsete laenukulude eest, nagu ka kasumimarginaalis;

▼M62

b) lepingutingimus, mis lubab emitendil (s.o võlgnik) võlainstrumenti ette maksta või lubab omanikul (s.o võlausaldajal) tagastada võlainstrument emitendile enne maksetähtpäeva ja tagasimaksesumma kujutab endast olulisel määral tasumata põhiosa makseid ja intressi tasumata põhiosalt, mis võib sisaldada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, ning

c) lepingutingimus, mis lubab emitendil või omanikul võlainstrumendi lepingutähtaega pikendada (s.o pikendamisvõimalus), ja pikendamisvõimaluse tingimused annavad pikendamisperioodil lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, mis võib hõlmata mõistlikku lisatasu lepingu pikendamise eest.

B4.1.12 Vaatamata paragrahvile B4.1.10 saab finantsvara, mis muul juhul vastaks paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele, kuid ei vasta sellele üksnes lepingutingimuse tõttu, mis lubab (või nõuab), et emitent maksaks võlainstrumendi ette, või lubab (või nõuab), et omanik tagastaks võlainstrumendi emitendile enne maksetähtpäeva, mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu (tingimusel, et see vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimusele), kui:

a) üksus omandab või annab finantsvara lisatasu eest või allahindlusega lepingupõhisest nominaalsummast;

b) ettemaksesumma kujutab endast sisuliselt lepingupõhist nominaalsummat ja kogunenud (kuid maksmata) lepingujärgset intressi, mis võib sisaldada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, ning

c) kui üksus esmaselt kajastab finantsvara, on ettemakse õiglane väärtus ebaoluline.

B4.1.12A Paragrahvi B4.1.11 punkti b ja paragrahvi B4.1.12 punkti b rakendamisel võib lepinguosaline tasuda või saada mõistlikku lisatasu lepingu varajase lõpetamise eest, olenemata sellest sündmusest või asjaolust, mis lepingu varajase lõpetamise põhjustas. Näiteks võib lepinguosaline tasuda või saada mõistlikku lisatasu, kui ta otsustab lepingu vara lõpetada (või põhjustab muul moel lepingu varajase lõpetamise).

▼M53

B4.1.13 Järgmised näited illustreerivad lepingupõhiseid rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed See näidete loetelu ei ole lõplik.

▼M53

Instrument	Analüüs
Instrument A Instrument A on määratud maksetähtpäevaga võlakiri. Põhisumma maksed ja intress tasumata põhiosalt on seotud selle vääringu inflatsiooniindeksiga, milles instrument on emiteeritud. Inflatsiooniseost ei võimendata ja põhiosa on kaitstud.	Lepingulised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Põhisumma maksete ja intressi tasumata põhiosalt sidumine võimendamata inflatsiooniindeksiga korrigeerib raha ajaväärtuse jooksvale tasemele. Teisisõnu, instrumendi intressimäär kajastab „tegelikku" intressi. Seega on intressisummad tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt. Kui intressimaksed oleksid indekseeritud muu muutujaga, nagu võlgniku tulemuslikkus (nt võlgniku netotulu) või aktsiaindeks, siis lepingupõhised rahavood ei ole siiski põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt (välja arvatud juhul, kui võlgniku tulemuslikkusega indekseerimise tulemusel toimub korrigeerimine, mis ainult hüvitab omanikule muutused instrumendi krediidiriskis, nii et lepingupõhised rahavood on üksnes põhiosa ja intressi maksed). See on nii seepärast, et lepingupõhised rahavood kajastavad tulu, mis on vastuolus baaslaenukokkuleppega (vt paragrahv B4.1.7A).
Instrument B Instrument B on muutuva intressimääraga ja määratud maksetähtpäevaga instrument, mis võimaldab laenusaajal jooksvalt valida turu intressimäära. Näiteks, igal intressimäära korrigeerimise kuupäeval saab laenusaaja valida, kas ta maksab kolme kuu LIBORi kolme kuu tähtajaga või ühe kuu LIBORi ühe kuu tähtajaga.	Lepingulised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed seni, kuivõrd instrumendi kehtivusajal makstav intress kajastab tasu raha ajaväärtuse, instrumendiga seotud krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest, ning ka kasumimarginaali (vt paragrahv B4.1.7A). Asjaolu, et LIBORi intressimäära korrigeeritakse instrumendi kehtivusajal, iseenesest ei välista instrumendi liigitamist instrumendiks. Kui aga laenusaaja võib valida, kas ta maksab ühe kuu intressimäära, mida korrigeeritakse iga kolme kuu tagant, siis korrigeeritakse intressimäära sagedusega, mis ei vasta intressimäära sisule. Järelikult muudetakse raha ajaväärtuse elementi. Samamoodi on raha ajaväärtuse elementi muudetud juhul, kui instrumendil on lepingujärgne intressimäär, mis põhineb tähtajal, mis võib olla pikem kui instrumendi järelejäänud kehtivusaeg (näiteks, kui viieaastase maksetähtajaga instrument maksab muutuvat intressimäära, mida korrigeeritakse perioodiliselt, kuid mis kajastab alati viieaastast maksetähtaega). See on nii seepärast, et igal perioodil makstav intress ei ole intressiperioodiga seotud. Sellistel juhtudel peab üksus selleks, et määrata kindlaks, kas rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, hindama kvalitatiivselt või kvantitatiivselt lepingupõhiseid rahavooge rahavoogudega, mida saadakse selliselt instrumendilt, mis on identne igas mõttes peale selle, et intressimäära sisu vastab intressiperioodile (kuid vt paragrahv B4.1.9E reguleeritud intressimäärade suuniste kohta).

▼M53

Instrument	Analüüs
	Näiteks sellise viieaastase tähtajaga võlakirja hindamisel, millelt makstakse muutuvat intressimäära, mida korrigeeritakse iga kuue kuu tagant, kuid mis kajastab alati viieaastast maksetähtaega, võtab üksus arvesse lepingupõhiseid rahavooge instrumendi pealt, mille intressimäära korrigeeritakse iga kuue kuu tagant kuue kuu intressimäärale, kuid mis on muus osas identne. Sama analüüsi kohaldataks juhul, kui laenusaaja saab valida laenuandja mitme avaldatud intressimäära vahel (nt saab laenusaaja valida laenuandja avaldatud ühe kuu muutuva intressi ja laenuandja avaldatud kolme kuu muutuva intressi vahel).
Instrument C Instrument C on seotud määratud maksetähtpäevaga ja maksab muutuvat turuintressimäära. Sellel muutuval intressimääral on ülempiir.	Lepingulised rahavood on: a) nii instrumendil, mille intressimäär on fikseeritud kui ka b) kui ka instrumendil, mille intressimäär on muutuv, põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, tingimusel et intress kajastab tasu raha ajaväärtuse eest, instrumendiga instrumendi kehtivusajal seotud krediidiriski ja muude elementaarsete laenuriskide ja -kulude eest, ning ka kasumimarginaali (vt paragrahv B4.1.7A). Järelikult võivad instrumendil, mis on punktide a ja b kombinatsioon (nt intressimäära ülempiiriga võlakiri), olla rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Selline lepingutingimus võib muutuvale intressimäärale ülempiiri kehtestamise teel vähendada rahavoo muutuvust (nt intressimäära ülem- või alampiir) või suurendada rahavoo muutuvust, sest fikseeritud määrast saab muutuv määr.
Instrument D Instrument D on täieliku regressiõigusega ja tagatud laen.	Asjaolu, et täisregresslaen on tagatisega tagatud, iseenesest ei mõjuta analüüsiküsimust, kas lepingupõhised rahavood on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.
Instrument E Instrumenti E emiteerib reguleeritud pank ja sellel on määratud maksetähtpäev. Instrumendid maksavad fikseeritud intressimäära ja kõik lepingupõhised rahavood on stabiilsed.	Omanik analüüsib finantsinstrumendi **lepingutingimusi**, et määrata kindlaks, kas need tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed ning on seega baaslaenukokkuleppega kooskõlas.

▼M53

Instrument	Analüüs
Emitendi suhtes kohaldatakse siiski õigusakte, mis lubavad või nõuavad, et riiklik kriisilahendusasutus kannab konkreetsetel asjaoludel kahjud konkreetsete instrumentide omanikele, sealhulgas instrumendi E puhul. Näiteks, riiklik kriisilahendusasutusel on voli instrumendi E nominaalsummat alla hinnata või seda konverteerida fikseeritud arvul emitendi lihtaktsiateks, kui riiklik kriisilahendusasutus määrab kindlaks, et emitendil on tõsiseid rahalisi raskusi, ta vajab täiendavat regulatiivkapitali või on raskustes.	Selles analüüsis ei võeta arvesse makseid, mis tekivad üksnes selle tulemusel, et riiklikul kriisilahendusasutusel on voli kanda kahjud instrumendi E omanikele. See tuleneb sellest, et see voli ja sellest tulenevad maksed ei ole finantsinstrumendi **lepingutingimused**. Seevastu ei oleks juhul, kui finantsinstrumendi **lepingutingimused** lubavad või nõuavad, et emitent või muu üksus kannaks kahjud omanikule (nt hinnates nominaalsumma alla või konverteerides instrumendi kindlal arvul emitendi lihtaktsiateks), lepingupõhised rahavood ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, tingimusel et need lepingutingimused on ehtsad, isegi kui on vähe tõenäoline, et sellised kahjud kantakse.

B4.1.14 Järgmised näited illustreerivad lepingupõhiseid rahavooge, mis ei ole ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed See näidete loetelu ei ole lõplik.

Instrument	Analüüs
Instrument F Instrument F on võlakiri, mis on konverteeritav kindlal arvul emitendi omakapitaliinstrumentideks.	Omanik analüüsib konverteeritavat võlakirja selle tervikus. Lepingulised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, sest need kajastavad tulu, mis on vastuolus baaslaenukokkuleppega (vt paragrahv B4.1.7A); st tulu on seotud emitendi omakapitali väärtusega.
Instrument G Instrument G on laen, mis maksab vastassuunaliselt muutuvat intressimäär (st intressimäär on pöördsuhtes turuintressimääradega).	Lepingulised rahavood ei ole ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Intressisummad ei ole tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt.
Instrument H Instrument H on tähtajatu instrument, kuid emitent võib igal ajal nõuda instrumendi eest tasumist ja maksta omanikule nominaalsumma pluss kogunenud võlgnetava intressi. Instrument H maksab turuintressimäära, kuid intressimakset saab teha ainult tingimusel, et emitent suudab jääda maksevõimeliseks kohe pärast maksmist. Edasilükatud intresside pealt ei kogune lisaintresse.	Lepingulised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. See on nii seepärast, et emitendilt võidakse nõuda, et ta lükkaks intressimakseid edasi ja nende edasilükatud intressisummade pealt lisaintresse ei kogune. Sellest tulenevalt ei ole intressisummad tasu raha ajaväärtuse eest tasumata põhiosalt. Kui edasilükatud summade pealt koguneks intress, võiksid lepingupõhised rahavood olla põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosa pealt.

▼M53

Instrument	Analüüs
	Asjaolu, et instrument H on tähtajatu, ei tähenda iseenesest, et lepingupõhised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. Tegelikult on tähtajatul instrumendil pidevad (mitu) pikendamisvõimalused. Sellised võimalused võivad tuleneda lepingupõhistest rahavoogudest, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, kui intressimaksed on kohustuslikud ja neid tuleb maksta alaliselt. Samuti ei tähenda asjaolu, et instrument H on tagasiostetav, et lepingupõhised rahavood ei ole põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, välja arvatud juhul, kui see on tagasiostetav summas, mis ei kajasta sisuliselt tasumata põhiosa makset ja intressi sellelt tasumata põhiosalt. Isegi kui tagasiostetav summa sisaldab summat, mis mõistlikult hüvitab omanikule instrumendi varajase lõpetamise, võivad lepingupõhised rahavood olla põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt (vt ka paragrahv B4.1.12).

B4.1.15 Mõnel juhul võivad finantsvaral olla lepingupõhised rahavood, mida kirjeldatakse põhiosana ja intressina, kuid need rahavood ei kujuta põhiosa makset ja intressi tasumata põhiosalt, nagu on kirjeldatud käesoleva standardi paragrahvi 4.1.2 punktis b, paragrahvi 4.1.2A punktis b ja paragrahvis 4.1.3.

B4.1.16 Nii võib see olla juhul, kui finantsvara kujutab investeeringut konkreetsetesse varadesse või rahavoogudesse ja seega ei ole lepingupõhised rahavood ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed. Näiteks, kui lepingutingimustes on sätestatud, et finantsvara rahavood suurenevad siis, kui konkreetset tasulist teed kasutab rohkem autosid, siis on need lepingupõhised rahavood vastuolus baaslaenukokkuleppega. Seetõttu ei vastaks instrument paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. See võiks nii olla juhul, kui võlausaldaja nõue piirdub võlgniku määratletud varadega või rahavoogudega määratletud varadest (näiteks „regressiõiguseta" finantsvarad).

B4.1.17 Asjaolu, et finantsvara on regressiõiguseta, iseenesest ei välista siiski tingimata seda, et finantsvara võiks vastata paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. Sellistes olukordades tuleb võlausaldajal hinnata („vaadata läbi") konkreetsed aluseks olevad varad või rahavood, et kindlaks määrata, kas klassifitseeritavad finantsvara lepingupõhised rahavood on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. Kui finantsvara tingimuste põhjal tekib muid rahavooge või piiratakse rahavooge selliselt, et see on vastuolus põhiosa ja intressi maksetega, siis ei vasta finantsvara paragrahvi 4.1.2 punktis b ja paragrahvi 4.1.2A punktis b sätestatud tingimusele. See, kas aluseks olevad varad on finantsvarad või mittefinantsvarad, iseenesest seda hindamist ei mõjuta.

▼**M53**

B4.1.18 Lepingulise rahavoo tunnus ei mõjuta finantsvara klassifitseerimist, kui sellel võiks olla finantsvara lepingupõhistele rahavoogudele vaid vähese tähtsusega mõju. Selle kindlaks määramiseks peab üksus arvesse võtma lepingupõhise rahavoo tunnuse võimalikku mõju igal aruandeperioodil ja kumulatiivselt kogu finantsinstrumendi kehtivusajal. Lisaks, kui lepingupõhise rahavoo tunnusel võiks olla lepingupõhistele rahavoogudele mõju, mis on suurem kui vähese tähtsusega mõju (kas üksikul aruandeperioodil või kumulatiivselt), kuid see rahavoo tunnus ei ole ehtne, ei mõjuta see finantsvara klassifitseerimist. Rahavoo tunnus ei ole ehtne, kui see mõjutab instrumendi rahavoogusid ainult väga harva esineva, väga ebatavalise ja väga ebatõenäoliselt esineva sündmuse korral.

B4.1.19 Peaaegu igas laenutehingus on võlausaldaja instrument tähtsuselt järjestatud võlgniku teiste võlausaldajate instrumentide suhtes. Instrumendil, mis on allutatud teistele instrumentidele, võivad olla lepingupõhised rahavood, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, kui võlgniku maksmata jätmine on lepingu rikkumine ja omanikul on lepingupõhine õigus tasumata jäetud summad põhiosa eest ja intressi tasumata põhiosalt kätte saada isegi võlgniku pankroti korral. Näiteks, nõue ostja vastu, mille võlausaldaja on tähtsuselt järjestatud üldvõlausaldajana, oleks liigitatud võlausaldajaks, kellel on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt. See on nii isegi, kui võlgnik väljastas laene, mis on tagatud, mis annaksid pankroti korral sellele laenu omanikule tagatise suhtes eesõiguse üldvõlausaldaja nõuete ees, kuid ei mõjuta üldvõlausaldaja lepingupõhist õigust tasumata põhiosale ja muudele võlgnetavatele summadele.

Lepinguliselt seotud instrumendid

B4.1.20 Mõnda tüüpi tehingutes võib emitent prioriseerida makseid finantsvarade omanikele, kes kasutavad mitut lepingupõhiselt seotud instrumenti, mille tulemusena tekib krediidiriski kontsentratsioon (seeriad). Igal seerial on tähtsusjärjestuses allutatud koht, mis määrab, mis järjestuses emitendi tekitatud rahavood seeriale eraldatakse. Sellistes olukordades on seeria omanikel õigus põhiosa maksetele ja intressile tasumata põhiosalt ainult siis, kui emitent tekitab piisava rahavoo selleks, et rahuldada tähtsuse järjestuses eespool olevate seeriate nõudeid.

B4.1.21 Sellistes tehingutes on seerial rahavoo tunnused, mis on põhiosa maksed ja intress tasumata põhiosalt, ainult siis, kui:

a) klassifitseerimiseks hinnatava seeria lepingutingimused (vaatamata läbi aluseks olevat finantsinstrumentide kogumit) tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (nt seeria intressimäär ei ole seotud kauba indeksiga);

b) aluseks oleval finantsinstrumentide kogumil on paragrahvides B4.1.23 ja B4.1.24 sätestatud rahavoo tunnused; ja

▼**M53**

c) seeriale omane avatus krediidiriskile aluseks olevas finantsinstrumentide kogumis on võrdne või väiksem kui aluseks oleva finantsinstrumentide kogumi avatus krediidiriskile (näiteks klassifitseerimiseks hinnatava seeria krediidireiting on võrdne või suurem kui krediidireiting, mida kohaldataks üksikule seeriale, mis rahastas aluseks olevat finantsinstrumentide kogumit).

B4.1.22 Üksus peab vaatama läbi, kuni ta saab kindlaks teha aluseks oleva instrumentide kogumi, mis tekitavad rahavooge (selle asemel, et neid läbi juhtida). See ongi aluseks olev finantsinstrumentide kogum.

B4.1.23 Aluseks olev kogum peab sisaldama ühte või mitut instrumenti, millel on lepingupõhised rahavood, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed.

B4.1.24 Aluseks olev instrumentide kogum võib sisaldada ka instrumente, mis:

a) vähendavad paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentide rahavoo muutuvust ja annavad kombineeritult paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentidega rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed (nt intressimäära ülem- või alampiir või leping, mis vähendab mõnede või kõigi paragrahvis B4.1.23 nimetatud instrumentide krediidiriski); või

b) joondavad seeriate rahavood paragrahvis B4.1.23 nimetatud aluseks olevate instrumentide kogumi rahavoogudega, et käsitleda erinevusi seoses üksnes järgmisega:

i) kas intressimäär on fikseeritud või muutuv;

ii) vääring, milles rahavood on nomineeritud, sealhulgas inflatsioon selles vääringus; või

iii) rahavoogude ajastus.

B4.1.25 Kui mõni instrument kogumis ei vasta paragrahvis B4.1.23 ega paragrahvis B4.1.24 sätestatud tingimustele, siis ei ole paragrahvi B4.1.21 punktis b sätestatud tingimus täidetud. Selle hindamise läbiviimisel ei pruugi kogumi üksikasjalik instrumentide kaupa analüüsimine vajalik olla. Üksusel tuleb siiski teha otsustusi ja piisavalt põhjalik analüüs, et määrata kindlaks, kas kogumis olevad instrumendid vastavad paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele. Vt ka paragrahvi B4.1.18 suunised lepingupõhiste rahavoogude tunnuste kohta, millel on ainult vähese tähtsusega mõju.

B4.1.26 Kui omanik ei saa hinnata paragrahvis B4.1.21 sätestatud tingimusi esmasel kajastamisel, tuleb seeriat mõõta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Kui aluseks olev instrumentide kogum võib pärast esmast kajastamist muutuda selliselt, et kogum ei pruugi paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele vastata, ei vasta seeria paragrahvi B4.1.21 tingimustele ja seda tuleb mõõta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Kui aga aluseks olev kogum sisaldab instrumente, mis on tagatud varaga, mis ei vasta paragrahvides B4.1.23–B4.1.24 sätestatud tingimustele, siis jäetakse võime selliseid varasid omandada selle paragrahvi kohaldamisel arvestamata, välja arvatud juhul, kui üksus omandas seeria kavatsusega saada kontroll tagatise üle.

▼M53

Võimalus määratleda finantsvara või finantskohustisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (osad 4.1 ja 4.2)

B4.1.27 Tingimusel et paragrahvides 4.1.5 ja 4.2.2 sätestatud tingimused on täidetud, on käesoleva standardiga lubatud üksusel määratleda finantsvara, -kohustist või finantsinstrumentide (finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema) rühma õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon.

B4.1.28 Üksuse otsus määratleda finantsvara või -kohustist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks sarnaneb arvestusmeetodi valikuga (kuigi erinevalt arvestusmeetodi valikust ei ole nõutav selle järjepidev rakendamine kõikidele sarnastele tehingutele). Kui üksusel on selline valik, nõutakse standardi IAS 8 paragrahvi 14 punktis b, et valitud meetodi tulemusena annaksid finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju kohta üksuse finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele. Näiteks on paragrahvis 4.2.2 sätestatud juhuks, kus finantskohustis määratletakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuks, kaks tingimust, mille puhul on asjakohasema informatsiooni nõue täidetud. Seega peab üksus sellise määratluse valimiseks vastavalt paragrahvile 4.2.2 tõestama, et ta vastab ühele (või mõlemale) neist kahest tingimusest.

Määratlemine kõrvaldab oluliselt arvestuse mittevastavust või vähendab seda

B4.1.29 Finantsvara või -kohustise mõõtmine ja selle väärtuse kajastatud muutuste liigitus määratakse objekti liigituse järgi ja selle põhjal, kas objekt on määratletud riskimaandamissuhte osa. Need nõuded võivad põhjustada mõõtmise või kajastamise järjekindlusetuse (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), kui näiteks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mittemääratletud finantsvara liigitatakse seejärel mõõtetuks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande ja üksuse kaasnevat kohustist mõõdetaks seejärel amortiseeritud soetusmaksumuses (mille puhul õiglase väärtuse muutusi ei kajastata). Sellisel juhul võib üksus otsustada, et tema finantsaruanded annaksid asjakohasemat informatsiooni, kui nii vara kui ka kohustis on mõõdetud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

B4.1.30 Järgmistes näidetes selgitatakse, millal võib see tingimus olla täidetud. Kõikidel juhtudel võib üksus kasutada kõnealust tingimust finantsvarade või -kohustiste määratlemiseks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamiseks ainult siis, kui ta vastab paragrahvis 4.1.5 või paragrahvi 4.2.2 punktis a toodud põhimõttele:

▼**M53**

a) üksusel on kohustised vastavalt kindlustuslepingutele, mille mõõtmine tugineb jooksvale informatsioonile (nagu on lubatud IFRS 4 paragrahviga 24), ja tema finantsvarad, mida ta peab seotuks ja mida muul juhul mõõdetaks õiglases väärtuses muu koondkasumi kaudu või amortiseeritud soetusmaksumuses;

b) üksusel on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressirisk, ja mis tavaliselt tingib vastastikku tasakaalustuvaid muutusi õiglastes väärtustes. Kuid ainult mõningaid instrumente mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena (näiteks tuletisinstrumendid või kauplemiseesmärgil hoitavaks liigitatud instrumendid). Samuti võib esineda olukord, et riskimaandamise arvestuse nõuded ei ole täidetud, näiteks seetõttu, et paragrahvis 6.4.1 sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded ei ole täidetud;

c) üksusel on finantsvarad, finantskohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressimäära risk, mille tagajärjel tekib vastastikku tasakaalustavaid vastupidiseid muutusi õiglases väärtuses, ja ükski finantsvaradest või finantskohustistest ei kvalifitseeru määratlemiseks riskimaandamisinstrumendiks, sest neid ei mõõdeta õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Lisaks on riskimaandamisarvestuse puudumisel oluline järjekindlusetus kasumite ja kahjumite kajastamisel. Näiteks on üksus finantseerinud teatud laenude rühma, emiteerides kaubeldavaid võlakirju, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Kui lisaks üksus ostab ja müüb regulaarselt võlakirju, kuid ostab ja müüb harva – kui üldse – laene, kõrvaldab nii laenude kui ka võlakirjade õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastamine järjekindlusetuse kasumite ja kahjumite kajastamise ajastamisel, mis muul juhul tuleneks nii laenude kui ka võlakirjade amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmisest ja kasumi või kahjumi kajastamisest võlakirjade igakordse tagasiostmise korral.

B4.1.31 Eelmises paragrahvis kirjeldatud juhtumitel võib esmasel kajastamisel muul juhul selliselt mittemõõdetavate finantsvarade ja -kohustiste õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemine kõrvaldada või vähendada oluliselt mõõtmise või kajastamise järjekindlusetust ja anda asjakohasemat informatsiooni. Praktilistel põhjustel ei pea üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooleks, mis tingivad mõõtmise või kajastamise järjekindlusetuse täpselt üheaegselt. Mõistlik viivitus on lubatud tingimusel, et iga tehing on selle esmasel kajastamisel määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks ja sel ajal eeldatakse kõigi ülejäänud tehingute toimumist.

B4.1.32 Ei ole vastuvõetav määratleda ainult mõningaid järjekindlusetust põhjustavaid finantsvarasid ja -kohustisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see ei kõrvaldaks või ei vähendaks oluliselt järjekindlusetust ja seetõttu selle tulemuseks ei oleks asjakohasem informatsioon. Kuid on vastuvõetav määratleda ainult mõningaid mitmetest sarnastest finantsvaradest või sarnastest finantskohustistest, kui selle tulemusena saavutatakse järjekindlusetuse oluline vähenemine (ja võimalik, et suurem vähenemine kui muude lubatavate määratlustega). Näiteks oletagem, et üksusel on mitmeid

▼M53

sarnaseid finantskohustisi, mille summa on 100 VÜ-d ja mitmeid sarnaseid finantsvarasid, mille summa on 50 VÜ-d, kuid mida mõõdetakse erineval alusel. Üksus võib vähendada oluliselt mõõtmise järjekindlusetust, määratledes esmasel kajastamisel kõik varad, kuid ainult osa kohustistest (näiteks üksikud kohustised kogusummas 45 VÜ-d) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks. Kuna aga õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks määratlemist saab rakendada ainult finantsinstrumendile tervikuna, peab antud näites üksus määratlema ühe või mitu kohustist tervikuna. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa.

Finantskohustiste või finantsvara ja -kohustiste rühma valitsetakse ja selle tulemuslikkust mõõdetakse õiglase väärtuse alusel

B4.1.33 Üksus võib juhtida ja hinnata finantskohustiste või finantsvarade ja finantskohustiste rühma tulemuslikkust sellisel viisil, et selle rühma õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise tulemuseks on asjakohasem informatsioon. Antud juhul keskendutakse viisile, kuidas üksus valitseb ja hindab tulemuslikkust, mitte niivõrd tema finantsinstrumentide olemusele.

B4.1.34 Näiteks, üksus võib kasutada seda tingimust, et määratleda finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks, kui see vastab paragrahvi 4.2.2 punktis b sätestatud põhimõttele ja üksusel on finantsvarad ja -kohustised, millel on üks või mitu ühist riski ning neid riske juhitakse ja hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt varade ja kohustiste juhtimise dokumenteeritud poliitikale. Näitena võib tuua üksuse, mis on emiteerinud mitmeid tuletisinstrumendi tunnustega väärtpabereid sisaldavaid „struktureeritud tooteid” ja mis juhib kaasnevaid riske õiglase väärtuse alusel, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsinstrumentide kombinatsiooni.

B4.1.35 Nagu eespool märgitud, tugineb nimetatud tingimus viisil, kuidas üksus valitseb ja hindab vaadeldavate finantsinstrumentide rühma tulemuslikkust. Seetõttu (vastavalt määratlemise nõudele esmasel kajastamisel) peab üksus, mis määratleb finantskohustisi õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavatena selle tingimuse alusel, selliselt määratlema kõik kriteeriumitele vastavad finantskohustised, mida valitsetakse ja hinnatakse ühiselt.

B4.1.36 Üksuse strateegia dokumentatsioon ei pea olema ulatuslik, kuid peab olema piisav, et tõestada vastavust paragrahvi 4.2.2 punktile b. Selline dokumentatsioon ei ole nõutav iga üksiku objekti kohta, vaid võib olla portfellipõhine. Näiteks kui osakonna tulemuslikkuse juhtimise süsteem, mille on kinnitanud üksuse juhtkonna võtmeisikud, tõestab selgelt, et tulemuslikkust hinnatakse selle alusel, siis ei ole nõutav täiendav dokumentatsioon, tõestamaks vastavust paragrahvi 4.2.2 punktile b.

▼M53

Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberid (osa 4.3)

B4.3.1 Kui üksusest saab hübriidlepingu osapool põhilepinguga, mis ei ole käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluv vara, siis nõutakse paragrahvis 4.3.3, et üksus teeks kindlaks iga sellise tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi „hindaks, kas selle eraldamine põhilepingust on nõutav ja eraldamisele kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõõdaks tuletisinstrumente õiglases väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatult.

B4.3.2 Kui põhileping pole avalikustanud või kindlaks määranud tähtaega ja esindab jääkosalust üksuse netovaras, siis selle majanduslik karakteristika ja riskid on seotud omakapitaliinstrumendiga ja tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber peab omama võrdseid karakteristikuid, mis on seotud sama üksusega, millele on viidatud ja sellega tihedalt seotud. Kui põhileping pole tuletisinstrument ja vastab finantsvara määratlusele, siis selle majanduslikud iseloomustused ja riskid on seotud võlainstrumendiga.

B4.3.3 Varjatud mitte-optsiooni tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud forvard või *vahetustehing*) on lahutatud selle põhilepingust selle välja kuulutatud või rakendatud olulistel tingimustel, vastavalt sellele on õiglane väärtus algsel kajastamisel võrdne nulliga. Varjatud optsioonipõhisel tuletisel (nagu näiteks varjatud müük, ost, ülempiir, alammäär, vahetusoptsioon) on lahutatud selle põhilepingust välja kuulutatud optsioonitunnuste põhjal. Alusinstrumendi algse kajastamise hulk on lõppkogus pärast tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite lahutamist.

B4.3.4 Üldiselt käsitletakse mitmekordseid tuletisinstrumendi tunnustega väärtpabereid ühekordses hübriidlepingus kui ühekordset kumulatiivset tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit. Kuid omakapitaliks liigitatavaid tuletisinstrumendi tunnustega väärtpabereid (vt IAS 32) arvestatakse eraldi nendest, mis on liigitatud varade või kohustustena. Lisaks, kui hübriidlepingul on mitu tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit ning need tuletisinstrumendid on seotud erinevate riskidele avatud positsioonidega, on kergesti eraldatavad ja üksteisest sõltumatud, arvestatakse neid üksteisest eraldi.

B4.3.5 Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi majanduslikud tunnused ja riskid ei ole tihedalt seotud põhilepinguga (paragrahvi 4.3.3 punkt a) järgmistes näidetes. Nendes näidetes, eeldades, et paragrahvi 4.3.3 punktides b ja c sätestatud tingimused on täidetud, kajastab üksus tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit põhilepingust eraldi:

a) instrumendis varjatud müügioptsioon, mis võimaldab selle valdajal nõuda emitendilt instrumendi tagasiostmist raha või muude varade eest, mille summa kõigub vastavalt omakapitali või kauba hinna või indeksi muutusele, ei ole tihedalt seotud põhivõlainstrumendiga;

▼**M53**

b) ülejäänud perioodi võlainstrumendi tähtajani pikendamise võimalus või automaatne selle rakendumine, ei ole alusvõlainstrumendiga lähedalt seotud, välja arvatud juhul, kui pikendamise ajal esineb samaaegne seotus hinnangulise valitseva intressi turumääraga. Kui üksus emiteerib võlainstrumendi ja selle võlainstrumendi valdaja väljastab kolmandale osapoolele võlainstrumendiga seonduva ostuoptsiooni, käsitleb emitent ostuoptsiooni kui võlainstrumendi lõpptähtajani järelejäänud perioodi pikendamist tingimusel, et emitendilt võib nõuda osalemist ostuoptsiooni kasutamisest tuleneval võlainstrumendi uuesti turustamisel või sellele kaasa aitamisel;

c) omakapitali indeksi intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad põhivõlainstrumendi või kindlustuslepinguga, mille järgi intress või põhiosa on indekseeritud omakapitaliinstrumendi väärtusega, ei ole lähedalt seotud alusinstrumendiga, kuna põhiosas ja tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberites sisalduvad riskid on erinevad;

d) kaubaindeksiga intressi- või põhimaksed, mis kaasnevad põhivõlainstrumendiga või kindlustuslepinguga ei ole, milles intress või põhiosa on määratud kauba hinnaga (näiteks kuld), ei ole lähedalt seotud alusinstrumendiga, kuna põhiosas ja tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberis sisalduvad riskid on erinevad;

e) ostu-, müügi- või ettemaksega optsioon, mis on varjatud põhivõlalepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui:

i) optsiooni täitmishind on igal täitmistähtajal ligikaudselt võrdne põhivõlainstrumendi amortiseeritud soetusmaksumusega või põhikindlustuslepingu bilansilise jääkmaksumusega; või

ii) ettemakse optsiooni täitmishind hüvitab laenuandjale kaotatud intressi ligikaudse nüüdisväärtuse summa ulatuses põhilepingu järelejäänud tähtaja osas. Kaotatud intress on ettemakstud põhiosa ja intressimäära erinevuse korrutis. Intressimäära erinevus on vahe, mille võrra põhilepingu efektiivne intressimäär ületab sisemist intressimäära, mida üksus saaks ettemakse kuupäeval, kui ta reinvesteeriks sarnase lepingu puhul ettemakstud põhiosa põhilepingu järelejäänud perioodiks.

Selle hindamine, kas ostu- või müügioptsioon on tihedalt seotud põhivõlalepinguga, tehakse enne vahetatava võlainstrumendi omakapitali komponendi eraldamist kooskõlas IAS 32-ga;

f) krediidituletisinstrumendid, mis alusvõlainstrumendiga kaasnevad ja võimaldavad ühel osalisel (hüvitisesaajal) teatud vara krediidiriski, mille omanik ta ei pruugi olla, üle kanda teisele osalisele (garandile), ei ole alusvõlainstrumendiga tihedalt seotud. Sellised krediidituletisinstrumendid võimaldavad garandil hinnata varaga seotud krediidiriski seda otseselt omamata.

▼**M53**

B4.3.6 Hübriidlepingu näiteks on finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse müüa finantsinstrument emitendile tagasi teatud summa raha eest või muu finantsvara eest, mis varieerub omakapitali või kauba indeksi muutuse alusel, mis võib suureneda või väheneda (müüdav instrument). Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber (st indekseeritud põhimakse) tuleb paragrahvi 4.3.3 alusel eraldada, sest põhileping on paragrahvi B4.3.2 alusel võlainstrument ja indekseeritud põhimakse ei ole lähedalt seotud põhivõlainstrumendiga paragrahvi B4.3.5 punkti a alusel, välja arvatud juhul, kui emitent määratleb esmasel kajastamisel müüdava instrumendi finantskohustisena õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatult. Kuna põhimakse saab suureneda ja väheneda, on tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber mitte-optsiooniline tuletisinstrument, mille väärtus on seotud aluseks oleva muutujaga.

B4.3.7 Müüdava instrumendi puhul, mida saab igal ajahetkel raha eest tagasi müüa, mille hulk on proportsionaalses suuruses üksuse netovara osast (näiteks avatud ühisfond või mõni üksusega seotud investeerimistoode), annab tuletisinstrumentide tunnustega väärtpaberite eraldamine ja eraldiarvestus iga komponendi kohta võimaluse arvestada hübriidlepingu tagasiostusumma, mis on makstav aruandeperioodi lõpusjuhul, kui omanik realiseerib oma õigust müüa instrument emitendile tagasi.

▼**M54**

B4.3.8 Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi majandusnäitajad ja riskid on tihedalt seotud põhilepingu majandusnäitajate ja riskidega järgnevates näidetes. Nendes näidetes ei kajasta üksus tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit põhilepingust eraldi.

▼**M53**

a) tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber, mille baasiks on intressimäär või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muidu makstaks või saadaks intressi kandvalt põhivõlalepingult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui hübriidlepingut on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta sisuliselt kõike tema kajastatud investeeringust või tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber võiks vähemalt kahekordistada omaja algset põhilepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust turul kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel põhilepinguga;

b) võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäära varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud põhilepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses põhilepinguga võimendatud. Sarnaselt on vara (nt kaup) ostu- või müügilepingus sisalduvad eraldised, mis määravad hinna alam- ja ülempiiri, mis vara eest makstakse või saadakse, tihedalt seotud aluslepinguga kui mõlemad, nii alam- kui ülempiir olid sõlmimise hetkel ilma rahata ja ei ole võimendatud;

▼M53

c) varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis näeb ette välisvaluutas nomineeritud põhiosa- või intressimakseid ja on varjatud põhivõlainstrumendis (nt topeltvaluuta võlakiri), on tihedalt seotud põhivõlainstrumendiga. Sellist tuletisinstrumenti ei eraldata alusinstrumendist, kuna IAS 21 *Välisvaluuta kursside muutuste mõjud* nõuab, et välisvaluutast tulenevad rahalised võidud ja kaotused kajastuksid kasumis ja kahjumis;

d) varjatud välisvaluuta tuletisinstrument põhilepingus, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on nomineeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optsioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:

i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;

ii) valuuta, milles saadava või üleantava kauba või teenuse hind tavaliselt määratletakse äritehingutes üle maailma (näiteks USA dollar toornafta tehingutes), või

iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mittefinantsiliste objektide müügiks või ostuks selles majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (näiteks suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses);

e) varjatud ettemakse õigus kas ainult intressi või ainult põhiosa saamisel on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et põhileping i) tulenes algselt finantsinstrumendi, mis iseenesest ei sisaldanud tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit, lepingupõhiste rahavoogude saamise õiguse eraldamisest, ja ii) ei sisalda tingimusi, mis ei olnud sätestatud juba algses põhivõlalepingus;

▼M54

f) põhirendilepingus tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber on tihedalt seotud põhilepinguga, kui tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber on i) inflatsiooniga seotud indeks, näiteks rendimaksete ja tarbijahinnaindeksi vahelise suhte indeks (tingimusel, et rent ei ole võimendatud ja indeks on seotud inflatsiooniga üksuse enda majanduskeskkonnas), ii) muutuvad rendimaksed, mis põhinevad seonduval müügil või iii) muutuvad rendimaksed, mis põhinevad muutuvatel intressimääradel;

▼M53

g) investeeringuühikuga seotus, mis on varjatud põhifinantsinstrumenti või põhikindlustuslepingusse, on tihedalt seotud põhiinstrumendi või põhilepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõdetakse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi varade õiglast väärtust. Investeeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab et maksed oleksid nomineeritud sisemise või välise investeerimisfondi ühikutes;

▼M53

h) kindlustuslepingus sisalduv tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et üksus ei saa mõõta tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit eraldi (s.o põhilepingut arvestamata).

Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit sisaldavad instrumendid

B4.3.9 Nagu on märgitud paragrahvis B4.3.1, kui üksusest saab hübriidlepingu osapool põhilepinguga, mis ei ole käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluv vara, millel on üks või rohkem tuletisinstrumendi tunnustega väärtpabereid, nõutakse paragrahvis 4.3.3, et üksus teeks kindlaks iga sellise tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi" hindaks, kas selle eraldamine põhilepingust on nõutav ja eraldamisele kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõõdaks tuletisinstrumente õiglases väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt. Need nõuded võivad olla keerulisemad või tingida vähem usaldusväärse mõõtmisviisi kui kogu instrumendi mõõtmine õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande. Sellel põhjusel lubatakse käesoleva standardiga hübriidlepingu kui terviku määratlemist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks.

B4.3.10 Sellist määratlemist võib kasutada, olenemata sellest, kas paragrahvis 4.3.3 nõutakse tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite eraldamist põhilepingust või keelatakse selline eraldamine. Kuid paragrahv 4.3.5 ei luba hübriidlepingu määratlemist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks paragrahvi 4.3.5 punktides a ja b sätestatud juhtudel, sest sellega ei vähendataks keerulisust ega suurendataks usaldusväärsust.

Tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite ümberhindamine

B4.3.11 Vastavalt paragrahvile 4.3.3 hindab üksus siis, kui ta saab lepingu osapooleks, kas tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaber tuleb eraldada põhilepingust ja arvestada tuletisinstrumendina. Edasine sisuline ümberhindamine on keelatud, välja arvatud juhul, kui lepingu tingimused muutuvad selliselt, et toimub oluline muutus lepingujärgsetes rahavoogudes. Sel juhul on sisuline ümberhindamine kohustuslik. Üksus määrab kindlaks, kas rahavoogude muutumine on märkimisväärne, võttes arvesse ulatust, mil määral tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi, põhilepingu või nende mõlemaga seotud oodatavad tulevased rahavood on muutunud ning kas muutus on märkimisväärne, võrreldes lepingu kohaselt varem eeldatud rahavoogudega.

B4.3.12 Paragrahvi B4.3.11 ei kohaldata tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberite suhtes lepingute puhul, mis on omandatud:

a) äriühenduses (määratletud IFRS 3-s *Äriühendused*);

b) ühise kontrolli all olevate üksuste või ettevõtjate vahelises ühenduses, mida on kirjeldatud IFRS 3 paragrahvides B1–B4; või

c) ühisettevõtja moodustamisega, nagu on määratletud standardis IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*

või nende võimalikul ümberhindamisel omandamise kuupäeval ([1]).

([1]) IFRS 3 käsitleb tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberitega lepingute omandamist äriühenduses.

▼M53

Finantsvara ümberliigitamine (osa 4.4)

Finantsvara ümberliigitamine

B4.4.1 Paragrahvis 4.4.1 nõutakse, et kui üksus muudab finantsvarade juhtimise ärimudelit, siis peab ta need finantsvarad ümber liigitama. Sellised muutused on eeldatavasti väga harvad. Sellised muutused määrab väliste või sisemiste muutuste tulemusel kindlaks üksuse tippjuhtkond ning need peavad olema olulised üksuse tehingute jaoks ja välistele isikutele tõendatavad. Üksuse ärimudelit muudetakse seega üksnes siis, kui üksus kas alustab või lõpetab tegevuse, mis on oluline tema tehingute jaoks; näiteks, kui üksus on omandanud, kõrvaldanud või lõpetanud ärivaldkonna. Ärimudeli muutumise näited on järgmised:

a) üksusel on kommertslaenuportfell, mida ta valdab lühiajaliselt edasimüümiseks. Üksus omandab äriühingu, mis valitseb kommertslaene ja millel on laenude valdamise ärimudel lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks. Kommertslaenuportfell ei ole enam müügiks ja portfelli valitsetakse nüüd koos omandatud kommertslaenudega ning neid vallatakse lepingupõhiste rahavoogude kogumiseks;

b) finantsteenuste ettevõtja otsustab hüpoteeklaenude jaemüügi lõpetada. See müügiosakond ei võta enam uusi äritehinguid vastu ja finantsteenuste ettevõtja turundab aktiivselt oma hüpoteeklaenuportfelli müügiks.

B4.4.2 Üksuse ärimudeli eesmärgi muutus tuleb jõustada enne ümberliigitamise kuupäeva. Näiteks, kui finantsteenuste ettevõtja otsustab 15. veebruaril oma hüpoteeklaenude jaemüügi lõpetada ja peab seega kõik selleks määratud finantsvarad ümber liigitama 1. aprillil (st üksuse järgmise aruandeperioodi esimesel päeval), ei tohi üksus vastu võtta uusi hüpoteeklaenude jaemüügi tehinguid või muul viisil tegeleda oma endise ärimudeli tegevusega pärast 15. veebruari.

B4.4.3 Järgmised ei ole ärimudeli muutused:

a) kavatsuse muutmine seoses konkreetsete finantsvaradega (isegi turuolukorra oluliste muutuste olukorras).

b) konkreetse finantsvarade turu ajutine kadumine.

c) finantsvarade ülekandmine üksuse osade vahel, millel on erinevad ärimudelid.

MÕÕTMINE (5. PEATÜKK)

Esmane mõõtmine (osa 5.1)

B5.1.1 Finantsinstrumendi õiglane väärtus esmasel kajastamisel on tavaliselt tehinguhind (s.o makstud või saadud tasu õiglane väärtus; vt ka paragrahv B5.1.2A ja IFRS 13). Juhul kui makstud või saadud tasu osa on siiski millegi muu kui finantsinstrumendi eest, mõõdab üksus finantsinstrumendi õiglast väärtust. Pikaajalise laenu või intressivaba nõude

▼M53

õiglast väärtust saab näiteks mõõta kõigi selliste tulevaste rahalaekumiste nüüdisväärtusena, mida on diskonteeritud sarnase krediidireitinguga sarnase instrumendi (sarnane vääring, tähtaeg, intressimäära liik ja muud tegurid) turu intressimäära(de)ga. Laenatud lisasumma on kulu või tulu vähenemine, välja arvatud juhul, kui see vastab muu vara liigi kajastamise kriteeriumitele.

B5.1.2 Kui üksus pärib laenu, mis kannab turuvälist intressimäära (nt 5 % kui turuintressimäär sarnastele laenudele on 8 %) ja saab kompensatsioonina ettemaksu, kajastab üksus kaenu selle õiglase väärtusega, st netotasu, mida ta saab.

B5.1.2A Finantsinstrumendi õiglase väärtuse parimaks tõendiks esmasel kajastamisel on tavaliselt tehinguhind (st antud või saadud tasu õiglane väärtus; vt samuti IFRS 13). Kui üksus teeb kindlaks, et õiglane väärtus esmasel kajastamisel erineb paragrahvis 5.1.1A nimetatud tehinguhinnast, arvestab üksus seda instrumenti asjaomasel kuupäeval järgmiselt:

a) paragrahvis 5.1.1 nõutud mõõtmise alusel, kui selle õiglase väärtuse tõendiks on identse vara või kohustise noteeritud hind aktiivsel turul (st 1. taseme sisend) või kui õiglane väärtus põhineb hindamistehnikal, milles kasutatakse üksnes jälgitavate turgude andmeid. Üksus kajastab esmasel kajastamisel mõõdetud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelise erinevuse kasumi või kahjumina;

b) kõikidel muudel juhtudel paragrahvis 5.1.1 nõutud mõõtmise alusel, mida on korrigeeritud, et lükata edasi esmasel kajastamisel mõõdetud õiglase väärtuse ja tehinguhinna vahelist erinevust. Pärast esmast kajastamist kajastab üksus edasilükatud erinevust kasumi või kahjumina üksnes ulatuses, milles see tuleneb muus teguris (k.a aeg) toimunud muutusest, mida turuosalised võtaksid arvesse vara või kohustise hinna määramisel.

Edaspidine mõõtmine (osad 5.2 ja 5.3)

B5.2.1 Kui varem finantsvarana kajastatud finantsinstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatuna ja selle õiglane väärtus langeb alla nulli, on see finantskohustis mõõdetuna vastavalt paragrahvile 4.2.1. Hübriidlepinguid põhilepingutega, mis on käesoleva standardi kohaldamisalasse kuuluvad varad, mõõdetakse alati vastavalt paragrahvile 4.3.2.

B5.2.2 Järgmine näide illustreerib tehingukulude arvestamist õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvarade esmasel ja edaspidisel mõõtmisel vastavalt paragrahvile 5.7.5 või paragrahvi 4.1.2 punktile A. Üksus omandab finantsvara 100 VÜ eest pluss ostu komisjonitasu 2 VÜ-d. Esmasel kajastamisel märgib üksus vara hinnaks 102 VÜ-d. Kui vara noteeritud turuhind on 100 VÜ-d, on järgmine finantsaruandeperioodi lõpp üks päev hiljem. Kui vara müüdaks, makstaks komisjonitasu 3 VÜ-d. Sel kuupäeval mõõdab üksus vara hinnaks 100 VÜ (arvestamata võimalikku komisjonitasu müügil) ja kajastab 2 VÜ suurust kahju muus koondkasumis. Kui finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi vastavalt paragrahvile 4.1.2A, amortiseeritakse tehingukulud kasumisse või kahjumisse, kasutades sisemise intressi meetodit.

▼**M53**

B5.2.2A Finantsvara või -kohustise edasine mõõtmine ning paragrahvis B5.1.2A kirjeldatud kasumi ja kahjumi edasine kajastamine peab vastama käesoleva standardi nõuetele.

Omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud ja nende investeeringutega seotud lepingud

B5.2.3 Kõiki investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse ja lepinguid nende instrumentide kohta tuleb mõõta õiglases väärtuses. Piiratud juhtudel võib maksumus siiski olla asjakohane arvestuslik õiglane väärtus. See võib juhtuda siis, kui õiglase väärtuse mõõtmiseks ei ole kättesaadav piisav hiljutine teave või juhul, kui on olemas palju võimalikke õiglasi väärtusi ja soetusmaksumus on õiglase väärtuse parim hinnang selles vahemikus.

B5.2.4 Näitajad selle kohta, et maksumus ei pruugi olla õiglast väärtust esindav, on muu hulgas:

a) oluline muutus investeerimisobjektiks olevas äriühingus võrreldes eelarvete, plaanide või seatud eesmärkidega;

b) muutused ootuses, et investeerimisobjektiks oleva äriühingu tehnilise toote eesmärgid täidetakse;

c) oluline muutus turul investeerimisobjektiks oleva äriühingu omakapitali või selle toodete või potentsiaalsete toodete jaoks;

d) oluline muutus kogu majanduses või majanduskeskkonnas, kus investeerimisobjektiks olev äriühing tegutseb;

e) oluline muutus võrreldavate üksuste tulemuslikkuses või üldise turu järgi eeldatavates hinnangutes;

f) investeerimisobjektiks oleva äriühingu siseküsimused, nagu pettus, ärivaidlused, kohtuvaidlus, muutused juhtimises või strateegias;

g) tõendid välistest tehingutest investeerimisobjektiks oleva äriühingu omakapitalis, kas investeerimisobjektiks oleva äriühingu enda poolt (näiteks värske aktsiakapitali emissioon) või omakapitaliinstrumentide ülekandmisega kolmandate isikute vahel.

B5.2.5 Paragrahvis B5.2.4 esitatud loetelu ei ole täielik. Üksus kasutab kogu sellist teavet investeerimisobjektiks oleva äriühingu tulemuslikkuse ja tehingute kohta, mis saab kättesaadavaks pärast esmase kajastamise kuupäeva. Selliste asjakohaste tegurite olemasolu korral võivad need viidata sellele, et soetusmaksumus ei pruugi kajastada õiglast väärtust. Sel juhul peab üksus mõõtma õiglast väärtust.

B5.2.6 Maksumus ei ole kunagi parim arvestuslik õiglase väärtuse hinnang noteeritud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul (või noteeritud omakapitaliinstrumentide lepingute puhul).

▼M53

Amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmine (osa 5.4)

Sisemise intressimäära meetod

B5.4.1 Sisemise intressimäära meetodi kasutamisel teeb üksus kindlaks tasud, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa. Finantsteenuste eest võetava tasu kirjeldus ei pruugi näidata osutatud teenuste laadi ja sisu. Tasusid, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa, käsitletakse sisemise intressimäära kohandustena, välja arvatud juhul, kui finantsinstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses muutuvana läbi kasumiaruande kajastatuna. Nendel juhtudel kajastatakse tasusid tulu või kuluna instrumendi esmasel kajastamisel.

B5.4.2 Tasud, mis on finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa, on muu hulgas:

a) algsed tasud, mida üksus saab seoses finantsvara loomise või omandamisega. Sellised tasud võivad sisaldada hüvitist sellise tegevuse eest nagu laenusaaja finantsseisundi hindamine, tagatiste hindamine ja kirjendamine, tagatis- ja muu väärtpaberi kokkulepped, instrumendi tingimuste läbirääkimine, dokumentide koostamine ja töötlemine ning tehingu sõlmimine. Need tasud on tulemuseks olevas finantsinstrumendis osalema hakkamise lahutamatu osa;

b) kohustustasud, mida üksus saab, selleks et anda laenu, kui laenukohustust mõõdetakse vastavalt paragrahvi 4.2.1 punktile a ja on tõenäoline, et üksus hakkab konkreetse laenukokkuleppe pooleks. Neid tasusid vaadeldakse hüvitisena pideva kaasatuse eest finantsinstrumendi omandamisse. Kui kohustus aegub, ilma et üksus teeks laenu, kajastatakse tasu tuluna aegumiselt;

c) algsed tasud, mida makstakse amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavate finantskohustiste emiteerimise eest. Need tasud on finantskohustises osalema hakkamise lahutamatu osa. Üksus eristab tasusid ja kulusid, mis on finantskohustise sisemise intressimäära lahutamatu osa, algselt tasutud tasudest ja tehingukuludest seoses teenuste osutamise õigusega, nagu investeeringu valitsemise teenused.

B5.4.3 Tasud, mis ei ole finantsinstrumendi sisemise intressimäära lahutamatu osa ja mille kohta peetakse arvestust vastavalt IFRS 15-le, on muu hulgas:

a) laenu teenindamise eest võetavad tasud;

b) kohustustasud laenu andmiseks, kui laenukohustust ei mõõdeta vastavalt paragrahvi 4.2.1 punktile a ja on ebatõenäoline, et sõlmitakse spetsiaalne laenukokkulepe; ja

c) laenuga liitumise tasud, mida saab üksus, kes laenu korraldab ega pea mingit laenupaketi osa kinni iseendale (või peab osa selle sama sisemise intressimäära pealt kinni võrreldava riski eest nagu teised osalejad).

▼**M53**

B5.4.4 Sisemise intressimäära meetodi rakendamisel amortiseerib üksus tavaliselt kõik makstud või saadud tasud, tehingukulud ja muud lisatasud või allahindlused, mida võetakse arvesse sisemise intressimäära arvutamisel finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Kuid siiski, kasutatakse lühemat perioodi, kui see on periood, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulutused ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad. Nii juhtub, kui muutujad, millega tasud, makstud ja saadud punktid, tehingukulud ja teised ülekursid või allahindlused kaasnevad, on ümber hinnatud turumäärade järgi enne eeldatavat finantsinstrumendi tähtajalist väärtust. Sellisel juhul on sobiv amortisatsiooniperiood, perioodiks järgmisele samalaadsele ümberhindamistähtajale. Näiteks, kui ülekurss või allahindlus muutuva intressimääraga finantsinstrumendi suhtes näitab intressi, mis on laekunud finantsinstrumendile, alates sellest kui intress oli viimati makstud, või muutused turumäärades, alates sellest kui muutuv intressimäär oli ennistatud turumääradele, see amortiseeritakse järgmisele tähtajale, kui muutuv intressimäär on ennistatud turumääradele. See on nii, sest ülekurss või allahindlus on seotud järgmise intressi tähtaja ennistamisega, sest sellel tähtajal, see muutuja, millega ülekurss või allahindlus on seotud (s.o intressimäär) ennistab turumäärasid. Kui siiski ülekurss või allahindlus tuleneb muutusest laenu hinnavahes muutuva intressimäära suhtes, mis on kindlaks määratud finantsinstrumendis või teises muutujas, mis pole ennistatud turumääradega, siis see amortiseeritakse eeldatud finantsinstrumendi kehtivusajale.

B5.4.5 Muutuva intressimääraga finantsvarade ja muutuva intressimääraga finantskohustiste puhul muudab perioodiline rahavoogude ümberhindamine, et kajastada sisemise intressimäära intressi liikumisi turumäärades. Kui muutuva intressimääraga finantsvara või muutuva intressimääraga finantskohustis kajastatakse esmaselt summas, mis on võrdne saadaoleva või maksetähtpäeval tasumisele kuuluva põhiosaga, ei mõjuta tulevaste intressimaksete ümberhindamine tavaliselt olulisel määral varade või kohustiste bilansilist jääkmaksumust.

B5.4.6 Kui üksus vaatab läbi oma arvestuslikke makseid või laekumisi (v.a muutused kooskõlas paragrahviga 5.4.3 ja muutused eeldatavate krediidikahjude hinnangus), kohandab ta finantsvara bilansilist jääkmaksumust või finantskohustise (või finantsinstrumentide rühma) amortiseeritud soetusmaksumust, et kajastada tegelikku ja muudetud hinnangulisi lepingupõhiseid rahavoogusid. Üksus rekalkuleerib finantsvara bilansilise jääkmaksumuse või finantskohustise amortiseeritud soetusmaksumuse nende prognoositavate tulevaste lepingupõhiste rahavoogude nüüdisväärtusena, mis diskonteeritakse finantsinstrumendi (või krediidiga korrigeeritud sisemise intressimääraga ostetud või käibele lastud halvenenud krediidikvaliteediga finantsvara) algse sisemise intressimääraga või, kui on kohaldatav, muudetud sisemise intressimääraga, mis on arvutatud vastavalt paragrahvile 6.5.10. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna.

B5.4.7 Mõnel juhul loetakse finantsvara esmasel kajastamisel halvenenud krediidikvaliteediga varaks, sest krediidirisk on väga kõrge ja ostu korral omandatakse see suure allahindlusega. Kui üksus arvutab sellise finantsvara krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära, mida loetakse esmasel kajastamisel halvenenud krediidikvaliteediga ostetud või käibele lastud varaks, tuleb üksusel arvata algsed eeldatavad krediidikahjud hinnangulistesse rahavoogudesse. See ei tähenda siiski, et krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära tuleks kohaldada ainult seepärast, et finantsvaral on esmasel kajastamisel kõrge krediidirisk.

▼M53

Tehingukulud

B5.4.8 Tehingukulud hõlmavad tasusid ja komisjonide makseid agentidele (kaasa arvatud töötajad, kes tegutsevad müügiagentidena), nõunikele, maakleritele ja diileritele, järelevalveorganite lõive ja väärtpaberite vahetusi, tehingumakse ja koormisi. Tehingukulude hulka ei kuulu võlainstrumentide lisatasud ja allahindlused, finantseerimiskulud või sisemised haldus- või hoidmiskulud.

Mahakandmine

B5.4.9 Maha kanda saab finantsvara tervikuna või osa sellest. Näiteks, üksus kavatseb pöörata tagatisõiguse täitmisele finantsvara suhtes ja loodab saada tagatisest tagasi mitte enam kui 30 % finantsvarast. Kui üksusel ei ole mõistlikke väljavaateid saada finantsvarast tagasi rohkem rahavoogusid, peaks ta ülejäänud 70 % finantsvarast maha kandma.

Väärtuse langus (osa 5.5)

Kollektiivne ja individuaalne hindamisalus

B5.5.1 Selleks et täita eesmärki kajastada eluajal eeldatavat krediidikahju krediidiriski olulise suurenemise tõttu alates esmasest kajastamisest, võib olla vajalik läbi viia krediidiriski olulise suurenemise hindamine kollektiivsel alusel, arvestades infot, mis viitab krediidiriski olulisele suurenemisele näiteks finantsinstrumentide rühmas või alarühmas. Seda on selleks, et tagada, et üksus täidab eesmärki kajastada kehtivusajal eeldatavat krediidikahju, kui krediidirisk oluliselt suureneb, isegi kui tõendid sellisest krediidiriski olulisest suurenemisest eraldi instrumendi tasandil ei ole veel kättesaadavad.

B5.5.2 Kehtivusajal eeldatavad krediidikahjud tuleks üldiselt kajastada enne, kui finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületatakse. Tüüpiliselt suureneb krediidirisk oluliselt enne finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületamist või täheldatakse muid mahajääva laenusaaja spetsiifilisi tegureid (näiteks muutmine või ümberstruktureerimine). Järelikult, kui ilma alusetute kulude või vaevata on kättesaadav mõistlik ja põhjendatud teave, mis on rohkem tulevikku vaatav kui teave maksetähtpäevaks tasumata nõuete kohta, siis tuleb seda kasutada krediidiriski muutuse hindamiseks.

B5.5.3 Olenevalt finantsinstrumentide laadist ja sellest, mis informatsioon on kättesaadav konkreetsete finantsinstrumentide rühmade krediidiriski kohta, ei pruugi üksus olla võimeline kindlaks tegema krediidiriski olulisi muutusi eraldi finantsinstrumentide puhul enne, kui finantsinstrumendi maksetähtpäeva ületatakse. Nii võib see olla finantsinstrumentide puhul, nagu jaelaenud, mille kohta on regulaarselt saadavat ja individuaalse instrumendi tasandil jälgitavat ajakohastatud krediidiinformatsiooni vähe või ei ole üldse, kuni klient rikub lepingutingimusi. Kui muutusi individuaalsete finantsinstrumentide krediidiriskis ei tabata enne finantsinstrumentide maksetähtpäeva ületamist, ei näitaks kahju allahindlus ainult individuaalse instrumendi tasandil krediidiinformatsiooni põhjal tõetruult krediidiriski muutusi alates esmasest kajastamisest.

▼**M53**

B5.5.4 Mõnel juhul ei ole üksusel ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, selleks et mõõta kehtivusajal eeldatavat krediidikahju individuaalse instrumendi kaupa. Sel juhul kajastatakse kehtivusajal eeldatav krediidikahju kollektiivsel alusel, milles võetakse arvesse kõikehõlmavat krediidiriskiinformatsiooni. See kõikehõlmav krediidiriskiinformatsioon peab hõlmama mitte ainult maksetähtpäeva ületamise informatsiooni, vaid ka kogu asjakohast krediidiinformatsiooni, kaasa arvatud tulevikku vaatavat makromajanduslikku informatsiooni, et hinnata ligilähedaselt kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise tulemust, kui krediidirisk on alates esmasest kajastamisest individuaalse instrumendi tasandil oluliselt suurenenud.

B5.5.5 Selleks et kindlaks määrata olulist krediidiriski suurenemist ja kajastada kahju allahindlust kollektiivsel alusel, võib üksus finantsinstrumendid rühmitada jagatud riskitunnuste põhjal, eesmärgiga hõlbustada analüüsimist, mis on kavandatud selliselt, et võimaldada tuvastada olulist krediidiriski suurenemist õigeaegselt. Üksus ei tohiks seda informatsiooni varjata, rühmitades kokku erinevate riskitunnustega finantsinstrumente. Näited ühiste krediidiriskitunnustest võivad olla muu hulgas, aga mitte ainult:

a) instrumendiliik;

b) krediidiriski reitingud;

c) tagatise liik;

d) esmase kajastamise kuupäev;

e) maksetähtpäevani järelejäänud aeg;

f) tegevusharu;

g) laenusaaja geograafiline asukoht, ja

h) tagatise väärtus finantsvara suhtes, kui see mõjutab kohustuste täitmata jätmise tõenäosust (näiteks regressiõiguseta laenud mõnes riigis või laenu ja väärtuse suhted).

B5.5.6 Paragrahvis 5.5.4 nõutakse, et kehtivusajal eeldatav krediidikahju kajastatakse kõikide finantsinstrumentide kohta, mille krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud. Selle eesmärgi täitmiseks peaks üksus, kui ta ei suuda rühmitada finantsinstrumente, mille krediidiriski loetakse ühiste krediidiriskitunnuste põhjal pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenuks, kajastama kehtivusajal eeldatava krediidikahju selle finantsvarade osa kohta, mille krediidiriski loetakse oluliselt suurenenuks. Finantsinstrumentide kokku koondamine selleks, et hinnata, kas krediidiriski muutused kollektiivsel alusel võivad aja jooksul muutuda, kui saadakse uut informatsiooni finantsinstrumentide rühmade või üksikute finantsinstrumentide kohta.

▼M53

Kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise ajastus

B5.5.7 Seda, kas kehtivusajal eeldatavat krediidikahju tuleks kajastada, hinnatakse selle põhjal, kas kohustuste täitmata jätmise tõenäosus või risk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud (olenemata sellest, kas finantsinstrument on krediidiriski suurenemise peegeldamiseks ümber hinnatud), mitte tõendite põhjal selle kohta, et finantsvara krediidikvaliteet on aruandekuupäeval halvenenud või esineb tegelikult kohustuste täitmata jätmist. Üldiselt suureneb krediidirisk oluliselt enne finantsvara krediidikvaliteedi halvenemist või kui esineb tegelikult kohustuste täitmata jätmist.

B5.5.8 Siduvate laenuandmiskohustuste jaoks võtab üksus arvesse kohustuste täitmata jätmise riski muutusi laenu suhtes, millega siduv laenuandmiskohustus seondub. Finantsgarantiilepingute puhul võtab üksus arvesse muutusi riskis, et konkreetne võlgnik jätab lepingukohustused täitmata.

B5.5.9 Esmasest kajastamisest alates krediidiriski muutumise olulisus sõltub riskist, et kohustused jäetakse täitmata esmase kajastamise seisuga. Seega on konkreetne muutus riskis, et kohustused jäetakse täitmata, absoluutarvudes olulisem finantsinstrumendi puhul, mille algne risk, et kohustused jäetakse täitmata, on madalam kui finantsinstrumendil, mille algne risk, et kohustused jäetakse täitmata, on suurem.

B5.5.10 Kohustuste täitmata jätmise risk võrreldava krediidiriskiga finantsinstrumentide suhtes on seda suurem, mida pikem on instrumendi eeldatav kehtivusaeg; näiteks on kohustuste täitmata jätmise risk AAA-reitinguga võlakirja puhul, mille eeldatav kehtivusaeg on 10 aastat, suurem kui AAA-reitinguga võlakirjal, mille eeldatav kehtivusaeg on viis aastat.

B5.5.11 Kuna eeldatava kehtivusaja ja kohustuste täitmata jätmise riski vahel on seos, ei saa krediidiriski muutust hinnata lihtsalt kohustuste täitmata jätmise absoluutse riski aja jooksul muutumise võrdlemise teel. Näiteks, kui kohustuste täitmata jätmise risk finantsinstrumendi puhul, mille eeldatav kehtivusaeg on 10 aastat, on esmasel kajastamisel identne selle finantsinstrumendi suhtes kohustuste täitmata jätmise riskiga siis, kui selle eeldatav kehtivusaeg on järgnevad perioodil ainult viis aastat, mis võib viidata krediidiriski suurenemisele. See on nii seepärast, et kohustuste täitmata jätmise risk eeldatava kehtivusaja jooksul tavaliselt ajaga väheneb, kui krediidirisk ei muutu ja finantsinstrumendi maksetähtpäev läheneb. Nende finantsinstrumentide puhul, millel on ainult olulised maksekohustused finantsinstrumendi maksetähtpäeva lähedal, ei pruugi kohustuste täitmata jätmise risk siiski aja jooksul väheneda. Sellisel juhul peaks üksus samuti arvesse võtma muid kvalitatiivseid tegureid, mis näitavad, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud.

B5.5.12 Üksus võib hindamisel, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, või eeldatava krediidikahju mõõtmisel kasutada mitmesuguseid lähenemisviise. Üksus võib kasutada erinevate finantsinstrumentide puhul erinevaid lähenemisviise. Lähenemisviis, mis ei hõlma sõnaselget kohustuste täitmata jätmise tõenäosust sisendina iseenesest, nagu näiteks krediidikahju määra lähenemisviis, võib olla kooskõlas käesoleva standardi nõuetega, tingimusel et üksus suudab eraldada kohustuste täitmata jätmise riski muutused muutustest muudes eeldatava krediidikahju põhjustajates, nagu tagatis, ja võtab hindamisel arvesse järgmist:

▼**M53**

a) kohustuste täitmata jätmise riski muutus alates esmasest kajastamisest;

b) finantsinstrumendi eeldatav kehtivusaeg, ja

c) ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadav mõistlik ja põhjendatud informatsioon, mis võib krediidiriski mõjutada.

B5.5.13 Meetodites, mida kasutatakse selleks, et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, tuleks arvesse võtta finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) omadusi ja varem võrreldavate finantsinstrumentide puhul väljakujunenud kohustuste täitmata jätmise mustreid. Vaatamata paragrahvis 5.5.9 sätestatud nõudele, võivad finantsinstrumentide puhul, mille kohustuste täitmata jätmise mustrid ei ole keskendunud konkreetsele ajale finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul, muutused kohustuste täitmata jätmises riskis järgneva 12 kuu jooksul olla kehtivusajal kohustuste täitmata jätmise riski muutuste mõistlik ligikaudne hinnang. Sellistel juhtudel võib üksus selleks, et kindlaks määrata, kas krediidirisk on alates esmasest kajastamisest oluliselt suurenenud, kasutada järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutusi, välja arvatud juhul, kui asjaolud viitavad sellele, et on vaja kehtivusaja hindamist.

B5.5.14 Mõne finantsinstrumendi puhul või mõnedel asjaoludel ei pruugi siiski olla asjakohane kasutada selleks, et kindlaks määrata, kas kehtivusajal eeldatavat krediidikahju tuleks kajastada, järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutusi. Näiteks ei pruugi järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riski muutus olla sobiv alus selleks, et kindlaks määrata, kas rohkem kui 12 kuu aja pärast saabuva maksetähtpäevaga finantsinstrumendi krediidirisk on suurenenud, siis kui:

a) finantsinstrumendil on olulisi maksekohustusi alles hiljem kui järgneva 12 kuu pärast;

b) asjaomastes makromajanduslikes või muudes krediidiga seotud tegurites esineb muutusi, mida ei ole järgneva 12 kuu jooksul kohustuste täitmata jätmise riskis adekvaatselt peegeldatud, või

c) krediidiga seotus tegurite muutused mõjutavad finantsinstrumendi krediidiriski (või nende mõju on tuntavam) alles hiljem kui 12 pärast.

Kindlaks määramine, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud

B5.5.15 Kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamise vajalikkuse üle otsustamisel võtab üksus arvesse ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis võib mõjutada finantsinstrumendi krediidiriski vastavalt paragrahvi 5.5.17 punktile c. Üksusel ei ole selleks, et kindlaks määrata, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, vaja läbi viia põhjalikku informatsiooni otsingut.

▼**M53**

B5.5.16 Krediidiriski analüüs on mitme teguri põhine ja terviklik analüüs; see, kas konkreetne tegur on asjakohane ja mis on selle kaal võrreldes teiste teguritega, sõltub tooteliigist, finantsinstrumentide tunnustest ja laenusaaja ning samuti geograafilisest piirkonnast. Üksus võtab arvesse ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis on oluline hinnatava konkreetse finantsinstrumendi puhul. Mõnda tegurit või näitajat ei pruugi siiski olla võimalik kindlaks teha individuaalse finantsinstrumendi tasandil. Sellisel juhul tuleks selleks, et kindlaks määrata, kas paragrahvis 5.5.3 sätestatud nõue kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks on täidetud, tegureid või näitajaid hinnata asjakohaste portfellide, portfellirühmade või finantsinstrumendiportfellide osade kohta.

B5.5.17 Krediidiriski muutuste hindamisel võib olla oluline järgmine mitteammendav informatsiooni loetelu:

a) olulised muutused krediidiriski sisemistes hinnanäitajates alates algusest krediidiriski muutuse tagajärjel, sealhulgas, aga mitte ainult, laenu hinnavahe, mis tuleneks konkreetsest finantsinstrumendist või samade tingimustega ja sama vastaspoolega samalaadsest finantsinstrumendist on hiljuti väljastatud või emiteeritud aruandekuupäeval;

b) muud muutused olemasoleva finantsinstrumendi määrades või tingimustes, mis oleksid oluliselt erinevad, kui instrument oleks hiljuti väljastatud või emiteeritud aruandekuupäeval (nagu rangemad lepingulised kohustused, suuremad tagatise või garantiide summad või suurem sissetulekukate) finantsinstrumendi krediidiriski muutuste tõttu alates esmasest kajastamisest;

c) olulised muutused krediidiriski välistes turunäitajates konkreetse finantsinstrumendi või sama pika eeldatava kehtivusajaga samalaadsete finantsinstrumentide puhul. Krediidiriski turunäitajate muutused on muu hulgas, aga mitte ainult:

   i) laenu hinnavahe;

   ii) krediidiriski vahetustehingu hinnad laenusaaja jaoks;

   iii) ajaperiood või ulatus, mil määral finantsvara õiglane väärtus on olnud väiksem kui vara amortiseeritud soetusmaksumus, ja

   iv) muu laenusaajaga seotud turuinformatsioon, nagu muutused laenusaaja võla ja omakapitaliinstrumentide hinnas;

d) tegelik või eeldatav oluline muutus finantsinstrumendi välises krediidireitingus;

e) tegelik või eeldatav sisemise krediidireitingu alanemine laenusaaja jaoks või krediidiriski hindamiseks sisemiselt kasutatava käitumispõhise punktisumma vähenemine. Sisemised krediidireitingud ja sisemised käitumispõhised punktisummad on usaldusväärsemad siis, kui need kaardistatakse väliste reitingute järgi või neid põhjendatakse kohustuste täitmata jätmise uuringutega;

▼**M53**

f) olemasolevad või prognoositavad ebasoodsad muutused äritegevuses, finants- või majandustingimustes, mis peaksid eeldatavalt põhjustama olulisi muutusi laenusaaja võimes täita oma võlakohustusi, nagu tegelik või eeldatav intressimäärade tõus või tegelik või eeldatav töötusmäärade tõus;

g) tegelik või eeldatav oluline muutus laenusaaja majandustulemustes. Näited on muu hulgas tegelik või eeldatav tulude või marginaalide vähenemine, tegevusriskide suurenemine, käibekapitali puudujäägid, varade kvaliteedi halvenemine, suurem bilansimahu võimendamine, likviidsus, juhtimisprobleemid või muutused äritegevuse ulatuses või organisatsiooni struktuuris (nagu tegevuse lõpetamine ärisegmendis), mille tagajärjel muutub oluliselt laenusaaja võime täita oma võlakohustusi;

h) sama laenusaaja teiste finantsinstrumentide krediidiriski oluline suurenemine;

i) tegelik või eeldatav ebasoodne muutus laenusaaja regulatiivses, majanduslikus või tehnoloogilises keskkonnas, mille tagajärjel muutub oluliselt laenusaaja võime täita oma laenukohustusi, nagu laenusaaja müügikaupade nõudluse langus tehnoloogia arengu tõttu;

j) olulised muutused kohustust toetava tagatise väärtuses või kolmanda isiku garantiide kvaliteedis või krediidikvaliteeti parandavates kokkulepetes, mis peaksid eeldatavalt vähendama laenusaaja majanduslikku stiimulit teha graafikujärgseid lepingumakseid või mõjutavad muul viisil kohustuste täitmata jätmise tõenäosust. Näiteks, kui tagatise väärtus langeb kinnisvarahindade languse tõttu, on laenusaajatel mõnes riigis suuremad stiimulid oma hüpoteeklaenu kohustused täitmata jätta;

k) oluline muutus aktsionäri (või isiku vanemate) antud garantii kvaliteedis, kui aktsionäril (või vanematel) on stiimul ja finantsvõime vältida kohustuste täitmata jätmist kapitali- või rahasüstiga;

l) olulised muutused, nagu emaettevõtjatelt või teiselt tütarettevõtjatelt saadava finantsabi vähenemine või tegelik või eeldatav oluline muutus krediidiriski vähendamise kvaliteedis, mis peaksid eeldatavalt vähendama laenusaaja majanduslikku stiimulit teha graafikujärgseid lepingumakseid. Krediidikvaliteedi parandamine või tugi hõlmab muu hulgas arvestamist garandi finantsseisundiga ja/või väärtpaberistamises emiteeritud intressidega, sellega, kas allutatud osalused peaksid eelduste kohaselt olema suutelised absorbeerima eeldatavat krediidikahju (näiteks väärtpaberi aluseks olevate laenude pealt);

m) eeldatavad muutused laenudokumentides, sealhulgas eeldatav lepingu rikkumine, mille tagajärjel võidakse lepingulistest kohustustest loobuda või neid muuta, intressimaksepuhkused, intressimäärade tõstmine, mis nõuab lisatagatisi või -garantiisid, või muud muutused instrumendi lepingulises raamistikus;

▼**M53**

n) olulised muutused laenusaaja eeldatavas finantstulemuslikkuses ja käitumises, sealhulgas muutused laenusaajate maksestaatuses rühmas (näiteks hilinenud lepingumaksete eeldatava arvu või ulatuse suurenemine või nende krediitkaardiga laenusaajate eeldatava arvu oluline suurenemine, kes eeldatavasti jõuavad oma krediitkaardi limiidini või ületavad selle või kes eeldatavalt maksavad igakuise miinimumsumma);

o) muutused üksuse krediidijuhtimise lähenemisviisis seoses finantsinstrumendiga; s.o esilekerkivate näitajate põhjal finantsinstrumendi krediidiriski muutustest peaks üksuse krediidiriski juhtimise tava eeldatavasti muutuma aktiivsemaks või keskenduma instrumendi valitsemisele, sealhulgas instrumendi lähedamalt jälgimisele või kontrollimisele, või üksus peaks konkreetselt laenusaajaga tegelema;

p) informatsioon maksetähtpäevaks tasumata nõuete kohta, sealhulgas paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatav eeldus.

B5.5.18 Mõnel juhul võib kättesaadavast kvalitatiivsest ja mittestatistilisest kvantitatiivsest informatsioonist piisata selleks, et kindlaks määrata, et finantsinstrument on täitnud kriteeriumit kahju allahindluse kajastamiseks kehtivusajal eeldatava krediidikahjuga võrses summas. See tähendab, selleks, et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendi krediidirisk on oluliselt suurenenud, ei pea informatsioon voolama läbi statistilise mudeli või krediidireitingute protsessi. Muudel juhtudel võib üksusel vaja olla arvesse võtta muud informatsiooni, sealhulgas informatsiooni oma statistilistest mudelitest või krediidireitinguprotsessidest. Teise võimalusena võib üksus hindamise aluseks võtta mõlemat tüüpi informatsiooni, st kvalitatiivsed tegurid, mida ei saada teada sisemise reitinguprotsessi kaudu, ja spetsiifilise sisemise reitingukategooria aruandekuupäeval, võttes arvesse krediidiriski tunnuseid esmasel kajastamisel, kui mõlemat tüüpi informatsioon on oluline.

Üle 30 päeva maksetähtpäeva ületanud vaidlustatav eeldus

B5.5.19 Paragrahvis 5.5.11 sätestatud vaidlustatav eeldus ei ole absoluutne näitaja selle kohta, et kehtivusajal eeldatav krediidikahju tuleks kajastada, vaid on eeldatavasti kõige hiljutisem ajahetk, millal kehtivusajal eeldatav krediidikahju tuleks kajastada, isegi kui kasutatakse tulevikku vaatavat informatsiooni (sealhulgas makromajanduslikke näitajaid portfelli tasandil).

B5.5.20 Üksus võib seda eeldust vaidlustada. Ta võib seda teha siiski ainult siis, kui tal on mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis tõendab, et isegi lepingumaksed lähevad rohkem kui 30 päeva üle maksetähtpäeva, ei näita see olulist finantsinstrumendi krediidiriski suurenemist. Näiteks, kui maksmata jätmine oli halduslik eksitus, mitte ei olnud tingitud laenusaaja rahalistest raskustest, või üksusel on juurdepääs ajaloolistele tõenditele, mis näitavad, et puudub seos kohustuste täitmata jätmise riski olulise suurenemise ja finantsvara vahel, mille pealt maksed lähevad enam kui 30 päeva üle maksetähtpäeva, kuid see tõendus ei tuvasta sellist seost, kui maksed ületavad maksetähtpäeva enam kui 60 päeva.

▼**M53**

B5.5.21 Üksus ei saa joondada krediidiriski olulise suurenemise ajastust ja kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamist selle hetkega, millal finantsvara käsitatakse halvenenud krediidikvaliteediga varana, või üksuse sisemise kohustuste täitmata jätmise määratlusega.

Madala krediidiriskiga finantsinstrumendid aruandekuupäeval

B5.5.22 Finantsinstrumendi krediidiriski loetakse paragrahvi 5.5.10 tähenduses madalaks, kui finantsinstrumendil on madal kohustuste täitmata jätmise risk, laenusaajal on tugev võime täita oma lepingupõhiste rahavoogude kohustusi lähiajal ning ebasoodsad muutused majandus- ja äritingimustes pikemas perspektiivis võivad, kuid ei pruugi tingimata, vähendada laenusaaja võimet täita oma lepingupõhiste rahavoogude kohustusi. Finantsinstrumente ei loeta madala krediidiriskiga instrumentideks, kui neid peetakse madala kahjuriskiga instrumentideks lihtsalt tagatise väärtuse pärast ja ilma selle tagatiseta ei loetaks finantsinstrumenti madala krediidiriskiga instrumendiks. Finantsinstrumente ei loeta madala krediidiriskiga instrumentideks ka lihtsalt seepärast, et nende kohustuste täitmata jätmise risk on madalam kui üksuse muudel finantsinstrumentidel või võrreldes selle riigi krediidiriskiga, kus üksus tegutseb.

B5.5.23 Selleks et kindlaks määrata, kas finantsinstrumendil on madal krediidirisk, võib üksus kasutada oma sisemisi krediidiriskireitinguid või muid metoodikaid, mis on kooskõlas madala krediidiriski üldtuntud määratlusega ning milles võetakse arvesse neid riske ja finantsinstrumentide liike, mida hinnatakse. Finantsinstrument, mida võib lugeda madala krediidiriskiga instrumendiks, on näiteks välise investeerimisjärgu krediidireitinguga instrument. Selleks et finantsinstrumente saaks lugeda madala krediidiriskiga instrumentideks, ei ole nende välise reitingu hindamine siiski nõutav. Neid tuleks siiski pidada madala krediidiriskiga instrumentideks turul osaleja perspektiivist, võttes arvesse kõiki finantsinstrumendi tingimusi.

B5.5.24 Kehtivusajal eeldatavat krediidikahju ei kajastata finantsinstrumendi kohta lihtsalt sellepärast, et instrumenti peeti eelneval aruandeperioodil madala krediidiriskiga instrumendiks ja seda ei loeta madala krediidiriskiga instrumendiks aruandekuupäeval. Sellisel juhul määrab üksus kindlaks, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, ja seega, kas on nõutav kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamine vastavalt paragrahvile 5.5.3.

Muudatused

B5.5.25 Mõnel juhul võidakse finantsvara lepingupõhiste rahavoogude uuesti läbirääkimise või muutmise tagajärjel olemasoleva finantsvara kajastamine käesoleva standardi kohaselt lõpetada. Kui finantsvara muutmise tulemusel olemasoleva finantsvara kajastamine lõpetatakse ja seejärel kajastatakse muudetud finantsvara, siis peetakse muudetud vara käesolevas standardis „uueks” finantsvaraks.

▼**M53**

B5.5.26 Muutmise kuupäeva käsitletakse muudetud finantsvara suhtes väärtuse languse nõuete kohaldamisel vastavalt selle finantsvara esmase kajastamise kuupäevana. See tähendab tüüpiliselt kahju allahindluse mõõtmist 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju summas, kuni paragrahvis 5.5.3 sätestatud nõuded kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks on täidetud. Teatud ebaharilikel asjaoludel pärast muutmist, mille tagajärjel algse finantsvara kajastamine lõpetatakse, võib siiski olla tõendeid selle kohta, et muudetud finantsvara krediidikvaliteet on esmasel kajastamisel halvenenud, ning seega tuleks finantsvara kajastada krediidi tõttu langenud väärtusega finantsvarana. See võib juhtuda näiteks olukorras, kus probleemset vara on oluliselt muudetud, mille tagajärjel algse finantsvara kajastamine lõpetati. Sellisel juhul võib olla võimalik, et muutmise tulemusel tekib uus finantsvara, mis on esmasel kajastamisel krediidi tõttu langenud väärtusega.

B5.5.27 Kui finantsvara lepingupõhised rahavood on uuesti läbi räägitud või muul viisil muudetud, aga finantsvara ei ole kajastatud, siis loetakse seda finantsvara automaatselt madalama krediidiriskiga varaks. Üksus hindab kogu ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadava mõistliku ja põhjendatud informatsiooni põhjal, kas krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud. See hõlmab ajaloolist ja tulevikku vaatavat informatsiooni ning krediidiriski hindamist finantsvara eeldataval kehtivusajal, mis hõlmab informatsiooni muutmise põhjustanud asjaolude kohta. Tõendid selle kohta, et nõuded kehtivusajal eeldatava krediidikahju kajastamiseks ei ole enam täidetud, võivad hõlmata ajakohastatud infot õigeaegselt maksete tasumise ajalugu muudetud lepingutingimustes. Tüüpiliselt peaks klient enne, kui krediidiriski saab vähenenuks pidada, tõendama järjekindlalt head maksekäitumist teatud ajaperioodil. Näiteks tegemata jäetud või mittetäielike maksete ajalugu ei saa tüüpiliselt kustutada lihtsalt ühe makse tegemisega õigeaegselt pärast lepingutingimuste muutmist.

Eeldatava krediidikahju mõõtmine

Eeldatav krediidikahju

B5.5.28 Eeldatav krediidikahju on tõenäosusega kaalutud hinnanguline krediidikahju (s.o kõikide rahapuudujääkide nüüdisväärtus) finantsinstrumendi eeldataval kehtivusajal. Rahapuudujääk on üksusele lepingu kohaselt võlgnetavate rahavoogude ja üksusele eeldatavalt laekuvate rahavoogude vahe. Kuna eeldatavas krediidikahjus võetakse arvesse maksete summat ja ajastust, tekib krediidikahju isegi siis, kui üksus eeldab, et talle makstakse täielik summa, aga hiljem, kui summa kuulub lepingu kohaselt tasumisele.

B5.5.29 Finantsvarade puhul on krediidikahju järgmiste artiklite vahe nüüdisväärtus:

a) lepingupõhised rahavood, mis kuuluvad lepingu kohaselt üksusele tasumisele, ja

b) rahavood, mis üksusele eeldatavalt laekuvad.

▼M53

B5.5.30 Väljavõtmata siduva laenuandmiskohustuse puhul on krediidikahju järgmiste artiklite vahe nüüdisväärtus:

a) lepingupõhised rahavood, mis kuuluvad üksusele tasumisele, kui siduva laenuandmiskohustuse hoidja võtab laenu välja, ja

b) rahavood, mis üksusele eeldatavalt laekuvad, kui laen on välja võetud.

B5.5.31 Üksuse hinnanguline eeldatav krediidikahju siduvate laenuandmiskohustuste pealt on kooskõlas tema eeldatavate väljavõtmistega selle siduva laenuandmiskohustuse pealt, st ta võtab 12 kuu jooksul eeldatava krediidikahju prognoosimisel arvesse eeldatavat siduva laenuandmiskohustuse osa, mis võetakse välja 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast, ja kehtivusajal eeldatava krediidikahju prognoosimisel eeldatav siduva laenuandmiskohustuse osa, mis võetakse välja siduva laenuandmiskohustuse eeldataval kehtivusajal.

B5.5.32 Finantsgarantiilepingu puhul tuleb üksusel teha makseid ainult sel juhul, kui võlgnik jätab kohustused täitmata, vastavalt garantiiga tagatud instrumendi tingimustele. Seega on rahapuudujäägid eeldatavad maksed selleks et hüvitada hoidjale krediidikahju, mis talle tekib, millest lahutatakse summad, mis üksusele eeldatavalt laekuvad hoidjalt, võlgnikult või muudelt lepingupooltelt. Kui vara on täielikult garantiiga tagatud, on rahapuudujääkide hinnang finantsgarantiilepingu puhul kooskõlas garantiiga tagatud vara hinnanguliste rahapuudujääkidega.

B5.5.33 Finantsvara puhul, mille väärtus on aruandekuupäeval krediidi tõttu langenud, kuid mis ei ole krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või antud vara, mõõdab üksus eeldatavat krediidikahju vara bilansiline brutojääkmaksumuse ja finantsvara algse sisemise intressimääraga diskonteeritud hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse vahena. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes väärtuse langusest tingitud kasumi või kahjumina.

▼M54

B5.5.34 Rendinõuete krediidikahju mõõtmisel peaksid eeldatava krediidikahju kindlaks määramiseks kasutatud rahavood olema kooskõlas rahavoogudega, mida kasutatakse rendinõuete mõõtmiseks vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*.

▼M53

B5.5.35 Üksus võib kasutada eeldatava krediidikahju hindamisel praktilisi abinõusid, kui need on kooskõlas paragrahvis 5.5.17 sätestatud põhimõtetega. Praktiline abinõu on näiteks eeldatava krediidikahju arvutamine nõuete pealt ostjate vastu, kasutades eraldiste maatriksit. Üksus kasutab oma ajaloolist krediidikahju kogemust (vajadusel korrigeeritud vastavalt paragrahvidele B5.5.51–B5.5.52) nõuete puhul ostjate vastu, et prognoosida 12 kuu eeldatavat krediidikahju või kehtivusajal eeldatavat krediidikahju finantsvarade pealt, nagu kohane. Eraldise maatriks võib näiteks määrata fikseeritud eraldisemäärad, olenevalt sellest, mitu

▼M53

päeva nõue ostjate vastu on maksetähtpäeva ületanud (näiteks 1 %, kui ei ole maksetähtpäeva ületanud, 2 %, kui on maksetähtpäeva ületanud vähem kui 30 päeva; 3 %, kui on maksetähtpäeva ületanud rohkem kui 30 päeva, aga vähem kui 90 päeva; 20 %, kui maksetähtpäeva on ületatud 90–180 päeva, jne). Üksus kasutab olenevalt oma klientuuri mitmekesisusest asjakohaseid rühmitusi, kui tema ajalooline krediidikahju kogemus näitab eri segmentide klientide puhul oluliselt erinevaid kahjumustreid. Kriteeriumid, mida võib kasutada varade rühmitamiseks, on näiteks geograafiline piirkond, tooteliik, kliendireiting, tagatis või kaubanduskrediidi kindlustus ja kliendiliik (nagu hulgi- või jaemüük).

Kohustuste täitmata jätmise määratlus

B5.5.36 Paragrahvis 5.5.9 nõutakse, et hindamisel, kas finantsinstrumendi krediidirisk on esmasest kajastamisest alates oluliselt suurenenud, võtab üksus arvesse muutust alates esmasest kajastamisest kohustuste täitmata jätmise riskis.

B5.5.37 Kohustuste täitmata jätmise riski kindlaks määramiseks kohustuste täitmata jätmise määratlemisel kohaldab üksus kohustuste täitmata jätmise määratlust, mis on kooskõlas asjaomase finantsinstrumendi puhul sisemises krediidiriskijuhtimises kasutatava määratlusega, ning võtab kohastel juhtudel arvesse kvalitatiivseid näitajaid (näiteks lepingulised finantskohustused). On siiski vaidlustatav eeldus, et kohustuste täitmata jätmist ei esine hiljem kui finantsvara maksetähtpäeva on ületatud 90 päeva, välja arvatud juhul, kui üksusel on mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis tõendab, et asjakohasem on suurema hilinemisega kohustuste täitmata jätmise kriteerium. Nendel eesmärkidel kasutatavat kohustuste täitmata jätmise määratlust kohaldatakse järjepidevalt kõikide finantsinstrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui saadakse informatsiooni, mis tõendab, et konkreetse finantsinstrumendi puhul on asjakohasem teine kohustuste täitmata jätmise määratlus.

Eeldatava krediidikahju prognoosimisel aluseks võetav periood

B5.5.38 Vastavalt paragrahvile 5.5.19 on maksimaalne periood, mille vältel eeldatava krediidikahju mõõdetakse, maksimaalne lepinguperiood, mille vältel on üksus avatud krediidiriskile. Siduvate laenuandmiskohustuste ja finantsgarantiilepingute puhul on see maksimaalne lepinguperiood, mille vältel on üksusel kehtiv lepingupõhine kohustus krediiti anda.

B5.5.39 Vastavalt paragrahvile 5.5.20 sisaldavad mõned finantsinstrumendid siiski nii laenu kui ka kasutamata kohustuse komponenti ning üksuse lepingust tulenev õigus nõuda tagasimaksmist ja tühistada kasutamata kohustus ei piira üksuse avatust krediidikahjule lepingukohasel etteteatamisperioodil. Näiteks uuenevad krediidilimiidid, nagu krediitkaardid ja arvelduslaenud võib laenuandja lepingu kohaselt tagasi võtta nii lühikese nagu ühepäevase etteteatamisega. Praktikas annavad laenuandjad krediiti siiski pikemaks ajaks ja võivad laenuvahendi tagasi võtta ainult pärast seda, kui laenuvõtja krediidirisk suureneb, mis võib olla liiga hilja osa või kogu eeldatava krediidikahju vältimiseks. Nendel finantsinstrumentidel on üldiselt finantsinstrumendi laadist, finantsinstrumendi valitsemise viisist ja krediidiriski olulise suurenemise kohta kättesaadava informatsiooni laadist tulenevalt järgmised tunnused:

a) finantsinstrumendil ei ole kindlat tähtaega või tagasimaksestruktuuri ja tavaliselt on lühike lepingu tühistamise periood (näiteks üks päev);

b) lepingukohast õigust lepingut tühistada ei pöörata täitmisele finantsinstrumendi tavalises igapäevases valitsemises ja lepingut võib tühistada ainult siis, kui üksus saab teada krediidiriski suurenemisest vahendi tasandil, ja

c) finantsinstrumente valitsetakse kollektiivselt.

▼M53

B5.5.40 Kui üksus määrab kindlaks, mis perioodi vältel ta on eeldatavalt avatud krediidiriskile, aga mille jooksul eeldatavat krediidikahju ei saa maandada üksuse tavaliste krediidiriskijuhtimise meetmetega, võtab ta arvesse selliseid tegureid nagu informatsioon ja kogemus:

a) perioodi kohta, mille ajal üksus oli avatud krediidiriskile sarnaste finantsinstrumentide puhul;

b) selle kohta, kui pikal ajaperioodil vastavat kohustuste täitmata jätmist esineb sarnaste finantsinstrumentide puhul pärast krediidiriski olulist suurenemist, ja

c) krediidijuhtimismeetmete kohta, mida üksus loodab võtta, kui finantsinstrumendi krediidirisk on suurenenud, näiteks kasutamata limiidi vähendamine või eemaldamine.

Tõenäosusega kaalutud tulemus

B5.5.41 Eeldatava krediidikahju prognoosimise eesmärk ei ole hinnata halvimat võimalikku stsenaariumit ega parimat võimalikku stsenaariumit. Selle asemel peegeldab eeldatava krediidikahju prognoos alati võimalust, et krediidikahju tekib, ja võimalust, et krediidikahju ei teki, isegi kui kõige tõenäolisem tulemus on, et krediidikahju ei teki.

B5.5.42 Paragrahvi 5.5.17 punktis a nõutakse, et eeldatava krediidikahju prognoos peegeldaks erapooletut ja tõenäosusega kaalutud summat, mis määratakse kindlaks hulga võimalike tulemuste hindamise teel. Praktikas ei pruugi see tingimata olla keeruline analüüs. Mõnel juhul võib piisata suhteliselt lihtsast modelleerimisest, ilma et oleks vaja suuremat hulka üksikasjalike stsenaariumite simulatsioone. Näiteks võib suure ühiste riskitunnustega finantsinstrumentide rühma keskmine krediidikahju olla mõistlik tõenäosusega kaalutud summa prognoos. Muudel juhtudel on tõenäoliselt vaja kindlaks teha stsenaariumid, mis määravad kindlaks rahavoogude summa ja ajastuse konkreetsete tulemuste jaoks ning nende tulemuste hinnangulise tõenäosuse. Nendel juhtudel peegeldab eeldatav krediidikahju vähemalt kahte tulemust vastavalt paragrahvile 5.5.18.

B5.5.43 Kehtivusajal eeldatava krediidikahju puhul hindab üksus finantsinstrumendi suhtes kohustuste täitmata jätmise riski selle eeldataval kehtivusajal. Kaheteistkümne kuu eeldatav krediidikahju on osa kehtivusajal eeldatavast krediidikahjust ja kujutab kehtivusajal tekkiva rahapuudujäägi, mis tekib, kui kohustuste täitmata jätmist esineb 12 kuu jooksul pärast aruandekuupäeva (või lühemal perioodil, kui finantsinstrumendi eeldatav kehtivusaeg on vähem kui 12 kuud), kaalutuna selle kohustuste täitmata jätmise tõenäosusega. Seega ei ole 12 kuu eeldatav krediidikahju kehtivusajal eeldatav krediidikahju, mis üksusel esineb finantsinstrumendi puhul, mille kohta ta ennustab, et selle kohustused jäetakse järgneva 12 kuu jooksul täitmata, ega rahapuudujäägid, mida ennustatakse järgneva 12 kuu jooksul.

Raha ajaväärtus

B5.5.44 Eeldatav krediidikahju diskonteeritakse aruandekuupäevale, mitte eeldatavale kohustuste täitmata jätmise või muule kuupäevale, kasutades esmasel kajastamisel kindlaks määratud sisemist intressimäära või selle lähendit. Kui finantsinstrumendil on muutuv intressimäär, diskonteeritakse eeldatav krediidikahju, kasutades vastavalt paragrahvile B5.4.5 kindlaks määratud jooksvat sisemist intressimäära.

▼M53

B5.5.45 Krediidi tõttu langenud väärtusega ostetud või emiteeritud finantsvara puhul diskonteeritakse eeldatav krediidikahju, kasutades krediidiga korrigeeritud sisemist intressimäära, mis on kindlaks määratud esmasel kajastamisel.

▼M54

B5.5.46 Eeldatav krediidikahju rendinõuete pealt diskonteeritakse, kasutades sama diskontomäära, mida kasutatakse rendinõuete mõõtmisel vastavalt standardile IFRS 16.

▼M53

B5.5.47 Eeldatav krediidikahju siduva laenuandmiskohustuse pealt diskonteeritakse, kasutades sisemist intressimäära, või selle lähendit, mida kohaldatakse siduvast laenuandmiskohustusest tuleneva finantsvara kajastamisel. See on nii seetõttu, et väärtuse languse nõuete kohaldamiseks käsitletakse finantsvara, mis kajastatakse pärast siduva laenuandmiskohustuse väljavõtmist selle kohustuse jätkuna, mitte uue finantsinstrumendina. Eeldatav krediidikahju finantsvara pealt mõõdetakse seega, võttes arvesse siduva laenuandmiskohustuse algset krediidiriski kuupäevast, millal üksusest sai tühistamatu kohustuse osapool.

B5.5.48 Eeldatav krediidikahju finantsgarantiilepingute või siduvate laenuandmiskohustuste pealt, mille kohta sisemist intressimäära ei saa kindlaks määrata, diskonteeritakse, kohaldades diskontomäära, mis peegeldab raha ajaväärtuse jooksvat turuhinnangut ja riske, mis on spetsiifilised rahavoogudele, kuid ainult juhul, kui ja sel määral, et riske võetakse arvesse, korrigeerides diskontomäära selle asemel, et korrigeerida diskonteeritavaid rahapuudujääke.

Mõistlik ja põhjendatud informatsioon

B5.5.49 Käesoleva standardi tähenduses on mõistlik ja põhjendatud informatsioon see, mis on aruandekuupäeval ilma liigsete kulude või pingutusteta mõistlikult kättesaadav, sealhulgas informatsioon mineviku sündmuste, praeguste tingimuste ja tulevaste majandustingimuste prognooside kohta. Ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavaks peetakse informatsiooni, mis on kättesaadav finantsaruandluseks.

B5.5.50 Üksus ei integreeri tulevaste tingimuste prognoose finantsinstrumendi kogu eeldataval kehtivusajal. Eeldatava krediidikahju hindamiseks nõutav otsustustase sõltub üksikasjaliku informatsiooni kättesaadavusest. Mida pikem on prognoosi ajaperiood, seda vähem üksikajalikku informatsiooni on saada ja seda suuremal määral otsustavust on krediidikahju hindamiseks vaja. Eeldatava krediidikahju hinnanguliselt kindlaks määramiseks ei ole vaja üksikasjalikku prognoosi perioodide kohta, mis on kaugel tulevikus—selliste perioodide kohta võib üksus ekstrapoleerida prognoose kättesaadavast üksikasjalikust informatsioonist.

B5.5.51 Üksusel ei vii läbi põhjalikku informatsiooni otsingut, vaid ta peab võtma arvesse kogu ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis on oluline eeldatava krediidikahju prognoosimiseks, sealhulgas eeldatavate tagasimaksete mõju. Kasutatav informatsioon sisaldab tegureid, mis on spetsiifilised laenusaajale, üldiseid majandustingimusi ja nii aruandekuupäeva jooksvate kui ka prognoositavate tingimuste suuna hinnangut. Üksus

▼**M53**

võib kasutada mitmesuguseid andmeallikaid, mis võivad olla nii sisesed (üksuse-spetsiifilised) kui ka välised. Võimalikud andmeallikad hõlmavad sisemist ajaloolise krediidikahju kogemust, sisemisi reitinguid, teiste üksuste krediidikahju kogemust ja väliseid reitinguid, aruandeid ja statistikat. Üksused, kellel üksuse-spetsiifilisi andmeid ei ole või need andmed ei ole piisavad, võivad kasutada sarnase rühma kogemusi võrreldavate finantsinstrumentide (või finantsinstrumentide rühma) kohta.

B5.5.52 Ajalooline informatsioon on oluline ankur või alus, mille põhjal eeldatavat krediidikahju mõõta. Üksus korrigeerib siiski ajaloolisi andmeid, nagu krediidikahju kogemus, jooksvate jälgitavate andmete põhjal, et peegeldada jooksvate tingimuste mõjusid ja tema tulevaste tingimuste prognoose, mis ei mõjutanud perioodi, millel ajaloolised andmed põhinevad, ja selleks, et eemaldada tingimuste mõjud ajaloolisel perioodil, mis ei ole olulised tulevate lepingupõhiste rahavoogude jaoks. Mõnel juhul võib parim mõistlik ja põhjendatud informatsioon olla korrigeerimata ajalooline informatsioon, olenevalt ajaloolise informatsiooni laadist ja sellest, millal see arvutati, võrreldes asjaoludega aruandekuupäeval ja vaadeldava finantsinstrumendi tunnustega. Eeldatava krediidikahju muutuste hinnangud peaksid peegeldama ja olema otseses vastavuses perioodiliste muutustega seotud jälgitavates andmetes (näiteks muutused töötusmäärades, kinnisvarahindades, kaubahindades, maksete staatus ja teised faktorid, mis viitavad finantsinstrumentide või finantsinstrumentide rühma pealt tekkinud krediidikahjule ja nende muutuste ulatusele). Üksus vaatab regulaarselt läbi metoodika ja eeldused, mida kasutatakse eeldatava krediidikahju hindamiseks, et vähendada erinevusi hinnangute ja tegeliku krediidikahju kogemuse vahel.

B5.5.53 Kui eeldatava krediidikahju hindamiseks kasutatakse varasemaid krediidikahju, on oluline, et informatsiooni varasema krediidikahju määrade kohta rakendatakse rühmadele, mis on kindlaks määratud samal viisil nagu rühmad, mille puhul jälgiti varasemaid krediidikahju määrasid. Järelikult peaks kasutatav meetod võimaldama seostada igat finantsvararühma informatsiooniga mineviku krediidikahju kogemuse kohta sarnaste riskitunnustega finantsvara rühmades ja oluliste jälgitavate andmetega, mis peegeldavad kehtivaid tingimusi.

B5.5.54 Eeldatav krediidikahju peegeldab üksuse enda ootusi krediidikahju osas. Üksus peaks eeldatava krediidikahju hindamisel kogu ilma liigsete kulude või pingutusteta kättesaadavat mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni arvesse võttes siiski arvesse võtma ka jälgitavat turuinformatsiooni konkreetse finantsinstrumendi või sarnaste finantsinstrumentide krediidiriski kohta.

▼M53

Tagatis

B5.5.55 Eeldatava krediidikahju mõõtmiseks peab eeldatavate rahapuudujääkide hinnang peegeldama tagatisest eeldatavaid rahavoogusid ja muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid, mis on lepingutingimuste osa ja mida üksus ei kajasta eraldi. Tagatud finantsinstrumendi pealt eeldatavate rahapuudujääkide hinnang peegeldab nende rahavoogude summat ja ajastust, mida eeldatakse tagatise võõrandamisest täitemenetluses, millest arvatakse maha tagatise kättesaamise ja müümise kulud, olenemata sellest, kas tagatise sundvõõrandamine täitemenetluses on tõenäoline (s.o eeldatavate rahavoogude hinnangus võetakse arvesse tagatise täitemenetluses sundvõõrandamise tõenäolisust ja rahavoogusid, mis sellest tuleneksid). Järelikult peaks see analüüs hõlmama kõiki rahavoogusid, mida eeldatakse tagatise realiseerimisest pärast lepingu lepingupõhist maksetähtpäeva. Tagatisi, mis saadakse täitemenetluses sundvõõrandamise tulemusel, ei kajastata tagatud finantsinstrumendist eraldi seisva varana, välja arvatud juhul, kui see vastab vara kohta käesolevas või muus standardis sätestatud asjaomastele kajastamise kriteeriumitele.

Finantsvara ümberliigitamine (osa 5.6)

B5.6.1 Kui üksus liigitab vastavalt paragrahvile 4.4.1 finantsvarad ümber, nõutakse paragrahvis 5.6.1, et ümberliigitust tuleb rakendada edasiulatuvalt alates ümberliigitamise kuupäevast. Nii amortiseeritud soetusmaksumuse mõõtmise kategooria kui ka õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooria nõuavad, et sisemine intressimäär tuleb kindlaks määrata esmasel kajastamisel. Nende mõlema mõõtmiskategooriaga nõutakse samuti, et väärtuse languse nõudeid tuleb kohaldada ühtemoodi. Järelikult, kui üksus liigitab finantsvara ümber amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooria ja õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooria vahel:

a) siis intressitulu kajastamine ei muutu ja seega jätkab üksus sama sisemise intressimäära kasutamist;

b) eeldatava krediidikahju mõõtmine ei muutu, sest mõlemas mõõtmiskategoorias rakendatakse sama väärtuse languse lähenemisviisi. Kui aga finantsvara liigitatakse ümber õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriast amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriasse, siis kajastatakse kahju allahindlust alates ümberliigitamise kuupäevast finantsvara bilansilise jääkmaksumuse korrigeerimisena. Kui finantsvara liigitatakse ümber amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmise kategooriast õiglases väärtuses muus koondkasumis mõõtmise kategooriasse, siis tuleks kahju allahindluse kajastamine lõpetada (ja seega ei kajastataks seda enam bilansilise jääkmaksumuse summa korrigeerimisena), vaid selle asemel kajastataks seda akumuleeritud väärtuse languse summana (võrdses summas) muus koondkasumis ja see avaldatakse alates ümberliigitamise kuupäevast.

B5.6.2 Üksus ei kajasta siiski eraldi intressitulu või väärtuse langusest tulenevat kasumit või kahjumit õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsvara kohta. Järelikult, kui üksus liigitab finantsvara ümber õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõtmise kategooriast, määratakse sisemine intressimäär kindlaks vara õiglase väärtuse alusel ümberliigitamise kuupäeval. Lisaks käsitletakse osa 5.5 kohaldamiseks finantsvara suhtes alates ümberliigitamise kuupäevast ümberliigitamise kuupäeva esmase kajastamise kuupäevana.

▼M53

Kasumid ja kahjumid (osa 5.7)

B5.7.1 Paragrahv 5.7.5 võimaldab üksusel teha tühistamatut valikut esitada muus koondkasumis muutused sellise omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglases väärtuses, mida ei hoita kauplemiseks. See valik tehakse instrumendi kaupa (st aktsia kaupa). Muus koondkasumis esitatud summasid ei kanta hiljem üle kasumiaruandesse. Üksus võib siiski üle kanda kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitali piires. Dividendid selliste investeeringute pealt kajastatakse kasumiaruandes vastavalt paragrahvile 5.7.6, välja arvatud juhul, kui dividend kujutab selgelt osa investeeringumaksumuse katmist.

B5.7.1A Välja arvatud juhul, kui kohaldatakse paragrahvi 4.1.5, nõutakse paragrahvis 4.1.2A, et finantsvara mõõdetakse õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi, kui finantsvara lepingutingimused tekitavad rahavooge, mis on ainult põhiosa ja tasumata põhiosalt arvestatud intressi maksed, ning vara hoitakse ärimudelis, mille eesmärk saavutatakse nii lepingupõhiste rahavoogude kogumise kui ka finantsvara müümisega. Selles mõõtmiskategoorias kajastatakse teavet kasumiaruandes, nagu mõõdetaks finantsvara amortiseeritud soetusmaksumuses, samas kui finantsvara mõõdetakse finantsseisundi aruandes õiglases väärtuses. Muu kui vastavalt paragrahvidele 5.7.10–5.7.11 kasumiaruandes kajastatav kasum või kahjum kajastatakse muus koondkasumis. Kui nende finantsvarade kajastamine lõpetatakse, liigitatakse varem muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum ümber kasumiaruandesse. See peegeldab kasumit või kahjumit, mida oleks kajastatud kajastamise lõpetamise korral kasumiaruandes, kui finantsvara oleks mõõdetud amortiseeritud soetusmaksumuses.

B5.7.2 Üksus rakendab IAS 21 finantsvaradele ja -kohustistele, mis on vastavalt standardile IAS 21 rahalised varad ja kohustised ja on nomineeritud välisvaluutas. Standardis IAS 21 nõutakse, et rahalistelt varadelt ja kohustistelt tulenevad vahetuskursikasumid ja -kahjumid tuleb kajastada kasumiaruandes. Erandiks on rahaline objekt, mis on määratud riskimaandamisinstrumendina rahavoo riskimaandamises (vt paragrahv 6.5.11), netoinvesteeringu riskimaandamine (vt paragrahv 6.5.13) või sellise omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse riskimaandamine, mille puhul üksus on vastavalt paragrahvile 5.7.5 valinud esitada muutused õiglases väärtuses muus koondkasumis (vt paragrahv 6.5.8).

B5.7.2A Välisvaluuta vahetuskursside kasumite ja kahjumite kajastamiseks standardi IAS 21 alusel käsitletakse vastavalt paragrahvile 4.1.2A õiglases väärtuses läbi muu koondkasumi mõõdetud finantsvara rahalise objektina. Sellist finantsvara käsitletakse vastavalt välisvaluutas amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetava varana. Vahetuskursi erinevused amortiseeritud soetusmaksumuse pealt kajastatakse kasumiaruandes ja muud muutused bilansilises jääkmaksumuses kajastatakse vastavalt paragrahvile 5.7.10.

B5.7.3 Paragrahv 5.7.5 võimaldab üksusel teha tühistamatut valikut esitada muus koondkasumis hilisemad muutused konkreetsete omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringute õiglases väärtuses. Selline investeering ei ole rahaline objekt. Seega sisaldab vastavalt paragrahvile 5.7.5 muus koondkasumis esitatud kasum või kahjum kõiki seotud välisvahetuse osi.

▼M53

B5.7.4 Kui mitte-tuletisliku rahalise vara ja mitte-tuletisliku rahalise kohustise vahel on riskimaandamissuhe, esitatakse välisvaluuta osa muutused nende finantsinstrumentide kasumiaruandes.

Õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustised

B5.7.5 Kui üksus määratleb finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande, peab ta kindlaks määrama, kas kohustise krediidiriski muutuste mõjude esitamine muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes kajastamise järjekindlusetust. Arvepidamises kajastamise järjekindlusetus tekiks või suureneks, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjude muus koondkasumis esitamise tulemusel oleks kasumi ja kahjumi järjekindlusetus suurem kui juhul, kui need summad oleks esitatud kasumiaruandes.

B5.7.6 Selleks et seda kindlaks määrata, peab üksus hindama, kas ta ootab, et kohustise krediidiriski muutuste mõjud arvestatakse tasa kasumiaruandes mõne muu õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutusega. Selline ootus peab põhinema kohustise tunnuste ja selle muu finantsinstrumendi tunnuste vahelisel majandussuhtel.

B5.7.7 See määratakse kindlaks esmasel kajastamisel ja seda ei hinnata ümber. Praktilistel põhjustel ei pea üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooleks, mis tingivad arvepidamise järjekindlusetuse täpselt üheaegselt. Lubatud on mõistlik hilinemine, tingimusel et eeldatakse ülejäänud tehingute toimumist. Üksus peab kindlaks määramisel, kas kohustise krediidiriski muutuste mõjude esitamise muus koondkasumis tekitaks või suurendaks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetust, peab ta järjekindlalt rakendama oma metoodikat. Üksus võib siiski kasutada erinevaid metoodikaid, kui õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande määratletud kohustiste tunnuste ja muude finantsinstrumentide tunnuste vahel on erinevad majandussuhted. Standardis IFRS 7 nõutakse, et üksus avalikustab finantsaruannete märkustes kvalitatiivsed andmed selle kindlaks määramiseks kasutatud metoodika kohta.

B5.7.8 Kui selline järjekindlusetus tekib või suureneb, esitab üksus kõik muutused õiglases väärtuses (sealhulgas kohustise krediidiriski muutuste mõjud) kasumiaruandes. Kui sellist järjekindlusetust ei teki või ei suurendata, esitab üksus kohustise krediidiriski muutuste mõjud muus koondkasumis.

B5.7.9 Muus koondkasumis esitatud summasid ei kanta hiljem üle kasumiaruandesse. Üksus võib siiski üle kanda kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitali piires.

B5.7.10 Järgmises näites on kirjeldatud olukorda, kus kasumiaruandes tekib arvepidamise järjekindlusetus, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud esitataks muus koondkasumis. Hüpoteegipank annab klientidele laene ja rahastab neid laene ühtivate tunnustega võlakirjade turul müümise teel (nt tasumata summa, tagasimakseprofiil, tähtaeg ja vääring). Laenu lepingutingimused võimaldavad hüpoteegikliendil oma laenu tagasi maksta (st täita oma kohustust panga ees), ostes vastavat võlakirja õiglases väärtuses turult ja andes selle võlakirja

▼M53

üle hüpoteegipangale. Selle lepingujärgse tagasimakseõiguse tulemusel väheneb võlakirja krediidikvaliteedi halvenedes (ja seega hüpoteegipanga kohustise õiglase väärtuse langedes) ka hüpoteegipanga laenuvara õiglane väärtus. Vara õiglase väärtuse muutus peegeldab hüpoteegikliendi lepingujärgset õigust maksta hüpoteeklaenu tagasi, ostes aluseks olevat võlakirja õiglases väärtuses (mis on käesolevas näites vähenenud) ja kandes võlakirja üle hüpoteegipangale. Järelikult arveldatakse kohustise (võlakiri) krediidiriski muutuste mõjud kasumiaruandes tasa vastava muutusega finantsvara (laen) õiglases väärtuses. Kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud esitatakse muus koondkasumis, tekiks kasumiaruandes arvepidamise järjekindlusetus. Järelikult tuleb hüpoteegipangal esitada kõik muutused kohustise õiglases väärtuses (kaasa arvatud kohustise krediidiriski muutuste mõjud) kasumiaruandes.

B5.7.11 Paragrahvis B5.7.10 toodud näites on kohustise krediidiriski muutuste mõjude ja finantsvara õiglase väärtuse muutuste vahel lepinguline seos (st tulenevalt sellest, et hüpoteegikliendil on lepingjärgne õigus laenu tagasi maksta, ostes võlakirja õiglases väärtuses ja andes seda üles hüpoteegipangale). Arvepidamise järjekindlusetus võib tekkida ka lepingulise seose puudumisel.

B5.7.12 Paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 sätestatud nõuete rakendamisel ei ole arvepidamise järjekindlusetus põhjustatud üksnes mõõtmismeetodist, mida üksus kasutab kohustise krediidiriski muutuste mõjude kindlaks määramiseks. Arvepidamise järjekindlusetus kasumiaruandes tekib ainult siis, kui kohustise krediidiriski muutuste mõjud (nagu määratletud standardis IFRS 7) arvestatakse eeldatavalt tasa muutustega mõne muu finantsinstrumendi õiglases väärtuses. Järjekindlusetus, mis tekib üksnes mõõtmismeetodi tõttu (st seetõttu, et üksus ei eralda kohustise krediidiriski muutusi muudest muutustest selle õiglases väärtuses), ei mõjuta paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 nõutud kindlaks määramist. Näiteks ei või üksus eraldada muutusi kohustise krediidiriskis muutustest likviidsusriskis. Kui üksus esitab mõlema teguri kombineeritud mõju muus koondkasumis, siis võib järjekindlusetus tekkida seetõttu, et muutused likviidsusriskis võidakse arvesse võtta üksuse finantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel ja nende varade kogu õiglase väärtuse muutus esitatakse kasumiaruandes. Selline järjekindlusetus on siiski põhjustatud mõõtmise ebatäpsusest, mitte paragrahvis B5.7.6 kirjeldatud tasaarveldamise seosest, ning ei mõjuta seega paragrahvides 5.7.7 ja 5.7.8 nõutud kindlaks määramist.

Krediidiriski mõiste tähendus (paragrahvid 5.7.7 ja 5.7.8)

B5.7.13 Standardis IFRS 7 on krediidirisk määratletud kui risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele rahalise kaotuse, sest ei suuda kohustust täita. Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõue seondub riskiga, et emitent ei täida kohustust selle konkreetse kohustise osas. See ei ole tingimata seotud emitendi krediidikõlblikkusega. Näiteks, kui üksus emiteerib tagatud kohustise ja ilma tagatiseta kohustise, mis on muus osas identsed, on nende kahe kohustise krediidirisk erinev, isegi kui need emiteerib sama üksus. Tagatisega kohustise krediidirisk on väiksem kui ilma tagatiseta kohustise krediidirisk. Tagatisega kohustise krediidirisk võib olla nullilähedane.

▼**M53**

B5.7.14 Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõude kohaldamisel erineb krediidirisk varaspetsiifilise finantstulemuslikkuse riskist. Varaspetsiifiline finantstulemuslikkus ei ole seotud riskiga, et üksus jätab teatud kohustuse täitmata, vaid on selle asemel seotud riskiga, et üksiku vara või varade rühma finantstulemuslikkus on kehv (või puudub üldse).

B5.7.15 Varale iseloomulikud finantstulemuslikkuse riskid on näiteks:

a) investeeringuühikuga seotusega kohustis, mille puhul investoritele tasumisele kuuluv summa määratakse pidevalt kindlaks konkreetsete varade finantstulemuslikkuse põhjal. Selle investeeringuühikuga seotuse mõju kohustise õiglasele väärtusele on varaspetsiifiline finantstulemuslikkuse risk, mitte krediidirisk;

b) kohustis, mille on emiteerinud järgmiste tunnustega struktureeritud üksus. Üksus on õiguslikult eraldiseisev ja seega on üksuse varad kaitstud üksnes investorite kasuks (ka pankroti korral). Üksus ei sõlmi muid tehinguid ja üksuse varade peale ei saa seada hüpoteeki. Investoritele makstakse rahasummasid üksnes juhul, kui kaitstud varad loovad rahavoogusid. Seega peegeldavad muutused kohustise õiglases väärtuses eelkõige muutusi varade õiglases väärtuses. Varade finantstulemuslikkuse mõju kohustise õiglasele väärtusele on varaspetsiifiline finantstulemuslikkuse risk, mitte krediidirisk.

Krediidiriski muutuste mõjude kindlaks määramine

B5.7.16 Paragrahvi 5.7.7 punktis a sätestatud nõude kohaldamisel määrab üksus kindlaks finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on omistatav muutustele selle kohustise krediidiriskis kas:

a) muutuse summana selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavat turutingimuste muutumist (vt paragrahvid B5.7.17 ja B5.7.18), või

b) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis üksuse hinnangul esitab usaldusväärsemalt muutuse summat kohustise õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada kohustise krediidiriski muutusi.

B5.7.17 Tururiski põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad viitintressimäära, teise üksuse finantsinstrumendi hinna, kauba hinna, valuutavahetuskursi või hinna- või määraindeksi muutused.

B5.7.18 Kui kohustise turutingimuste ainsad asjakohased muutused, on muutused jälgitavas intressi määras (viitemäära), saab paragrahvi B5.7.16 punktis a nimetatud summat hinnata järgmiselt:

a) kõigepealt arvutab üksus kohustise sisemise tulumäära perioodi alguseks, kasutades kohustise õiglast väärtust ning selle lepingupõhiseid rahavooge perioodi alguses. Seejärel lahutab ta saadud tulumäärast jälgitava intressi määra (viitemäära) perioodi alguses, et leida sisemise tulumäära instrumendikohane komponent;

▼M53

b) järgmiseks arvutab üksus kohustisega seostatavate rahavoogude nüüdisväärtuse kohustise lepingujärgsete rahavoogude abil perioodi lõpuks ning diskontomäära, mis võrdub (i) perioodi lõpu jälgitava intressi määra (viitemäära) ning (ii) punktis a määratud sisemise tulumäära instrumendikohase komponendi summaga;

c) kohustise perioodi lõpu õiglase väärtuse ja punktis b määratud summa vahe on õiglase väärtuse muutus, mis ei ole omistatav jälgitava intressi määra (viitemäära) muutustele. See on summa, mis tuleb vastavalt paragrahvi 5.7.7 punktile a esitada muus koondkasumis.

B5.7.19 Paragrahvis B5.7.18 toodud näide eeldab, et õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks on muud tegurid kui instrumendi krediidiriski muutused või jälgitavate intressimäärade (viitemäära) muutused, ei ole märkimisväärsed. See meetod ei ole sobiv, kui muudest teguritest tingitud muutused õiglases väärtuses on olulised. Nendel juhtudel kasutab üksus alternatiivset meetodit, mis mõõdab usaldusväärsemalt kohustise krediidiriski muutuste mõjusid (vt paragrahvi B5.7.16 punkt b). Näiteks, kui näite instrument sisaldab tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberit, jäetakse tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi õiglase väärtuse muutus vastavalt paragrahvi 5.7.7 punktile a muus koondkasumis esitatava summa kindlaks määramisel välja.

B5.7.20 Nagu kõigi õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, tuleb üksuse mõõtmismeetodis, mille abil määratakse kindlaks see osa kohustise õiglase väärtuse muutusest, mis on seotud muutustega tema krediidiriskis, kasutada maksimaalselt olulisi jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

RISKIMAANDAMISARVESTUS (6. PEATÜKK)

Riskimaandamisinstrumendid (osa 6.2)

Kriteeriumitele vastavad instrumendid

B6.2.1 Hübriidlepingutes sisalduvaid tuletisinstrumendi tunnustega väärtpabereid, mille kohta eraldi arvestust ei peeta, ei saa määratleda eraldi riskimaandamisinstrumentidena.

B6.2.2 Üksuse enda omakapitaliinstrumendid ei ole üksuse finantsvarad või finantskohustised ja seega ei ole need käsitletavad riskimaandusinstrumentidena.

B6.2.3 Valuutariski maandamiseks määratletakse mittetuletisinstrumendi valuutariski osa vastavalt IAS 21-le.

Kirjutatud optsioonid

B6.2.4 Käesolev standard ei piira neid asjaolusid, mille korral võib õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud tuletisinstrumenti määratleda riskimaandamisinstrumendina, välja arvatud mõned kirjutatud optsioonid. Kirjutatud optsioon ei vasta riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele, välja arvatud juhul, kui see on määratletud ostetud optsiooni, sealhulgas muus finantsinstrumendis varjatud optsiooni (näiteks kirjutatud ostuoptsiooni, mida kasutatakse tagasiostetava kohustise maandamiseks) tasaarvestava tegurina.

▼M53

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

B6.2.5 Kui üksus muudel juhtudel peale valuutariski maandamise määratleb õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande mõõdetud mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustise riskimaandamisinstrumendina, võib ta selliselt määratleda ainult mittetuletisinstrumendi tervikuna või selle osa.

B6.2.6 Ühe riskimaandamisinstrumendi võib määratleda rohkem kui üht liiki riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et riskimaandamisinstrument ja erinevad riskipositsioonid on konkreetselt määratletud riskimaandamisobjektidena. Need riskimaandamisobjektid võivad olla erinevates riskimaandamissuhetes.

Riskimaandamisobjektid (osa 6.3)

Kriteeriumitele vastavad objektid

B6.3.1 Siduv kohustus omandada äritegevus äriühenduse teel ei saa olla riskimaandamisobjekt, välja arvatud valuutakursiriski puhul, sest muid maandatavaid riske ei saa konkreetselt kindlaks teha ja mõõta. Need muud riskid on üldised äririskid.

B6.3.2 Kapitaliosaluse meetodil mõõdetav investeering ei saa olla riskimaandamisobjekt õiglase väärtuse riskimaandamisel. Põhjuseks on asjaolu, et kapitaliosaluse meetodiga kajastatakse kasumiaruandes investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Sarnasel põhjusel ei saa investeering konsolideeritud tütarettevõtjasse olla õiglase väärtuse riskimaandamisel riskimaandamisobjekt. Põhjuseks on asjaolu, et konsolideerimisel kajastatakse kasumiaruandes tütarettevõtja kasumit või kahjumit, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamine on erinev, sest selle puhul on tegemist välisvaluutariski maandamisega, mitte investeeringu väärtuse muutuse õiglase väärtuse riski maandamisega.

B6.3.3 Paragrahv 6.3.4 lubab üksusel määratleda riskimaandamisobjektidena riskipositsiooni ja tuletisinstrumendi kombinatsioonist moodustuvaid summaarseid riskipositsioone. Sellise riskimaandamisobjekti määratlemise korral hindab üksus, kas summeeritud riskipositsioon kombineerib riskipositsiooni ja tuletisinstrumendi nii, et tekib teistsugune summeeritud riskipositsioon, mida maandatakse konkreetse riski (või riskide) ühe riskipositsioonina. Sellisel juhul võib üksus määratleda riskimaandamisobjekti summeeritud riskipositsiooni põhjal. Näiteks:

a) üksus võib kasutada 15 kuu pärast äärmiselt tõenäoliselt toimuva kindla koguse kohvi ostu hinnariski (USA dollarite põhjal) maandamiseks 15-kuulist kohvi futuurlepingut. Äärmiselt tõenäolist kohvi ostu ja kohvi futuurlepingut võib riskimaandamise eesmärgil käsitada 15-kuulise fikseeritud summas USA dollarites valuutariski positsioonina (nt sarnaselt mis tahes muu fikseeritud summas USA dollarites 15 kuu pärast tehtava raha väljamaksega);

▼**M53**

b) üksus võib maandada valuutariski välisvaluutas nomineeritud fikseeritud intressimääraga võla kogu 10-aastaseks tähtajaks. Samas vajab üksus fikseeritud intressimääraga riskipositsiooni oma käibevaluutas ainult lühikeseks või keskpikaks ajaks (näiteks kaheks aastaks) ja ujuva intressimääraga riskipositsiooni oma käibevaluutas tähtaja lõpuni jäänud ülejäänud ajaks. Iga kaheaastase vahemiku lõpus (st jooksvalt iga kahe aasta järel) fikseerib üksus järgmise kahe aasta intressimäära riskipositsiooni (kui intressitase on selline, et üksus soovib intressimäära fikseerida). Sellises olukorras võib üksus sõlmida 10-aastase eri valuutade intressimäära *vahetus*lepingu koos üleminekuga fikseeritud intressimääralt ujuvale intressimäärale, millega fikseeritud intressimääraga valuutavõlg vahetatakse muutuva intressimääraga riskipositsiooniks käibevaluutas. Selle lisandub kaheaastane intressimäära *vahetustehing*, millega käibevaluuta põhjal vahetatakse muutuva intressimääraga võlg fikseeritud määraga võlaks. Sisuliselt käsitatakse fikseeritud intressimääraga valuutavõlga ja 10-aastast fikseeritud intressimääralt ujuvale intressimäärale üleminekuga intressmäära vahetuslepingut riskimaandamise eesmärgil ühiselt 10-aastase muutuva intressimääraga võla käibevaluutariskina.

B6.3.4 Kui riskimaandamisobjekt määratletakse summaarse riskipositsiooni alusel, võtab üksus riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmisel arvesse summaarset riskipositsiooni moodustavate objektide kombineeritud mõju. Siiski jätkatakse summaarset riskipositsiooni moodustavate objektide kohta eraldi arvestuse pidamist. See tähendab, et näiteks:

a) summaarse riskipositsiooni osaks olevaid tuletisinstrumente kajastatakse eraldi õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustistena;

b) kui summaarse riskipositsiooni osaks olevate objektide vahel määratletakse riskimaandamissuhe, peab tuletisinstrumendi summaarsele riskipositsioonile lisamise viis olema kooskõlas vastava tuletisinstrumendi kui riskimaandamisinstrumendi määratlusega summaarse riskipositsiooni tasemel. Näiteks kui üksus jätab tuletisinstrumendi kui summaarse riskipositsiooni objektide vahelises riskimaandamissuhtes osaleva riskimaandamisinstrumendi määratlusest välja selle forvardelemendi, peab ta forvardelemendi välja jätma ka siis, kui ta kajastab vastavat tuletisinstrumenti riskimaandamisobjektina kui osa summaarsest riskipositsioonist. Muul juhul sisaldab summaarne riskipositsioon tuletisinstrumenti täielikult või osaliselt.

B6.3.5 Paragrahvis 6.3.6 sätestatakse, et suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes rahavooriski maandav tehing tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selleks võib üksus olla emaettevõtja, tütarettevõtja, seotud ettevõtja, ühisettevõtja või filiaal. Kui prognoositavate kontsernisiseste tehingute välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei või kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja halduskulude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontsernisiseste tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisisesed tehingud olla riskimaandamisobjektid. Näiteks on

▼**M53**

prognoositav varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui toimub varude edasimüümine kontsernivälisele osapoolele. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit mõjutada prognoositav kontsernisisene masinate ja seadmete müük ühelt kontserni üksuselt, kes need valmistas, teisele kontserni üksusele, kes hakkab neid oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui masinaid ja seadmeid ostnud üksus arvestab nendelt kulumit ning algselt masinate ja seadmete jaoks määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontsernisisene tehing on muus valuutas kui ostva üksuse kasutatav valuuta.

B6.3.6 Kui prognoositava kontsernisisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumitele, kajastatakse tekkiv kasum või kahjum muus koondkasumis või eemaldatakse sellest vastavalt paragrahvile 6.5.11. Asjakohane ajavahemik või ajavahemikud, mille jooksul maandatava tehingu välisvaluutarisk mõjutab kasumit või kahjumit, on siis, kui see mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Riskimaandamisobjektide määratlemine

B6.3.7 Komponent on tervikobjektist väiksem riskimaandamisobjekt. Seega kajastab komponent ainult mõnda tervikobjekti riski või kajastab riske ainult teatud määral (näiteks objekti osa määratlemise korral).

Riskikomponendid

B6.3.8 Riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele vastamiseks peab riskikomponent olema finants- või mittefinantsobjekti eraldi kindlaks tehtav komponent ning objekti rahavoogude või õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks saab pidada kõnealuse riskikomponendi muutusi, peavad olema usaldusväärselt mõõdetavad.

B6.3.9 Et teha kindlaks, millised riskikomponendid vastavad riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele, hindab üksus selliseid riskikomponente konkreetses turustruktuuris, millega riskid on seotud ja kus toimub riskimaandamistegevus. Selle kindlaksmääramiseks on vaja hinnata asjakohaseid fakte ja asjaolusid, mis on eri riskide ja turgude puhul erinevad.

B6.3.10 Riskikomponentide määratlemisel riskimaandamisobjektidena võtab üksus arvesse seda, kas riskikomponendid on lepingus selgelt sätestatud (lepingus sätestatud riskikomponendid) või sisalduvad oma objekti õiglases väärtuses või rahavoogudes (lepingus sätestamata riskikomponendid). Lepingus sätestamata riskikomponendid võivad olla seotud objektidega, mis ei ole lepingud (näiteks prognoositavad tehingud), või lepingutega, milles ei ole komponenti selgelt sätestatud (näiteks siduv kohustus, mis sisaldab ainult ühte hinda, mitte hinnakujundusvalemit, millega seostatakse erinevaid alusobjekte). Näiteks:

▼**M53**

a) üksusel A on pikaajaline maagaasi tarneleping, mille kohaselt gaasi hind määratakse kindlaks lepingus sätestatud valemiga, mis seostab omavahel kaupu ja muid tegureid (näiteks gaasiõli, kütteõli ja muud komponendid, näiteks veokulud). Üksus A maandab kõnealuse tarnelepingu gaasiõli komponendi riski gaasiõli forvardlepingu abil. Kuna gaasiõli komponent on sätestatud tarnelepingu tingimustes, on tegemist lepingus sätestatud riskikomponendiga. Tänu hinnakujundusvalemile järeldab üksus A seega, et gaasiõli hinnarisk on selgelt eristatav. Samal ajal on olemas gaasiõli forvardlepingute turg. Seega järeldab üksus A, et gaasiõli hinnarisk on usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult on tarnelepingus sisalduv gaasiõli hinnarisk riskikomponent, mis vastab riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele;

b) üksus) B maandab tulevaste kohviostude riski oma tootmisprognoosi põhjal. Prognoositud ostukoguse osaline riskimaandamine algab kuni 15 kuud enne tarnet. Aja jooksul (tarnekuupäeva lähenedes) suurendab üksus B maandatud riskiga kogust. Üksus B kasutab kohvi hinnariski maandamiseks kahte liiki lepinguid:

i) börsil kaubeldavad kohvi futuurlepingud ja

ii) Colombiast kindlasse tootmiskohta tarnitava Arabica kohvi tarnelepingud. Nimetatud lepingute kohaselt määratakse kohvitonni hind kindlaks börsil kaubeldavate kohvi futuurlepingute hinna põhjal, millele hinnakujundusvalemit kasutades liidetakse fikseeritud hinnaerinevus ja muutuv logistikateenuste tasu. Kohvi tarneleping on täitmisele kuuluv leping, mille kohaselt üksus B saab tegeliku kohvitarne.

Käimasoleva saagikoristusperioodiga seotud tarnete korral võimaldab kohvi tarnelepingute sõlmimine üksusel B fikseerida hinnaerinevuse tegelikult ostetud kohvi kvaliteedi (Colombiast pärit Arabica kohv) ja börsil kaubeldava futuurlepingu aluseks oleva võrdluskvaliteedi vahel. Järgmise saagikoristusperioodiga seotud kohvi tarnelepingud ei ole aga veel saadaval, mistõttu hinnaerinevust ei saa fikseerida. Üksus B kasutab käimasoleva ja järgmise saagikoristusperioodiga seotud kohvitarnete võrdluskvaliteedi komponendiga seotud hinnariski maandamiseks kohvi futuurlepinguid. Üksus B teeb kindlaks, et ta on avatud kolmele erinevale riskile: võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk, võrdluskvaliteediga kohvi hinna ja tegelikult saadava Colombiast pärit Arabica kohvi hindade vahele vastav kohvi hinnarisk ning muutuvad logistikakulud. Käimasoleva saagikoristusperioodiga seotud tarnete korral on võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk pärast üksuse B kohvitarnelepingu sõlmimist lepingus sätestatud riskikomponent, sest hinnakujundusvalem sisaldab börsil kaubeldavate kohvi futuurlepingute hinnaindeksit. Üksus B järeldab, et kõnealune riskikomponent on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järgmise saagikoristusperioodiga seotud tarnete kohta

▼M53

ei ole üksus B veel kohvitarnelepinguid sõlminud (st need tarned on prognoositavad tehingud). Seega on võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk lepingus sätestamata riskikomponent. Üksus B võtab turustruktuuri analüüsides arvesse seda, kuidas kujuneb talle tulevikus tehtavate konkreetsete kohvitarnete hind. Kõnealuse turustruktuuri analüüsi põhjal järeldab üksus B seega, et prognoositavate tehingutega kaasneb ka võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnarisk kui selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav riskikomponent, kuigi see on lepingus sätestamata. Järelikult võib üksus B määratleda riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid (seoses võrdluskvaliteediga seotud kohvi hinnariskiga) nii kohvitarnelepingute kui ka prognoositavate tehingute suhtes;

c) üksus C maandab osa tulevaste reaktiivkütuse ostude riskist oma tarbimisprognoosi põhjal kuni 24 kuud enne tarnet ja suurendab maandatud riskiga kogust aja jooksul. Üksus C kasutab kõnealuse riski maandamiseks eri liiki lepinguid sõltuvalt riskimaandamise kestusest, mis mõjutab tuletisinstrumentide likviidsust turul. Pikema kestuse korral (12–24 kuud) kasutab üksus C toornafta lepinguid, sest ainult need on turul piisavalt likviidsed. Ajavahemiku 6–12 kuud korral kasutab üksus C gaasiõli tuletisinstrumente, sest need on piisavalt likviidsed. Kuni kuuekuulise ajavahemiku korral kasutab üksus C reaktiivkütuse lepinguid. Üksuse C analüüs nafta ja naftasaaduste turu struktuuri kohta ning tema asjakohaste faktide ja asjaolude hinnang on järgmine:

i) üksus C tegutseb geograafilises piirkonnas, kus toornafta võrdlushinnana kasutatakse Brenti hinda. Toornafta kui tooraine võrdlushind mõjutab paljude rafineeritud naftasaaduste hinda, kuna see on nende põhisisend. Gaasiõli hind on rafineeritud naftasaaduste võrdlushind, mida kasutatakse üldisemalt naftadestillaatide hinnakujunduse orientiirina. See kajastub ka üksuse C tegevuskeskkonna toornafta ja rafineeritud naftasaaduste turgudel kaubeldavate tuletisinstrumentide liikides, näiteks:

— võrdlustoornafta futuurlepingud, mis sõlmitakse Brenti toornafta kohta;

— võrdlusgaasiõli futuurlepingud, mida kasutatakse destillaatide hinnakujunduse orientiirina – näiteks reaktiivkütuse hinnavahe tuletisinstrumendid katavad hinnaerinevuse reaktiivkütuse ja kõnealuse võrdlusgaasiõli hindade vahel;

▼**M53**

— võrdlusgaasiõli *crack*-hinnavahe tuletisinstrument (st toornafta ja gaasiõli hinnavahe ehk rafineerimismarginaali tuletisinstrument), mis on indekseeritud Brenti toornafta suhtes;

ii) rafineeritud naftasaaduste hind ei sõltu sellest, millist konkreetset toornaftat konkreetses rafineerimistehases töödeldakse, sest kõnealused rafineeritud naftasaadused (näiteks gaasiõli ja reaktiivkütus) on standardtooted;

Seega järeldab üksus C, et tema reaktiivkütuse ostude hinnarisk sisaldab Brenti toornaftal põhinevat toornafta hinnariski komponenti ja gaasiõli hinnariski komponenti, kuigi toornaftat ja gaasiõli ei ole üheski lepingukokkuleppes käsitletud. Üksus C järeldab, et kõnealused kaks riskikomponenti on eraldi kindlaks tehtavad ja usaldusväärselt mõõdetavad, kuigi nad ei ole lepingus sätestatud. Järelikult võib üksus C määratleda prognoositavate reaktiivkütuse ostude suhtes riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid (seoses toornafta või gaasiõliga). Osutatud analüüs tähendab samuti seda, et kui üksus C kasutaks näiteks toornafta tuletisinstrumente, mis põhinevad *West Texas Intermediate*'i (WTI) toornafta hinnal, muudaksid Brenti toornafta ja WTI toornafta hinnaerinevuse muutused riskimaandamise ebaefektiivseks;

d) üksusel D on fikseeritud intressimääraga võlainstrument. Kõnealune instrument on välja antud turukeskkonnas, kus paljusid erinevaid sarnaseid võlainstrumente võrreldakse nende hinnavahe järgi võrdlusintressimääraga (näiteks LIBOR) ning muutuva intressimääraga instrumendid on selles keskkonnas tavaliselt indekseeritud kõnealuse võrdlusintressimäära suhtes. Intressimäära riski maandamiseks kõnealuse võrdlusintressimäära alusel kasutatakse sageli intressimäära vahetuslepinguid, olenemata võlainstrumentide ja võrdlusintressimäära hinnavahedest. Fikseeritud intressimääraga võlainstrumentide hinna muutumine on otseses seoses võrdlusintressimäära jooksva muutumisega. Üksus D järeldab, et võrdlusintressimäär on komponent, mis on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult võib üksus D määratleda fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi suhtes riskikomponentidel põhinevaid riskimaandamissuhteid seoses võrdlusintressimäära riskiga.

B6.3.11 Kui riskikomponent määratletakse riskimaandamisobjektina, rakendatakse selle riskikomponendi suhtes riskimaandamisarvestuse nõudeid samal viisil, nagu neid rakendatakse muude riskimaandamisobjektide suhtes, mis ei ole riskikomponendid. Näiteks kehtivad määratlemise kriteeriumid, sealhulgas tingimus, et riskimaandamissuhe peab vastama riskimaandamise efektiivsuse nõuetele ning riskimaandamise ebaefektiivsust tuleb mõõta ja kajastada.

▼**M53**

B6.3.12 Üksus võib samuti määratleda riskimaandamisobjekti ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk). Riskimaandamisinstrumendiks oleva ostetud optsiooni sisemine väärtus (eeldades, et sellel on samasugused põhitingimused nagu määratletud riskil), kuid mitte selle ajaväärtus, peegeldab maandatava alusinstrumendi või –tehingu ühepoolset riski. Näiteks võib üksus määratleda tulevaste rahavoogude tulemuste kõikumise, mis tuleneb prognoositava kaubaostu hinnatõusust. Sellises olukorras määratleb üksus ainult kindlaksmääratud tasemest kõrgemast hinnatõusust tulenevaid rahavoo kahjumeid. Maandatav risk ei hõlma ostetud optsiooni ajaväärtust, kuna ajaväärtus ei ole sellise prognoositava tehingu komponent, mis mõjutab kasumit või kahjumit.

B6.3.13 Kehtib vaidlustatav eeldus, et lepingus sätestamata inflatsioonirisk ei ole selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav ning seetõttu ei saa seda määratleda finantsinstrumendi riskikomponendina. Mõnel vähesel juhul on siiski võimalik teha kindlaks inflatsiooniriski riskikomponenti, mis on selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav inflatsioonikeskkonna ja asjaomase võlaturu konkreetsete asjaolude tõttu.

B6.3.14 Näiteks annab üksus laenu keskkonnas, kus inflatsiooniga seotud võlakirjade mahu ja tähtaegade struktuur annab tulemuseks piisavalt likviidse turu, mis võimaldab konstrueerida nullkupongiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri. See tähendab, et vastava valuuta jaoks on inflatsioon oluline tegur, mida võlaturud käsitlevad eraldi. Sellistel asjaoludel saaks inflatsiooniriski komponendi määratleda maandatud riskiga võlainstrumendi rahavoogude diskonteerimisega, kasutades nullkupongiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri (st sarnaselt sellega, kuidas on võimalik määratleda riskivaba (nominaalse) intressimäära komponenti). Seevastu paljudel juhtudel ei ole inflatsiooniriski komponent selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Näiteks annab üksus ainult nominaalse intressimääraga laenu inflatsiooniga seotud võlakirjade turul, mis ei ole piisavalt likviidne, et võimaldada nullkupongiga tegelike intressimäärade tähtaegade struktuuri konstrueerimist. Sellisel juhul ei toeta turustruktuuri ning faktide ja asjaolude analüüs üksuse järeldust, et inflatsioon on oluline tegur, mida võlaturud käsitlevad eraldi Seega ei saa üksus ümber lükata vaidlustatavat eeldust, et lepingus sätestamata inflatsioonirisk ei ole selgelt eristatav ja usaldusväärselt mõõdetav. Järelikult ei vastaks inflatsiooniriski komponent riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele. See järeldus kehtib olenemata sellest, kas üksusel on tegelikult olemas mõni inflatsiooniriski maandamise instrument. Eelkõige ei saa üksus kaudselt tuletada tegeliku inflatsiooniriski maandamise instrumendi tingimusi nii, et ta lihtsalt projitseerib selle tingimused nominaalse intressimääraga võlale.

B6.3.15 Inflatsiooniga seotud kajastatud võlakirja rahavoogude lepingus sätestatud inflatsiooniriski komponent (eeldades, et puudub vajadus tuletisinstrumendi tunnustega väärtpaberi eraldi arvestamiseks) on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav seni, kuni instrumendi muud rahavood ei ole inflatsiooniriski komponendi poolt mõjutatavad.

▼**M53**

Nominaalsumma komponendid

B6.3.16 Riskimaandamissuhtes saab riskimaandamisobjektina määratleda nominaalsumma kahte liiki komponente: tervikobjekti osaks olev komponent või kihikomponent. Komponendi liik muudab arvestustulemust. Üksus määratleb arvestuse eesmärgil komponendi järjepidevalt koos oma riskimaandamise eesmärgiga.

B6.3.17 Osaks oleva komponendi näide on 50 protsenti laenu lepingulistest rahavoogudest.

B6.3.18 Kihikomponent võidakse eristada kindlaksmääratud, kuid avatud üldkogumist või kindlaksmääratud nominaalsummast. Näiteks:

a) osa rahalise tehingu mahust, näiteks välisvaluutas toimuva müügi rahavoo järgmised 10 VVÜ-d pärast 201X. aasta märtsis saadava rahavoo esimest 20 VVÜ-d ([1]);

b) osa füüsilisest mahust, näiteks asukohas XYZ hoitava maagaasi alumine kiht suurusega viis miljonit kuupmeetrit;

c) osa füüsilisest või muust tehingumahust, näiteks esimesed 100 barrelit 201X. aasta juunis ostetavast naftast või esimesed 100 MWh 201X. aasta juunis müüdavast elektrist; või

d) üks kiht riskimaandamisobjekti nominaalsummast, näiteks viimased 80 miljonit VÜ-d 100 miljoni VÜ suurusest siduvast kohustusest, 20 miljoni VÜ suurune alumine kiht 100 miljoni VÜ väärtuses fikseeritud intressimääraga võlakirjast või 30 miljoni VÜ suurune ülemine kiht 100 miljoni VÜ suurusest fikseeritud intressimääraga võlast, mis on õiglases väärtuses ette makstav (kindlaksmääratud nominaalsumma on 100 miljonit VÜ-d).

B6.3.19 Kui õiglase väärtuse riskimaandamisel määratletakse kihikomponent, määratleb üksus selle kindlaksmääratud nominaalsummast. Kriteeriumitele vastava õiglase väärtuse riskimaandamise nõuete täitmiseks mõõdab üksus riskimaandamisobjekti uuesti, et teha kindlaks õiglase väärtuse muutused (nt mõõdab objektil uuesti maandatud riskist tulenevaid õiglase väärtuse muutusi). Õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsioon tuleb kajastada kasumiaruandes hiljemalt objekti kajastamise lõpetamise ajal. Järelikult on vaja jälgida objekti, millega on seotud õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsioon. Õiglase väärtuse riskimaandamisel kasutatava kihikomponendi puhul peab üksus sel eesmärgil jälgima nominaalsummat, millest see on määratletud. Näiteks paragrahvi B6.3.18 punktis d sätestatud juhul tuleb 20 miljoni VÜ suuruse alumise kihi või 30 miljoni VÜ suuruse ülemise kihi jälgimiseks jälgida kogu kindlaksmääratud nominaalsummat, milleks on 100 miljonit VÜ-d.

B6.3.20 Ettemakse optsiooni sisaldav kihikomponent ei vasta õiglase väärtuse riskimaandamisel riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele, kui ettemakse optsiooni õiglast väärtust mõjutavad maandatud riski muutused. See tingimus ei kehti juhul, kui määratud kihis on riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutuse kindlaksmääramisel arvesse võetud seotud ettemakse optsiooni mõju.

([1]) Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes” (VÜ) ja „välisvaluutaühikutes” (VVÜ).

▼**M53**

Objekti komponentide ja kogu rahavoogude vaheline suhe

B6.3.21 Kui finants- või mittefinantsobjekti rahavoogude komponent määratletakse riskimaandamisobjektina, ei tohi vastav komponent olla suurem kui tervikobjekti kogu rahavood. Siiski võib riskimaandamisobjektina määratleda ja ainult ühe konkreetse riski suhtes maandada (näiteks ainult nende muutuste suhtes, mis tulenevad LIBORi või võrdluskauba hinna muutustest) tervikobjekti kõik rahavood.

B6.3.22 Näiteks kui finantskohustise sisemine intressimäär on LIBORi määrast väiksem, ei saa üksus määratleda:

a) kohustise komponenti, mis on võrdne LIBORi määraga (millele õiglase väärtuse riskimaandamise korral lisandub põhisumma), ja

b) negatiivset jääkkomponenti.

B6.3.23 Fikseeritud intressimääraga finantskohustise korral, mille sisemine intressimäär on (näiteks) 100 baaspunkti võrra LIBORist väiksem, võib üksus siiski määratleda riskimaandamisobjektina kõnealuse tervikkohustise (st põhisumma, millele on liidetud 100 baaspunkti võrra vähendatud LIBORi määraga intress) väärtuse muutuse selle osa, mis on tingitud LIBORi muutustest. Kui fikseeritud intressimääraga finantsinstrumendi riski maandatakse teatud ajal pärast selle väljaandmist ja intressimäärad on vahepeal muutunud, võib üksus määratleda objekti eest makstavast lepingujärgsest intressimäärast suurema viitemääraga võrduva riskikomponendi. Üksus võib seda teha tingimusel, et viitemäär on väiksem kui sisemine intressimäär, mis on arvutatud eeldusel, et üksus ostis instrumendi riskimaandamisobjekti esmakordse määratlemise päeval. Näiteks oletagem, et üksus annab välja fikseeritud intressimääraga finantsvara väärtuses 100 VÜd, millel on 6-protsendiline sisemine intressimäär ajal, mil LIBOR on 4 protsenti. Ta hakkab selle vara riske teatud aja möödudes maandama, kui LIBOR on tõusnud 8 protsendini ja vara õiglane väärtus on langenud 90 VÜ-ni. Üksus arvutab, et kui ta oleks ostnud vara sel kuupäeval, mil ta esimest korda määratles seotud LIBORi intressimäära riskimaandamisobjektina, siis vara kehtinud õiglase väärtuse 90 VÜ põhjal oleks selle sisemine tulusus olnud 9,5 protsenti. Kuna LIBOR on sellest sisemisest tulususest väiksem, saab üksus määratleda 8-protsendilise LIBORi osa, mis koosneb osaliselt lepingujärgsetest intressi rahavoogudest ja osaliselt erinevusest praeguse õiglase väärtuse (st 90 VÜd) ja lõpptähtajal tagasimakstava summa vahel (st 100 VÜd).

B6.3.24 Kui muutuva intressimääraga finantskohustise eest makstakse intressi (näiteks) 20 baaspunkti (alampiiriga null baaspunkti) võrra vähendatud kolme kuu LIBORi alusel, võib üksus riskimaandamisobjektina määratleda selle tervikkohustise (st 20 baaspunkti, kaasa arvatud alampiir, võrra vähendatud kolme kuu LIBOR) need rahavood, mis on tingitud LIBORi muutustest. Seega seni, kuni kohustise järelejäänud kehtivusaja kolme kuu LIBORi forvard-kõver ei lange alla 20 baaspunkti, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood samuti nagu kohustisel,

▼M53

mille eest makstakse intressi kolme kuu LIBORi määra alusel nii, et hinnavahe on null või positiivne. Kui aga kohustise (või selle osa) järelejäänud kehtivusaja kolme kuu LIBORi forvard-kõver langeb alla 20 baaspunkti, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood vähem kui kohustisel, mille eest makstakse intressi kolme kuu LIBORi määra alusel nii, et hinnavahe on null või positiivne.

B6.3.25 Sarnane mitterahalise objekti näide on kindlast naftamaardlast saadav kindlat tüüpi toornafta, mille hind määratakse asjakohase võrdlustoornafta hinna alusel. Kui üksus kasutab selle toornafta müügilepingus hinnakujundusvalemit, mille kohaselt toornafta hind võrdub 10 VÜ (alampiiriga 15 VÜ) võrra vähendatud võrdlustoornafta hinnaga, võib üksus riskimaandamisobjektina määratleda kõik müügilepingust tulenevad rahavoogude muutused, mis on tingitud võrdlustoornafta hinna muutumisest. Üksus ei saa siiski määratleda komponenti, mis võrdub võrdlustoornafta hinna muutuse täismääraga. Seega kuni (iga tarne) forvardhind ei lange alla 25 VÜ, muutuvad riskimaandamisobjekti rahavood samuti nagu toornafta müük võrdlustoornafta hinnaga (või positiivse hinnavahega). Kui aga mis tahes tarne forvardhind langeb alla 25 VÜ, on riskimaandamisobjekti rahavoogude muutus väiksem kui toornafta müügil võrdlustoornafta hinnaga (või positiivse hinnavahega).

Riskimaandamisarvestuse kasutamise kriteeriumid (osa 6.4)

Riskimaandamise efektiivsus

B6.4.1 Riskimaandamise efektiivsus on see ulatus, millega riskimaandamisinstrumendi õiglane väärtus või rahavood tasakaalustavad riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi (näiteks kui riskimaandamisobjekt on riskikomponent, on objekti õiglase väärtuse või rahavoogude vastav muutus selline muutus, mis on tingitud maandatud riskist). Riskimaandamise ebaefektiivsus on see ulatus, mille võrra riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutused on suuremad või väiksemad riskimaandamisobjekti omadest.

B6.4.2 Üksus analüüsib riskimaandamissuhte määratlemisel ja pidevalt riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhet selle kehtivusaja jooksul. Kõnealuse analüüsi (mis hõlmab kõiki paragrahvi B6.5.21 kohaseid riskimaandamissuhte tasakaalustamisest tulenevaid ajakohastamisi) alusel hindab üksus, kas riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud.

B6.4.3 Kahtluste vältimiseks tuleb märkida, et mõju, mida avaldab algse vastaspoole asendamine kliiriva vastaspoolega ning paragrahvis 6.5.6 kirjeldatud seonduvate muudatuste tegemine, võetakse arvesse riskimaandamisinstrumendi mõõtmisel ning seega riskimaandamise efektiivsuse hindamisel ja riskimaandamise efektiivsuse mõõtmisel.

▼**M53**

Majanduslik suhe riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel

B6.4.4 Majandusliku suhte olemasolu nõue tähendab, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad üldjuhul vastassuunas sama riski tõttu, milleks on maandatud risk. Seega peab esinema eeldus, et riskimaandamisinstrumendi väärtus ja riskimaandamisobjekti väärtus muutuvad süstemaatiliselt vastavalt sama alusvara liikumistele, mis on majanduslikult seotud nii, et nad reageerivad maandatud riskile (näiteks Brenti ja WTI toornafta) sarnasel viisil.

B6.4.5 Kui alusvarad ei ole samad, kuid on majanduslikult seotud, võib tekkida olukordi, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad samas suunas, näiteks seetõttu, et kahe seotud alusvara hinnaerinevus muutub, samal ajal kui alusvarad ise oluliselt ei liigu. See on endiselt kooskõlas riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti majandusliku suhtega, kui võib endiselt eeldada, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad alusvara liikumise korral üldjuhul vastassuunas.

B6.4.6 Majandusliku suhte olemasolu hindamine hõlmab riskimaandamissuhte võimaliku käitumise analüüsi selle kehtivusajal eesmärgiga teha kindlaks, kas selle puhul võib eeldada riskimaandamise eesmärgi saavutamist. Ainult kahe muutuja statistilise korrelatsiooni olemasolu iseenesest ei võimalda veel teha järeldust, et majanduslik suhe on olemas.

Krediidiriski mõju

B6.4.7 Kuna riskimaandamisarvestuse mudel põhineb üldisel ideel riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti kasumite ja kahjumite vastastikusest tasaarvestamisest, sõltub riskimaandamise efektiivsus lisaks nimetatud objektide vahelisele majanduslikule suhtele (st nende alusvaras toimuvatele muutustele) ka krediidiriski mõjust nii riskimaandamisinstrumendi kui ka riskimaandamisobjekti väärtusele. Krediidiriski mõju tähendab, et isegi riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelise majandusliku suhte olemasolu korral võib tasakaalustamise tase muutuda ebaühtlaseks. See võib olla tingitud riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti krediidiriski muutumisest sellisel määral, et krediidirisk hakkab avaldama majanduslikust suhtest (st alusvaras toimuvate muutuste mõjust) tulenevatele muutustele domineerivat mõju. Domineerivat mõju põhjustab selline määr, mille korral krediidiriskist tulenev kahjum (või kasum) tühistab alusvaras toimuvate muutuste mõju riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti väärtusele, isegi kui need muutused on olulised. Seevastu ei tekita domineerivat mõju olukord, kus konkreetse perioodi jooksul alusvaras suuri muutusi ei toimu ning isegi väikesed krediidiriskiga seotud muutused riskimaandamisinstrumendi või riskimaandamisobjekti väärtuses võivad mõjutada väärtust rohkem kui alusvara.

▼**M53**

B6.4.8 Näide krediidiriski domineerivast mõjust riskimaandamissuhtele on olukord, kus üksus kasutab kauba hinnariski maandamiseks tagatiseta tuletisinstrumenti. Kui vastava tuletisinstrumendi vastaspoole krediidikõlblikkus oluliselt halveneb, võib vastaspoole krediidikõlblikkuse muutuste mõju kaaluda üles kauba hinna muutuste mõju riskimaandamisinstrumendi õiglasele väärtusele, samas kui riskimaandamisobjekti väärtuse muutused sõltuvad suuresti kauba hinna muutustest.

Riskimaandamise suhtarv

B6.4.9 Vastavalt riskimaandamise efektiivsuse nõuetele peab riskimaandamissuhte maandamise suhtarv langema kokku arvuga, mis tuleneb üksuse tegelikult maandatud riskimaandamisobjektide hulgast ja riskimaandamisinstrumentide hulgast, mida üksus tegelikult kasutab sellise hulga riskimaandamisobjektide riski maandamiseks. Seega kui üksus maandab objekti riskist vähem kui 100 protsenti, näiteks 85 protsenti, kasutab ta riskimaandamissuhte määratlemiseks sama riskimaandamise suhtarvu, mis tuleneb riski 85 protsendist ja nende riskimaandamisinstrumentide hulgast, mida üksus tegelikult kasutab nimetatud 85 protsendi maandamiseks. Kui üksus sarnaselt kasutab riski maandamiseks nominaalsummana näiteks finantsinstrumendi 40 ühikut, määratleb ta riskimaandamissuhte riskimaandamise suhtarvuga, mis tuleneb nimetatud 40 ühikust (st üksus ei tohi kasutada riskimaandamise suhtarvu, mis põhineb suuremal ühikute hulgal, kui ta võib kokku omada, või väiksemal ühikute hulgal) ja nende riskimaandamisobjektide hulgast, mille riski ta kõnealuse 40 ühikuga tegelikult maandab.

B6.4.10 Riskimaandamissuhte määratlus, mis tuleneb üksuse tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulgale vastavast riskimaandamise suhtarvust, ei tohi siiski peegeldada riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Seega peab üksus riskimaandamissuhte määratlemise eesmärgil korrigeerima tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide kogusest tulenevat riskimaandamise suhtarvu, kui see on vajalik kirjeldatud ebavõrdsuse vältimiseks.

B6.4.11 Näiteid asjakohastest kaalutlustest, kui hinnatakse, kas mõni arvestustulemus on vastuolus riskimaandamisarvestuse eesmärgiga:

a) kas soovitud riskimaandamise suhtarv on määratud kindlaks selleks, et vältida rahavoo riskimaandamise korral riskimaandamise ebaefektiivsuse kajastamist või et saavutada õiglase väärtuse riskimaandamise korrektsiooni eesmärgiga suurendada õiglase väärtuse arvestuse kasutamist, kuid ilma riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi tasakaalustamata;

▼M53

b) kas riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi konkreetsete kaalutegurite kasutamisel on majanduslik põhjendus, kuigi see põhjustab riskimaandamise ebaefektiivsust. Näiteks üksus sõlmib riskimaandamisinstrumendi lepingu ja määrab selle hulga, mis ei vasta riskimaandamisobjekti parima riskimaandamise hulgale, sest riskimaandamisinstrumentide standardne maht ei võimalda üksusel sõlmida täpselt sellise hulga riskimaandamisinstrumentide lepingut („tehingukoguse probleem”). Selle näiteks on üksus, mis maandab 100 tonni kohvi ostude riski standardsete kohvi futuurlepingutega, mille maht on 37 500 naela. Üksus võib sajatonnise ostukoguse riski maandamiseks kasutada viit või kuut lepingut (vastavalt 85 või 102,1 tonnile). Sellisel juhul kasutab üksus riskimaandamissuhte määratlemiseks riskimaandamise suhtarvu, mis tuleneb tegelikult kasutatavate kohvi futuurlepingute arvust, sest riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite mittevastavuse tagajärjel tekkiv riskimaandamise ebaefektiivsus ei tekitaks riskimaandamisarvestuse eesmärgiga vastuolus olevat arvestustulemust.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuetele vastavuse hindamise sagedus

B6.4.12 Üksus hindab riskimaandamissuhte alustamisel ja jooksvalt, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Üksus teostab jooksvat hindamist vähemalt igal aruandekuupäeval või riskimaandamise tõhususe nõudeid mõjutavate asjaolude olulise muutumise korral olenevalt sellest, kumb saabub esimesena. Hindamine on seotud ootustega riskimaandamise efektiivsusele ning on seetõttu ainult tulevikku vaatav.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuetele vastavuse hindamise meetodid

B6.4.13 Käesolevas standardis ei täpsustata meetodit, mille kohaselt hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Üksus peab siiski kasutama meetodit, mis võimaldab arvesse võtta riskimaandamissuhte olulisi tunnuseid, kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid. Kõnealustest asjaoludest olenevalt võib hindamismeetod olla kvalitatiivne või kvantitatiivne.

B6.4.14 Näiteks kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) kattuvad või on väga sarnased, võib üksusel olla võimalik selliste oluliste tingimuste kvalitatiivse hindamise põhjal järeldada, et riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti väärtused liiguvad sama riski tõttu üldjuhul vastassuunas ning seega on riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel majanduslik suhe (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6).

B6.4.15 Asjaolu, et tuletisinstrument on riskimaandamisinstrumendina määratlemise ajal rahas või rahast väljas, et tähenda iseenesest, et kvalitatiivne hindamine ei ole sobilik. See sõltub sellest, kas kõnealusest asjaolust tuleneva riskimaandamise ebaefektiivsuse määr võib olla nii suur, et seda ei saa kvalitatiivse hindamisega piisavalt hõlmata.

▼**M53**

B6.4.16 Seevastu kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole sarnased, tekib tasakaalustamise ulatuse suhtes suurem ebakindlus. Järelikult on riskimaandamise efektiivsust riskimaandamissuhte kestuse jooksul raskem ennustada. On võimalik, et sellises olukorras saab üksus teha järelduse riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahelise majandusliku suhte olemasolu kohta üksnes kvantitatiivse hindamise alusel (vt paragrahvid B6.4.4–B6.4.6). Mõnes olukorras võib kvantitatiivne hindamine olla vajalik ka selleks, et hinnata, kas riskimaandamissuhte määratlemiseks kasutatud riskimaandamise suhtarv vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele (vt paragrahvid B6.4.9–B6.4.11). Üksus võib kasutada nimetatud kahe eri eesmärgi saavutamiseks sama või erinevaid meetodeid.

B6.4.17 Riskimaandamise efektiivsust mõjutavate asjaolude muutumise korral võib üksusel tekkida vajadus muuta meetodit, mille kohaselt hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele, et tagada riskimaandamissuhte oluliste tunnuste, kaasa arvatud riskimaandamise ebaefektiivsuse allikate jätkuv arvessevõtmine.

B6.4.18 Üksuse riskijuhtimine on põhiline teabeallikas, mille põhjal hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. See tähendab, et otsustamise eesmärgil kasutatavat juhtimisteavet (või analüüsi) saab kasutada alusena, mille põhjal hinnatakse, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele.

B6.4.19 Üksuse riskimaandamissuhet käsitlev dokumentatsioon sisaldab teavet selle kohta, kuidas üksus kavatseb hinnata riskimaandamise efektiivsuse nõuete täitmist, sealhulgas kasutatava meetodi või meetodite kohta. Meetodite muutmise korral ajakohastatakse riskimaandamissuhet käsitlevat dokumentatsiooni (vt paragrahv B6.4.17).

Kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestus (osa 6.5)

B6.5.1 Õiglase väärtuse riskimaandamise näiteks on riskimaandamine, millega maandatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse muutuste riski, mis tuleneb intressimäärade muutustest. Sellise riskimaandamisinstrumendi võib sõlmida kas emitent või instrumendi valdaja.

B6.5.2 Rahavoogude riskimaandamise eesmärk on lükata riskimaandamisinstrumendist saadav kasum või kahjum edasi perioodi või perioodidesse, mil maandatud riskiga eeldatavad tulevased rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit. Rahavoogude riskimaandamise näiteks on vahetuslepingu kasutamine, et muuta ujuva intressimääraga võlg (mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses) fikseeritud intressimääraga võlaks (st tulevase tehingu riskimaandamine, mille puhul maandatavad tulevased rahavood on tulevased intressimaksed). Seevastu pärast soetamist õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava omakapitaliinstrumendi kavandatav ost on näide objektist, mis ei saa olla rahavoogude riskimaandamises riskimaandamisobjektiks, sest riskimaandamisinstrumendist saadavat edasi lükatud kasumit või kahjumit ei oleks võimalik nõuetekohaselt ümber liigitada kasumiks või kahjumiks selles perioodis, mil see toimiks tasakaalustavalt. Samal põhjusel ei saa rahavoogude riskimaandamises riskimaandamisobjektiks olla kavandatav omakapitaliinstrumendi ost, mida pärast soetamist kajastataks õiglases väärtuses koos õiglase väärtuse muutustega muus koondkasumis.

▼**M53**

B6.5.3 Siduva kohustuse riskimaandamine (näiteks kütusehinna muutuse riski maandamine seoses elektrijaama kajastamata lepingulise siduva kohustusega osta kütust fikseeritud hinnaga) maandab õiglase väärtuse muutuse riski. Seega selline riskimaandamine on õiglase väärtuse riskimaandamine. Kuid paragrahvi 6.5.4 kohaselt saab siduva kohustuse välisvaluutariski maandamist arvestada alternatiivselt rahavoogude riskimaandamisena.

Riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmine

B6.5.4 Riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust. Järelikult määratleb üksus riskimaandamisobjekti väärtuse nüüdisväärtuse põhjal ja seega hõlmab riskimaandamisobjekti väärtuse muutus ka raha ajaväärtuse mõju.

B6.5.5 Üksus võib riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmise eesmärgil riskimaandamisobjekti väärtuse muutuse arvutamiseks kasutada tuletisinstrumenti, mille tingimused kattuvad riskimaandamisobjekti oluliste tingimustega (seda nimetatakse tavaliselt hüpoteetiliseks tuletisinstrumendiks) ning näiteks prognoositava tehingu riskimaandamise kalibreerimiseks kasutataks maandatud riskiga hinna (või intressimäära) taset. Näiteks kui riskimaandamist kasutati praegusel turutasemel kahepoolse riski suhtes, oleks hüpoteetiliseks tuletisinstrumendiks hüpoteetiline forvardleping, mille väärtus riskimaandamissuhte määratlemise hetkel võrduks nulliga. Kui riskimaandamist kasutati näiteks ühepoolse riski suhtes, esindaks hüpoteetiline tuletisinstrument hüpoteetilise optsiooni sisemist väärtust, mis on riskimaandamissuhte määratlemise hetkel rahas, kui maandatud riskiga hinnatase vastab praegusele turutasemele, või rahast väljas, kui maandatud riskiga hinnatase ületab (või pika positsiooni riskimaandamise korral on allpool) praegust turutaset. Hüpoteetilise tuletisinstrumendi kasutamine on üks võimalus, kuidas arvutada riskimaandamisobjekti väärtuse muutust. Hüpoteetiline tuletisinstrument jäljendab riskimaandamisobjekti ning annab seega samasuguse tulemuse nagu siis, kui väärtuse muutumise kindlakstegemiseks oleks kasutatud teistsugust meetodit. Seega ei ole hüpoteetilise tuletisinstrumendi kasutamine iseseisev meetod, vaid matemaatiline abivahend, mida saab kasutada ainult riskimaandamisobjekti väärtuse arvutamiseks. Järelikult ei saa hüpoteetilise tuletisinstrumendi abil lisada riskimaandamisobjekti väärtusesse omadusi, mis on olemas üksnes riskimaandamisinstrumendis (aga mitte riskimaandamisobjektis). Selle näiteks on välisvaluutas nomineeritud võlg (olenemata sellest, kas see on fikseeritud või muutuva intressimääraga). Kui sellise võla väärtuse muutuse või selle rahavoogude kumulatiivse muutuse nüüdisväärtuse arvutamiseks kasutatakse hüpoteetilist tuletisinstrumenti, ei saa hüpoteetilise tuletisinstrumendiga lihtsalt kaudselt tuletada valuutade vahetamise kulu, kuigi tegelikud tuletisinstrumendid, mille alusel valuutasid vahetatakse, võivad sellist kulu sisaldada (näiteks erinevate valuutade intressimäära vahetuslepingud).

B6.5.6 Hüpoteetilise tuletisinstrumendi abil kindlaks tehtud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuse põhjal võib hinnata ka seda, kas riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele.

▼**M53**

Riskimaandamissuhte tasakaalustamine ja riskimaandamise suhtarvu muutmine

B6.5.7 Tasakaalustamine tähendab juba olemasoleva riskimaandamissuhte riskimaandamisobjekti või riskimaandamisinstrumendi määratletud koguste korrigeerimist eesmärgiga säilitada riskimaandamise suhtarv, mis vastab riskimaandamise efektiivsuse nõuetele. Riskimaandamisobjekti või riskimaandamisinstrumendi määratletud koguste muutmist muul eesmärgil ei käsitata käesoleva standardi rakendamisel tasakaalustamisena.

B6.5.8 Tasakaalustamist arvestatakse kui riskimaandamissuhte jätkumist vastavalt paragrahvidele B6.5.9–B6.5.21. Tasakaalustamise korral tehakse kindlaks riskimaandamissuhte riskimaandamise ebaefektiivsus, mida kajastatakse vahetult enne riskimaandamissuhte korrigeerimist.

B6.5.9 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine võimaldab üksusel reageerida riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti vahelises suhtes tekkivatele muutustele, mis tulenevad nende alusvarast või riskimuutjatest. Selle näiteks on olukord, kus erineva kuid seotud alusvaraga riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti riskimaandamissuhe muutub seoses nende kahe alusvara (näiteks erinevad kuid seotud võrdlusindeksid, intressimäärad või hinnad) suhte muutumisega. Seega võimaldab tasakaalustamine jätkata riskimaandamissuhet olukorras, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhe muutub nii, et seda saab kompenseerida riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega.

B6.5.10 Näiteks üksus kasutab välisvaluuta A riski maandamiseks välisvaluuta tuletisinstrumenti, mis põhineb välisvaluutal B, ning välisvaluutad A ja B on omavahel seotud (st nende vahetuskurssi hoitakse kindlas vahemikus või see on kehtestatud keskpanga või muu asutuse poolt). Välisvaluutade A ja B vahetuskursi muutumise (st uue vahemiku või kursi kehtestamise) korral tagaks riskimaandamissuhte tasakaalustamine vastavalt uuele vahetuskursile, et riskimaandamissuhe vastab jätkuvalt riskimaandamise efektiivsuse nõudele, mida uutes oludes rakendatakse riskimaandamise suhtarvule. Seevastu välisvaluuta tuletisinstrumendi tingimuste mittetäitmise korral ei saaks riskimaandamise suhtarvu muutmisega tagada, et riskimaandamissuhe vastab jätkuvalt riskimaandamise efektiivsuse nõudele. Seega ei aita tasakaalustamine jätkata riskimaandamissuhet olukorras, kus riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhe muutub nii, et seda ei saa kompenseerida riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega.

B6.5.11 Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse ja riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamise ulatuse muutus ei tähenda alati riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhte muutust. Üksus analüüsib riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhet selle kehtivusaja jooksul, ning hindab, kas muutused tasaarvestamise ulatuses on:

a) riskimaandamise suhtarvu ümber toimuvad kõikumised olukorras, kus suhtarv on endiselt kehtiv (st peegeldab õigesti riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhet), või

▼**M53**

b) märk sellest, et riskimaandamise suhtarv ei peegelda enam õigesti riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti suhet.

Üksus lähtub hindamisel riskimaandamise suhtarvu suhtes rakendatavast riskimaandamise efektiivsuse nõudest, mille eesmärk on tagada, et riskimaandamissuhe ei peegelda riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Seega vajab kõnealune hinnang otsust.

B6.5.12 Muutumatu riskimaandamise suhtarvu ümber toimuvaid kõikumisi (ja sellega seotud riskimaandamise ebaefektiivsust) ei saa vähendada nii, et riskimaandamise suhtarvu korrigeeritakse vastavalt igale konkreetsele tulemusele. Sellises olukorras tuleb tasaarvestuse ulatuse muutust mõõta ja riskimaandamise ebaefektiivsust tuleb kajastada, kuid see ei vaja tasakaalustamist.

B6.5.13 Seevastu kui tasaarvestuse ulatuse muutused näitavad, et kõikumised toimuvad vastava riskimaandamissuhte jaoks kasutatavast riskimaandamise suhtarvust erineva riskimaandamise suhtarvu ümber või esineb algsest suhtarvust eemaldumise suundumus, saab riskimaandamise ebaefektiivsust vähendada riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisega, samas kui senise riskimaandamise suhtarvu säilitamine tekitaks üha suuremat riskimaandamise ebaefektiivsust. Seega peab üksus sellises olukorras hindama, kas riskimaandamissuhe peegeldab riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi kaalutegurite ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks (olenemata selle kajastamisest või mittekajastamisest) ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga. Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine mõjutab ka riskimaandamise ebaefektiivsuse mõõtmist ja kajastamist, sest tasakaalustamise korral tehakse kindlaks riskimaandamissuhte riskimaandamise ebaefektiivsus, mida kajastatakse vahetult enne riskimaandamissuhte korrigeerimist vastavalt paragrahvile B6.5.8.

B6.5.14 Tasakaalustamine tähendab, et pärast riskimaandamissuhte alustamist korrigeerib üksus riskimaandamisarvestuse eesmärgil riskimaandamisinstrumentide või riskimaandamisobjektide hulka vastavalt riskimaandamissuhte riskimaandamise suhtarvu mõjutavate asjaolude muutumisele. Üldjuhul peaks selline korrigeerimine seisnema tegelikult kasutatavate riskimaandamisinstrumentide ja riskimaandamisobjektide hulga korrigeerimises. Siiski peab üksus korrigeerima tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulgast tulenevat riskimaandamise suhtarvu, kui:

a) riskimaandamise suhtarv, mis tuleneb üksuse tegelikult kasutatavate riskimaandamisobjektide ja riskimaandamisinstrumentide hulga muutustest, peegeldaks ebavõrdsust, mille tagajärjel maandamine muutuks ebaefektiivseks ja saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga, ja

▼**M53**

b) üksus säilitaks oma tegelikult kasutatavate riskimaandamisinstrumentide ja riskimaandamisobjektide hulgad, nii et tulemuseks on riskimaandamise suhtarv, mis uutes oludes peegeldaks ebavõrdsust, mille tagajärjel saadav arvestustulemus ei oleks kooskõlas riskimaandamisarvestuse eesmärgiga (st üksus ei tohi tekitada ebavõrdsust sellega, et hoidub riskimaandamise suhtarvu korrigeerimisest).

B6.5.15 Tasakaalustamist ei rakendata, kui riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk on muutunud. Selle asemel lõpetatakse vastava riskimaandamissuhte riskimaandamisarvestus (sellele vaatamata võib üksus määratleda uue riskimaandamissuhte, milles kasutatakse eelmise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti või riskimaandamisobjekti, nagu on kirjeldatud paragrahvis B6.5.28).

B6.5.16 Riskimaandamissuhte tasakaalustamise korral on erinevaid võimalusi riskimaandamise suhtarvu korrigeerimiseks:

a) riskimaandamisobjekti kaaluteguri suurendamine (mis ühtlasi vähendab riskimaandamisinstrumendi kaalutegurit) ühe järgmise meetodiga:

i) riskimaandamisobjekti mahu suurendamine või

ii) riskimaandamisobjekti mahu vähendamine;

b) riskimaandamisobjekti kaaluteguri suurendamine (mis ühtlasi vähendab riskimaandamisinstrumendi kaalutegurit) ühe järgmise meetodiga:

i) riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamine või

ii) riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamine.

Mahu muudatusi tehakse riskimaandamissuhte osaks olevas hulgas. Seega ei tähendab mahtude vähendamine tingimata, et objektid või tehingud lakkavad olemast või nende toimumist enam ei eeldata, vaid nad ei ole enam riskimaandamissuhte osad. Näiteks riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamise korral võib tuletisinstrument üksusele alles jääda, kuid ainult üks osa sellest jääb riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendiks. See võib toimuda juhul, kui tasakaalustamine on võimalik ainult riskimaandamissuhtes oleva riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamisega, kuid üksus säilitab selle mahuosa, mida ei ole enam vaja. Sellisel juhul arvestatakse tuletisinstrumendi määratlemata osa õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande (kui seda ei ole määratletud mõne muu riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendina).

B6.5.17 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisobjekti mahu suurendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see varem määratletud mahuga seotud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuste mõõtmist. Siiski sisaldavad riskimaandamisobjekti väärtuse muutused alates tasakaalustamise kuupäevast ka riskimaandamisobjekti täiendava mahu väärtuse muutust. Nimetatud muutusi mõõdetakse alates tasakaalustamise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes,

▼M53

mitte riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes. Näiteks kui üksus maandas algselt 100 tonni kauba riski forvardhinnaga 80 VÜ (forvardhind riskimaandamissuhte alguses) ning lisas tasakaalustamise käigus mahule 10 tonni ajal, kui forvardhind oli 90 VÜ, koosneb riskimaandamisobjekt pärast tasakaalustamist kahest kihist: hinnaga 80 VÜ-d maandatud 100 tonni ja hinnaga 90 VÜ-d maandatud 10 tonni.

B6.5.18 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisinstrumendi mahu vähendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisobjekti väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see jätkuvalt määratletud mahuosaga seotud riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutuste mõõtmist. See mahuosa, mille võrra riskimaandamisinstrumenti vähendati, ei ole alates tasakaalustamise kuupäevast enam riskimaandamissuhte osa. Näiteks kui üksus kasutas kauba hinnariski maandamiseks algselt riskimaandamisinstrumendina 100-tonnise mahuga tuletisinstrumenti ja vähendab seda mahtu tasakaalustamise käigus 10 tonni võrra, jääb riskimaandamisinstrumendi nominaalmahuks 90 tonni (riskimaandamissuhtest välja jäänud tuletisinstrumendi mahu (10 tonni) suhtes tekkivate tagajärgede kohta vt paragrahv B6.5.16).

B6.5.19 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisobjekti väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see varem määratletud mahuga seotud riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutuste mõõtmist. Siiski sisaldavad riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutused alates tasakaalustamise kuupäevast ka riskimaandamisinstrumendi täiendava mahu väärtuse muutust. Muutusi mõõdetakse alates tasakaalustamise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes. Näiteks kui üksus kasutas kauba hinnariski maandamiseks algselt riskimaandamisinstrumendina 100-tonnise mahuga tuletisinstrumenti ja lisas sellele tasakaalustamise käigus 10 tonni, jääb riskimaandamisinstrumendi kogumahuks pärast tasakaalustamist 110 tonni. Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutus on kogumahu 110 tonni moodustavate tuletisinstrumentide õiglase väärtuse muutuste kogusumma. Sellistel tuletisinstrumentidel võivad olla (ja tõenäoliselt on) erinevad olulised tingimused, näiteks forvardintressimäärad, sest need sõlmiti erinevatel ajahetkedel (arvestades ka võimalust, et tuletisinstrumendid määrati riskimaandamissuhetesse pärast nende esmast kajastamist).

B6.5.20 Riskimaandamise suhtarvu korrigeerimine riskimaandamisobjekti mahu vähendamisega ei mõjuta seda, kuidas mõõdetakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutusi. Samuti ei mõjuta see jätkuvalt määratletud mahuosaga seotud riskimaandamisobjekti väärtuse muutuste mõõtmist. See mahuosa, mille võrra riskimaandamisobjekti vähendati, ei ole alates tasakaalustamise kuupäevast enam riskimaandamissuhte osa. Näiteks kui üksus maandas algselt 100 tonni kauba riski forvardhinnaga 80 VÜ-d ja vähendas tasakaalustamise käigus seda mahtu 10 tonni võrra, on riskimaandamisobjektiks pärast tasakaalustamist 90 tonni, mille risk on maandatud hinnaga 80 VÜ-d. Riskimaandamisobjekti 10 tonni, mis ei ole enam riskimaandamissuhte osa, kajastatakse arvestuses vastavalt riskimaandamisarvestuse lõpetamise nõuetele (vt paragrahvid 6.5.6–6.5.7 ja B6.5.22–B6.5.28).

▼**M53**

B6.5.21 Riskimaandamissuhte tasakaalustamise korral ajakohastab üksus oma analüüsi, milles käsitletakse riskimaandamise ebaefektiivsuse allikaid, mis eeldatavasti mõjutavad riskimaandamissuhet selle (allesjäänud) kehtivusaja jooksul (vt paragrahv B6.4.2). Riskimaandamissuhte dokumentatsiooni ajakohastatakse nõuetekohaselt.

Riskimaandamisarvestuse lõpetamine

B6.5.22 Riskimaandamisarvestus lõpetatakse edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil kriteeriumid ei ole enam täidetud.

B6.5.23 Üksus ei tühista riskimaandamissuhte määratlust ja ei lõpeta selle arvestamist, kui riskimaandamissuhe:

a) vastab endiselt riskimaandamise eesmärgile, mille alusel riskimaandamissuhe vastas riskimaandamise kriteeriumitele (st üksus püüab endiselt seda riskimaandamise eesmärki saavutada), ja

b) vastab jätkuvalt kõigile muudele kriteeriumitele (vajadusel pärast riskimaandamissuhte tasakaalustamise arvessevõtmist).

B6.5.24 Käesoleva standardi rakendamisel eristatakse üksuse riskijuhtimise strateegiat selle riskimaandamise eesmärkidest. Riskijuhtimise strateegia kehtestatakse kõige kõrgemal tasemel, kus üksus määrab kindlaks, kuidas ta oma riski juhib. Tavaliselt määratakse riskijuhtimise strateegias kindlaks riskid, mille suhtes üksus on avatud, ning kirjeldatakse, kuidas üksus neile reageerib. Riskijuhtimise strateegia kehtestatakse tavaliselt pikemaks ajaks ning võib võimaldada teatavat paindlikkust strateegia kehtivusajal toimuvatele asjaolude muutustele (näiteks erinev intressimäära või kauba hinna tase, mille tulemuseks on teistsugune riskimaandamise ulatus) reageerimiseks. Üldjuhul on see sätestatud üldises dokumendis, mida üksuse eri tasemetel järkjärgult täpsemaks muutuvaid juhiseid sisaldavate meetodite abil konkretiseeritakse. Seevastu riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärki rakendatakse konkreetse riskimaandamissuhte tasemel. See on seotud sellega, kuidas konkreetset määratletud riskimaandamisinstrumenti kasutatakse riskimaandamisobjektina määratletud konkreetse riski maandamiseks. Seega võib riskijuhtimise strateegia sisaldada palju erinevaid riskimaandamissuhteid, mille riskimaandamise eesmärgid on seotud riskijuhtimise strateegia üldise elluviimisega. Näiteks:

a) üksusel on laenuvahendite intressiriski juhtimiseks strateegia, milles kehtestatakse vahemikud, millele peab vastama kogu üksuse muutuva intressimääraga ja fikseeritud intressimääraga rahastuse vahekord. Strateegia kohaselt peab fikseeritud intressimääraga võla osakaal püsima 20 ja 40 protsendi vahel. Aeg-ajalt teeb üksus sõltuvalt intressimäärade tasemest otsuseid strateegia elluviimise kohta (st määrab oma positsiooni fikseeritud intressimäära riski 20–40 protsendi vahemikus). Kui intressimäärad on madalad, fikseerib üksus võlgade intressi suuremas osas kui kõrgete intressimäärade ajal. Üksuse muutuva intressimääraga võlg on 100 VÜ-d, millest 30 VÜ-d muudetakse fikseeritud intressimääraga riskipositsiooniks. Üksus kasutab ära madalaid intressimäärasid ning võtab suure investeeringu tegemiseks lisaks 50 VÜ-d laenu, lastes sel eesmärgil välja fikseeritud intressimääraga võlakirja. Madalate intressimäärade valguses otsustab üksus määrata oma fikseeritud intressimäära riskipositsiooniks 40 protsenti koguvõlast, vähendades varem maandatud muutuva intressimääraga positsiooni 20 VÜ võrra, nii et tulemuseks on fikseeritud intressimääraga riskipositsioon väärtusega 60 VÜ-d. Selles olukorras jääb riskijuhtimise

▼M53

strateegia ise samaks. Seevastu viis, kuidas üksus strateegiat ellu viib, on muutunud ja see tähendab, et varem maandatud muutuva intressimääraga 20 VÜ väärtuses riskipositsiooni suhtes rakendatav riskimaandamise eesmärk on muutunud (st riskimaandamissuhte tasandil). Järelikult tuleb selles olukorras varem maandatud muutuva intressimääraga riskipositsiooni riskimaandamisarvestuses diskonteerida 20 VÜ-ga. Selleks võib vähendada *vahetustehingu*-positsiooni nominaalsumma 20 VÜ võrra, kuid üksus võib sõltuvalt asjaoludest kõnealuse vahetustehingu mahu alles jätta ning kasutada seda näiteks mõne muu riskipositsiooni maandamiseks või paigutada selle kauplemisportfelli. Kui aga üksus muudaks osa uuest fikseeritud intressimääraga võlast muutuva intressimääraga riskipositsiooniks, tuleks varem maandatud muutuva intressimääraga riskipositsiooni riskimaandamisarvestust jätkata;

b) mõned riskid (näiteks võlainstrumentide avatud portfelli intressimäära risk) tulenevad sageli muutuvatest positsioonidest. Lisaks muudavad seda riski pidevalt uued võlainstrumendid ja võlainstrumentide kajastamise lõpetamine (see erineb lihtsast positsiooni sulgemisest tähtaja saabumise korral). See on dünaamiline protsess, mille juhtimiseks kasutatavad riskid ja riskimaandamisinstrumendid ei jää kuigi pikaks ajaks samaks. Järelikult korrigeerib sellise riskiga üksus sageli riskimaandamisinstrumente, mida kasutatakse intressimäära riski maandamiseks vastavalt riski muutumisele. Näiteks 24-kuulise järelejäänud tähtajaga võlainstrumendid määratletakse intressimäära riski suhtes 24 kuuks riskimaandamisobjektina. Sama menetlust rakendatakse muude ajavahemike või tähtaegade suhtes. Lühikese ajavahemiku järel katkestab üksus kõik, mõned või osa varem tähtaegade jaoks määratletud riskimaandamissuhetest ja määratleb tähtaegadele uued riskimaandamissuhted, lähtudes nende suurusest ja antud ajal olemas olevatest riskimaandamisinstrumentidest. Riskimaandamisarvestuse lõpetamine sellises olukorras näitab, et kõnealused riskimaandamissuhted on loodud nii, et üksus tegeleb varem määratletud riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamisobjekti asemel pigem uue riskimaandamisinstrumendi ja uue riskimaandamisobjektiga. Riskijuhtimise strateegia jääb samaks, kuid puudub varem määratletud riskimaandamissuhete suhtes edasi kestev riskimaandamise eesmärk ning neid riskimaandamissuhteid sellisel kujul enam ei esine. Sellises olukorras rakendatakse riskimaandamisarvestuse lõpetamist ulatuses, milles riskimaandamise eesmärk on muutunud. See sõltub üksuse olukorrast ja võib mõjutada näiteks kõiki või ainult mõnda tähtajaperioodi riskimaandamissuhet või ainult mõne riskimaandamissuhte osa;

c) üksusel on riskijuhtimise strateegia, mille kohaselt ta juhib prognoositava müügi välisvaluutariski ja sellest tulenevaid nõudeid. Strateegia raames maandab üksus välisvaluutariski konkreetse riskimaandamissuhtena ainult kuni nõude kajastamise hetkeni. Seejärel üksus selle konkreetse riskimaandamissuhte põhjal enam välisvaluutariski ei maanda. Selle asemel maandab ta samas välisvaluutas nomineeritud nõuete, võlgade ja tuletisinstrumentide (mis ei ole seotud veel ootel olevate prognoositavate tehingutega) välisvaluutariski ühiselt. Arvestuse eesmärgil toimib see loomuliku

▼**M53**

riskimaandamisena, sest kõigi nimetatud objektide välisvaluutariski kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe kasumiaruandes. Kui riskimaandamissuhe on määratletud kuni maksetähtpäevani, tuleb see järelikult arvestuse eesmärgil lõpetada nõude kajastamise hetkel, sest algse riskimaandamissuhte riskimaandamise eesmärk enam ei kehti. Välisvaluutariski maandatakse nüüd sama strateegia raames, kuid teistsugusel alusel. Seevastu kui üksusel oleks teistsugune riskimaandamise eesmärk ja ta maandaks välisvaluutariski ühe pideva riskimaandamissuhtena konkreetselt selle prognoositava müügisumma ja sellest tuleneva nõude suhtes kuni arvelduskuupäevani, jätkus riskimaandamisarvestus kuni selle kuupäevani.

B6.5.25 Riskimaandamisarvestuse lõpetamine võib mõjutada:

a) riskimaandamissuhet tervikuna või

b) riskimaandamissuhte osa (mis tähendab, et riskimaandamisarvestust jätkatakse riskimaandamissuhte ülejäänud osa suhtes).

B6.5.26 Riskimaandamissuhe lõpetatakse täielikult, kui see tervikuna ei vasta enam kriteeriumitele. Näiteks:

a) riskimaandamissuhe ei vasta enam riskimaandamise eesmärgile, mille alusel riskimaandamissuhe täitis riskimaandamise kriteeriume (st üksus ei püüa enam seda riskimaandamise eesmärki saavutada);

b) riskimaandamisinstrument või -instrumendid on müüdud või lõpetatud (kogu riskimaandamissuhte osaks olnud mahu suhtes); või

c) riskimaandamisobjekti ja riskimaandamisinstrumendi vahel ei ole enam majanduslikku suhet või krediidirisk hakkab avaldama kõnealusest majanduslikust suhtest tulenevatele väärtuse muutustele domineerivat mõju.

B6.5.27 Osa riskimaandamissuhtest lõpetatakse (ja riskimaandamisarvestus jätkub ülejäänud osa suhtes), kui ainult üks osa riskimaandamissuhtest ei vasta enam kriteeriumitele. Näiteks:

a) riskimaandamissuhte tasakaalustamisel võidakse riskimaandamise suhtarvu korrigeerida nii, et osa riskimaandamisobjekti mahust ei ole enam riskimaandamissuhtes (vt paragrahv B6.5.20); seega lõpetatakse riskimaandamisarvestus ainult riskimaandamisobjekti selle osa suhtes, mis ei ole enam riskimaandamissuhtes; või

b) kui osa prognoositavaks tehinguks (või selle osaks) oleva riskimaandamisobjekti mahust ei ole enam väga tõenäoline, lõpetatakse riskimaandamisarvestus ainult riskimaandamisobjekti selle osa suhtes, mis ei ole enam väga tõenäoline. Kui aga üksusel on varasem kogemus prognoositavate tehingute riskimaandamisinstrumentide määratlemisel ning ta leiab seejärel, et prognoositud tehingute toimumist enam ei eeldata, muutub sarnaste prognoositavate tehingute ennustamise korral kaheldavaks üksuse suutlikkus prognoositavaid tehinguid täpselt ennustada. See mõjutab hinnangut sellele, kas sarnased prognoositavad tehingud on suure tõenäosusega (vt paragrahv 6.3.3) ning seega kas nad vastavad riskimaandamisobjektina määratlemise kriteeriumitele.

▼M53

B6.5.28 Üksus võib määratleda uue riskimaandamissuhte, milles kasutatakse eelmise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumenti või riskimaandamisobjekti, mille riskimaandamisarvestus on (osaliselt või täielikult) lõpetatud. See ei tähenda riskimaandamissuhte jätkamist, vaid uut algust. Näiteks:

a) riskimaandamisinstrumendi krediidivõime halveneb sedavõrd suurel määral, et üksus asendab selle uue riskimaandamisinstrumendiga. See tähendab, et algse riskimaandamissuhtega ei saavutatud riskimaandamise eesmärki, mistõttu see lõpetatakse tervikuna. Uus riskimaandamisinstrument on määratletud sama varem maandatud riski maandamiseks ja moodustab uue riskimaandamissuhte. Seega mõõdetakse riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi alates uue riskimaandamissuhte määratlemise kuupäevast ja selle kuupäeva suhtes, mitte algse riskimaandamissuhte määratlemise kuupäeva suhtes;

b) riskimaandamissuhe lõpetatakse enne selle tähtaja lõppu. Selle riskimaandamissuhte osaks olnud riskimaandamisinstrument võidakse määratleda mõne teise riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendina (näiteks kui seoses tasakaalustamisega korrigeeritakse riskimaandamise suhtarvu riskimaandamisinstrumendi mahu suurendamisega või määratletakse täiesti uus riskimaandamissuhe).

Optsioonide ajaväärtuse arvestus

B6.5.29 Optsiooni võib pidada seotuks ajavahemikuga, sest selle ajaväärtusele vastab tasu optsiooni omaniku kaitsmise eest teatud ajavahemiku jooksul. Kui soovitakse hinnata, kas optsioon maandab tehinguga või ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski, on olulised siiski selle riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal see mõjutab kasumit või kahjumit. Seega hindab üksus riskimaandamisobjekti liiki (vt paragrahvi 6.5.15 punkt a) riskimaandamisobjekti laadi põhjal (olenemata sellest, kas riskimaandamissuhe seisneb rahavoogude riskimaandamises või õiglase väärtuse riskimaandamises):

a) optsiooni ajaväärtus seondub tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt tehing, mille ajaväärtus omab selle tehingu kulude iseloomu. Selle näiteks on olukord, kus optsiooni ajaväärtus on seotud riskimaandamisobjektiga, mille tulemusena kajastatava objekti algne mõõtmine hõlmab tehingukulusid (näiteks üksus maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva kaubaostu kauba hinnariski suhtes ja võtab varude algsel mõõtmisel arvesse tehingukulusid). Tänu optsiooni ajaväärtuse arvestamisele konkreetse riskimaandamisobjekti esmases mõõtmises mõjutab ajaväärtus kasumit või kahjumit samal ajal kui vastav riskimaandamisobjekt. Sarnaselt lisaks üksus, kes maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva kauba müügi riski, optsiooni ajaväärtuse müügiga seotud kuludele (seega kajastataks ajaväärtust kasumiaruandes samal perioodil nagu maandatud riskiga müügist saadud tulu):

▼**M53**

b) optsiooni ajaväärtus seondub ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt selline, et ajaväärtus seisneb teatud kindla ajavahemiku jooksul riskikaitse saamise kulus (kuid riskimaandamisobjekti tulemuseks ei ole tehing, mis sisaldab punktile a vastavat tehingukulu mõistet). Näiteks kui kaubavaru puhul maandatakse kuueks kuuks selle õiglase väärtuse languse risk, kasutades vastava tähtajaga kaubaoptsiooni, jaotataks optsiooni ajaväärtus kasumile või kahjumile (st amortiseeritaks süstemaatiliselt ja ratsionaalselt) kõnealuse kuuekuulise ajavahemiku jooksul. Teiseks näiteks on välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine 18 kuuks, kasutades valuutaoptsiooni, mille tulemusena optsiooni ajaväärtus jaotataks kõnealusele 18-kuulisele perioodile.

B6.5.30 Riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal riskimaandamisobjekt mõjutab kasumit või kahjumit, mõjutavad ka ajavahemikku, mille jooksul ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski maandava optsiooni ajaväärtus amortiseeritakse ning mis vastab ajavahemikule, mille jooksul optsiooni sisemine väärtus võib riskimaandamisarvestuse kohaselt kasumit või kahjumit mõjutada. Näiteks kui ujuva intressimääraga võlakirja intressikulu suhtes kaitse saamiseks kasutatakse intressimääraoptsiooni (ülempiiri), amortiseeritakse selle ülempiiri ajaväärtus kasumiaruandes samas ajavahemikus, mille jooksul ülempiiri sisemine väärtus võib kasumit või kahjumit mõjutada:

a) kui ülempiir maandab intressimäära tõusu riski ujuva intressimääraga võlakirja viieaastase tähtaja esimese kolme aasta jooksul, amortiseeritakse ülempiiri ajaväärtus esimese kolme aasta jooksul; või

b) kui ülempiir on tulevikus rakenduv optsioon, mis maandab intressimäära tõusu riski ujuva intressimääraga võlakirja viieaastase tähtaja teisel ja kolmandal aastal, amortiseeritakse ülempiiri ajaväärtus teise ja kolmanda aasta jooksul.

B6.5.31 Paragrahvi 6.5.15 kohast optsioonide ajaväärtuse arvestust rakendatakse ka ostetud ja kirjutatud optsiooni (millest üks on müügi- ja teine ostuoptsioon) kombinatsiooni suhtes, mille netoajaväärtus riskimaandamisinstrumendina määratlemise ajal on null (seda nimetatakse tavaliselt nullkuluga koridoriks). Sellisel juhul kajastab üksus ajaväärtuse muutusi muus koondkasumis, isegi kui ajaväärtuse kumulatiivne muutus riskimaandamissuhte ajavahemiku kogukestuse jooksul võrdub nulliga. Seega kui optsiooni ajaväärtus seondub:

a) tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub riskimaandamissuhte lõpus riskimaandamisobjekti korrigeeriva või kasumiks või kahjumiks ümber liigitatava (vt paragrahvi 6.5.15 punkt b) ajaväärtuse summa nulliga;

b) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub ajaväärtusega seotud amortisatsioonikulu nulliga.

▼**M53**

B6.5.32 Paragrahvi 6.5.15 kohast optsioonide ajaväärtuse arvestust rakendatakse ainult ulatuses, milles ajaväärtus seondub riskimaandamisobjektiga (ühilduv ajaväärtus). Optsiooni ajaväärtus seondub riskimaandamisobjektiga juhul, kui optsiooni olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) on riskimaandamisobjektiga ühilduvad. Seega kui optsiooni ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole täielikult ühilduvad, teeb üksus kindlaks ühilduva ajaväärtuse ehk preemias (tegelikus ajaväärtuses) sisalduva ajaväärtuse selle osa, mis seondub riskimaandamisobjektiga (ja mida seetõttu tuleks käsitleda paragrahvi 6.5.15 kohaselt). Üksus kasutab ühilduva ajaväärtuse kindlakstegemiseks sellise optsiooni hinnangulist väärtust, mille olulised tingimused kattuvad täielikult riskimaandamisobjekti tingimustega.

B6.5.33 Kui tegelik ajaväärtus ja ühilduv ajaväärtus on erinevad, teeb üksus vastavalt paragrahvile 6.5.15 omakapitali eraldi osas akumuleeritava summa kindlaks järgmiselt:

a) kui riskimaandamissuhte alguses on tegelik ajaväärtus ühilduvast ajaväärtusest suurem, siis üksus:

   i) teeb omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlaks ühilduva ajaväärtuse põhjal ja

   ii) kajastab kahe ajaväärtuse õiglase väärtuse muutuste vahe kasumis või kahjumis;

b) kui riskimaandamissuhte alguses on tegelik ajaväärtus ühilduvast ajaväärtusest väiksem, lähtub üksus omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlakstegemisel ühest järgmisest õiglase väärtuse kumulatiivsest muutusest olenevalt sellest, kumb on väiksem:

   i) tegelik ajaväärtus ja

   ii) ühilduv ajaväärtus.

Ülejääv osa tegeliku ajaväärtuse õiglase väärtuse muutusest kajastatakse kasumis või kahjumis.

Forvardlepingute forvardelemendi ja finantsinstrumentide välisvaluutabaasi hinnavahede arvestus

B6.5.34 Forvardlepingu võib lugeda seotuks ajavahemikuga, sest selle forvardelement vastab ajavahemiku eest arvestatud tasudele (mis on selle määratlemise mõte). Kui soovitakse hinnata, kas riskimaandamisinstrument maandab tehinguga või ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski, on olulised siiski selle riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal see mõjutab kasumit või kahjumit. Seega hindab üksus riskimaandamisobjekti liiki (vt paragrahv 6.5.16 ja paragrahvi 6.5.15 punkt a) riskimaandamisobjekti laadi põhjal (olenemata sellest, kas riskimaandamissuhe seisneb rahavoogude riskimaandamises või õiglase väärtuse riskimaandamises):

▼**M53**

a) forvardlepingu ajaväärtus seondub tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on tehing, mille forvardelement omab selle tehingu kulude iseloomu. Selle näiteks on olukord, kus forvardelement on seotud riskimaandamisobjektiga, mille tulemusena kajastatava objekti algne mõõtmine hõlmab tehingukulusid (näiteks üksus maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva varude ostu valuutariski suhtes ja võtab varude algsel mõõtmisel arvesse tehingukulusid). Tänu forvardelemendi arvestamisele konkreetse riskimaandamisobjekti esmases mõõtmises mõjutab forvardelement kasumit või kahjumit samal ajal kui vastav riskimaandamisobjekt. Sarnaselt lisab üksus, kes maandab prognoositava tehingu või siduva kohustuse kujul esineva välisvaluutas nomineeritud kauba müügi valuutariski, forvardelemendi müügiga seotud kuludele (seega kajastataks forvardelementi kasumiaruandes samal perioodil nagu maandatud riskiga müügist saadud tulu);

b) forvardlepingu forvardelement seondub ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga juhul, kui riskimaandamisobjekt on oma laadilt selline, et forvardelement seisneb teatud kindla ajavahemiku jooksul riskikaitse saamise kulus (kuid riskimaandamisobjekti tulemuseks ei ole tehing, mis sisaldab punktile a vastavat tehingukulu mõistet). Näiteks kui kaubavaru puhul maandatakse kuueks kuuks selle õiglase väärtuse languse risk, kasutades vastava tähtajaga kauba forvardlepingut, jaotataks forvardlepingu forvardelement kasumile või kahjumile (st amortiseeritaks süstemaatiliselt ja ratsionaalselt) kõnealuse kuuekuulise ajavahemiku jooksul. Teiseks näiteks on välismaisesse üksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine 18 kuuks, kasutades välisvaluuta forvardlepingut, mille tulemusena forvardlepingu forvardelement jaotataks kõnealusele 18-kuulisele perioodile.

B6.5.35 Riskimaandamisobjekti omadused, kaasa arvatud see, kuidas ja millal riskimaandamisobjekt mõjutab kasumit või kahjumit, mõjutavad ka ajavahemikku, mille jooksul ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjekti riski maandava forvardlepingu forvardelement amortiseeritakse ning mis vastab ajavahemikule, millega forvardelement on seotud. Näiteks kui forvardleping maandab kolme kuu intressimäärade muutumise riski kolmekuulises ajavahemikus, mis algab kuue kuu pärast, amortiseeritakse forvardelement seitsmendat kuni üheksandat kuud hõlmava ajavahemiku jooksul.

B6.5.36 Paragrahvi 6.5.16 kohast forvardlepingu forvardelemendi arvestust rakendatakse ka juhul, kui forvardlepingu riskimaandamisinstrumendina määratlemise kuupäeval on forvardelemendi väärtus null. Sellisel juhul kajastab üksus forvardelemendist tingitud õiglase väärtuse muutusi muus koondkasumis, kuigi forvardelemendist tingitud kumulatiivne õiglase väärtuse muutus riskimaandamissuhte kogu kestuse jooksul võrdub nulliga. Seega kui forvardlepingu forvardelement seondub:

a) tehinguga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub riskimaandamissuhte lõpus riskimaandamisobjekti korrigeeriva või kasumiks või kahjumiks ümber liigitatava (vt paragrahvi 6.5.15 punkt b ja paragrahv 6.5.16) forvardelemendi summa nulliga;

▼**M53**

b) ajavahemikuga seotud riskimaandamisobjektiga, võrdub forvardelemendiga seotud amortisatsioonikulu nulliga.

B6.5.37 Paragrahvi 6.5.16 kohast forvardlepingute forvardelemendi arvestust rakendatakse ainult ulatuses, milles forvardelement seondub riskimaandamisobjektiga (ühilduv forvardelement). Forvardlepingu forvardelement seondub riskimaandamisobjektiga juhul, kui forvardlepingu olulised tingimused (näiteks nominaalsumma, tähtaeg ja alusvara) on riskimaandamisobjektiga ühilduvad. Seega kui forvardlepingu ja riskimaandamisobjekti olulised tingimused ei ole täielikult ühilduvad, teeb üksus kindlaks ühilduva forvardelemendi ehk forvardlepingus sisalduva forvardelemendi (tegelik forvardelement) selle osa, mis seondub riskimaandamisobjektiga (ja mida seetõttu tuleks käsitleda paragrahvi 6.5.16 kohaselt). Üksus kasutab ühilduva forvardelemendi kindlakstegemiseks sellise forvardlepingu hinnangulist väärtust, mille olulised tingimused kattuvad täielikult riskimaandamisobjekti tingimustega.

B6.5.38 Kui tegelik forvardelement ja ühilduv forvardelement on erinevad, teeb üksus vastavalt paragrahvile 6.5.16 omakapitali eraldi osas akumuleeritava summa kindlaks järgmiselt:

a) kui riskimaandamissuhte alguses on tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ühilduva forvardelemendi väärtusest suurem, siis üksus:

i) teeb omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlaks ühilduva forvardelemendi põhjal ja

ii) kajastab kahe forvardelemendi õiglase väärtuse muutuste vahe kasumis või kahjumis;

b) kui riskimaandamissuhte alguses on tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ühilduva forvardelemendi väärtusest väiksem, lähtub üksus omakapitali eraldi osas akumuleeritud summa kindlakstegemisel ühest järgmisest õiglase väärtuse kumulatiivsest muutusest olenevalt sellest, kumb on väiksem:

i) tegeliku forvardelemendi absoluutväärtus ja

ii) ühilduva forvardelemendi absoluutväärtus.

Ülejääv osa tegeliku forvardelemendi õiglase väärtuse muutusest kajastatakse kasumis või kahjumis.

B6.5.39 Kui üksus eraldab finantsinstrumendist valuutabaasi hinnavahe elemendi ning jätab selle välja vastava finantsinstrumendi määratlusest riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahvi 6.2.4 punkt b), rakendatakse valuutabaasi hinnavahele paragrahvides B6.5.34–B6.5.38 sätestatud rakendusjuhiseid samuti, nagu neid rakendatakse forvardlepingu forvardelemendile.

▼M53

Objektide rühma riskimaandamine (osa 6.6)

Netopositsiooni riskimaandamine

Vastavus riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele ja netopositsiooni määratlemine

B6.6.1 Netopositsioon vastab riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele ainult juhul, kui üksus rakendab riskimaandamise eesmärgil netosummas maandamist. Üksuse selline riskimaandamine on faktiline asjaolu (mitte üksnes avaldatud või dokumenteeritud asjaolu). Seega ei saa üksus rakendada netosummas riskimaandamisarvestust üksnes teatud kindla arvestustulemuse saavutamiseks, kui see ei vasta tema riskimaandamismeetodile. Netopositsiooni riskimaandamine peab olema kehtestatud riskijuhtimise strateegia osa. Tavaliselt kinnitavad selle IAS 24 määratlusele vastavad juhtkonna võtmeisikud.

B6.6.2 Näiteks üksusel A, mille arvestusvaluutaks on kohalik valuuta, on siduv kohustus tasuda üheksa kuu pärast reklaamikulude eest 150 000 VVÜ-d ja siduv kohustus müüa 15 kuu pärast valmistooteid 150 000 VVÜ eest. Üksus A sõlmib välisvaluuta tuletisinstrumendi, mille arveldus toimub üheksa kuu pärast ja mille alusel üksus saab 100 VVÜ-d ja maksab 70 VÜ-d. Üksusel ei ole muid valuutariske. Üksus A ei maanda valuutariski netosummana. Seega ei saa üksus A rakendada üheksa kuu jooksul riskimaandamisarvestust välisvaluuta tuletisinstrumendi ja 100 VVÜ väärtusega netopositsiooni (mis koosneb 150 000 VVÜ suurusest siduvast reklaamiteenuste ostukohustusest ja 149 900 VVÜ (150 000 VVÜst) suurusest siduvast müügikohustusest) vahelisele suhtele.

B6.6.3 Kui üksus A maandaks valuutariski netosummana ja ei sõlmiks välisvaluuta tuletisinstrumenti (sest see suurendab, mitte ei vähenda tema valuutariski), oleks üksusel üheksa kuu jooksul loomulik maandatud riskipositsioon. Tavaliselt ei kajastuks kõnealune maandatud riskipositsioon finantsaruannetes, sest tehinguid kajastatakse erinevates tulevastes aruandeperioodides. Nullväärtuses netopositsioon vastaks riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele üksnes juhul, kui paragrahvis 6.6.6 sätestatud tingimused on täidetud.

B6.6.4 Kui netopositsiooni moodustavate objektide rühm määratletakse riskimaandamisobjektina, määratleb üksus üldise objektide rühma, mis sisaldab netopositsiooni moodustamise võimalusega objekte. Üksusel ei ole lubatud määratleda netopositsiooni täpsustamata abstraktse summana. Näiteks üksusel on rühm üheksa kuu pärast rakenduvaid siduvaid müügikohustusi väärtusega 100 VVÜ-d ja rühm 18 kuu pärast rakenduvaid siduvaid ostukohustusi väärtusega 120 VVÜ-d. Üksus ei saa määratleda netopositsiooni summa suurusena abstraktselt kuni 20 VVÜ-d. Selle asemel peab ta määratlema ostude brutosumma ja müükide brutosumma, millest kokku tekib maandatud riskiga netopositsioon. Üksus määratleb brutopositsioonid, millest tekib netopositsioon, nii et üksusel oleks võimalik täita kriteeriumitele vastavate riskimaandamissuhete arvestuse kriteeriume.

Riskimaandamise efektiivsuse nõuete rakendamine netopositsiooni riskimaandamisele

B6.6.5 Kui üksus hindab netopositsiooni riskimaandamise käigus, kas paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud, võtab ta arvesse netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisinstrumendi ja õiglase väärtuse muutusega sarnane mõju riskimaandamisinstrumendile. Näiteks üksusel on rühm üheksa kuu pärast rakenduvaid siduvaid

▼**M53**

müügikohustusi väärtusega 100 VVÜ-d ja rühm 18 kuu pärast rakenduvaid siduvaid ostukohustusi väärtusega 120 VVÜ-d. Ta maandab netopositsiooni valuutariski väärtusega 20 VVÜ-d, kasutades forvard-vahetuslepingut summale 20 VVÜ-d. Kui üksus hindab, kas paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuded on täidetud, võtab ta arvesse järgmiste asjaolude vahelist suhet:

a) forvard-vahetuslepingu õiglase väärtuse muutus koos valuutariskiga seotud muutustega siduvate müügikohustuste väärtuses ja

b) valuutariskiga seotud muutused siduvate ostukohustuste väärtuses.

B6.6.6 Kui paragrahvis B6.6.5 esitatud näites oleks üksuse netopositsiooni väärtus null, siis võtaks ta paragrahvi 6.4.1 punktis c sätestatud riskimaandamise efektiivsuse nõuete täitmise hindamisel sarnaselt arvesse suhet siduvate müügikohustuste valuutariskiga seotud muutuste ja siduvate ostukohustuste valuutariskiga seotud muutuste vahel.

Netopositsiooni moodustav rahavoogude riskimaandamine

B6.6.7 Kui üksus maandab tasaarvestatavate riskipositsioonidega objektide rühma (st netopositsiooni) riski, sõltub riskimaandamisarvestuse kriteeriumite täitmine riskimaandamise liigist. Kui tegemist on õiglase väärtuse riskimaandamisega, võib netopositsioon vastata riskimaandamisobjekti kriteeriumitele. Kui aga tegemist on rahavoogude riskimaandamisega, saab netopositsioon vastata riskimaandamisobjekti kriteeriumitele üksnes juhul, kui seda kasutatakse valuutariski maandamiseks ja netopositsiooni määratluses täpsustatakse aruandeperiood, mille jooksul prognoositavad tehingud eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad, ning samuti täpsustatakse nende laad ja maht.

B6.6.8 Näiteks üksusel on netopositsioon, mis koosneb 100 VVÜ väärtuses müügitehingute alumisest kihist ja 150 VVÜ väärtuses ostutehingute alumisest kihist. Nii müügi- kui ka ostutehingud on nomineeritud samas välisvaluutas. Maandatud netopositsiooni määratluse piisavaks täpsustamiseks selgitab üksus riskimaandamissuhte originaaldokumentides, et müüa võidakse toodet A või toodet B ning osta võidakse masinatüüpi A, masinatüüpi B ja toorainet A. Samuti täpsustab üksus iga tehingukategooria mahu. Üksus dokumenteerib, et alumine müügitehingute kiht (100 VVÜ-d) koosneb toote A esimese 70 VVÜ suurusest ja toote B esimese 30 VVÜ suurusest prognoositavast müügimahust. Kui nimetatud müügimahud mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit eri aruandeperioodides, mainib üksus seda asjaolu dokumentatsioonis: näiteks toote A müügist saadavad esimesed 70 VVÜ-d mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit esimeses aruandeperioodis ja toote B müügist saadavad esimesed 30 VVÜ-d mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit teises aruandeperioodis. Üksus

▼**M53**

dokumenteerib ka seda, et alumine ostutehingute kihis (150 VVÜ-d) sisalduvad esimesed 60 VVÜ-d masinatüübi A ostmiseks, esimesed 40 VVÜ-d masinatüübi B ostmiseks ja esimesed 50 VVÜ-d tooraine A ostmiseks. Kui nimetatud ostumahud mõjutavad eeldatavasti kasumit või kahjumit eri aruandeperioodides, esitab üksus dokumentatsioonis ostumahtude jaotuse vastavalt aruandeperioodidele, milles nad eeldatavasti kasumit või kahjumit mõjutavad (sarnaselt müügimahtude dokumenteerimisega). Näiteks prognoositavat tehingut kirjeldataks järgmiselt:

a) masinatüübi A ostmiseks kasutatavad esimesed 60 VVÜ-d, mis eeldatavasti mõjutavad kasumit või kahjumit kolmandast aruandeperioodist alates järgmise kümne aruandeperioodi jooksul;

b) masinatüübi B ostmiseks kasutatavad esimesed 40 VVÜ-d, mis eeldatavasti mõjutavad kasumit või kahjumit neljandast aruandeperioodist alates järgmise 20 aruandeperioodi jooksul;

c) esimesed 50 VVÜd, mida kasutatakse tooraine A ostmiseks, mis eeldatavasti saabub kolmandas aruandeperioodis ja müüakse (st mõjutab kasumit või kahjumit) selle ja järgneva aruandeperioodi jooksul.

Prognoositavate tehingumahtude laadi kirjeldamisel tuleks käsitleda ka näiteks ühte liiki varaobjektide, seadmete ja masinate kulumiarvestuse mudelit, kui selliste objektide laadi tõttu võidakse nende suhtes rakendada erinevaid kulumiarvestuse mudeleid olenevalt sellest, kuidas üksus neid objekte kasutab. Näiteks kui üksus kasutab masinatüübi A objekte kahes erinevas tootmisprotsessis, mille kulumiarvestust tehakse vastavalt kümne aruandeperioodi jooksul lineaarsel meetodil ja toodanguühiku meetodil, peaks ta masinatüübi A prognoositava ostumahu dokumenteerimisel eristama seda mahtu rakendatava kulumiarvestuse mudeli järgi.

B6.6.9 Netopositsiooni rahavoogude riskimaandamise korral sisaldavad paragrahvi 6.5.11 kohaselt kindlaks tehtud summad netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisobjekti ja õiglase väärtuse muutusega sarnane mõju riskimaandamisinstrumendile. Netopositsiooni osaks olevate objektide väärtuse muutusi, millel on riskimaandamisinstrumendiga sarnane mõju, kajastatakse siiski alles siis, kui kajastatakse nendega seotud tehinguid, näiteks prognoositud müügi tuluna kajastamise ajal. Näiteks üksusel on kavas teha üheksa kuu pärast 100 VVÜ eest rühm väga tõenäolisi prognoositavaid müügitehinguid ja 18 kuu pärast 120 VVÜ eest rühm väga tõenäolisi prognoositavaid ostutehinguid. Ta maandab netopositsiooni valuutariski väärtusega 20 VVÜ-d, kasutades forvard-vahetuslepingut summale 20 VVÜ-d. Paragrahvi 6.5.11 punktide a–b kohaselt rahavoo riskimaandamisreservis kajastatavate summade kindlakstegemisel võrdleb üksus:

a) forvard-vahetuslepingu õiglase väärtuse muutust koos valuutariskiga seotud muutustega väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute väärtuses;

b) valuutariskiga seotud muutusi väga tõenäoliste prognoositavate ostutehingute väärtuses.

▼**M53**

Kuni väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute kajastamiseni finantsaruannetes kajastab üksus siiski ainult forvard-vahetuslepinguga seotud summasid. Müügitehingute kajastamise ajal kajastatakse kõnealustest prognoositavatest tehingutest saadud väärtuse muutuse kasumid või kahjumid (st riskimaandamissuhte määratlemise ja tulu kajastamise vahelisel ajal toimunud väärtuse muutus, mis on tingitud valuutakursi muutusest).

B6.6.10 Sarnaselt kui näites oleks üksuse netopositsiooni väärtus null, võrdleks ta väga tõenäoliste prognoositavate müügitehingute valuutariskiga seotud väärtuse muutusi väga tõenäoliste prognoositavate ostutehingute valuutariskiga seotud väärtuse muutustega. Siiski kajastatakse nimetatud summad alles siis, kui seotud prognoositavad tehingud kajastatakse finantsaruannetes.

Riskimaandamisobjektina määratletud objektirühmade kihid

B6.6.11 Paragrahvis B6.3.19 märgitud põhjusel on olemasolevate objektirühmade kihikomponentide määratlemiseks vaja eraldi kindlaks määrata maandatud riskiga kihikomponendi määratlemise aluseks oleva objektirühma nominaalsumma.

B6.6.12 Riskimaandamissuhe võib sisaldada mitme erineva objektirühma kihte. Näiteks varade rühma ja kohustiste rühma netopositsiooni riskimaandamisel võib riskimaandamissuhe sisaldada kombinatsioonis varade rühma kihikomponenti ja kohustiste rühma kihikomponenti.

Riskimaandamisinstrumendi kasumi või kahjumi esitamine

B6.6.13 Kui objektide riski maandatakse rahavoogude riskimaandamise korral ühiselt rühmana, võivad need mõjutada kasumiaruande eri ridadel ja muus koondkasumis kajastatavaid objekte. Riskimaandamise kasumi või kahjumi esitamine nimetatud aruandes sõltub objektide rühmast.

B6.6.14 Kui objektide rühmal ei ole tasaarvestatavaid riskipositsioone (näiteks välisvaluuta kulude rühm, mis mõjutab kasumiaruande eri ridadel ja muus koondkasumis kajastatavaid objekte, mille puhul maandatakse valuutariski), siis jaotakse ümberliigitatud riskimaandamisinstrumendi kasum ja kahjum proportsionaalselt riskimaandamisobjektidest mõjutatud ridadel kajastatavate objektide vahel. Selline jaotamine toimub süstemaatiliselt ja ratsionaalselt ning selle tulemusena ei tohi ühest riskimaandamisinstrumendist tuleneva netokasumi või kahjumi koguväärtus suureneda.

B6.6.15 Kui objektide rühmal on tasaarvestatavaid riskipositsioone (näiteks välisvaluutas nomineeritud müügitehingute ja kulude rühm, mille puhul maandatakse ühiselt valuutariski), siis esitab üksus riskimaandamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes ja muus koondkasumis eraldi real kajastatava objektina. Eeldame näiteks välisvaluutas toimuva 100 VVÜ väärtuses müügi ja välisvaluutas tehtud 80 VVÜ väärtuses kulude netopositsiooni valuutariski maandamist 20 VVÜ väärtuses forvard-vahetuslepinguga. Forvard-vahetuslepingust saadud kasum või kahjum, mis liigitatakse rahavoo riskimaandamisreservist ümber kasumiaruandesse (kui netopositsioon mõjutab kasumit või kahjumit), esitatakse maandatud riskiga müügitehingutest ja kuludest eristatud eraldi real kajastatava objektina. Kui müük toimub varasemal perioodil kui kulude teke, mõõdetakse müügitulu endiselt hetkevahetuskursiga vastavalt IAS 21-le. Seotud riskimaandamise kasum

▼M53

või kahjum esitatakse eraldi real kajastatava objektina, nii et kasum või kahjum kajastab netopositsiooni riskimaandamise mõju koos vastava korrektsiooniga rahavoo riskimaandamisreservis. Kui maandatud riskiga kulud mõjutavad hilisema perioodi kasumit või kahjumit, liigitatakse varem müügitehingute rahavoo riskimaandamisreservis kajastatud riskimaandamise kasum või kahjum ümber kasumiks või kahjumiks ning esitatakse IAS 21 kohaselt hetkevahetuskursiga mõõdetud maandatud riskiga kulusid sisaldavatest ridadest eristatud eraldi real kajastatava objektina.

B6.6.16 Õiglase väärtuse riskimaandamise mõne tüübi kasutamisel ei ole riskimaandamise eesmärk niivõrd tasaarvestada riskimaandamisobjekti õiglase väärtuse muutust, vaid pigem teisendada riskimaandamisobjekti rahavoogusid. Näiteks üksus kasutab fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse intressimäärariski maandamiseks intressimäära vahetuslepingut. Üksuse riskimääramise eesmärk on teisendada fikseeritud intressimääraga rahavood ujuva intressimääraga rahavoogudeks. Selle eesmärgi kajastamiseks riskimaandamissuhte arvestuses lisatakse intressimäära vahetuslepingu intressi netojuurdekasv kasumisse või kahjumisse. Netopositsiooni (näiteks fikseeritud intressimääraga vara ja fikseeritud intressimääraga kohustise netopositsiooni) riskimaandamise korral tuleb kõnealune intressi netojuurdekasv esitada kasumiaruandes ja muus koondkasumis eraldi real kajastatava objektina. Selle eesmärk on vältida ühe instrumendi netokasumi või -kahjumi summerimist tasaarvestatavaks brutosummaks ja nende kajastamist eri ridadel (näiteks sellega välditakse ühe intressimäära *vahetus*-lepingu summeerimist brutointressituluks ja brutointressikuluks).

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED (7. PEATÜKK)

Üleminek (osa 7.2)

Kauplemiseks hoitavad finantsvarad

B7.2.1 Üksus teeb käesoleva standardi esmakordse rakendamise kuupäeval kindlaks, kas üksuse finantsvara haldamiseks kasutatav ärimudel vastab paragrahvi 4.1.2 punktis a või paragrahvi 4.1.2A punktis a sätestatud tingimusele või kas finantsvara vastab paragrahvis 5.7.5 sätestatud valiku kriteeriumitele.

Väärtuse langus

B7.2.2 Üleminekul peaks üksus püüdma saavutada esmasel kajastamisel esinenud krediidiriskile ligilähedast riski, võttes arvesse kogu mõistlikku ja põhjendatud informatsiooni, mis on kättesaadav ilma liigsete kulude või pingutusteta. Üksus ei ole kohustatud korraldama põhjalikke otsinguid informatsiooni saamiseks, et teha ülemineku kuupäeval kindlaks, kas krediidirisk on pärast esmast kajastamist oluliselt suurenenud. Kui üksusel ei ole võimalik seda ilma liigsete kuludeta või pingutusteta kindlaks teha, rakendatakse paragrahvi 7.2.20.

▼**M53**

B7.2.3 Algselt kajastatud finantsinstrumentide (või siduvate laenuandmiskohustuste või finantsgarantiilepingute, mille lepingupooleks üksus on saanud) kahju allahindluse kindlakstegemiseks enne esmakordse rakendamise kuupäeva võtab üksus nii selliste objektide üleviimisel kui ka nende kajastamise lõpetamisel arvesse informatsiooni, mis on vajalik esmase kajastamise krediidiriski tegeliku või ligilähedase suuruse kindlaksmääramiseks. Üksus võib algse krediidiriski tegeliku või ligilähedase suuruse kindlakstegemiseks arvesse võtta sisemist ja välist informatsiooni, kaasa arvatud portfelliinformatsiooni, kooskõlas paragrahvidega B5.5.1–B5.5.6.

B7.2.4 Kui üksusel on vähe varasemat informatsiooni, võib ta kasutada sisemistest aruannetest ja statistikast (mis võib olla kogutud uue toote väljalaskmise otsustamise ajal) saadud informatsiooni, informatsiooni sarnaste toodete kohta või sarnaste rühmade kogemusi seoses võrreldavate finantsinstrumentidega, kui see on asjakohane.

MÕISTED (LISA A)

Tuletisinstrumendid

BA.1 Tüüpilised tuletisinstrumentide näited on futuur- ja forvard-, *vahetus*- ja optsioonilepingud. Tuletisinstrumendil on tavaliselt tinglik väärtus, mis on rahasumma, aktsiate arv, kaalu- või mahuühikute arv või muud lepingus määratletud ühikud. Kuid tuletisinstrumendi puhul ei ole nõutav, et selle valdaja või väljaandja investeeriks või saaks lepingu jõustumisel tingliku väärtuse. Alternatiivselt võib tuletisinstrument nõuda fikseeritud makset või mõne tulevase sündmuse tõttu muutuva suurusega summa makset (kuid mitte proportsionaalselt alusvara muutusega), mis ei ole seotud tingliku väärtusega. Näiteks võib leping nõuda fikseeritud makset summas 1 000 VÜ-d, kui kuue kuu LIBOR suureneb 100 baaspunkti võrra. Selline leping on tuletisinstrument, kuigi tinglik väärtus ei ole kindlaks määratud.

BA.2 Käesolevas standardis määratletud tuletisinstrumendi määratlus hõlmab lepinguid, mida arveldatakse kogusummas alusvara ülekandmisega (nt forvardleping fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi ostmiseks). Üksusel võib olla selline leping mittefinantsobjekti ostmiseks või müümiseks, mida saab arveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (nt leping kauba ostmiseks või müümiseks fikseeritud hinnaga mingil kuupäeval tulevikus). Selline leping kuulub käesoleva standardi rakendusalasse, välja arvatud juhul, kui leping sõlmiti ja seda kasutatakse edaspidi mittefinantsobjekti üleandmiseks vastavalt üksuse eeldatavatele ostu-, müügi- või kasutamisvajadustele. Käesolevat standardit kohaldatakse siiski selliste lepingute suhtes üksuse eeldatava ostu. müügi või kasutuse nõuete puhul, kui üksus teeb sellise määratluse vastavalt paragrahvile 2.5 (vt paragrahvid 2.4–2.7).

BA.3 Tuletusinstrumendi üks iseloomulikke tunnuseid on see, et selle esialgne netoinvesteering on väiksem, kui oleks nõutav muud liiki lepingute puhul, mis eeldatavasti reageeriksid turutegurite muutustele samamoodi. Optsioonileping vastab sellisele mõistele, sest optsiooni preemia on väiksem kui investeering, mis oleks nõutav optsiooniga seotud finantsinstrumendi soetamiseks. Valuuta vahetustehing, millega nõutakse võrdse õiglase väärtusega erinevate valuutade esmast vahetamist, vastab määratlusele, sest selle esialgne netoinvesteering on null.

▼**M53**

BA.4 Tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük tingib tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel ajal sellise fikseeritud hinnaga siduva kohustuse, mis vastab tuletisinstrumendi määratlusele. Kuid siduva kohustuse lühikese kestuse tõttu ei kajastata seda tuletisfinantsinstrumendina. Selle asemel sätestab käesolev standard selliste tavapärastel turutingimustel lepingute kohta spetsiaalse arvestuse (vt paragrahvid 3.1.2 ja B3.1.3–B3.1.6).

BA.5 Tuletisinstrumendi määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetses regioonis ja temperatuuri indeksit konkreetses linnas. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoole vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglases väärtuses on omanikule spetsiifiline, kui õiglane väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garandi risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk autoomanikule spetsiifiline.

Kauplemiseesmärgil hoitavad finantsvarad ja kohustised

BA.6 Kauplemine peegeldab tavaliselt aktiivset ja sagedast ostmist ja müümist ning kauplemiseesmärgil hoitavaid finantsinstrumente kasutatakse tavaliselt eesmärgiga saada kasumit lühiajalistest hinna kõikumistest või vahendaja müügimarginaalist.

BA.7 Kauplemiseesmärgil hoitavate finantskohustiste hulka kuuluvad:

a) tuletisinstrumentide kohustised, mida ei kajastata riskimaandamisinstrumentidena;

b) kohustused kanda üle finantsvarasid, mida on laenuks võtnud lühikeseks müüja (s.o üksus, mis müüb finantsvarasid, mida ta on laenuks võtnud ja veel ei oma);

c) finantskohustised, mis on võetud kavatsusega osta need lähiajal tagasi (nt noteeritud võlainstrument, mida emitent võib osta lähiajal tagasi, sõltuvalt selle õiglase väärtuse muutustest), ja

d) finantskohustised, mis kuuluvad selliste kindlaksmääratud finantsinstrumentide portfelli, mida hallatakse ühiselt ja mille suhtes on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta.

BA.8 Asjaolu, et kohustist kasutatakse kauplemistegevuse finantseerimiseks, ei muuda veel iseenesest seda kauplemiseesmärgil hoitavaks kohustiseks.

▼M32

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 10

Konsolideeritud finantsaruanded

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada põhimõtted konsolideeritud finantsaruannete esitamiseks ja koostamiseks juhul, kui (majandus)üksus kontrollib ühte või mitut (majandus)üksust.

Eesmärgi täitmine

▼M38

2 Lõikes 1 esitatud eesmärgi täitmiseks nõutakse käesolevas IFRSis, et:

▼M32

(a) (majandus)üksus (*emaettevõte*), mis kontrollib ühte või mitut teist (majandus)üksust (*tütarettevõtet*), esitaks konsolideeritud finantsaruanded;

(b) määraks kindlaks *kontrolli* põhimõtte ja kehtestaks kontrolli konsolideerimise alusena;

▼M38

(c) määraks kindlaks, kuidas rakendada kontrolli põhimõtet, et tuvastada, kas investor kontrollib investeerimisobjekti ja peab seega investeerimisobjekti konsolideerima;

(d) sätestaks arvestusnõuded konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja

(e) määratleks investeerimisettevõtte ning näeks ette erandi investeerimisettevõtte konkreetsete tütarettevõtete konsolideerimiseks.

▼M32

3 Käesolevas IFRSis ei käsitleta äriühenduste arvestusnõudeid ega nende mõju konsolideerimisele, sealhulgas äriühenduses tekkivale firmaväärtusele (vt IFRS 3 *Äriühendused*).

RAKENDUSALA

▼M51

4 Konsolideeritud finantsaruanded esitab emaettevõttest (majandus)üksus. Käesolevat IFRSi kohaldatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes, välja arvatud järgnevatel juhtudel:

(a) emaettevõte ei pea esitama konsolideeritud finantsaruandeid, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

(i) ettevõte on täisomanduses või teise (majandus)üksuse osalises omanduses olev tütarettevõte ja kõiki selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil puuduvad vastuväited, et (majandus)üksus ei koosta konsolideeritud finantsaruandeid;

(ii) ettevõtte võla- või omakapitaliinstrumentidega ei kaubelda avalikul turul (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);

▼M51

(iii) ettevõte ei ole esitanud ega ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile ega muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul mis tahes liiki instrumente ning

(iv) ettevõtte üle täielikku kontrolli omav või vahepealne emaettevõte koostab IFRSidega kooskõlas olevad avalikult kättesaadavad finantsaruanded, milles tütarettevõtted on konsolideeritud või neid on kasumi või kahjumi kaudu mõõdetud õiglases väärtuses vastavalt käesolevale IFRSile.

(b) [välja jäetud].

(c) [välja jäetud].

4A Käesolevat IFRSi ei kohaldata töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide ega muude töövõtjate pikaajaliste hüvitiste plaanide suhtes, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist raamatupidamisstandardit IAS 19 *Hüvitised töötajatele*.

4B Investeerimisettevõttest emaettevõte ei esita konsolideeritud finantsaruandeid, kui vastavalt käesoleva IFRSi paragrahvile 31 on nõutud kõikide tütarettevõtete õiglases väärtuses mõõtmist kasumi või kahjumi kaudu.

▼M32

Kontroll

5 Investor määrab majandus(üksuses) (investeerimisobjektis) osalemise olemusest olenemata kindlaks, kas ta on emaettevõte, hinnates seda, kas ta kontrollib investeerimisobjekti.

6 Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui ta on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja ta saab mõjuvõimu kaudu, mis tal on investeerimisobjekti üle, mõjutada seda kasumit.

7 Seega kontrollib investor investeerimisobjekti üksnes juhul, kui:

(a) **tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle (vt lõiked 10–14);**

(b) **ta on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile (vt lõiked 15 ja 16) ja**

(c) **ta saab kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada oma kasumi suurust (vt lõiked 17 ja 18).**

8 Hinnates seda, kas ta kontrollib investeerimisobjekti, võtab investor arvesse kõiki fakte ja asjaolusid. Investor hindab uuesti, kas ta kontrollib investeerimisobjekti, kui faktidest ja asjaoludest ilmneb, et üks või mitu lõikes 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist on muutunud (vt lõiked B80–B85).

9 Kaks või rohkem investorit kontrollivad ühiselt investeerimisobjekti, kui nad peavad oluliste tegevuste juhtimiseks koos tegutsema. Sellisel juhul ei kontrolli ükski investor eraldi investeerimisobjekti, sest ükski investor ei saa juhtida tegevusi, tegemata koostööd teiste investoritega. Investor arvestab oma osalust investeerimisobjektis kooskõlas asjakohaste IFRSidega, näiteks IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*, IAS 28 *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse* või IFRS 9 *Finantsinstrumendid.*

▼M32

Mõjuvõim

10 Investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, kui investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevust, st tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit.

11 Mõjuvõim tuleneb õigustest. Mõnikord on mõjuvõimu lihtne hinnata, näiteks juhul, kui mõjuvõim investeerimisobjekti üle saadakse otse ja üksnes omakapitaliinstrumentidega (näiteks aktsiad) antavatest hääleõigustest ja seda saab hinnata sellistest osalustest tulenevaid hääleõigusi arvesse võttes. Muudel juhtudel on hindamine keerulisem ja nõuab mitme teguri arvessevõtmist, näiteks kui mõjuvõim tuleneb ühest või mitmest lepingupõhisest kokkuleppest.

12 Investoril, kellel on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi, on mõjuvõim isegi siis, kui ta ei ole oma juhtimisõigusi veel kasutanud. Tõendid selle kohta, et investor on juhtinud olulisi tegevusi, saavad aidata investori mõjuvõimu kindlaks määrata, kuid sellised tõendid ei ole iseenesest määrava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, kas investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

13 Kui kahel või enamal investoril on õigused, mis annavad neile ühepoolse võimaluse juhtida erinevaid olulisi tegevusi, siis on investeerimisobjekti üle mõjuvõim investoril, kellel on hetkel võimalus juhtida investeerimisobjekti kasumit kõige rohkem mõjutavaid tegevusi.

14 Investoril saab olla mõjuvõim investeerimisobjekti üle ka juhul, kui muudel (majandus)üksustel on õigused, mis annavad neile hetkel võimaluse osaleda oluliste tegevuste juhtimisel, näiteks kui teisel (majandus)üksusel on *märkimisväärne mõju*. Üksnes kaitsvaid õigusi omaval investoril ei ole mõjuvõimu investeerimisobjekti üle (vt lõiked 26–B28) ja ta ei oma seega kontrolli investeerimisobjekti üle.

Kasum

15 Investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile, kui osalemisest tulenev investori kasum võib muutuda vastavalt investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)ele. Investori kasum saab olla ainult positiivne, ainult negatiivne või nii positiivne kui ka negatiivne.

16 Kuigi investeerimisobjekti saab kontrollida ainult üks investor, võivad investeerimisobjekti kasumist osa saada mitu osapoolt. Investeerimisobjekti kasumist või väljamaksetest võivad osa saada näiteks mittekontrollivate osaluste omanikud.

Mõjuvõimu ja kasumi vaheline seos

17 Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui tal on nii investeerimisobjekti üle mõjuvõim ja avatus või õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvatele kasumile kui ka võimalus kasutada oma mõjuvõimu, et mõjutada investeerimisobjektis osalemisest tulenevat investori kasumit.

▼M32

18 Seega määrab otsustusõigusi omav investor kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Investor, kes on lõigete B58–B72 kohaselt käsundisaaja, ei oma kontrolli investeerimisobjekti üle, kui ta kasutab talle delegeeritud otsustusõigusi.

ARVESTUSNÕUDED

19 Emaettevõte kasutab konsolideeritud finantsaruannete koostamisel sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.

20 Investeerimisobjekti konsolideerimine algab kuupäevast, mil investor saavutab kontrolli investeerimisobjekti üle, ja lõpeb siis, kui investor kaotab kontrolli investeerimisobjekti üle.

21 Lõigetega B86–B93 nähakse ette juhised konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks.

Mittekontrollivad osalused

22 Emaettevõte kajastab mittekontrollivaid osalusi konsolideeritud finantsseisundi aruandes omakapitali koosseisus, eraldi emaettevõtte omanikele kuuluvast omakapitalist.

23 Muutusi emaettevõttele kuuluvas tütarettevõtte osaluses, mille tulemusena emaettevõte ei kaota kontrolli tütarettevõtte üle, arvestatakse omakapitali tehingutena (st tehingud oma omanikeõigusi teostavate omanikega).

24 Lõigetega B94–B96 nähakse ette juhised mittekontrollivate osaluste arvestamiseks konsolideeritud finantsaruannetes.

Kontrolli kaotamine

25 Kui emaettevõte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:

(a) lõpetab endise tütarettevõtte varade ja kohustiste kajastamise oma konsolideeritud finantsseisundi aruandes;

(b) kajastab kontrolli kaotamisel endises tütarettevõttes säilinud investeeringut selle õiglases väärtuses ning seejärel kajastab seda ja kõiki summasid, mida endine tütarettevõte talle võlgneb või mida ta ise võlgneb sellisele tütarettevõttele, kooskõlas asjakohaste IFRSidega. Seda õiglast väärtust loetakse õiglaseks väärtuseks finantsvara esmasel kajastamisel kooskõlas IFRS 9-ga või vajaduse korral soetusmaksumuseks sidus- või ühisettevõttesse tehtud investeeringu esmasel kajastamisel;

(c) kajastab kontrolli kaotamisega seotud kasumit või kahjumit, mis kuulub endisele kontrollivale osalusele.

26 Lõigetega B97–B99 nähakse ette juhised kontrolli kaotamise arvestamiseks.

▼M38

KINDLAKSTEGEMINE, KAS (MAJANDUS)ÜKSUS ON INVESTEERIMISETTEVÕTE

27 Emaettevõte teeb kindlaks, kas ta on investeerimisettevõte. Investeerimisettevõte on (majandus)üksus, mis:

(a) saab ühelt või mitmelt investorilt rahalised vahendid eesmärgiga osutada sellele investorile (nendele investoritele) investeeringute valitsemise teenuseid;

(b) kinnitab oma investori(te)le, et tema ärieesmärk on investeerida rahalised vahendid üksnes selleks, et saada kapitali väärtuse kasvust tulenevat tulu, investeerimistulu või mõlemat, ja

(c) mõõdab ning hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tasuvust õiglase väärtuse alusel.

Lõigetes B85A–B85M on esitatud asjakohane rakendusjuhis.

28 (Majandus)üksus peab selle hindamisel, kas ta vastab lõikes 27 kirjeldatud määratlusele, kaaluma, kas tal on järgmised investeerimisettevõttele iseloomulikud omadused:

(a) tal on mitu investeeringut (vt lõiked B85O–B85P);

(b) tal on mitu investorit (vt lõiked B85Q–B85S);

(c) tal on investorid, kes ei ole (majandus)üksuse seotud osapooled (vt lõiked B85T–B85U), ja

(d) talle kuuluvad omandiõiguse osalused omakapitali vormis või muud sarnased osalused (vt lõiked B85V–B85W).

Neist iseloomulikest omadustest mõne puudumine ei välista tingimata (majandus)üksuse liigitamist investeerimisettevõttena. Investeerimisettevõte, kellel puudub mõni nimetatud iseloomulik omadus, avalikustab IFRS 12 *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine* lõikes 9A nõutud lisateabe.

29 Kui faktid ja asjaolud viitavad muutustele ühes või mitmes investeerimisettevõtte määratluse kolmest elemendist, mida on kirjeldatud lõikes 27, või investeerimisettevõttele iseloomulikes omadustes, mida on kirjeldatud lõikes 28, peab emaettevõte uuesti hindama, kas ta on investeerimisettevõte.

30 Emaettevõte, kes lakkab olemast investeerimisettevõte või kes muutub investeerimisettevõtteks, kajastab oma staatuse muutust edasiulatuvalt alates staatuse muutumise kuupäevast (vt lõiked B100–B101).

INVESTEERIMISETTEVÕTTED: KONSOLIDEERIMISE ERAND

31 Investeerimisettevõte ei konsolideeri teise (majandus)üksuse üle kontrolli omandamisel oma tütarettevõtteid ega rakenda IFRS 3, välja arvatud lõikes 32 kirjeldatud juhul. Investeerimisettevõte mõõdab selle asemel tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 9-ga. ([1])

([1]) IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lõikes C7 on sätestatud: „Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis käesolevas IFRSis toodud viiteid IFRS 9-le loetakse viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*”.

▼M51

32 Olenemata lõikes 31 esitatud nõudest, kui investeerimisettevõttel on tütarettevõte, mis ei ole investeerimisettevõte ja mille peamine eesmärk ja tegevus seisneb investeerimisettevõtte investeerimistegevusega seotud teenuste osutamises (vt paragrahvid B85C–B85E), konsolideerib investeerimisettevõte käesoleva tütarettevõtte vastavalt käesoleva IFRSi paragrahvidele 19–26 ning kohaldab iga sellise tütarettevõtte omandamise suhtes rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IFRS 3 nõudeid.

▼M38

33 Investeerimisettevõtte emaettevõte konsolideerib kõik tema kontrolli all olevad (majandus)üksused, kaasa arvatud need, mida ta kontrollib investeerimisettevõttest tütarettevõtte kaudu, välja arvatud juhul, kui emaettevõte ise on investeerimisettevõte.

▼M32

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

konsolideeritud finantsaruanded — **Kontserni** finantsaruanded, milles **emaettevõtte** ja tema **tütarettevõtete** varad, kohustised, omakapital, tulud, kulud ja rahavood on esitatud nii, nagu oleks tegemist üheainsa (majandus)üksusega.

kontroll investeerimisobjekti üle — Investor kontrollib investeerimisobjekti, kui ta on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja tal on võimalus mõjutada seda kasumit mõjuvõimu kaudu, mis tal on investeerimisobjekti üle.

otsusetegija — Otsustusõigustega (majandus)üksus, mis on muude osapoolte suhtes kas käsundiandja või käsundisaaja.

kontsern — **Emaettevõte** ja tema **tütarettevõtted**.

▼M38

investeerimisettevõte — (Majandus)üksus, mis

(a) saab ühelt või mitmelt investorilt rahalised vahendid eesmärgiga osutada sellele investorile (nendele investoritele) investeeringute valitsemise teenuseid;

(b) kinnitab oma investori(te)le, et tema ärieesmärk on investeerida rahalised vahendid üksnes selleks, et saada kapitali väärtuse kasvust tulenevat tulu, investeerimistulu või mõlemat, ja

(c) mõõdab ning hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tasuvust õiglase väärtuse alusel.

▼M32

mittekontrolliv osalus	**Tütarettevõtte** omakapital, mis ei kuulu otseselt ega kaudselt **emaettevõttele**.
emaettevõte	(Majandus)üksus, mis **kontrollib** ühte või mitut (majandus)üksust.
mõjuvõim	Õigused, mis annavad hetkel võimaluse juhtida **olulisi tegevusi**.
kaitsvad õigused	Õigused, mis peaksid kaitsma neid õigusi omava osapoole huve, andmata sellele osapoolele mõjuvõimu (majandus)üksuse üle, millega need õigused on seotud.
olulised tegevused	Käesoleva IFRSi kohaldamisel on olulised tegevused investeerimisobjekti tegevused, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit.
tagasikutsumisõigused	Õigused võtta otsusetegijalt ära tema otsustuspädevus.
tütarettevõte	(Majandus)üksus, mida kontrollib teine (majandus)üksus.

Järgmised mõisted on määratletud IFRS 11-s, IFRS 12-s *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*, IAS 28-s (muudetud 2011) või IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* ja neid kasutatakse käesolevas IFRSis kõnealuste IFRSide tähendustes:

— sidusettevõte;

— osalus teises (majandus)üksuses;

— ühisettevõte;

— juhtkonna võtmeisikud;

— seotud osapool;

— märkimisväärne mõju.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–26 rakendamist ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 10 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

▼**M32**

KONTROLLI HINDAMINE

B2 Selleks et teha kindlaks, kas investoril on kontroll investeerimisobjekti üle, hindab investor, kas tal on:

(a) mõjuvõim investeerimisobjekti üle;

(b) avatus või õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile ja

(c) võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada investori kasumi suurust.

B3 Seda saab kindlaks teha, võttes arvesse järgmisi tegureid:

(a) investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus (vt lõiked B5–B8);

(b) mis on olulised tegevused ja kuidas tehakse otsused nende tegevuste kohta (vt lõiked B11–B13);

(c) kas investori õigused annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi (vt lõiked B14–B54);

(d) kas investor on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile (vt lõiked B55–B57) ja

(e) kas investoril on võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, et mõjutada investori kasumi suurust (vt lõiked B58–B72).

B4 Hinnates oma kontrolli investeerimisobjekti üle, võtab investor arvesse muude osapooltega olemasoleva suhte olemust (vt lõiked B73–B75).

Investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus

B5 Hinnates oma kontrolli investeerimisobjekti üle, võtab investor arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust, et teha kindlaks olulised tegevused ja seda, kuidas tehakse otsuseid oluliste tegevuste kohta, kellel on hetkel võimalus juhtida selliseid tegevusi ja kes saab kasumit sellistest tegevustest.

B6 Investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmisel võib selguda, et investeerimisobjekti kontrollitakse omakapitaliinstrumentide, näiteks investeerimisobjekti lihtaktsiate kaudu, mis annavad nende omanikule proportsionaalsed hääleõigused. Sel juhul keskendutakse kontrolli hindamisel otsustusprotsessi muutvate täiendavate kokkulepete puudumise korral sellele, millisel osapoolel on võimalus kasutada investeerimisobjekti tegevus- ja rahastamispoliitika kindlaksmääramiseks piisavaid hääleõigusi (vt lõiked B34–B50). Kõige lihtsamal juhul, kui muud tegurid puuduvad, kontrollib investeerimisobjekti investor, kellele kuulub enamik hääleõigusi.

B7 Selleks et teha keerulisematel juhtudel kindlaks, kas investor kontrollib investeerimisobjekti, võib olla vajalik võtta arvesse teatavaid või kõiki lõikes B3 nimetatud muid tegureid.

▼M32

B8 Investeerimisobjekt võib olla üles ehitatud selliselt, et hääleõigused ei ole peamine tegur, mis otsustab selle, kes kontrollib investeerimisobjekti, näiteks kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu. Sellisel juhul võtab investor investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust arvesse võttes arvesse ka riske, mille suhtes peab investeerimisobjekt olema avatud, riske, mida ta peab edasi andma investeerimisobjekti osapooltele, ja seda, kas investor on avatud kõikidele neile riskidele või osale neist. Võetakse arvesse nii kahjumiriski kui ka potentsiaalset kasumit.

Mõjuvõim

B9 Selleks et omada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, peavad investoril olema õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Mõjuvõimu hindamisel võetakse arvesse üksnes sisulisi õigusi ja õigusi, mis ei ole kaitsvad (vt lõiked B22–B28).

B10 Otsus, kas investoril on mõjuvõim, sõltub olulistest tegevustest, oluliste tegevuste kohta otsuste tegemise viisist ning investorile ja muudele osapooltele kuuluvatest õigustest investeerimisobjekti suhtes.

Olulised tegevused ja oluliste tegevuste juhtimine

B11 Paljude investeerimisobjektide puhul mõjutab nende kasumit hulk põhi- ja rahastamistegevusi. Olulised tegevused võivad asjaoludest olenevalt olla muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

(a) kaupade või teenuste müük ja ost;

(b) finantsvarade juhtimine nende eluea jooksul (sealhulgas kohustuste täitmatajätmise korral);

(c) varade valimine, omandamine või müük;

(d) uute toodete või protsesside uurimine ja arendamine ning

(e) rahastamisstruktuuri kindlaksmääramine ja rahastamine.

B12 Otsused oluliste tegevuste kohta võivad olla muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

(a) investeerimisobjekti tegevust ja kapitali käsitlevad otsused, sealhulgas eelarvealased otsused; ja

(b) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikute või teenuseosutajate määramine ja tasustamine ning nende teenuste või tööjõu kasutamise lõpetamine.

B13 Teatud juhul võivad olulised tegevused olla tegevused nii enne kui ka pärast teatava olukorra kujunemist või sündmuse esinemist. Kui kahel või enamal investoril on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi ja need tegevused toimuvad eri ajal, määravad investorid kindlaks, millisel investoril on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad kõnealust kasumit kõige suuremal määral, kooskõlas samaaegselt esinevate otsustusõiguste käsitlemisega (vt lõige 13). Kui olulised faktid ja asjaolud muutuvad, vaatavad investorid selle otsuse uuesti läbi.

▼M32

Rakendamise näited

1. näide

Kaks investorit moodustavad investeerimisobjekti, et arendada ja turustada meditsiinitoodet. Üks investor vastutab meditsiinitoote väljatöötamise ja sellele ametliku heakskiidu hankimise eest – see vastutus hõlmab ühepoolset võimalust teha kõiki otsuseid, mis on seotud toote väljatöötamise ja ametliku heakskiidu hankimisega. Kui järelevalveasutus on toote heaks kiitnud, hakkab teine investor seda tootma ja turustama – sellel investoril on ühepoolne võimalus teha kõiki otsuseid toote tootmise ja turustamise kohta. Kui kõik tegevused – nii meditsiinitoote väljatöötamine ja ametliku heakskiidu hankimine kui ka selle tootmine ja turustamine – on olulised tegevused, peab iga investor tegema kindlaks, kas tal on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad investeerimisobjekti kasumit *kõige* suuremal määral. Iga investor peab seega kaaluma, kas meditsiinitoote väljatöötamine ja ametliku heakskiidu hankimine või selle tootmine ja turustamine on tegevus, mis mõjutab investeerimisobjekti kasumit *kõige* suuremal määral, ja kas tal on võimalus juhtida seda tegevust. Otsustades seda, millisel investoril on mõjuvõim, võtavad investorid arvesse järgmisi tegureid:

(a) investeerimisobjekti eesmärk ja ülesehitus;

(b) tegurid, mis määravad kindlaks investeerimisobjekti kasuminormi, tulu ja väärtuse ning meditsiinitoote väärtuse;

(c) mõju investeerimisobjekti kasumile, mis tuleneb iga investori otsustuspädevusest seoses punktis b nimetatud teguritega; ja

(d) investori avatus kasumi muutlikkusele.

Selles näites võtavad investorid arvesse ka järgmisi tegureid:

(e) ametliku heakskiidu saamise ebakindlus ja selleks nõutavad jõupingutused (võttes arvesse investori varasemat kogemust meditsiinitoodete edukal väljatöötamisel ja ametliku heakskiidu saamisel) ja

(f) milline investor kontrollib meditsiinitoodet, kui arendusetapp on osutunud edukaks.

2. näide

Investeerimisvahend (investeerimisobjekt) luuakse ja seda rahastatakse investorile (võlainvestorile) kuuluva võlainstrumendiga ja mitmele muule investorile kuuluvate omakapitaliinstrumentidega. Omakapitali osamakse on mõeldud esimeste kahjumite katmiseks ja investeerimisobjektilt listulu saamiseks. Üks omakapitali investoritest, kellele kuulub 30 protsenti omakapitalist, on ka varahaldur. Investeerimisobjekt kasutab oma tulu finantsvarade portfelli ostmiseks, mistõttu on investeerimisobjekt avatud krediidiriskile, mis on seotud varade põhi- ja intressimaksete tasumise kohustuse võimaliku rikkumisega. Tehingut turustatakse võlainvestorile investeeringuna, mis on minimaalselt avatud portfelli varadest tulenevate kohustuste võimaliku rikkumisega seotud krediidiriskile, tulenevalt nende varade olemusest ja sellest, et omakapitali osamakse on mõeldud katma investeerimisobjekti esimesi kahjumeid. Investeerimisobjekti kasumit mõjutab suurel määral investeerimisobjekti varaportfelli haldamine, mis hõlmab otsuseid varade valiku, omandamise ja müügi kohta vastavalt portfelli juhistele, ning haldamine portfelli varadest tulenevate kohustuste rikkumisel. Kõiki neid tegevusi juhib varahaldur seni,

▼M32

kuni kohustuste rikkumine ulatub teatud määrani portfelli väärtusest (st kui portfelli väärtus on selline, et investeerimisobjekti omakapitali osamakse on ära tarbitud). Pärast seda juhib varasid kolmandast osapoolest haldur vastavalt võlainvestori juhistele. Investeerimisobjekti varaportfelli juhtimine on investeerimisobjekti oluline tegevus. Varahalduril on võimalus juhtida olulisi tegevusi seni, kuni varad, mille puhul on kohustusi rikutud, ulatuvad kindla määrani portfelli väärtusest; võlainvestoril on võimalus juhtida olulisi tegevusi, kui selliste varade väärtus, mille puhul on kohustusi rikutud, ületab seda kindlat määra portfelli väärtusest. Varahaldur ja võlainvestor peavad kumbki tegema kindlaks, kas neil on võimalus juhtida tegevusi, mis mõjutavad investeerimisobjekti kasumit *kõige* suuremal määral, sealhulgas võttes arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust ning mõlema osapoole avatust kasumi muutlikkusele.

Õigused, mis annavad investorile mõjuvõimu investeerimisobjekti üle

B14 Mõjuvõim tuleneb õigustest. Selleks et omada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, peavad investoril olema õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Õigused, mis võivad anda investorile mõjuvõimu, erinevad investeerimisobjektide lõikes.

B15 Investorile võivad kas eraldi või koos anda mõjuvõimu muu hulgas näiteks järgmised õigused (loetelu ei ole ammendav):

(a) õigus investeerimisobjekti hääleõiguste (või potentsiaalsete hääleõiguste) näol (vt lõiked B34–B50);

(b) õigus määrata, ümber paigutada või tagasi kutsuda investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikuid, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi;

(c) õigus määrata teine (majandus)üksus, mis juhib olulisi tegevusi, või selline määramine tühistada;

(d) õigus anda investeerimisobjektile korraldus sõlmida investori kasuks tehinguid või kasutada vetoõigust tehingute muutmise suhtes ja

(e) muud õigused (näiteks juhtimislepingus kindlaksmääratud otsustusõigused), mis annavad nende omanikule võimaluse juhtida olulisi tegevusi.

B16 Kui investeerimisobjektil on hulk põhi- ja rahastamistegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit, ja kui pidevalt tuleb teha sisulisi otsuseid selliste tegevuste suhtes, siis annavad investorile üldiselt mõjuvõimu just hääleõigused või muud sarnased õigused kas eraldi või koos muude kokkulepetega.

B17 Kui hääleõigused ei saa olulisel määral mõjutada investeerimisobjekti kasumit, näiteks kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja oluliste tegevuste juhtimine määratakse kindlaks lepingupõhiste kokkulepetega, peab investor hindama neid lepingupõhiseid kokkuleppeid, et teha kindlaks, kas tal on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Otsustades seda, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks, võtab investor arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust (vt lõiked B5–B8) ning lõigetes B51–B54 ja lõigetes B18–B20 sätestatud nõudeid.

▼**M32**

B18 Teatud juhul võib olla keeruline teha kindlaks, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Selleks et võimaldada sellisel juhul mõjuvõimu hinnata, võtab investor arvesse tõendeid selle kohta, kas tal on praktiline võimalus juhtida ühepoolselt olulisi tegevusi. Arvesse võetakse järgmisi tegureid (loetelu ei ole ammendav), mis koos investori õiguste ning lõigetes B19 ja B20 esitatud näitajate arvessevõtmisega võivad tõendada, et investori õigused on piisavad, et saada mõjuvõim investeerimisobjekti üle:

(a) investor saab selleks lepingupõhiseid õigusi omamata määrata või heaks kiita investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikuid, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi;

(b) investor saab selleks lepingupõhiseid õigusi omamata anda investeerimisobjektile korralduse sõlmida investori kasuks olulisi tehinguid või kasutada vetoõigust selliste tehingute muutmise suhtes;

(c) investor saab mõjutada kas investeerimisobjekti juhtorgani liikmete ametisse nimetamise protsessi või teistelt hääleõiguste omanikelt volituste hankimist;

(d) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikud on investori seotud osapooled (näiteks investeerimisobjekti tegevjuht ja investori tegevjuht on üks ja sama isik);

(e) enamik investeerimisobjekti juhtorgani liikmeid on investori seotud osapooled.

B19 Mõnikord võib esineda viiteid sellele, et investoril on investeerimisobjektiga eriline suhe, mis annab alust eeldada, et investoril on enam kui vaid passiivne huvi investeerimisobjekti suhtes. Ühegi eraldiseisva näitaja või teatava näitajate kombinatsiooni olemasolu ei pruugi tähendada, et mõjuvõimu kriteerium on täidetud. Enama kui vaid passiivse huvi omamine investeerimisobjekti suhtes võib siiski viidata sellele, et investoril on muid seotud õigusi, mis on piisavad investeerimisobjekti üle mõjuvõimu saamiseks või olemasoleva mõjuvõimu tõendamiseks. Näiteks annavad järgmised tegurid põhjuse eeldada, et investoril on enam kui vaid passiivne huvi investeerimisobjekti suhtes, ning võivad koos muude õigustega viidata mõjuvõimule:

(a) investeerimisobjekti juhtkonna võtmeisikud, kellel on võimalus juhtida olulisi tegevusi, on investori praegused või endised töötajad;

(b) investeerimisobjekti tegevused sõltuvad investorist, näiteks järgmistes olukordades:

(i) investeerimisobjekt sõltub suure osa oma tegevuse rahastamisel investorist;

(ii) investor tagab suure osa investeerimisobjekti kohustustest;

(iii) investeerimisobjekt sõltub kriitiliste teenuste, tehnoloogia, tarnete või toorainete puhul investorist;

(iv) investor kontrollib varasid, näiteks litsentse või kaubamärke, mis on olulised investeerimisobjekti tegevuse suhtes;

▼M32

(v) investeerimisobjekt sõltub investorist juhtkonna võtmeisikute puhul, näiteks kui investori töötajatel on eriteadmised investeerimisobjekti tegevuse kohta;

(c) investor osaleb suures osas investeerimisobjekti tegevustest või suurt osa investeerimisobjekti tegevustest teostatakse investori nimel;

(d) investori avatus või õigus investeerimisobjektis osalemisest tulenevale kasumile on ebaproportsionaalselt suurem kui tema hääleõigused või muud sarnased õigused. Näiteks võib juhtuda, et investoril on õigus või ta on avatud rohkem kui poolele investeerimisobjekti kasumist, kuid talle kuulub vähem kui pool investeerimisobjekti hääleõigustest.

B20 Mida suurem on investor avatus või mida rohkem on tal õigusi investeerimisobjektis osalemisest tulenevale kasumi muutlikkusele, seda rohkem on investor motiveeritud hankima piisavaid õigusi mõjuvõimu saamiseks. Suur avatus kasumi muutlikkusele viitab seega sellele, et investoril võib olla mõjuvõim. Investori avatuse ulatus ei määra siiski iseenesest kindlaks, kas investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

B21 Lõikes B18 nimetatud tegurite ning lõigetes B19 and B20 nimetatud näitajate arvessevõtmisel koos investori õigustega antakse suurem kaal lõikes B18 kirjeldatud tõenditele mõjuvõimu kohta.

Sisulised õigused

B22 Investor võtab mõjuvõimu omamise hindamisel arvesse üksnes investeerimisobjektiga seotud sisulisi õigusi (mis kuuluvad investorile ja muudele osapooltele). Õigus on oluline juhul, kui selle omanikul on praktiline võimalus seda õigust kasutada.

B23 Otsustades seda, kas õigused on sisulised, tuleb võtta arvesse kõiki fakte ja asjaolusid. Selle otsuse tegemisel võetakse arvesse muu hulgas järgmisi tegureid (loetelu ei ole ammendav):

(a) kas on mingeid tõkkeid (majanduslikke või muid), mis takistavad omanikul (või omanikel) õigusi kasutamast. Sellised tõkked on näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

(i) rahalised trahvid ja stiimulid, mis takistaksid omanikul oma õigusi kasutamast (või hoiaksid selle ära);

(ii) täitmis- või vahetushind, millega luuakse finantstõke, mis takistaks omanikul oma õigusi kasutamast (või hoiaks selle ära);

(iii) tingimused, mis muudavad õiguste kasutamise ebatõenäoliseks, näiteks tingimused, mis kitsendavad nende kasutamise aega;

(iv) investeerimisobjekti asutamisdokumentides või rakendatavates õigusnormides sellise sõnaselge ja mõistliku mehhanismi puudumine, mis võimaldaks õiguste omanikul oma õigusi kasutada;

(v) õiguste omaniku suutmatus hankida oma õiguste kasutamiseks vajalikku teavet;

(vi) tegevustõkked või -stiimulid, mis takistaksid omanikul õigusi kasutamast (või hoiaksid selle ära) (nt teiste juhtide puudumine, kes sooviksid või oleksid suutelised osutama eriteenuseid või osutama teenuseid ja võtma endale praegusele juhile kuuluvaid teisi huve);

▼M32

(vii) juriidilised või regulatiivsed nõuded, mis takistavad õiguste omanikul kasutamast oma õigusi (nt kui välisinvestoril keelatakse kasutada oma õigusi);

(b) juhul kui õiguste kasutamine nõuab mitme osapoole nõusolekut või kui õigused kuuluvad mitmele osapoolele, siis kas on olemas mehhanism, mis annab nendele osapooltele praktilise võimaluse kasutada neid õigusi üheskoos, kui nad otsustavad seda teha. Sellise mehhanismi puudumine viitab, et õigused ei pruugi olla sisulised. Mida suurem on osapoolte arv, kes peavad nõustuma õiguste kasutamisega, seda väiksem on tõenäosus, et need õigused on sisulised. Juhatus, mille liikmed on otsusetegijast sõltumatud, võib siiski toimida mehhanismina, mille kaudu saavad arvukad investorid tegutseda ühiselt oma õiguste kasutamisel. Tagasikutsumisõigus, mida kasutab sõltumatu juhatus, on seega sisuline suurema tõenäolisusega kui juhul, kui sama õigust kasutaks suur hulk investoreid igaüks eraldi;

(c) kas õigusi omav osapool saaks või õigusi omavad osapooled saaksid kasu nende õiguste kasutamisest. Isik, kes omab investeerimisobjektis potentsiaalseid hääleõigusi (vt lõiked B47–B50), võtab näiteks arvesse instrumendi täitmis- või vahetushinda. See, et potentsiaalsete hääleõiguste tingimused on sisulised, on tõenäolisem siis, kui instrument on rahas või investor saaks muul põhjusel kasu instrumendi täitmisest või vahetamisest (nt realiseerides investori ja investeerimisobjekti vahelise koostoime).

B24 Selleks et õigused oleksid sisulised, peavad need olema ka kasutatavad juhul, kui on vaja teha otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Tavaliselt peavad õigused olema hetkel kasutatavad selleks, et need oleksid sisulised. Mõnikord võivad õigused siiski olla sisulised ka juhul, kui need ei ole hetkel kasutatavad.

Rakendamise näited

3. näide

Igal aastal toimub investeerimisobjekti aktsionäride üldkoosolek, kus tehakse otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Järgmine korraline aktsionäride üldkoosolek toimub kaheksa kuu pärast. Aktsionärid, kellele eraldi või koos kuulub vähemalt 5 protsenti hääleõigustest, võivad siiski kutsuda kokku erakorralise koosoleku, et muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid, kuid teistele aktsionäridele koosolekust teatamise nõue tähendab, et seda koosolekut ei saa kokku kutsuda enne 30 päeva möödumist. Olulisi tegevusi käsitlevaid põhimõtteid saab muuta üksnes erakorralisel või korralisel aktsionäride üldkoosolekul. See hõlmab oluliste varade müügi ja suurte investeeringute tegemise või müügi heakskiitmist.

Eeltoodud olukord kehtib allpool kirjeldatud näidete 3A–3D puhul. Iga näidet vaadeldakse eraldiseisvalt.

3A. näide

Investorile kuulub enamik hääleõigusi investeerimisobjektis. Investori hääleõigused on sisulised, sest investoril on võimalus teha vajaduse korral otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta. Asjaolu, et investor saab kasutada oma hääleõigusi alles 30 päeva pärast, ei välista seda, et investoril on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi alates osaluse omandamise hetkest.

▼M32

3B. näide

Investor on sõlminud tärminlepingu, et omandada enamik investeerimisobjekti aktsiaid. Tärminlepingu täitmiskuupäev on 25 päeva pärast. Olemasolevad aktsionärid ei saa muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid, sest erakorralist koosolekut ei saa korraldada enne 30 päeva möödumist, kuid selleks ajaks on tärminleping täidetud. Investoril on seega õigused, mis on sisuliselt võrdväärsed enamusaktsionäri õigustega eespool esitatud näites 3A (st tärminlepingu sõlminud investor saab teha vajaduse korral otsuseid oluliste tegevuste juhtimise kohta). Investori tärminleping on sisuline õigus, mis annab investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi isegi enne tärminlepingu täitmist.

3C. näide

Investoril on enamiku investeerimisobjekti aktsiate omandamiseks sisuline optsioon, mida tuleb kasutada 25 päeva jooksul ja mis on sügaval rahas. Järeldus on sama nagu näite 3B puhul.

3D. näide

Investor on sõlminud tärminlepingu, et omandada enamiku investeerimisobjekti aktsiatest, kuid tal ei ole muid seotud õigusi investeerimisobjekti suhtes. Tärminlepingu täitmiskuupäev on kuue kuu pärast. Erinevalt eespool esitatud näidetest ei ole investoril hetkel võimalust juhtida olulisi tegevusi. Olemasolevatel aktsionäridel on hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi, sest nad saavad muuta olulisi tegevusi käsitlevaid seniseid põhimõtteid enne tärminlepingu täitmist.

B25 Muude osapoolte teostatavad sisulised õigused võivad takistada investorit kontrollimast investeerimisobjekti, millega need õigused on seotud. Selliste sisuliste õiguste puhul ei nõuta, et nende omanikel oleks võimalus algatada otsuseid. Seni kuni õigused ei ole üksnes kaitsvad (vt lõiked B26–B28), võivad muudele osapooltele kuuluvad sisulised õigused takistada investoril kontrollimast investeerimisobjekti isegi siis, kui õigused annavad nende omanikele hetkel üksnes võimaluse oluliste tegevustega seotud otsuseid heaks kiita või tõkestada.

Kaitsvad õigused

B26 Hinnates seda, kas õigused annavad investorile mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, hindab investor, kas tema õigused ja teistele kuuluvad õigused on kaitsvad õigused. Kaitsvad õigused on seotud investeerimisobjekti tegevuste põhimõttelise muutmisega või kehtivad erakorraliste asjaolude korral. Ometi ei ole kõik õigused, mis kehtivad erakorraliste asjaolude korral või sõltuvad teatavatest sündmustest, kaitsvad õigused (vt lõiked B13 ja B53).

B27 Kuna kaitsvad õigused on ette nähtud kaitsma nende omanike huve, andmata asjaomasele osapoolele mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, millega need õigused on seotud, ei saa üksnes kaitsvaid õigusi omaval investoril olla mõjuvõimu ja ta ei saa takistada teist osapoolt omamast mõjuvõimu investeerimisobjekti üle (vt lõige 14).

▼M32

B28 Sellised kaitsvad õigused on muu hulgas näiteks järgmised (loetelu ei ole ammendav):

(a) laenuandja õigus keelata laenusaajal teostada selliseid tegevusi, mis võivad muuta laenusaaja krediidiriski olulisel määral laenuandja kahjuks;

(b) investeerimisobjektis mittekontrollivat osalust omava osapoole õigus kiita heaks kapitalimahutusi suuremas summas, kui on nõutav äritegevuse tavapärases käigus, või kiita heaks omakapitali- või võlainstrumentide emiteerimine;

(c) laenuandja õigus arestida laenusaaja varad, kui laenusaaja ei täida teatavaid laenu tagasimaksmise tingimusi.

Frantsiisid

B29 Frantsiisileping, mille puhul investeerimisobjekt on frantsiisivõtja, annab frantsiisiandjale sageli õigused, mis on ettenähtud kaitsma frantsiisitud kaubamärki. Frantsiisilepinguga antakse tavaliselt frantsiisiandjale teatavad otsustusõigused frantsiisivõtja tegevuse suhtes.

B30 Frantsiisiandja õigused ei piira üldiselt muude osapoolte kui frantsiisiandja võimalust teha otsuseid, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit. Samuti ei pruugi frantsiisilepingus sätestatud frantsiisiandja õigused anda talle hetkel võimalust juhtida tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit.

B31 Tuleb teha vahet hetkel olemasoleval võimalusel teha otsuseid, mis mõjutavad olulisel määral frantsiisivõtja kasumit, ja võimalusel teha otsuseid, mis kaitsevad frantsiisitud kaubamärki. Frantsiisiandjal ei ole mõjuvõimu frantsiisivõtja üle, kui muudel osapooltel on õigused, mis annavad neile hetkel võimaluse juhtida frantsiisivõtja olulisi tegevusi.

B32 Frantsiisilepingut sõlmides tegi frantsiisivõtja ühepoolse otsuse juhtida oma äritegevust kooskõlas frantsiisilepingu tingimustega, kuid enda nimel.

B33 Kontrolli selliste põhimõtteliste otsuste üle nagu frantsiisivõtja õiguslik vorm ja tema rahastamise struktuur võivad kindlaks määrata muud osapooled kui frantsiisiandja ja see võib olulisel määral mõjutada frantsiisivõtja kasumit. Mida väiksem on frantsiisiandja antav rahaline toetus ja mida vähem on frantsiisiandja avatud frantsiisisaajalt saadava kasumi muutlikkusele, seda suurem on tõenäosus, et frantsiisiandjal on üksnes kaitsvad õigused.

Hääleõigused

B34 Investoril on sageli hetkel võimalus juhtida kas hääleõiguste või muude sarnaste õiguste kaudu olulisi tegevusi. Kui investeerimisobjekti olulisi tegevusi juhitakse hääleõiguste kaudu, võtab investor arvesse käesolevas osas (lõiked B35–B50) sätestatud nõudeid.

Mõjuvõim koos häälteenamusega

B35 Investoril, kellele kuulub üle poole investeerimisobjekti hääleõigustest, on järgmistel juhtudel mõjuvõim, välja arvatud siis, kui rakendatakse lõige B36 või lõige B37:

▼M32

(a) häälteenamuse omanik juhib olulisi tegevusi või

(b) häälteenamuse omanik määrab ametisse enamiku olulisi tegevusi juhtiva juhtorgani liikmetest.

Häälteenamus ilma mõjuvõimuta

B36 Investeerimisobjekti üle mõjuvõimu saamiseks peavad sellise investori hääleõigused, kellele kuulub üle poole investeerimisobjekti hääleõigustest, olema sisulised vastavalt lõigetele B22–B25 ja andma investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi, mis sageli toimub tegevus- ja rahastamispoliitika kindlaksmääramise kaudu. Kui teisel (majandus)üksusel on õigused, mis annavad sellele (majandus)üksusele õiguse juhtida olulisi tegevusi, ja see (majandus)üksus ei ole investori käsundisaaja, siis ei oma investor mõjuvõimu investeerimisobjekti üle.

B37 Isegi kui investorile kuulub investeerimisobjektis häälteenamus, ei ole investoril mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, kui need hääleõigused ei ole sisulised. Investor, kellele kuulub investeerimisobjektis üle poole hääleõigustest, ei saa näiteks omada mõjuvõimu, kui olulisi tegevusi juhib valitsus, kohus, haldur, pankrotihaldur, likvideerija või järelevalveasutus.

Mõjuvõim ilma häälteenamuseta

B38 Investor võib omada mõjuvõimu ka juhul, kui talle ei kuulu investeerimisobjektis häälteenamus. Kui investorile ei kuulu investeerimisobjektis häälteenamus, saab ta omada mõjuvõimu näiteks alljärgneva kaudu:

(a) lepingupõhine kokkulepe investori ja teiste hääleomanike vahel (vt lõige B39);

(b) muudest lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused (vt lõige B40);

(c) investori hääleõigused (vt lõiked B41–B45);

(d) potentsiaalsed hääleõigused (vt lõiked B47–B50);

(e) punktide a–d kombinatsioon.

Lepingupõhine kokkulepe teiste hääleomanikega

B39 Investori ja teiste hääleomanike vahelise lepingupõhise kokkuleppega saab anda investorile õiguse kasutada hääleõigusi, mis on investorile mõjuvõimu andmiseks piisavad, isegi juhul, kui investoril ei ole piisavalt hääleõigusi, et saada mõjuvõim ilma lepingupõhise kokkuleppeta. Lepingupõhise kokkuleppega võiks siiski tagada, et investor saab anda piisaval arvul teistele hääleomanikele juhiseid, kuidas hääletada, et võimaldada investoril teha otsuseid oluliste tegevuste kohta.

Lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused

B40 Muud otsustusõigused saavad koos hääleõigustega anda investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Näiteks võivad lepingupõhises kokkuleppes kindlaksmääratud õigused koos hääleõigusega olla piisavad, et anda investorile hetkel võimalus juhtida investeerimisobjekti tootmisprotsessi või investeerimisobjekti muud põhi- või rahastamistegevust, mis mõjutab olulisel määral investeerimisobjekti kasumit. Muude õiguste puudumise korral ei põhjusta investeerimisobjekti majanduslik sõltuvus investorist (näiteks tarnija suhted oma põhikliendiga) siiski investori mõjuvõimu investeerimisobjekti üle.

▼**M32**

Investori hääleõigused

B41 Vähem kui enamikku hääleõigusi omaval investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks, kui investoril on praktiline võimalus juhtida ühepoolselt olulisi tegevusi.

B42 Hinnates seda, kas investori hääleõigused on mõjuvõimu saamiseks piisavad, võtab investor arvesse kõiki fakte ja asjaolusid, sealhulgas:

(a) investori hääleõiguste arv võrreldes teiste hääleomanike häälte arvu ja jaotusega, pidades silmas, et:

(i) mida rohkem hääleõigusi investoril on, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;

(ii) mida rohkem hääleõigusi investoril on võrreldes teiste hääleomanikega, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;

(iii) mida rohkem osapooli peab tegutsema ühiselt investori väljahääletamiseks, seda suurem on tõenäosus, et investoril on õigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi;

(b) investorile, teistele hääleomanikele või muudele osapooltele kuuluvad potentsiaalsed hääleõigused (vt lõiked B47–B50);

(c) muudest lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad õigused (vt lõige B40) ja

(d) täiendavad faktid ja asjaolud, mis viitavad sellele, et investoril kas on või ei ole hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi ajal, mil on vaja teha otsuseid, sealhulgas eelmiste aktsionäride üldkoosolekute hääletustulemused.

B43 Kui oluliste tegevuste juhtimine määratakse kindlaks häälteenamusega ja investorile kuulub oluliselt rohkem hääleõigusi kui ühelegi teisele hääleomanikule või hääleomanike organiseeritud rühmale ning teised aktsiaosalused on hajutatud, siis võib juba pärast lõike 42 punktides a–c nimetatud tegurite arvessevõtmist olla selge, et investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle.

Rakendamise näited

4. näide

Investor omandab 48 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad tuhandetele aktsionäridele, kellest mitte ükski eraldi ei oma üle 1 protsendi hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Hinnates omandatavate hääleõiguste osakaalu teiste aktsiaosaluste suhtelise suuruse alusel, otsustas investor, et 48-protsendine osalus oleks kontrolli saamiseks piisav. Sel juhul järeldab investor oma osaluse absoluutse suuruse ja teiste aktsiaosaluste suhtelise suuruse alusel, et tal on piisavalt ülekaalukas häälteosalus, et vastata mõjuvõimu kriteeriumile vajaduseta võtta arvesse muid tõendeid mõjuvõimu kohta.

▼M32

5. näide

Investorile A kuulub 40 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja ülejäänud 12 investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Aktsionäride kokkuleppega antakse investorile A õigus määrata ja kutsuda tagasi juhtkond, kes vastutab oluliste tegevuste juhtimise eest, ning kehtestada nende tasu. Kokkuleppe muutmiseks on nõutav aktsionäride kahe kolmandiku suurune häälteenamus. Sel juhul järeldab investor A, et investori osaluse absoluutne suurus ja teiste aktsiaosaluste suhteline suurus üksinda ei ole määrava tähtsusega, et otsustada, kas investoril on mõjuvõimu saamiseks piisavad õigused. Investor A otsustab siiski, et tema lepingupõhine õigus määrata ja kutsuda tagasi juhtkond ning kehtestada nende tasu on piisav järeldamaks, et tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle. Investori mõjuvõimu hindamisel ei võeta arvesse asjaolu, et investor A ei ole võib-olla kasutanud seda õigust, ega selle tõenäosust, et investor A kasutab oma juhtkonna valimise, ametisse määramise või tagasikutsumise õigust.

B44 Muudes olukordades võib juba pärast lõike B42 punktides a–c nimetatud tegurite arvessevõtmist olla selge, et investoril ei ole mõjuvõimu.

Rakendamise näide

6. näide

Investorile A kuulub 45 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Veel kahele investorile kuulub kummalegi 26 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad kolmele muule aktsionärile, kusjuures igaühele neist kuulub 1 protsent. Puuduvad muud kokkulepped, mis mõjutaksid otsuste tegemist. Sel juhul on investori A häälteosaluse suurus ja selle suhteline suurus võrreldes teiste aktsiaosalustega piisavad järeldamaks, et investoril A ei ole mõjuvõimu. Kaks investorit peaksid ainult tegema koostööd, et takistada investorit A juhtimast investeerimisobjekti olulisi tegevusi.

B45 Lõike B42 punktides a–c nimetatud tegurid üksinda ei pruugi siiski olla määrava tähtsusega. Kui investoril ei ole pärast nende tegurite arvessevõtmist selge, kas tal on mõjuvõim, võtab ta arvesse täiendavaid fakte ja asjaolusid, näiteks seda, kas teised aktsionärid on olemuselt passiivsed, mida tõendavad eelmiste aktsionäride üldkoosolekute hääletustulemused. See hõlmab lõikes B18 nimetatud tegurite ning lõigetes B19 ja B20 esitatud näitajate hindamist. Mida vähem hääleõigusi investoril on ja mida vähem osapooli peaksid tegutsema ühiselt investori väljahääletamiseks, seda rohkem toetutaks täiendavatele faktidele ja asjaoludele, et hinnata seda, kas investori õigused on mõjuvõimu saamiseks piisavad. Kui lõigetes B18–B20 nimetatud fakte ja asjaolusid võetakse arvesse koos investori õigustega, antakse lõikes B18 kirjeldatud mõjuvõimu tõenditele suurem kaal kui lõigetes B19 ja B20 esitatud mõjuvõimu näitajatele.

Rakendamise näited

7. näide

Investorile kuulub 45 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud 11 investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole lepingupõhiseid kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Sel juhul ei ole investori osaluse absoluutne suurus ega teiste aktsiaosaluste suhteline suurus üksinda määrava tähtsusega, et otsustada seda, kas investoril on piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle. Arvesse tuleb võtta täiendavaid fakte ja asjaolusid, mis võivad tõendada seda, kas investoril on või ei ole mõjuvõim.

▼M32

8. näide

Investorile kuulub 35 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Veel kolmele investorile kuulub igaühele 5 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Ülejäänud hääleõigused kuuluvad paljudele aktsionäridele, kellest mitte ükski eraldi ei oma üle 1 protsendi hääleõigustest. Ühelgi aktsionäril ei ole kokkuleppeid teistega konsulteerimiseks ega ühiste otsuste tegemiseks. Investeerimisobjekti olulisi tegevusi käsitlevate otsuste vastuvõtmiseks on nõutav häälteenamusega heakskiit asjaomasel aktsionäride üldkoosolekul – viimastel asjaomastel aktsionäride üldkoosolekutel hääletas 75 % investeerimisobjekti hääleõiguste omanikest. Sellisel juhul viitab teiste aktsionäride aktiivne osalemine viimastel aktsionäride üldkoosolekutel sellele, et investoril ei oleks praktilist võimalust juhtida ühepoolselt olulisi tegevusi, olenemata sellest, kas investor on juhtinud olulisi tegevusi, sest piisav arv teisi aktsionäre hääletas samal viisil kui investor.

B46 Kui pärast lõike B42 punktides a–d nimetatud tegurite arvessevõtmist ei ole selge, et investoril on mõjuvõim, siis ei oma investor kontrolli investeerimisobjekti üle.

Potentsiaalsed hääleõigused

B47 Investor võtab kontrolli hindamisel arvesse oma potentsiaalseid hääleõigusi ja muudele osapooltele kuuluvaid potentsiaalseid hääleõigusi, et määrata kindlaks, kas tal on mõjuvõim. Potentsiaalsed hääleõigused on õigused investeerimisobjekti hääleõiguste saamiseks, näiteks vahetatavatest instrumentidest või optsioonidest, sealhulgas tärminlepingutest tulenevad õigused. Potentsiaalseid hääleõigusi võetakse arvesse üksnes siis, kui õigused on sisulised (vt lõiked B22–B25).

B48 Potentsiaalsete hääleõiguste arvessevõtmisel võtab investor arvesse instrumendi eesmärki ja ülesehitust ning investori muul viisil investeerimisobjektis osalemise eesmärki ja ülesehitust. See hõlmab instrumendi eri tingimuste ning investori ilmsete ootuste, motiivide ja kõnealuste tingimustega nõustumise põhjuste hindamist.

B49 Kui investoril on hääleõigused või muud otsustusõigused investeerimisobjekti tegevuste suhtes, hindab investor, kas need õigused koos potentsiaalsete hääleõigustega annavad investorile mõjuvõimu.

B50 Sisulised potentsiaalsed hääleõigused üksinda või koos muude õigustega võivad anda investorile hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi. Näiteks on sellega tõenäoliselt tegemist juhul, kui investorile kuulub 40 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja ta omab lõike B23 kohaselt optsioonidest tulenevaid sisulisi õigusi täiendava 20 protsendi hääleõiguste omandamiseks.

Rakendamise näited

9. näide

Investorile A kuulub 70 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Investorile B kuulub 30 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest ja optsioon investori A hääleõigustest poole omandamiseks. Seda optsiooni tuleb kasutada järgmise kahe aasta jooksul kindlaksmääratud hinnaga, mis on sügaval rahast väljas (ja peaks nii jääma selle kaheaastase perioodi jooksul). Investor A on kasutanud oma hääleõigusi ja juhib aktiivselt investeerimisobjekti olulisi tegevusi. Sellisel juhul vastab investor

▼M32

A tõenäoliselt mõjuvõimu kriteeriumile, sest tal on ilmselt hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi. Kuigi investorile B kuuluvad hetkel kasutatavad optsioonid täiendavate hääleõiguste ostmiseks (mis kasutamise korral annaksid talle investeerimisobjektis häälteenamuse), on nende optsioonidega seotud tingimused sellised, et optsioone ei loeta sisulisteks.

10. näide

Investorile A ja ülejäänud kahele investorile kummalegi kuulub üks kolmandik investeerimisobjekti hääleõigustest. Investeerimisobjekti äritegevus on tihedalt seotud investoriga A. Lisaks omakapitaliinstrumentidele kuuluvad investorile A ka võlainstrumendid, mis on igal ajahetkel vahetatavad investeerimisobjekti lihtaktsiateks kindlaksmääratud hinnaga, mis on rahast väljas (kuid mitte sügaval rahast väljas). Võlainstrumentide vahetamisel kuuluks investorile A 60 protsenti investeerimisobjekti hääleõigustest. Investor A saaks kasu koostoime realiseerimisest võlainstrumentide vahetamisel lihtaktsiateks. Investoril A on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, sest talle kuuluvad investeerimisobjekti hääleõigused koos sisuliste potentsiaalsete hääleõigustega, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida olulisi tegevusi.

Mõjuvõim, kui hääleõigused või muud sarnased õigused ei mõjuta olulisel määral investeerimisobjekti kasumit

B51 Investor võtab investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse hindamisel (vt lõiked B5–B8) arvesse osalemist ja otsuseid, mis on tehtud investeerimisobjekti loomisel selle ülesehituse käigus, ning hindab, kas tehingu tingimused ja osalemise tunnused annavad investorile piisavad õigused mõjuvõimu saamiseks. Osalemine investeerimisobjekti ülesehituses üksinda ei ole piisav, et anda investorile kontrolli. Osalemine ülesehituses võib siiski viidata sellele, et investoril oli võimalus saada õigusi, mis on piisavad mõjuvõimu saamiseks investeerimisobjekti üle.

B52 Lisaks võtab investor arvesse lepingupõhiseid kokkuleppeid, näiteks ostuoptsiooni õigused, müügioptsiooni õigused ja likvideerimisõigused, mis määrati kindlaks investeerimisobjekti loomisel. Kui need lepingupõhised kokkulepped hõlmavad investeerimisobjektiga tihedalt seotud tegevusi, siis on need tegevused sisuliselt lahutamatu osa investeerimisobjekti üldistest tegevustest, kuigi need võivad toimuda väljaspool investeerimisobjekti juriidilisi piire. Seega tuleb lepingupõhistes kokkulepetes varjatud otseseid või kaudseid otsustusõigusi, mis on tihedalt seotud investeerimisobjektiga, käsitada investeerimisobjekti üle mõjuvõimu kindlaksmääramisel oluliste tegevustena.

B53 Mõne investeerimisobjekti puhul toimuvad olulised tegevused üksnes siis, kui esinevad teatavad asjaolud või toimuvad teatavad sündmused. Investeerimisobjekt võib olla üles ehitatud nii, et selle tegevuste juhtimine ja kasum on eelnevalt kindlaksmääratud, välja arvatud juhul, kui (ja seni, kuni) esinevad teatavad asjaolud või toimuvad teatavad sündmused. Sellisel juhul võivad otsused investeerimisobjekti tegevuste kohta üksnes nende asjaolude esinemisel või sündmuste toimumisel mõjutada olulisel määral tema kasumit ja olla seega olulised tegevused. Investoril, kellel on võimalus teha neid otsuseid, võib olla mõjuvõim ka ilma kõnealuste asjaolude esinemise või sündmuste toimumiseta. See, et nende otsuste tegemise õigus sõltub asjaolude esinemisest või sündmuse toimumisest, ei muuda iseenesest neid õigusi kaitsvateks.

▼M32

Rakendamise näited

11. näide

Investeerimisobjekti ainus äritegevus, mis on määratletud tema asutamisdokumentides, on nõuete ost ja nende igapäevane teenindamine oma investorite jaoks. Igapäevane teenindamine hõlmab põhisumma ja intressi sissenõudmist nende maksekuupäeva saabumisel ja asjaomaste summade edastamist. Nõude maksmata jätmisel müüb investeerimisobjekt automaatselt nõude investorile vastavalt investori ja investeerimisobjekti vahelises müügioptsiooni lepingus kokkulepitule. Ainuke oluline tegevus on nõuete haldamine maksekohustuse rikkumise korral, sest see on ainus tegevus, mis võib olulisel määral mõjutada investeerimisobjekti kasumit. Nõuete haldamine enne maksekohustuse täitmata jätmist ei ole oluline tegevus, sest selle puhul ei ole nõutav sisuliste otsuste tegemine, mis võiksid mõjutada olulisel määral investeerimisobjekti kasumit – tegevused enne kohustuse täitmata jätmist on eelnevalt kindlaksmääratud ning need hõlmavad üksnes rahavoogude sissenõudmist nende tähtaja saabumisel ja nende edastamist investoritele. Hinnates investeerimisobjekti kõiki tegevusi, mis mõjutavad olulisel määral investeerimisobjekti kasumit, tuleb seega arvesse võtta üksnes investori õigust hallata varasid maksekohustuste rikkumise korral. Selle näite puhul tagab investeerimisobjekti ülesehitus, et investoril on otsustuspädevus kasumit olulisel määral mõjutavate tegevuste suhtes ajal, mil selline otsustuspädevus on nõutav. Müügioptsiooni lepingu tingimused on lahutamatult seotud kogu tehingu ja investeerimisobjekti asutamisega. Seepärast järeldub müügioptsiooni lepingu tingimustest ja investeerimisobjekti asutamisdokumentidest, et investoril on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, isegi kui nõuete omandiõigus läheb investorile üle üksnes maksekohustuse rikkumisel ja investor haldab nõudeid, mille puhul maksekohustust rikuti, väljaspool investeerimisobjekti juriidilisi piire.

12. näide

Nõuded on investeerimisobjekti ainus vara. Investeerimisobjekti eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmisel on kindlaks määratud, et nõuete haldamine nende maksekohustuste rikkumisel on ainus oluline tegevus. Osapool, kellel on võimalus hallata nõudeid, mille puhul on maksekohustusi rikutud, omab mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, olenemata sellest, kas keegi laenusaajatest on maksekohustusi rikkunud.

B54 Investoril võib olla otsene või kaudne siduv kohustus tagada, et investeerimisobjekt jätkab tegutsemist vastavalt kavandatule. Selline kohustus võib suurendada investori avatust kasumi muutlikkusele ja seega suurendada investori jaoks ajendit hankida mõjuvõimu saamiseks piisavaid õigusi. Siduv kohustus tagada investeerimisobjekti kavandatud viisil tegutsemine võib seega viidata sellele, et investoril on mõjuvõim, kuid ei anna iseenesest investorile mõjuvõimu ega takista muul osapoolel omamast mõjuvõimu.

Avatus või õigused investeerimisobjektist tulenevale muutuvale kasumile

B55 Hinnates kontrolli olemasolu investeerimisobjekti üle, määrab investor kindlaks, kas ta on avatud või tal on õigused investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile.

▼M32

B56 Muutuv kasum on kasum, mis ei ole fikseeritud ja mis võib investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)e tõttu muutuda. Muutuv kasum saab olla ainult positiivne, ainult negatiivne või nii positiivne kui ka negatiivne (vt lõik 15). Investor hindab seda, kas investeerimisobjektist tulenev kasum on muutuv ja kui muutuv see kasum on, tuginedes kokkuleppe sisule ja olenemata kasumi õiguslikust vormist. Investorile võib kuuluda näiteks fikseeritud intressimaksetega võlakiri. Käesoleva IFRSi kohaldamisel kujutavad fikseeritud intressimaksed muutuvat kasumit, sest neile avaldab mõju maksekohustuse rikkumise risk ja investor on nende tõttu avatud võlakirja emitendi krediidiriskile. Muutlikkus (st kui muutuv see kasum on) sõltub võlakirja krediidiriskist. Finantstulemus(likkus)ega seotud fikseeritud tasud investeerimisobjekti varade haldamise eest on samuti muutuv kasum, sest investor on nende tõttu avatud investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)e riskile. Muutlikkus sõltub investeerimisobjekti võimest toota tasu maksmiseks piisavat tulu.

B57 Kasum on näiteks järgmine:

(a) dividendid, muud majandusliku kasu väljamaksed investeerimisobjektist (nt intress investeerimisobjekti emiteeritud võlaväärtpaberitelt) ja investori investeerimisobjektis oleva investeeringu väärtuse muutus;

(b) tasu investeerimisobjekti varade või kohustiste teenindamise eest, tasud ja avatus kahjumile seoses krediidi või likviidsustoetuse andmisega, jääkosalused investeerimisobjekti varades ja kohustistes asjaomase investeerimisobjekti likvideerimise korral, maksusoodustused ja ligipääs tulevasele likviidsusele, mis investoril on seoses osalemisega investeerimisobjektis;

(c) kasum, mis ei ole kättesaadav teistele osanikele. Investor võiks näiteks kasutada oma varasid koos investeerimisobjekti varadega, näiteks ühendades põhitegevuse funktsioonid, et saavutada mastaabiefekt ja kulude kokkuhoid, hankides haruldasi tooteid, saades juurdepääsu omandiõigusega kaitstud teabele või piirates teatavaid tegevusi või varasid, et suurendada investori muude varade väärtust.

Mõjuvõimu ja kasumi vaheline seos

Delegeeritud mõjuvõim

B58 Investeerimisobjekti üle kontrolli olemasolu hindamisel määrab otsustusõigustega investor (otsusetegija) kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja Samuti määrab investor kindlaks, kas otsustusõigusi omav muu (majandus)üksus tegutseb investori käsundisaajana. Käsundisaaja on osapool, kes tegutseb eelkõige muu osapoole või muude osapoolte (käsundiandja(te)) nimel ja kasuks ning ei kontrolli seega investeerimisobjekti, kui ta kasutab oma otsustuspädevust (vt lõiked 17 ja 18). Mõnikord võib seega käsundiandja mõjuvõim kuuluda käsundisaajale, kes võib seda kasutada, kuid käsundiandja nimel. Otsusetegija ei ole käsundisaaja lihtsalt seepärast, et muud osapooled võivad saada kasu otsusetegija tehtavatest otsusest.

B59 Investor võib teatavate konkreetsete küsimuste või kõikide oluliste tegevuste puhul delegeerida oma otsustuspädevuse käsundisaajale. Investeerimisobjekti üle kontrolli olemasolu hindamisel käsitleb investor oma käsundisaajale delegeeritud otsustusõigusi otse investorile kuuluvate õigustena. Mitme käsundiandja korral hindab iga käsundiandja, kas tal on mõjuvõim investeerimisobjekti üle, võttes arvesse lõigetes B5–B54 sätestatud nõudeid. Lõigetes B60–B72 on esitatud juhised selle kindlaks määramiseks, kas otsusetegija on käsundisaaja või käsundiandja.

▼**M32**

B60 Määrates kindlaks seda, kas ta on käsundisaaja, võtab otsusetegija arvesse enda, hallatava investeerimisobjekti ja muude investeerimisobjekti osapoolte vahelist suhet, eelkõige kõiki allpool nimetatud tegureid:

(a) tema otsustuspädevuse ulatus investeerimisobjekti suhtes (lõiked B62 ja B63);

(b) muudele osapooltele kuuluvad õigused (lõiked B64–B67);

(c) tasu, millele tal on õigus kooskõlas tasustamiskokkuleppega (-lepetega) (lõiked B68–B70);

(d) otsusetegija avatus kasumi muutlikkusele seoses muude osalustega, mis talle investeerimisobjektis kuuluvad (lõiked B71 ja B72).

Eri tegurite suhtes rakendatakse konkreetsete faktide ja asjaolude alusel erinevaid osakaale.

B61 Määrates kindlaks seda, kas otsusetegija on käsundisaaja, tuleb hinnata kõiki lõikes B60 nimetatud tegureid, välja arvatud juhul, kui ühel osapoolel on sisuline õigus otsusetegija tagandada (tagasikutsumisõigus) ja ta saab otsusetegija põhjuseta tagandada (vt lõik B65).

Otsustuspädevuse ulatus

B62 Otsusetegija otsustuspädevuse ulatuse hindamisel võetakse arvesse:

(a) tegevusi, mis on lubatud vastavalt otsusetegija kokkuleppele (-lepetele) ja seaduses sätestatule, ja

(b) otsusetegija kaalutlusõigust otsuste tegemisel selliste tegevuste kohta.

B63 Otsusetegija võtab arvesse investeerimisobjekti eesmärki ja ülesehitust, riske, mille suhtes peab investeerimisobjekt olema avatud, riske, mille ta peab edasi andma investeerimisobjekti osapooltele, ja otsusetegija investeerimisobjekti ülesehituses osalemise taset. Näiteks kui otsusetegija osaleb olulisel määral investeerimisobjekti ülesehituses (sealhulgas otsustuspädevuse ulatuse kindlaksmääramisel), siis võib selline osalemine viidata, et otsusetegijal oli võimalus ja ajend saada õigusi, millest tulenevalt on otsusetegijal võimalus juhtida olulisi tegevusi.

Muudele osapooltele kuuluvad õigused

B64 Muudele osapooltele kuuluvad sisulised õigused võivad mõjutada otsusetegija võimalust juhtida investeerimisobjekti olulisi tegevusi. Sisulised tagasikutsumisõigused või muud õigused võivad viidata sellele, et otsusetegija on käsundisaaja.

▼**M32**

B65 Kui ühel osapoolel on sisulised tagasikutsumisõigused ja ta saab põhjuseta taandada otsusetegija, piisab sellest järeldamaks, et otsusetegija on käsundisaaja. Kui sellised õigused kuuluvad mitmele osapoolele (ja ükski osapool ei saa eraldi taandada otsusetegijat muude osapoolte nõusolekuta), siis need õigused ei ole eraldiseisvalt otsustava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, et otsusetegija tegutseb peamiselt teiste nimel ja kasuks. Mida suurem arv osapooli peab tegutsema ühiselt, et kasutada õigust otsusetegija taandada, ning mida suuremad on otsusetegija muud majanduslikud huvid (st tasu ja muud huvid) ja nendega seotud muutlikkus, seda väiksemat tähtsust omistatakse sellele tegurile.

B66 Muudele osapooltele kuuluvaid sisulisi õigusi, mis piiravad otsusetegija kaalutlusõigust, käsitatakse sarnaselt tagasikutsumisõigustega selle hindamisel, kas otsusetegija on käsundisaaja. Näiteks otsusetegija, kes on kohustatud saama väikese arvu muude osapoolte heakskiidu oma toimingute jaoks, on üldiselt käsundisaaja. (Vt lõiked B22–B25 täiendavate juhiste saamiseks õiguste kohta ja selle kohta, kas need õigused on sisulised.)

B67 Muudele osapooltele kuuluvate õiguste arvessevõtmine hõlmab hinnangu andmist investeerimisobjekti juhatuse (või muu juhtorgani) kasutatavatele õigustele ja nende mõjule otsustuspädevuse suhtes (vt lõike B23 punkt b).

Tasustamine

B68 Mida suurem on otsusetegija tasu ja sellega seotud muutlikkus võrreldes investeerimisobjekti tegevusest eeldatava kasumiga, seda suurem on tõenäosus, et otsusetegija on käsundiandja.

B69 Otsustades, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja, kaalub otsusetegija ka seda, kas on täidetud järgmised tingimused:

(a) otsusetegija tasustamine toimub vastavalt osutatud teenustele;

(b) tasustamiskokkulepe hõlmab üksnes tingimusi ja summasid, mis esinevad tavaliselt kokkulepetes sarnaste teenuste ja oskuste taseme kohta ja mis on kokku lepitud mitteseotud osapoolte vahel.

B70 Otsusetegija ei saa olla käsundisaaja, kui lõike B69 punktides a ja b sätestatud tingimused ei ole täidetud. Nende tingimuste täitmisest üksi ei piisa siiski järeldamaks, et otsusetegija on käsundisaaja.

Avatus muudest osalustest tulenevale kasumi muutlikkusele

B71 Hinnates seda, kas ta on käsundiandja, võtab otsusetegija, kes omab muid osalusi investeerimisobjektis (nt investeeringud investeerimisobjektis või tagatised seoses investeerimisobjekti finantstulemus(likkus)ega), arvesse oma avatust selliste osalustega seotud kasumi muutlikkusele. Muude osaluste omamine investeerimisobjektis viitab sellele, et otsusetegija võib olla käsundiandja.

▼**M32**

B72 Hinnates oma avatust kasumi muutlikkusele seoses muude osalustega investeerimisobjektis, võtab otsusetegija arvesse järgmisi tegureid:

(a) mida suuremad on tema majanduslikud huvid ja nendega seotud muutlikkus, võttes arvesse tema tasu ja muid huve tervikuna, seda suurem on tõenäosus, et otsusetegija on käsundiandja;

(b) kas tema avatus kasumi muutlikkusele erineb teiste investorite vastavast avatusest ja kui jah, siis kas see võiks mõjutada tema tegevust. Näiteks võib see nii olla juhul, kui otsusetegijale kuuluvad allutatud osalused investeerimisobjektis või ta sõlmib investeerimisobjektiga muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid.

Otsusetegija hindab oma avatust võrreldes investeerimisobjekti kasumi kogu muutlikkusega. Hindamine toimub eelkõige investeerimisobjekti tegevusest eeldatavasti saadava kasumi alusel, kuid seejuures ei jäeta arvestamata otsusetegija maksimaalset avatust investeerimisobjekti kasumi muutlikkusele otsusetegijale kuuluvate muude osaluste kaudu.

Rakendamise näited

13. näide

Otsusetegija (fondijuht) kehtestab, turustab ja juhib avalikku reguleeritud fondi kitsalt määratletud parameetrite kohaselt, mis on sätestatud kohalike õigusnormide kohases investeerimismandaadis. Fondi turustati investoritele investeeringuna börsil noteeritud (majandus)üksuste omakapitaliväärtpaberite hajutatud portfelli. Fondijuhil on kindlaksmääratud parameetrite raames kaalutlusõigus varade suhtes, millesse investeerida. Fondijuht on teinud fondi 10-protsendise proportsionaalse investeeringu ja ta saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis vastab 1 protsendile fondi puhasväärtusest. Tasud vastavad osutatud teenustele. Fondijuhil ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 10-protsendine investeering. Fondi puhul ei ole vaja moodustada sõltumatut juhatust ja seda ei ole moodustatud. Investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis mõjutaksid fondijuhi otsustuspädevust, kuid nad võivad lunastada oma osalused fondi kehtestatud konkreetsete piirmäärade ulatuses.

Kuigi fondijuht tegutseb investeerimismandaadis sätestatud parameetrite raames ja kooskõlas regulatiivsete nõuetega, on fondijuhil otsustusõigused, mis annavad talle hetkel võimaluse juhtida fondi olulisi tegevusi – investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis võiksid mõjutada fondijuhi otsustuspädevust. Fondijuht saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, ja ta on samuti teinud fondi proportsionaalse investeeringu. Seoses tasustamise ja oma investeeringuga on fondijuht avatud fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, kuid see avatus ei ole nii suur, et see viitaks sellele, et fondijuht on käsundiandja.

Selles näites ilmneb, et kui võtta arvesse fondijuhi avatust fondist tulenevale kasumi muutlikkusele ja tema otsustuspädevust piiratud parameetrite raames, siis on fondijuht käsundisaaja. Seega fondijuht järeldab, et ta ei kontrolli fondi.

▼M32

14. näide

Otsusetegija asutab, turustab ja juhib fondi, mis pakub investeerimisvõimalusi mitmele investorile. Otsusetegija (fondijuht) peab tegema otsused kõikide investorite parimates huvides ja kooskõlas fondi valitsemiskokkulepetega. Sellest hoolimata on fondijuhil ulatuslik otsustusõigus. Fondijuht saab oma teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis vastab 1 protsendile hallatavatest varadest ja 20 protsendile kogu fondi kasumist teatava kasumitaseme saavutamisel. Tasud vastavad osutatud teenustele.

Kuigi fondijuht peab tegema otsused kõikide investorite parimates huvides, on fondijuhil ulatuslik otsustuspädevus fondi oluliste tegevuste juhtimiseks. Fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega. Lisaks viib tasustamine fondijuhi huvid vastavusse teiste investorite huvidega fondi väärtuse suurendamiseks, tekitamata sealjuures nii suurt avatust fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et seda eraldiseisvalt arvesse võttes järeldada, et fondijuht on käsundiandja.

Eespool kirjeldatud olukord ja analüüs kehtib allpool kirjeldatud näidete 14A–14C puhul. Iga näidet vaadeldakse eraldiseisvalt.

14A. näide

Fondijuhil on fondis ka 2-protsendine investeering, mis viib tema huvid vastavusse teiste investorite huvidega. Fondijuhil ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 2-protsendine investeering. Investorid võivad fondijuhi taandada lihthäälteenamusega, kuid üksnes lepingu rikkumise korral.

Fondijuhi 2-protsendine investeering suurendab tema avatust fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, kuid see avatus ei ole nii suur, et viitaks sellele, et fondijuht on käsundiandja. Teiste investorite õigus fondijuht taandada loetakse kaitsvaks õiguseks, sest seda saab kasutada üksnes lepingu rikkumise korral. Selles näites viitab fondijuhi avatus, et fondijuht on käsundisaaja, kuigi tal on ulatuslik otsustuspädevus ning ta on avatud oma osalusest ja tasust tulenevale kasumi muutlikkusele. Fondijuht järeldab seega, et ta ei kontrolli fondi.

14B. näide

Fondijuhil on suurem proportsionaalne investeering fondis, kuid tal ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema investeering. Investorid võivad fondijuhi taandada lihthäälteenamusega, kuid üksnes lepingu rikkumise korral.

Selles näites loetakse teiste investorite õigust fondijuht taandada kaitsvaks õiguseks, sest seda saab kasutada üksnes lepingu rikkumise korral. Kuigi fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, võib fondijuhi investeering koos tema tasuga luua nii suure avatuse fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et see viitab sellele, et fondijuht on käsundiandja. Mida suuremad on fondijuhi majanduslikud huvid ja nendega seotud muutlikkus (võttes arvesse tema tasu ja muid huve tervikuna), seda rohkem rõhku paneb fondijuht analüüsis neile majanduslikele huvidele ja seda tõenäolisemalt on fondijuht käsundiandja.

▼M32

Näiteks võib fondijuht, võttes arvesse oma tasu ja muid tegureid, lugeda 20-protsendise investeeringu piisavaks, et järeldada, et ta omab kontrolli fondi üle. Teistsuguste asjaolude korral (st tasustamine ja muud tegurid on erinevad) võib kontroll tekkida muu investeerimistaseme juures.

14C. näide

Fondijuhil on 20-protsendine proportsionaalne osalus fondis, kuid tal ei ole kohustust katta kahjumeid suuremas ulatuses, kui on tema 20-protsendine investeering. Fondil on juhatus, mille kõik liikmed on fondijuhist sõltumatud ja määratud teiste investorite poolt. Juhatus määrab kord aastas ametisse fondijuhi. Kui juhatus otsustas mitte pikendada fondijuhi lepingut, siis võivad fondijuhi osutatavaid teenuseid osutada selles töös-tusharus tegutsevad teised fondijuhid.

Kuigi fondijuhile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, võib fondijuhi 20-protsendine investeering koos tema tasuga luua nii suure avatuse fondi tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, et see viitab sellele, et fondijuht on käsundiandja. Investoritel on sisulised õigused fondijuht taandada – juhatus tagab mehhanismi, et investorid saaksid fondijuhi taandada, kui nad otsustavad seda teha.

Selles näites paneb fondijuht analüüsis suuremat rõhku sisulisele tagasikutsumisõigusele. Seega, kuigi fondijuhil on ulatuslik otsustuspädevus ja ta on oma tasust ja investeeringust tulenevalt avatud fondi kasumi muutlikkusele, viitavad teistele investoritele kuuluvad sisulised õigused sellele, et fondijuht on käsundisaaja. Fondijuht järeldab seega, et ta ei kontrolli fondi.

15. näide

Investeerimisobjekt on loodud selleks, et osta fikseeritud intressimääraga ja varadega tagatud väärtpaberite portfell, mida rahastatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumentide ja omakapitaliinstrumentidega. Omakapitaliinstrumendid on ette nähtud võlainvestoritele esimese kahjumi kaitse andmiseks ja investeerimisobjektilt lisatulu saamiseks. Tehingut turustati võimalikele võlainvestoritele investeeringuna varadega tagatud väärtpaberite portfelli, mis on avatud krediidiriskile, mis on seotud portfelli varadega tagatud väärtpaberite emitentide kohustuste võimaliku rikkumisega, ja intressimäära riskile, mis on seotud portfelli juhtimisega. Loomise hetkel moodustavad omakapitaliinstrumendid 10 protsenti ostetud varade väärtusest. Otsusetegija (varahaldur) haldab aktiivset varaportfelli, tehes investeerimisotsuseid investeerimisobjekti prospektis täpsustatud parameetrite raames. Varahaldur saab nende teenuste eest turumääradel põhinevat fikseeritud tasu (s.o 1 protsent hallatavatest varadest) ja tulemuslikkusega seotud tasu (s.o 10 protsenti kasumist), kui investeerimisobjekti kasum ületab kindlaksmääratud taset. Tasud vastavad osutatud teenustele. Varahaldurile kuulub 35 protsenti investeerimisobjekti omakapitalist.

▼M32

Ülejäänud 65 protsenti omakapitalist ja kõik võlainstrumendid kuuluvad suurele arvule hajutatud ja omavahel mitteseotud kolmandast osapoolest investoritele. Varahalduri saab teiste investorite lihthäälteenamusega põhjuseta taandada.

Varahaldurile makstakse fikseeritud ja tulemuslikkusega seotud tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega. Tasu viib fondijuhi huvid vastavusse teiste investorite huvidega fondi väärtuse suurendamiseks. Varahaldur on avatud kasumi muutlikkusele, mis tuleneb fondi tegevusest, sest talle kuulub 35 protsenti omakapitalist, ja tema tasust.

Kuigi varahaldur tegutseb investeerimisobjekti prospektis täpsustatud parameetrite raames, on tal hetkel võimalus teha investeerimisobjekti kasumit olulisel määral mõjutavaid investeerimisotsuseid – teistele investoritele kuuluvatele tagasikutsumisõigustele pannakse analüüsis vähe kaalu, sest need õigused kuuluvad suurele arvule hajutatud investoritele. Selles näites paneb varahaldur suuremat rõhku oma avatusele kasumi muutlikkusele, mis tuleneb tema võlainstrumentidele allutatud osalusest omakapitalis. 35-protsendine osalus omakapitalis loob nii suure allutatud avatuse kahjumitele ja õigustele investeerimisobjekti kasumi suhtes, et see viitab sellele, et varahaldur on käsundiandja. Varahaldur järeldab seega, et ta kontrollib investeerimisobjekti.

16. näide

Otsusetegija (sponsor) spondeerib mitme müüjaga üksust, mis emiteerib lühiajalisi võlainstrumente omavahel mitteseotud kolmandast osapoolest investoritele. Tehingut turustati võimalikele investoritele investeeringuna kõrge reitinguga ja keskmise tähtajaga varade portfelli, mis on minimaalselt avatud krediidiriskile, mis on seotud portfelli varade emitentide kohustuste võimaliku rikkumisega. Erinevad üleandjad müüvad kõrge kvaliteedi ja keskmise tähtajaga varade portfellid sellele üksusele. Iga üleandja teenindab seda varade portfelli, mille ta müüb üksusele, ja haldab nõudeid, mille maksekohustusi on rikutud, turumääradel põhineva teenustasu eest. Iga üleandja pakub samuti esimese kahjumi kaitset varade portfellist tuleneva krediidikahju vastu üksusele üle antud varade ületagamise kaudu. Sponsor määrab kindlaks üksuse tingimused ja juhib üksuse tegevust turumääradel põhineva tasu eest. Tasu on vastavuses osutatud teenustega. Sponsor kinnitab müüjad, kellel on lubatud müüa üksusele, kinnitab üksuse ostetavad varad ja teeb otsused üksuse rahastamise kohta. Sponsor peab tegutsema kõikide investorite parimates huvides.

Sponsoril on õigus üksuse lisatulule ning ta sõlmib ka üksusega krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid ja annab talle likviidsustoetust. Sponsori sõlmitud krediidikvaliteeti parandavad kokkulepped katavad kahjumi kuni 5 protsendi ulatuses kõikidest üksuse varadest pärast kahjumite katmist üleandjate poolt. Likviidsustoetust ei anta varade suhtes, mille puhul on kohustusi rikutud. Investoritel ei ole sisulisi õigusi, mis võiksid mõjutada sponsori otsustuspädevust.

▼M32

Kuigi sponsorile makstakse teenuste eest turumääradel põhinevat tasu, mis on vastavuses osutatud teenustega, on sponsor seoses oma õigustega üksuse lisatulu suhtes avatud kasumi muutlikkusele, mis tuleneb üksuse tegevusest ning krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete sõlmimisest ja likviidsustoetuse andmisest (st üksus on avatud likviidsusriskile, sest keskmise tähtajaga varade rahastamiseks kasutatakse lühiajalisi võlainstrumente). Kuigi igal üleandjal on otsustusõigused, mis mõjutavad üksuse varade väärtust, on sponsoril ulatuslik otsustuspädevus, mis annab talle hetkel võimaluse juhtida tegevusi, mis mõjutavad kõige rohkem üksuse kasumit (st sponsor kehtestas üksuse tingimused, tal on õigus teha otsuseid varade kohta (kinnitades ostetud varad ja nende varade üleandjad) ja üksuse rahastamise kohta (milleks tuleb korrapäraselt saada uusi investeeringuid)). Õigus üksuse lisatulule ning krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete sõlmimine ja likviidsustoetuse pakkumine avab sponsori üksuse tegevusest tulenevale kasumi muutlikkusele, mis erineb teiste investorite avatusest. Seepärast viitab see avatus, et sponsor on käsundiandja, ja seega järeldab sponsor, et ta kontrollib üksust. Sponsori kohustus tegutseda kõikide investorite parimates huvides ei välista seda, et sponsor on käsundiandja.

Suhe muude osapooltega

B73 Investor võtab kontrolli hinnates arvesse muude osapooltega olemasoleva suhte olemust ja seda, kas kõnealused muud osapooled tegutsevad investori nimel (st kas nad on „*de facto* käsundisaajad"). Kindlaks määrates seda, kas muud osapooled tegutsevad *de facto* käsundisaajatena, tuleb teha otsus, võttes arvesse nii suhte olemust kui ka seda, kuidas need osapooled suhtlevad üksteise ja investoriga.

B74 Selline suhe ei pruugi hõlmata lepingupõhist kokkulepet. Osapool on *de facto* käsundisaaja, kui investoril või neil, kes juhivad investori tegevust, on võimalus anda sellele osapoolele korraldus tegutseda investori nimel. Sel juhul võtab investor investeerimisobjekti üle olevat kontrolli hinnates arvesse *de facto* käsundisaaja otsustusõigusi ja tema kaudset avatust või õigusi muutuvale kasumile *de facto* käsundisaaja kaudu koos enda vastava avatuse ja õigustega.

B75 *De facto* käsundisaajatena investori nimel võivad oma suhte olemuse tõttu tegutseda näiteks järgmised osapooled:

(a) investori seotud osapooled;

(b) osapool, kes sai oma osaluse investeerimisobjektis (sisse)makse või laenuna investorilt;

(c) osapool, kes on nõustunud mitte müüma, üle andma või koormama oma osalusi investeerimisobjektis ilma investori eelneva heakskiiduta (välja arvatud juhul, kui investoril ja muul osapoolel on eelneva heakskiidu õigus ja õigused põhinevad huvitatud sõltumatute osapoolte vahel vastastikku kokkulepitud tingimustel);

(d) osapool, kes ei saa rahastada oma tegevust ilma investori allutatud rahalise toetuseta;

▼M32

(e) investeerimisobjekt, mille puhul on enamik selle juhtorgani liikmeid või juhtkonna võtmeisikud samad kui investori puhul;

(f) osapool, kellel on tihedad ärisuhted investoriga, näiteks professionaalse teenusepakkuja suhe ühega oma olulistest klientidest.

Kontroll teatavate varade üle

B76 Investor kaalub, kas ta käsitab osa investeerimisobjektist eraldiseisvaks peetava (majandus)üksusena ja kui jah, siis kas ta kontrollib sellist eraldiseisvaks peetavat (majandus)üksust.

B77 Investor käsitab osa investeerimisobjektist eraldiseisvaks peetava (majandus)üksusena üksnes siis, kui on täidetud järgmine tingimus:

investeerimisobjekti teatavad varad (ja nendega seotud krediidikvaliteeti parandava kokkulepped) on investeerimisobjekti teatavate kohustiste või investeerimisobjektis olevate teatavate muude osaluste eest maksmise allikas. Muudel osapooltel peale nende, kellel on selline kohustis, ei ole õigusi ega kohustusi seoses selliste varade või nendest varadest tulenevate täiendavate rahavoogudega. Allesjäänud investeerimisobjekt ei saa sisuliselt kasutada sellistest varadest tulenevat kasumit ja ükski eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse kohustis ei kuulu maksmisele allesjäänud investeerimisobjekti varadest. Seega on eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse kõik varad, kohustised ja omakapital sisuliselt investeerimisobjekti eest kaitstud. Sellist eraldiseisvaks peetavat (majandus)üksust nimetatakse sageli *silo*'ks.

B78 Kui lõikes B77 sätestatud tingimus on täidetud, teeb investor kindlaks tegevused, mis mõjutavad suurel määral eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse kasumit, ja nende tegevuste juhtimise viisi, et hinnata, kas tal on mõjuvõim investeerimisobjekti selle osa üle. Hinnates kontrolli eraldiseisvaks peetava (majandus)üksuse üle, võtab investor samuti arvesse seda, kas tal on avatus või õigused muutuvale kasumile, mis tuleneb tema osalemisest eraldiseisvaks peetavas (majandus)üksuses, ja võimalus kasutada oma mõjuvõimu investeerimisobjekti selle osa üle, et mõjutada investori kasumit.

B79 Kui investor kontrollib eraldiseisvaks peetavat (majandus)üksust, konsolideerib ta investeerimisobjekti selle osa. Sel juhul ei võta muud osapooled investeerimisobjekti üle olevat kontrolli hinnates ja investeerimisobjekti konsolideerides investeerimisobjekti seda osa arvesse.

Pidev hindamine

B80 Investor hindab uuesti, kas ta kontrollib investeerimisobjekti, kui faktidest ja asjaoludest ilmneb, et lõikes 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist on üks või mitu muutunud.

B81 Kui on muutunud see, kuidas saab kasutada investeerimisobjekti üle olevat mõjuvõimu, peab kõnealune muutus kajastuma selles, kuidas investor hindab oma mõjuvõimu investeerimisobjekti üle. Näiteks võivad muutused otsustusõigustes tähendada, et olulisi õigusi ei juhita enam hääleõiguste kaudu, vaid selle asemel antakse muude kokkulepetega, näiteks lepingutega, muule osapoolele või muudele osapooltele hetkel võimalus juhtida olulisi tegevusi.

▼M32

B82 Olenevalt sündmusest võib investor kas saavutada või kaotada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, olemata kaasatud selles sündmuses. Näiteks võib investor saavutada mõjuvõimu investeerimisobjekti üle, sest muule osapoolele või muudele osapooltele kuulunud otsustusõigused, mis eelnevalt takistasid investorit kontrollimast investeerimisobjekti, on kaotanud kehtivuse.

B83 Investor võtab samuti arvesse muutusi, mis mõjutavad tema avatust või õigusi investeerimisobjektis osalemisest tulenevale muutuvale kasumile. Näiteks võib investeerimisobjekti üle mõjuvõimu omav investor kaotada kontrolli investeerimisobjekti üle, kui investor kaotab õiguse saada osa kasumist või ta ei ole enam avatud kohustustele, sest investor ei vasta enam lõike 7 punkti b nõuetele (nt kui lõpetatakse leping, millega nähakse ette tulemuslikkusel põhinevate tasude saamine).

B84 Investor võtab arvesse, kas on muutunud tema hinnang selle kohta, et ta tegutseb käsundisaaja või käsundiandjana. Investori ja muude osapoolte vahelise üldise suhte muutumine võib tähendada, et investor ei tegutse enam käsundisaajana, kuigi ta on varem tegutsenud käsundisaajana, ja vastupidi. Näiteks kui investori enda või muude osapoolte õigused muutuvad, hindab investor uuesti, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja.

B85 Investori esialgne hinnang kontrolli või enda käsundiandjaks või käsundisaajaks olemise kohta ei muutu ainuüksi turutingimuste muutumise tõttu (nt investeerimisobjekti kasumi muutumine turutingimuste tõttu), välja arvatud juhul, kui turutingimuste muutumise tõttu muutuvad lõikes 7 nimetatud kolmest kontrollielemendist üks või mitu elementi või käsundiandja ja käsundisaaja vaheline üldine suhe.

▼M38

KINDLAKSTEGEMINE, KAS (MAJANDUS)ÜKSUS ON INVESTEERIMISETTEVÕTE

B85A (Majandus)üksus võtab selle hindamisel, kas ta on investeerimisettevõte, arvesse kõiki fakte ja asjaolusid, sealhulgas oma eesmärki ja ülesehitust. (Majandus)üksus, mida iseloomustavad lõikes 27 sätestatud investeerimisettevõtte määratluse kolm elementi, on investeerimisettevõte. Kõnealuse määratluse elemente kirjeldatakse üksikasjalikumalt lõigetes B85B–B85M.

Ärieesmärk

B85B Investeerimisettevõtte määratluse kohaselt peab (majandus)üksuse eesmärk olema investeerida üksnes selleks, et saavutada kapitali väärtuse kasv, investeerimistulu (nt dividendid, intress või renditulu) või mõlemad. Investeerimisettevõtte ärieesmärki tõendavad tavaliselt dokumendid, millest ilmnevad (majandus)üksuse investeerimiseesmärgid, näiteks (majandus)üksuse prospekt, (majandus)üksuse levitatavad trükised ja muud ettevõtte või partnerluse dokumendid. Ärieesmärki võib tõendada ka viis, kuidas (majandus)üksus esitleb end teistele osapooltele (nt võimalikele investoritele või investeerimisobjektidele); näiteks võib (majandus)üksus esitleda oma äritegevust kui keskmise tähtajaga investeeringute tegemist kapitali väärtuse kasvu eesmärgil. (Majandus)üksusel, kes esitleb end investorina, kelle eesmärk on ühiselt koos oma investeerimisobjektidega arendada, toota või turustada tooteid, on seevastu investeerimisettevõtte ärieesmärgiga vastuolus olev ärieesmärk, sest kõnealune (majandus)üksus teenib tulu nii arendus-, tootmis- või turundustegevuselt kui ka oma investeeringutelt (vt lõige B85I).

▼M51

B85C Investeerimisettevõte võib osutada kas otse või tütarettevõtte kaudu investeeringutega seotud teenuseid (nt investeerimisalase nõustamise teenused, investeeringute valitsemine, investeeringutega seotud tugi- ja haldusteenused) nii kolmandatele isikutele kui ka oma investoritele, isegi kui sellised tegevused on (majandus)üksuse jaoks olulised, tingimusel, et ta jätkuvalt vastab investeerimisettevõtte määratlusele.

▼M38

B85D Samuti võib investeerimisettevõte kas otse või tütarettevõtte kaudu osaleda järgmistes investeeringutega seotud tegevustes, kui nende tegevuste eesmärk on suurendada investeerimisobjektidesse tehtud investeeringute tootlust (kapitali väärtuse kasv või investeerimistulu) ja need ei kujuta endast eraldiseisvat olulist äritegevust või investeerimisettevõtte eraldiseisvat olulist tuluallikat:

(a) investeerimisobjektile valitsemisteenuste osutamine ja strateegilise nõu andmine ja

(b) investeerimisobjektile rahalise toetuse, nt laenu, kapitalikohustuse või garantii andmine.

▼M51

B85E Kui investeerimisettevõttel on tütarettevõte, mis ei ole investeerimisettevõte ja mille peamine eesmärk ja tegevused seisnevad (majandus)üksusele või kolmandatele osapooltele investeerimisega seotud teenuste osutamises või tegevustes, mis on seotud investeerimisettevõtte investeerimistegevusega, nagu on kirjeldatud paragrahvides B85C–B85D, konsolideerib see käesoleva tütarettevõtte vastavalt paragrahvile 32. Kui investeerimisega seotud teenuseid osutav või tegevust omav tütarettevõte on ise investeerimisettevõte, mõõdab investeerimisettevõtte emaettevõte seda tütarettevõtet kasumi või kahjumi kaudu õiglases väärtuses vastavalt paragrahvile 31.

▼M38

Väljumisstrateegiad

B85F (Majandus)üksuse ärieesmärki tõendavad ka tema investeerimiskavad. Üks investeerimisettevõtet teistest (majandus)üksustest eristav iseärasus on see, et investeerimisettevõte ei kavatse hoida oma investeeringuid määramata aja vältel; ta hoiab neid tähtajaliselt. Kuna omakapitaliinvesteeringuid ja mittefinantsvara investeeringuid hoitakse tõenäoliselt määramata aja vältel, peab investeerimisettevõttel olema väljumisstrateegia, mis näeb ette viisi, kuidas (majandus)üksus kavatseb saavutada sisuliselt kõigi oma omakapitaliinvesteeringute ja mittefinantsvara investeeringute puhul kapitali väärtuse kasvu. Investeerimisettevõttel peab olema väljumisstrateegia ka tõenäoliselt määramata aja vältel hoitavate võlainstrumentide kohta, näiteks tähtajatud võlainstrumendid. (Majandus)üksus ei pea dokumenteerima konkreetset väljumisstrateegiat iga üksiku investeeringu kohta, kuid ta peab määrama kindlaks erinevad võimalikud strateegiad investeeringute eri liikide või portfellide kohta, sealhulgas investeeringute lõpetamise tegeliku tähtaja. Väljumismehhanisme, mis kehtestatakse üksnes selliste kohustuste täitmata jätmise juhtude nagu lepingu rikkumine või mittetäitmine puhuks, ei käsitata väljumisstrateegiana käesoleva hinnangu eesmärgil.

B85G Väljumisstrateegiad võivad investeeringuliigiti erineda. Kui investeeritakse omandiväärtpaberitesse, millega avalikul turul ei kaubelda, võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks avalikku esmapakkumist, pakkumist erainvestorile, äritegevuse müüki, investeerimisobjektides olevate osaluste jaotamist (investoritele) ja varade müüki (sh investeerimisobjekti varade müük, millele järgneb investeerimisobjekti likvideerimine).

▼**M38**

Avalikul turul kaubeldavate omakapitaliinvesteeringute korral võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks investeeringu müümist erainvestorile või avalikul turul. Kinnisvarainvesteeringute korral võib väljumisstrateegia hõlmata näiteks kinnisvara müümist spetsiaalsete kinnisvaramaaklerite kaudu või avatud turul.

B85H Investeerimisettevõttel võib olla investeering teises investeerimisettevõttes, mis on moodustatud seoses (majandus)üksusega õiguslikel, regulatiivsetel, maksualastel või muudel sarnastel ärilistel põhjustel. Sellisel juhul ei pea investeerimisettevõttest investoril olema kõnealuse investeeringu jaoks väljumisstrateegiat tingimusel, et investeerimisettevõttest investeerimisobjektil on asjakohased väljumisstrateegiad oma investeeringute jaoks.

Investeeringutelt teenitav tulu

B85I Kui (majandus)üksus või teine selle kontserni liige, millesse (majandus)üksus kuulub (st kontsern, mida kontrollib investeerimisettevõtte lõplik emaettevõte), saab või püüab saada (majandus)üksuse investeeringutest muud kasu, mis ei ole kättesaadav teistele osapooltele, kes ei ole investeerimisobjektiga seotud, siis ta ei investeeri üksnes selleks, et saavutada kapitali väärtuse kasv, investeerimistulu või mõlemad. Selline kasu on muu hulgas:

(a) investeerimisobjekti protsesside, varade või tehnoloogia omandamine, kasutamine, vahetamine või ärakasutamine. See hõlmab (majandus)üksuse või muu kontserniliikme ebaproportsionaalselt suurt või ainuõigust omandada investeerimisobjekti vara, tehnoloogiat, tooteid või teenuseid; näiteks kui tal on optsioon investeerimisobjekti vara ostmiseks juhul, kui varaga toimunud muutusi peetakse soodsaks;

(b) ühised ettevõtmised (nagu määratletud IFRS 11-s) või (majandus)üksuse või muu kontserniliikme ja investeerimisobjekti vahelised muud kokkulepped toodete või teenuste arendamiseks, tootmiseks, turustamiseks või osutamiseks;

(c) finantstagatised või varad, mille investeerimisobjekt annab tagatiseks (majandus)üksuse või muu kontserniliikmega sõlmitud laenulepingu eest (investeerimisettevõte saab siiski endiselt kasutada oma investeeringut investeerimisobjektis tagatisena enda võetud laenu eest);

(d) (majandus)üksuse seotud osapoole valduses olev optsioon osta sellelt (majandus)üksuselt või muult kontserniliikmelt osalus (majandus)üksuse investeerimisobjektis;

(e) välja arvatud lõikes B85J kirjeldatud juhul, (majandus)üksuse või muu kontserniliikme ja investeerimisobjekti vahelised tehingud, mis:

(i) on sõlmitud tingimustel, mis ei ole kättesaadavad (majandus)üksustele, mis ei ole kõnealuse (majandus)üksuse, muu kontserniliikme või investeerimisobjekti seotud osapooled;

(ii) ei ole õiglases väärtuses või

▼M38

(iii) kujutavad endast olulist osa investeerimisobjekti või (majandus)üksuse äritegevusest, kaasa arvatud muude kontserni kuuluvate (majandus)üksuste äritegevusest.

B85J Investeerimisettevõttel võib olla strateegia investeerida mitmesse investeerimisobjekti samas tööstusharus, samal turul või samas geograafilises piirkonnas eesmärgiga saada kasu sünergiast, mis suurendab nendest investeerimisobjektidest tulenevat kapitali väärtuse kasvu või saadavat investeerimistulu. Olenemata lõike B85I punktist e ei välistata (majandus)üksuse liigitamist investeerimisettevõttena üksnes põhjusel, et sellised investeerimisobjektid kauplevad üksteisega.

Õiglase väärtuse mõõtmine

B85K Investeerimisettevõtte määratluse oluline element on see, et ta mõõdab ja hindab sisuliselt kõigi oma investeeringute tulusust õiglase väärtuse alusel, sest õiglase väärtuse kasutamine annab asjakohasemad tulemused kui näiteks tütarettevõtete konsolideerimine või sidus- või ühisettevõtetes olevate osaluste suhtes kapitaliosaluse meetodi kasutamine. Et tõendada määratluse selle elemendi olemasolu, esitab investeerimisettevõte:

(a) investoritele õiglase väärtuse andmed ja mõõdab sisuliselt kõiki oma investeeringuid oma finantsaruannetes õiglases väärtuses, kui õiglase väärtuse kasutamine on nõutud või lubatud vastavalt IFRSidele, ja

(b) õiglase väärtuse andmed (majandus)üksusesiseselt juhtkonna võtmeisikutele (nagu määratletud IAS 24-s), kes kasutavad õiglast väärtust peamise mõõdupuuna selleks, et hinnata sisuliselt kõigi oma investeeringute tulusust ja teha investeerimisotsuseid.

B85L Lõike B85K punktis a sätestatud nõude täitmiseks toimib investeerimisettevõte järgmiselt:

(a) kajastab kinnisvarainvesteeringuid, kasutades IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit;

(b) kasutab vabastust IAS 28-s sätestatud kapitaliosaluse meetodi rakendamisest sidus- ja ühisettevõtetesse tehtud investeeringute puhul ja

(c) mõõdab oma finantsvarasid õiglases väärtuses, kasutades IFRS 9-s sätestatud nõudeid.

B85M Investeerimisettevõttel võib olla muul kui investeerimisotstarbel soetatud vara, näiteks peakontorina kasutatav kinnisvara ja asjaomased seadmed, ning tal võib olla ka finantskohustisi. Investeerimisettevõtte määratluse õiglase väärtuse mõõtmisega seotud elementi, mis esitati lõike 27 punktis c, rakendatakse investeerimisettevõtte investeeringutele. Sellest tulenevalt ei pea investeerimisettevõte oma muul kui investeerimisotstarbel soetatud vara või oma kohustisi õiglases väärtuses mõõtma.

Investeerimisettevõttele iseloomulikud omadused

B85N (Majandus)üksus peab selle hindamisel, kas ta vastab investeerimisettevõtte määratlusele, kaaluma, kas tal on investeerimisettevõttele iseloomulikud omadused (vt lõige 28). Neist iseloomulikest omadustest ühe või mitme puudumine ei välista tingimata (majandus)üksuse liigitamist investeerimisettevõttena, kuid see näitab, et selle kindlakstegemiseks, kas (majandus)üksus on investeerimisettevõte, on vaja täiendavat otsustamist.

▼**M38**

Mitu investeeringut

B85O Investeerimisettevõttel on oma riskide hajutamiseks ja tulude suurendamiseks tavaliselt mitu investeeringut. (Majandus)üksusel võib olla investeeringuportfell kas otse või kaudselt, näiteks omades üht investeeringut teises, mitut investeeringut omavas investeerimisettevõttes.

B85P (Majandus)üksusel võib kohati olla ka üksainus investeering. Üheainsa investeeringu omamine ei takista siiski (majandus)üksust vastamast investeerimisettevõtte määratlusele. Investeerimisettevõte võib omada ühtainsat investeeringut näiteks juhul, kui (majandus)üksus:

(a) on stardietapis ega ole veel kindlaks määranud sobivaid investeeringuid ja ei ole seetõttu veel rakendanud oma investeerimiskava omandada mitu investeeringut;

(b) ei ole veel teinud müüdud investeeringute asendamiseks teisi investeeringuid;

(c) on asutatud eesmärgiga koondada investorite rahalised vahendid üheainsa investeeringu tegemiseks, kui üksikud investorid ei saa seda investeeringut teha (nt kui nõutav minimaalne investeering on üksiku investori jaoks liiga suur), või

(d) on likvideerimisel.

Mitu investorit

B85Q Investeerimisettevõttel on tavaliselt mitu investorit, kes koondavad oma rahalised vahendid saamaks juurdepääsu investeeringute valitsemise teenustele ja investeerimisvõimalustele, millele neil üksinda oleks juurdepääs puudunud. Mitme investori olemasolu vähendab tõenäolisust, et (majandus)üksus või teised (majandus)üksusega samasse kontserni kuuluvad liikmed saavad muud kasu peale kapitali väärtuse kasvu või investeerimistulu (vt lõige B85I).

B85R Investeerimisettevõtte võib teise võimalusena asutada ka üksainus investor või selle võib asutada üheainsa investori jaoks, kes esindab või toetab suurema investorite rühma (nt pensionifond, riiklik investeerimisfond või perekondlik usaldusfond) huve.

B85S (Majandus)üksusel võib kohati olla ajutiselt ka üksainus investor. Investeerimisettevõttel võib olla üksainus investor näiteks juhul, kui (majandus)üksus:

(a) on esmapakkumise etapis, mis ei ole veel lõppenud, ja (majandus)üksus teeb kindlaks sobivaid investoreid;

(b) ei ole veel teinud kindlaks sobivaid investoreid, kes astuksid osaluse loovutanud investorite asemele, või

(c) on likvideerimisel.

Investorid, kes ei ole seotud osapooled

B85T Investeerimisettevõttel on tavaliselt mitu investorit, kes ei ole (majandus)üksuse või teiste (majandus)üksusega samasse kontserni kuuluvate liikmete seotud osapooled (nagu määratletud IAS 24-s). Selliste investorite olemasolu, kes ei ole seotud osapooled, vähendab tõenäolisust, et (majandus)üksus või teised (majandus)üksusega samasse kontserni kuuluvad liikmed saavad muud kasu peale kapitali väärtuse kasvu või investeerimistulu (vt lõige B85I).

▼M38

B85U Ometi saab (majandus)üksuse liigitada investeerimisettevõtteks ka siis, kui tema investorid on (majandus)üksuse seotud osapooled. Investeerimisettevõte võib näiteks asutada oma töötajate rühma (nt juhtkonna võtmeisikud) või teis(t)e seotud osapoolest investori(te) jaoks eraldiseisva „paralleelse" fondi, mis peegeldab (majandus)üksuse peamise investeerimisfondi investeeringuid. Selline „paralleelne" fond võib olla investeerimisettevõte, kuigi kõik tema investorid on seotud osapooled.

Osalused

B85V Investeerimisettevõte on tavaliselt, kuid mitte tingimata, eraldiseisev juriidiline (majandus)üksus. Investeerimisettevõttes olev osalus esineb tavaliselt omakapitali või muu sarnase osaluse (nt ühingu osakapital) vormis, millele vastab proportsionaalne osa investeerimisettevõtte netovarast. Kui (majandus)üksusel on mitu eri liiki investorit, kellest mõnel on õigus ainult konkreetsele investeeringule või investeeringute rühmale või kellele kuuluvad proportsionaalsed osad netovarast on erinevad, ei välista see siiski võimalust, et (majandus)üksus on investeerimisettevõte.

B85W Lisaks võib (majandus)üksus, kellel on märkimisväärne osalus võla vormis, mis vastavalt muudele kohaldatavatele IFRSidele ei vasta omakapitali määratlusele, siiski olla investeerimisettevõte tingimusel, et laenuandjad saavad (majandus)üksuse netovara õiglase väärtuse muutumisest muutuvat tulu.

▼M32

ARVESTUSNÕUDED

Konsolideerimiskord

B86 Konsolideeritud finantsaruanded:

(a) ühendavad emaettevõtte ja tema tütarettevõtete varade, kohustiste, omakapitali, tulude, kulude ja rahavoogude samalaadsed kirjed;

(b) tasaarvestavad (elimineerivad) emaettevõtte poolt igasse tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansiline (jääk)maksumuse ja emaettevõtte osa iga tütarettevõtte omakapitalis (IFRS 3-s selgitatakse, kuidas arvestada sellega seotud firmaväärtust);

(c) elimineerivad täielikult kontsernisisesed varad ja kohustised, omakapitali, tulud, kulud ja rahavood, mis on seotud kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingutega (varades, näiteks varudes ja põhivarades, kajastatavatest kontsernisisestest tehingutest tulenev kasum või kahjum elimineeritakse täielikult). Kontsernisisene kahjum võib viidata vara väärtuse langusele, mida tuleb kajastada konsolideeritud finantsaruannetes. Kontsernisiseste tehingute tulemusena tekkinud kasumi ja kahjumi elimineerimisest tulenevate tulumaksu ajutiste erinevuste puhul rakendatakse IAS 12 *Tulumaks*.

Ühtsed arvestusmeetodid

B87 Kui kontserni liige kasutab arvestusmeetodeid, mis erinevad konsolideeritud finantsaruannetes sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamiseks kasutatavatest arvestusmeetoditest, tehakse konsolideeritud finantsaruannete koostamise eesmärgil selle kontserni liikme finantsaruannetesse asjaomased korrigeerimised, et tagada kooskõla kontserni arvestusmeetoditega.

▼M32

Mõõtmine

B88 (Majandus)üksus kajastab tütarettevõtte tulusid ja kulusid konsolideeritud finantsaruannetes alates kontrolli saavutamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil (majandus)üksus kaotab kontrolli tütarettevõtte üle. Tütarettevõtte tulud ja kulud põhinevad varade ja kohustiste summadel, mis on kajastatud konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval. Näiteks põhineb omandamiskuupäeva järel koondkasumiaruandes kajastatud amortisatsioonikulu sellega seotud amortiseeritavate varade õiglasel väärtusel, mis kajastati konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval.

Potentsiaalsed hääleõigused

B89 Potentsiaalsete hääleõiguste või potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavate muude tuletisinstrumentide olemasolu korral määratakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kasumist või kahjumist ning omakapitali muutustest kindlaks üksnes kehtivate osaluste alusel ning need ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste ja muude tuletisinstrumentide võimalikku kasutamist või vahetamist, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse lõiget B90.

B90 Teatud tingimustes on (majandus)üksusel sisuliselt kehtiv osalus tulenevalt tehingust, mis annab (majandus)üksusele hetkel juurdepääsu osalusega seotud kasumile. Sellisel juhul määratakse konsolideeritud finantsaruannete koostamisel emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kindlaks, võttes arvesse selliste potentsiaalsete hääletusõiguste ja muude tuletisinstrumentide lõplikku kasutamist, mis annavad (majandus)üksusele hetkel ligipääsu kasumile.

B91 IFRS 9-t ei kohaldata konsolideeritud tütarettevõtete osaluste suhtes. Kui potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavad instrumendid annavad sisuliselt ligipääsu tütarettevõttes oleva osalusega seotud kasumile, siis ei rakendata instrumentide suhtes IFRS 9 nõudeid. Kõigil muudel juhtudel arvestatakse tütarettevõttes potentsiaalseid hääleõigusi sisaldavaid instrumente kooskõlas IFRS 9-ga.

Aruannete esitamise kuupäev

B92 Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad emaettevõtte ja tütarettevõtete finantsaruanded koostatakse sama kuupäeva seisuga. Kui emaettevõtte aruandeperioodi lõpp erineb tütarettevõtte omast, siis esitab tütarettevõte konsolideerimise eesmärgil täiendavad finantsnäitajad emaettevõtte finantsaruannetega sama kuupäeva seisuga, et võimaldada emaettevõttel konsolideerida tütarettevõtte finantsnäitajaid, välja arvatud juhul, kui see on teostamatu.

B93 Kui see on teostamatu, konsolideerib emaettevõte tütarettevõtte finantsnäitajad, kasutades tütarettevõtte viimaseid finantsaruandeid, mida korrigeeritakse, et võtta arvesse nende finantsaruannete kuupäeva ja konsolideeritud finantsaruannete kuupäeva vahelisel perioodil esinenud oluliste tehingute või sündmuste mõju. Ühelgi juhul ei tohi tütarettevõtte finantsaruannete kuupäeva ja konsolideeritud finantsaruannete kuupäeva vaheline erinevus olla pikem kui kolm kuud ning aruandeperioodide pikkus ja erinevused finantsaruannete kuupäevade vahel peavad olema perioodist perioodi ühesugused.

▼M32

Mittekontrollivad osalused

B94 (Majandus)üksus omistab kasumi või kahjumi ja muu koondkasumi iga komponendi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele. (Majandus)üksus omistab koondkasumi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui selle tulemuseks on kontrolliõiguseta osaluste negatiivne saldo.

B95 Kui tütarettevõte on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis liigitatakse omakapitaliks ja mis kuuluvad mittekontrollivatele osalustele, siis arvutab (majandus)üksus oma osa kasumist või kahjumist pärast kasumi või kahjumi korrigeerimist nimetatud aktsiate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

Muutused mittekontrollivatele osalustele kuuluvas osas

B96 Kui mittekontrollivatele osalustele kuuluv omakapitali osa muutub, siis korrigeerib (majandus)üksus kontrollivate ja mittekontrollivate osaluste bilansilist (jääk)maksumust, et kajastada muutusi neile tütarettevõttes kuuluvates suhtelistes osalustes. (Majandus)üksus kajastab erinevuse selle summa, mille võrra mittekontrollivaid osalusi korrigeeriti, ja saadud või saadaoleva tasu õiglase väärtuse vahel otse omakapitalis ning omistab selle emaettevõtte omanikele.

Kontrolli kaotamine

B97 Emaettevõte võib kaotada kontrolli tütarettevõtte üle kahe või enama kokkuleppe (tehingu) tõttu. Mõnikord viitavad siiski asjaolud sellele, et mitut kokkulepet peaks arvestama ühe tehinguna. Otsustades seda, kas arvestada kokkuleppeid ühe tehinguna, võtab emaettevõtte arvesse kokkulepete kõiki tingimusi ja nende majanduslikku mõju. Üks või mitu järgmist asjaolu viitavad sellele, et emaettevõte peaks arvestama mitut kokkulepet ühe tehinguna:

(a) need sõlmitakse üheaegselt või üksteist arvesse võttes;

(b) need kujutavad endast ühte tehingut, mis on ette nähtud saavutama ühist majanduslikku mõju;

(c) ühe kokkuleppe sõlmimine sõltub vähemalt veel ühe kokkuleppe sõlmimisest;

(d) üks kokkulepe ei ole eraldivõetuna majanduslikult õigustatud, kuid ta on majanduslikult õigustatud siis, kui seda arvestatakse koos teiste kokkulepetega. Näiteks võib tuua olukorra, kus aktsiate müük toimub turuhinnast madalama hinnaga ja seda kompenseeritakse järgneva müügiga, mis toimub turuhinnast kõrgema hinnaga.

B98 Kui emaettevõte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:

(a) lõpetab alljärgneva kajastamise:

(i) tütarettevõtte varad (k.a firmaväärtus) ja kohustised nende bilansilises (jääk)maksumuses kontrolli kaotamise kuupäeval;

(ii) kõikide endise tütarettevõtte mittekontrollivate osaluste bilansiline (jääk)maksumus kontrolli kaotamise kuupäeval (k.a neile omistatavad muu koondkasumi komponendid);

(b) kajastab:

(i) sellisest tehingust, sündmusest või asjaolust saadud tasu (kui seda oli) õiglast väärtust, mille tulemuseks oli kontrolli kaotamine;

▼M32

(ii) kui tehing, sündmus või asjaolu, mille tulemuseks oli kontrolli kaotamine, hõlmas tütarettevõtte aktsiate jaotamist oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele, siis seda jaotamist ja

(iii) endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringut selle õiglases väärtuses kontrolli kaotamise kuupäeval;

(c) liigitab lõikes B99 kirjeldatud alusel tütarettevõttega seoses muus koondkasumis kajastatud summad ümber kasumisse või kahjumisse või kannab need otse jaotamata kasumisse, kui see on nõutav teiste IFRSidega;

(d) kajastab tekkinud erinevused kasumi või kahjumina emaettevõttele omistatava kasumi või kahjumi koosseisus.

B99 Kui emaettevõtja kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, arvestab emaettevõte kõiki varem muus koondkasumis selle tütarettevõttega seoses kajastatud summasid samal alusel, mis oleks nõutav siis, kui emaettevõte oleks seotud varad või kohustised otse müünud. Kui varem muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse seotud varade või kohustiste müümisel ümber kasumiaruandesse, liigitab emaettevõte seega tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel kasumi või kahjumi omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskandena). Kui varem muus koondkasumis kajastatud ümberhindluse reserv kantakse vara müümisel otse üle jaotamata kasumisse, kannab emaettevõte tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel ümberhindluse reservi otse üle jaotamata kasumisse.

▼M38

INVESTEERIMISETTEVÕTTE STAATUSE MUUTUMISE ARVESTAMINE

B100 Kui (majandus)üksus lakkab olemast investeerimisettevõte, rakendab ta IFRS 3 kõigi oma tütarettevõtete suhtes, mida ta varem mõõtis kasumiaruandes õiglases väärtuses kooskõlas lõikega 31. Staatuse muutumise kuupäeva käsitatakse omandamise kuupäevana. Tütarettevõtte õiglane väärtus omandamise kuupäeval võrdub ülekantud tasuga, mille puhul võetakse arvesse firmaväärtust või omandamisel tehtud soodusostust saadud tulu. Kõik tütarettevõtted konsolideeritakse kooskõlas käesoleva IFRSi lõigetega 19–24 alates staatuse muutumise kuupäevast.

B101 Kui (majandus)üksus muutub investeerimisettevõtteks, lõpetab ta oma tütarettevõtete konsolideerimise alates staatuse muutumise kuupäevast, välja arvatud selliste tütarettevõtete puhul, mida tuleb jätkuvalt konsolideerida kooskõlas lõikega 32. Investeerimisettevõte rakendab lõigete 25 ja 26 nõudeid selliste tütarettevõtete suhtes, mille konsolideerimise ta lõpetab, nagu investeerimisettevõte oleks sel kuupäeval kaotanud kontrolli nende tütarettevõtete üle.

▼M32

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja sellel on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28 (muudetud 2011).

▼M37

C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusuunised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, muudeti paragrahvid C2–C6 ja lisati paragrahvid C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ja C6A–C6B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 10 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.

▼M38

C1B Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõiked 2, 4, C2A, C6A ja lisa A ning lisati lõiked 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ja C3A–C3F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M51

C1D *Investeerimisühingud: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud paragrahvid 4, 32, B85C, B85E ja C2A ning lisatud paragrahvid 4A–4B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

▼M32

ÜLEMINEKUSÄTTED

▼M37

C2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, kui paragrahvides C2A–C6 ei ole sätestatud teisiti.

▼M51

C2A Olenemata rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 8 paragrahvi 28 nõuetest peab (majandus)üksus käesoleva IFRSi esmakordsel kohaldamisel ning hiljem käesoleva IFRSi muudatuste *Investeerimisettevõtted* ja *Investeerimisettevõtted: konsolideerimise erandi kohaldamine* esmakordsel rakendamisel esitama üksnes IAS 8 paragrahvi 28 punktiga f nõutava kvantitatiivse teabe käesoleva IFRSi esmakordse kohaldamise kuupäevale vahetult eelneva aruandeaasta kohta (vahetult eelnev periood). (Majandus)üksus võib esitada seda teavet ka käesoleva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ei ole kohustatud seda tegema.

▼M37

C2B Käesoleva IFRSi tähenduses on esmakordse rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi alguskuupäev, mille suhtes käesolevat IFRSi esimest korda rakendatakse.

C3 (Majandus)üksus ei ole kohustatud korrigeerima esmakordse rakendamise kuupäeval oma varasemat arvestust seoses osalemisega:

(a) (majandus)üksustes, mis oleksid kõnealuse kuupäeva seisuga konsolideeritud kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* ja SIC-12-ga *Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused* ning mida kooskõlas käesoleva IFRSiga endiselt konsolideeritakse, või

▼M37

(b) (majandus)üksustes, mis ei oleks kõnealuse kuupäeva seisuga konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga ning mida kooskõlas käesoleva IFRSiga ei konsolideerita.

▼M38

C3A (Majandus)üksus hindab esmakordse rakendamise kuupäeval seda, kas ta on investeerimisettevõte, sellel kuupäeval olemasolevate faktide ja asjaolude alusel. Kui (majandus)üksus leiab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta on investeerimisettevõte, rakendab ta lõigete C5–C5A asemel lõigete C3B–C3F nõuded.

C3B Investeerimisettevõte mõõdab oma tütarettevõtetesse tehtud investeeringuid kasumiaruandes õiglases väärtuses nii, nagu oleksid käesoleva IFRSi nõuded olnud kogu aeg kehtivad, välja arvatud selliste tütarettevõtete puhul, mida konsolideeritakse kooskõlas lõikega 32 (mille suhtes rakendatakse asjakohasusest olenevalt kas lõikeid C3 ja C6 või lõikeid C4–C4C). Investeerimisettevõte korrigeerib tagasiulatuvalt nii esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat kui ka omakapitali eelmise perioodi alguskuupäeva seisuga, võttes arvesse erinevust järgmiste näitajate vahel:

(a) tütarettevõtte varasem (jääk)maksumus ja

(b) tütarettevõttesse investeerimisettevõtte tehtud investeeringu õiglane väärtus.

Varem muus koondkasumis kajastatud õiglase väärtuse korrigeerimiste kumulatiivne summa kantakse üle jaotamata kasumisse esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta alguskuupäeva seisuga.

C3C Investeerimisettevõte kasutab enne IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine* vastuvõtmist investoritele või juhtkonnale varem teatatud õiglase väärtuse summasid, juhul kui need kujutavad endast summat, mille eest oleks võidud investeeringut vahetada teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus hindamiskuupäeval.

C3D Kui tütarettevõttesse tehtud investeeringu mõõtmine kooskõlas lõigetega C3B–C3C on teostamatu (nagu määratletud IAS 8-s), rakendab investeerimisettevõte käesoleva IFRSi nõudeid alates varaseima perioodi algusest, mille puhul lõigete C3B–C3C rakendamine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastat, välja arvatud juhul, kui varaseim periood, mille puhul käesoleva lõike rakendamine on teostatav, on käesolev periood. Sellisel juhul kajastatakse omakapitali korrigeerimist alates käesoleva perioodi algusest.

C3E Kui investeerimisettevõte on tütarettevõttesse tehtud investeeringu enne käesoleva IFRSi esmakordse rakendamise kuupäeva müünud või selle üle kontrolli kaotanud, ei pea investeerimisettevõte selle tütarettevõtte kohta tehtud varasemaid arvestuskandeid korrigeerima.

C3F Kui (majandus)üksus rakendab dokumendis *Investeerimisettevõtted* sätestatud muudatused perioodil, mis on hilisem IFRS 10 esmakordse rakendamise perioodist, käsitatakse lõigetes C3A–C3E esitatud viiteid „esmakordse rakendamise kuupäevale” viitena „selle aruandeaasta algusele, mille puhul rakendataks esimest korda dokumendis *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, esitatud muudatused.”

▼**M37**

C4 Kui investor otsustab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta peab konsolideerima investeerimisobjekti, mida ei konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga, siis:

(a) kui investeerimisobjekt on äri (vastavalt IFRS 3 *Äriühendused* määratlusele), mõõdab investor varad, kohustised ja mittekontrollivad osalused selles varem konsolideerimata investeerimisobjektis nii, nagu oleks investeerimisobjekt olnud konsolideeritud (ja seega omandamist arvestatud kooskõlas IFRS 3-ga) alates kuupäevast, mil investor saavutas kontrolli selle investeerimisobjekti üle, käesoleva IFRSi sätete alusel. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta. Kui kontrolli saavutamise kuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(i) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

(ii) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise (jääk)maksumuse vahel;

(b) kui investeerimisobjekt ei ole äri (vastavalt IFRS 3 määratlusele), mõõdab investor varad, kohustised ja mittekontrollivad osalused selles varem konsolideerimata investeerimisobjektis nii, nagu oleks investeerimisobjekt olnud konsolideeritud (rakendades IFRS 3-s kirjeldatud omandamismeetodit, kuid jättes investeerimisobjekti firmaväärtuse kajastamata) alates kuupäevast, mil investor saavutas kontrolli selle investeerimisobjekti üle, käesoleva IFRSi sätete alusel. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta. Kui kontrolli saavutamise kuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(i) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

(ii) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise (jääk)maksumuse vahel.

C4A Kui investeerimisobjekti varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste mõõtmine kooskõlas paragrahvi C4 punktiga a või b on teostamatu (vastavalt IAS 8 määratlusele), siis:

(a) kui investeerimisobjekt on äri, rakendab investor IFRS 3 nõudeid alates tuletatud omandamiskuupäevast. Tuletatud omandamiskuupäev on varaseima perioodi algus, mil paragrahvi C4 punkti a rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood);

(b) kui investeerimisobjekt ei ole äri, rakendab investor alates tuletatud omandamiskuupäevast IFRS 3-s kirjeldatud omandamismeetodit, jättes investeerimisobjekti firmaväärtuse kajastamata. Tuletatud omandamiskuupäev on varaseima perioodi algus, mil paragrahvi C4 punkti b rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood).

▼M37

Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood. Kui tuletatud omandamiskuupäev on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(c) kajastatud varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste summade ja

(d) investeerimisobjektis osalemise endise bilansilise (jääk)maksumuse vahel.

Kui varaseim periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimine jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

C4B Kui investor rakendab paragrahve C4–C4A ja kooskõlas käesoleva IFRSiga kontrolli saavutamise kuupäev on hilisem kui 2008. aastal parandatud IFRS 3 (IFRS 3 (2008)) jõustumiskuupäev, käsitatakse paragrahvides C4 ja C4A esitatud viiteid IFRS 3-le viidetena standardile IFRS 3 (2008). Kui kontroll saavutati enne IFRS 3 (2008) jõustumiskuupäeva, rakendab investor kas IFRS 3 (2008) või IFRS 3 (välja antud 2004).

C4C Kui investor rakendab paragrahve C4–C4A ja kooskõlas käesoleva IFRSiga kontrolli saavutamise kuupäev on hilisem kui 2008. aastal parandatud IAS 27 (IAS 27 (2008)) jõustumiskuupäev, rakendab investor käesolevat IFRSi kõigi perioodide suhtes, millega seoses investeerimisobjekt kooskõlas paragrahvidega C4–C4A tagasiulatuvalt konsolideeritakse. Kui kontroll saavutati enne IAS 27 (2008) jõustumiskuupäeva, rakendab investor kas:

(a) käesoleva IFRSi sätteid kõigi perioodide suhtes, millega seoses investeerimisobjekt kooskõlas paragrahvidega C4–C4A tagasiulatuvalt konsolideeritakse, või

(b) IAS 27 (2008) jõustumiskuupäevale eelnenud perioodide suhtes 2003. aastal väljaantud IAS 27 (IAS 27 (2003)) sätteid ja seejärel järgnevate perioodide suhtes käesoleva IFRSi sätteid.

C5 Kui investor otsustab esmakordse rakendamise kuupäeval, et ta ei konsolideeri enam investeerimisobjekti, mis oli konsolideeritud kooskõlas IAS 27 ja SIC-12-ga, siis mõõdab investor oma osalust investeerimisobjektis summas, milles seda oleks mõõdetud, kui käesoleva IFRSi sätted oleksid kehtinud hetkel, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle. Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta. Kui kuupäev, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle, on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(a) varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste endise bilansilise (jääk)maksumuse ja

(b) investeerimisobjektis osaluse kajastatud summa vahel.

▼M37

C5A Kui investeerimisobjektis osaluse mõõtmine kooskõlas paragrahviga C5 on teostamatu (vastavalt IAS 8 määratlusele), rakendab investor käesoleva IFRSi sätteid varaseima perioodi alguskuupäeva seisuga, mil paragrahvi C5 rakendamine on teostatav (see võib olla jooksev periood). Investor korrigeerib tagasiulatuvalt esmakordse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaasta, välja arvatud juhul, kui varaseima perioodi algus, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood. Kui kuupäev, mil investor omandas osaluse investeerimisobjektis (kuid ei saavutanud kontrolli kooskõlas käesoleva IFRSiga) või kaotas kontrolli investeerimisobjekti üle, on vahetult eelnenud perioodi alguskuupäevast varasem, kajastab investor omakapitali korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga iga erinevuse:

(a) varade, kohustiste ja mittekontrollivate osaluste endise bilansilise (jääk)maksumuse ja

(b) investeerimisobjektis osalemise kajastatud summa vahel.

Kui varaseim periood, mil käesoleva paragrahvi rakendamine on teostatav, on jooksev periood, kajastatakse omakapitali korrigeerimine jooksva perioodi alguskuupäeva seisuga.

C6 Paragrahvid 23, 25, B94 ja B96–B99 olid 2008. aastal tehtud IAS 27 muudatused, mis kanti üle IFRS 10-sse. Välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus rakendab paragrahvi C3 või peab rakendama paragrahvid C4–C5A, rakendab (majandus)üksus kõnealuste paragrahvide sätted järgmiselt:

▼M32

(a) (majandus)üksus ei korrigeeri kasumi või kahjumi omistamist aruandeperioodide osas enne lõikes B94 sätestatud muudatuse esmakordset rakendamist;

(b) lõigetes 23 ja B96 sätestatud nõudeid tütarettevõtte osalustes toimunud muutuste arvestamiseks pärast kontrolli saavutamist ei rakendata muutuste suhtes, mis toimusid enne seda, kui (majandus)üksus esmakordset rakendas neid muudatusi;

(c) (majandus)üksus ei korrigeeri endisesse tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansilist (jääk)maksumust juhul, kui kontroll kaotati enne, kui ta rakendas esmakordselt lõigetes 25 ja B97–B99 sätestatud muudatusi. Lisaks ei arvesta (majandus)üksus ümber tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisest tulenevat kasumit või kahjumit, kui ta kaotas kontrolli enne lõigetes 25 ja B97–B99 sätestatud muudatuste esmakordset rakendamist.

▼M37

Viited „vahetult eelnenud perioodile”

▼M38

C6A Olenemata lõigetes C3B–C5A esitatud viidetest esialgse rakendamise kuupäevale vahetult eelnenud aruandeaastale („eelmine periood”) võib (majandus)üksus esitada, kuid ta ei pea esitama, ka korrigeeritud võrdlusteabe varasemate kajastatud perioodide kohta. Kui (majandus)üksus esitab korrigeeritud võrdlusteabe mõne varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki lõigetes C3B–C5A esitatud viiteid „eelmisele perioodile” viitena „varaseimale kajastatud korrigeeritud võrdlusperioodile”.

▼M37

C6B Kui (majandus)üksus esitab varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusandmed, eristab ta selgelt korrigeerimata andmed, täpsustab, et need on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

▼**M32**

Viited IFRS 9-le

C7 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, siis käesolevas IFRSis toodud viiteid IFRS 9-le loetakse viiteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine.*

TEISTE IFRSIDE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

C8 Käesolev IFRS asendab IAS 27-s (muudetud 2008) konsolideeritud finantsaruannete suhtes sätestatud nõuded.

C9 Käesolev IFRS asendab ka SIC-12 *Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused*.

▼M32

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 11

Ühised ettevõtmised

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRSi eesmärk on kehtestada selliste (majandus)üksuste finantsaruandluse põhimõtted, kellele kuulub osalus ühiselt kontrollitavates ettevõtmistes (st *ühised ettevõtmised).*

Eesmärgi täitmine

2 Lõikes 1 esitatud eesmärgi täitmiseks määratletakse käesolevas IFRSis *ühise kontrolli* mõiste ja nõutakse *ühise ettevõtmise osapooleks* olevalt (majandus)üksuselt, et ta määraks oma õiguste ja kohustuste hindamise kaudu kindlaks ühise ettevõtmise liigi, milles ta osaleb, ning arvestaks neid õigusi ja kohustusi kooskõlas selle ühise ettevõtmise liigiga.

RAKENDUSALA

3 Käesolevat IFRSi rakendavad kõik (majandus)üksused, kes on ühise ettevõtmise osapooled.

ÜHISED ETTEVÕTMISED

4 Ühine ettevõtmine on ettevõtmine, milles kaks või enamat osapoolt omavad ühist kontrolli.

5 Ühisel ettevõtmisel on järgmised tunnused:

(a) **osapooled on seotud lepingupõhise kokkuleppe kaudu (vt lõiked B2–B4);**

(b) **lepingupõhise kokkuleppega antakse kahele või enamale osapoolele ettevõtmise üle ühine kontroll (vt lõiked 7–13).**

6 Ühine ettevõtmine on kas *ühine äriüksus* või *ühisettevõte.*

Ühine kontroll

7 Ühine kontroll on lepingus kokkulepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli jagavate osapoolte ühehäälne nõusolek.

8 Ettevõtmise osapooleks olev (majandus)üksus hindab seda, kas lepingupõhine kokkulepe annab kõikidele osapooltele või osapoolte rühmale ühise kontrolli ettevõtmise üle. Kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ettevõtmist ühiselt siis, kui osapooled peavad tegutsema koos nende tegevuste juhtimisel, mis mõjutavad oluliselt ettevõtmisest saadavat kasumit (st olulised tegevused).

9 Kui on kindlaks määratud, et kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ühiselt ettevõtmist, eksisteerib ühine kontroll üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühiselt ettevõtmist kontrollivate osapoolte ühehäälne nõusolek.

10 Ühises ettevõtmises ei kontrolli ükski osapool üksinda ettevõtmist. Ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool võib takistada teist osapoolt või osapoolte rühma ettevõtmist kontrollimast.

▼M32

11 Ettevõtmine võib olla ühine ettevõtmine isegi juhul, kui kõik selle osapooled ei oma ettevõtmise üle ühist kontrolli. Käesolevas IFRSis tehakse vahet ühise ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel (*ühisoperaatorid või ühisettevõtjad*) ja ühises ettevõtmises osalevatel, kuid ühise ettevõtmise üle ühist kontrolli mitteomavatel osapooltel.

12 (Majandus)üksus peab hindama, kas kõigil osapooltel või osapoolte rühmal on ühine kontroll ettevõtmise üle. (Majandus)üksus võtab seda hinnangut tehes arvesse kõiki fakte ja asjaolusid (vt lõiked B5–B11).

13 Faktide ja asjaolude muutumise korral hindab (majandus)üksus uuesti, kas ta omab endiselt ettevõtmise üle ühist kontrolli.

Ühiste ettevõtmiste liigid

14 (Majandus)üksus määrab kindlaks selle ühise ettevõtmise liigi, milles ta osaleb. Ühise ettevõtmise liigitamine ühiseks äriüksuseks või ühisettevõtteks sõltub ettevõtmise osapoolte õigustest ja kohustustest.

15 Ühine äriüksus on ühine ettevõtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes. Selliseid osapooli nimetatakse ühisoperaatoriteks.

16 Ühisettevõte on ühine ettevõtmine, mille puhul on ettevõtmise üle ühist kontrolli omavatel osapooltel õigused ettevõtte netovara suhtes. Selliseid osapooli nimetatakse ühisettevõtjateks.

17 (Majandus)üksus hindab, kas ühine ettevõtmine on ühine äriüksus või ühisettevõte. (Majandus)üksus määrab kindlaks selle ühise ettevõtmise liigi, milles ta osaleb, võttes arvesse oma ettevõtmisest tulenevaid õigusi ja kohustusi. (Majandus)üksus hindab oma õigusi ja kohustusi, võttes arvesse ettevõtmise struktuuri ja juriidilist vormi, lepingupõhises kokkuleppes osapoolte vahel kokkulepitud tingimusi ja vajaduse korral muid fakte ning asjaolusid (vt lõiked B12–B33).

18 Mõnikord seob osapooli raamleping, milles sätestatakse üldised lepingutingimused ühe või mitme tegevuse teostamiseks. Raamlepinguga võidakse ette näha, et osapooled moodustavad lepingu alla kuuluvate konkreetsete tegevuste teostamiseks erinevad ühised ettevõtmised. Ehkki need ühised ettevõtmised on seotud sama raamlepinguga, võib nende liik olla erinev, juhul kui osapoolte õigused ja kohustused on raamlepingus käsitletavate eri tegevuste teostamisel erinevad. Sellest tulenevalt võivad ühised äriüksused ja ühisettevõtted eksisteerida koos, juhul kui osapooled teostavad eri tegevusi, mis kuuluvad sama raamlepingu alla.

19 Faktide ja asjaolude muutumise korral hindab (majandus)üksuse uuesti, kas selle ühise ettevõtmise liik, milles ta osaleb, on muutunud.

▼M32

ÜHISE ETTEVÕTMISE OSAPOOLTE FINANTSARUANDED

Ühised äriüksused

20 **Ühisoperaator esitab talle ühises äriüksuses kuuluva osaluse kohta alljärgneva teabe:**

(a) **tema varad, kaasa arvatud tema osa ühiselt hoitavatest varadest;**

(b) **tema kohustised, kaasa arvatud tema osa ühiselt tekkivatest kohustistest;**

(c) **tema tulu ühises äriüksuses toodetud toodangust talle kuuluva osa müügist;**

(d) **talle kuuluv osa ühise äriüksuse müüdud toodangust saadud tulust ja**

(e) **tema kulud, kaasa arvatud tema osa ühiselt tekkivatest kuludest.**

21 Ühisoperaator arvestab varasid, kohustisi, tulusid ja kulusid, mis on seotud tema osalusega ühises äriüksuses, kooskõlas IFRSidega, mida rakendatakse nende varade, kohustiste, tulude ja kulude suhtes.

▼M46

21A Kui (majandus)üksus omandab osaluse ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, rakendab ta talle paragrahvi 20 kohaselt kuuluva osa ulatuses kõiki selliseid IFRS 3-s sätestatud äriühenduste arvestuse põhimõtteid ja teisi IFRSe, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhistega, ning avalikustab äriühenduste kohta kõnealuste IFRSidega nõutava teabe. Seda rakendatakse nii algse osaluse kui ka täiendavate osaluste omandamise suhtes ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri. Sellistes ühistes äriüksustes osaluse omandamise arvestus on sätestatud paragrahvides B33 A–B33D.

▼M32

22 (Majandus)üksuse ja sellise ühise äriüksuse vaheliste vara müügi-, üleandmis- või ostutehingute arvestus, milles ta on ühisoperaator, on sätestatud lõigetes B34–B37.

23 Osapool, kes osaleb ühises äriüksuses, kuid ei oma ühist kontrolli selle üle, arvestab talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas lõigetega 20–22, kui kõnealusel osapoolel on õigused ühise äriüksuse varade suhtes ja kohustused ühise äriüksuse kohustiste suhtes. Kui osapoolel, kes osaleb ühises äriüksuses, kuid ei oma ühist kontrolli selle üle, ei ole õigusi selle ühise äritegevuse varade suhtes ega kohustusi selle ühise äritegevuse kohustiste suhtes, arvestab ta oma osalust ühises äriüksuses kooskõlas selle osaluse suhtes rakendatavate IFRSidega.

Ühisettevõtted

24 **Ühisettevõtja kajastab oma osalust ühisettevõttes investeeringuna ja arvestab seda investeeringut kapitaliosaluse meetodil kooskõlas IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse,* välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on vastavalt nimetatud standardile vabastatud kapitaliosaluse meetodi rakendamisest.**

25 Osapool, kes osaleb ühisettevõttes, kuid ei oma selle üle ühist kontrolli, arvestab talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas IFRS 9-ga *Finantsinstrumendid*, välja arvatud juhul, kui tal on märkimisväärne mõju ühisettevõtte üle; sel juhul arvestab ta oma osalust kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011).

▼M32

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED

26 Ühisoperaator või ühisettevõtja arvestab oma konsolideerimata finantsaruannetes oma osalust:

(a) **ühises äriüksuses kooskõlas lõigetega 20–22;**

(b) **ühisettevõttes kooskõlas IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* lõikega 10.**

27 Osapool, kes osaleb ühises ettevõtmises, kuid ei oma selle üle ühist kontrolli, arvestab oma konsolideerimata finantsaruannetes oma osalust:

(a) **ühises äriüksuses kooskõlas lõikega 23;**

(b) **ühisettevõttes kooskõlas IFRS 9-ga, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel on märkimisväärne mõju ühisettevõtte üle; sel juhul rakendab ta IAS 27 lõiget 10 (muudetud 2011).**

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ühine ettevõtmine	Ettevõtmine, mille üle on kahel või enamal osapoolel **ühine kontroll**.
ühine kontroll	Lepingus kokkulepitud kontrolli jagamine ettevõtmise üle, mis eksisteerib üksnes juhul, kui olulist tegevust käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühist kontrolli omavate osapoolte ühehäälne nõusolek.
ühine äriüksus	**Ühine ettevõtmine**, mille puhul on ettevõtmise üle **ühist kontrolli** omavatel osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.
ühisoperaator	**Ühise äriüksuse** osapool, kes omab selle ühise äriüksuse üle **ühist kontrolli**.
ühisettevõte	**Ühine ettevõtmine**, mille puhul on ettevõtmise üle **ühist kontrolli** omavatel osapooltel õigused ettevõtmise netovara suhtes.
ühisettevõtja	**Ühisettevõtte** osapool, kes omab selle ühisettevõtte üle **ühist kontrolli**.
ühise ettevõtmise osapool	(Majandus)üksus, kes osaleb **ühises ettevõtmises**, olenemata sellest, kas see (majandus)üksus omab ettevõtmise üle **ühist kontrolli**.

▼M32

eraldi vahend	Eraldi kindlaks tehtav finantsstruktuur, kaasa arvatud eraldiseisev juriidiline isik või (majandus)üksus, millel on oma põhikiri, olenemata sellest, kas see (majandus)üksus on juriidiline isik.

Järgmised mõisted on määratletud IAS 27-s (muudetud 2011), IAS 28-s (muudetud 2011) või IFRS 10-s *Konsolideeritud finantsaruanded* ja neid kasutatakse käesolevas IFRSis kõnealuste IFRSide tähenduses:

— kontroll investeerimisobjekti üle;

— kapitaliosaluse meetod;

— mõjuvõim;

— kaitsvad õigused;

— olulised tegevused;

— konsolideerimata finantsaruanded;

— märkimisväärne mõju.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–27 rakendamist ja tal on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 11 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

ÜHISED ETTEVÕTMISED

Lepingupõhine kokkulepe (lõige 5)

B2 Lepingupõhiseid kokkuleppeid saab tõendada mitmel viisil. Jõustatav lepingupõhine kokkulepe sõlmitakse sageli, kuid mitte alati, kirjalikult, tavaliselt kas osapoolte vahelise lepingu vormis või dokumenteerides nendevahelised arutelud. Õigusmehhanismidega saab kehtestada ka jõustatavad kokkulepped, mis on kas eraldiseisvad või toimivad koos osapoolte vaheliste lepingutega.

B3 Kui ühised ettevõtmised struktureeritakse *eraldi vahendi* kaudu (vt lõiked B19–B33), siis lisatakse lepingupõhine kokkulepe või selle teatavad punktid mõnikord kõnealuse eraldi vahendi asutamislepingusse, põhikirja või põhimäärusesse.

▼M32

B4 Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse tingimused, mille alusel osalevad osapooled ettevõtmise alla kuuluvas tegevuses. Lepingupõhises kokkuleppes käsitletakse tavaliselt järgmisi küsimusi:

(a) ühise ettevõtmise eesmärk, tegevus ja kestus;

(b) kuidas määratakse ametisse ühise ettevõtmise juhatuse või samaväärse juhtorgani liikmed;

(c) otsustusprotsess: küsimused, mille suhtes peavad osapooled langetama otsuse, osapoolte hääleõigused ja kõnealuste küsimuste puhul nõutav toetuse tase. Lepingupõhises kokkuleppes kajastatava otsustusprotsessi kaudu määratakse kindlaks ühine kontroll ettevõtmise üle (vt lõiked B5–B11);

(d) osapooltelt nõutav kapital või muud sissemaksed;

(e) kuidas osapooled jagavad ühise ettevõtmisega seotud varad, kohustised, tulud, kulud ja kasumi või kahjumi.

Ühine kontroll (lõiked 7–13)

B5 Hinnates seda, kas (majandus)üksusel on ettevõtmise üle ühine kontroll, hindab (majandus)üksus kõigepealt, kas kõik osapooled omavad või osapoolte rühm omab ettevõtmise üle kontrolli. IFRS 10-s määratletakse kontrolli mõiste ja seda kasutatakse, et määrata kindlaks, kas kõiki osapooli või osapoolte rühma mõjutab ettevõtmises osalemisest tulenev kasumi muutlikkus või kas neil on õigused selle suhtes ja kas nad suudavad seda kasumit mõjutada mõjuvõimu abil, mis neil on ettevõtmise üle. Kui kõik osapooled suudavad või osapoolte rühm suudab ühiselt juhtida tegevusi, mis oluliselt mõjutavad ettevõtmisest saadavat kasumit (st olulised tegevused), siis kontrollivad osapooled ühiselt ettevõtmist.

B6 Kui on jõutud järeldusele, et kõik osapooled kontrollivad või osapoolte rühm kontrollib ettevõtmist ühiselt, hindab (majandus)üksus seda, kas tal on ettevõtmise üle ühine kontroll. Ühine kontroll eksisteerib üksnes juhul, kui olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik ühiselt ettevõtmist kontrollivate osapoolte ühehäälne nõusolek. Hinnates seda, kas kõigil osapooltel või osapoolte rühmal on ühine kontroll ettevõtmise üle või kontrollib seda üksnes üks tema osapooltest, võib olla vajalik kaalutleda.

B7 Mõnikord võib otsustusprotsess, milles osapooled lepivad kokku oma lepingupõhises kokkuleppes, põhjustada kaudselt ühise kontrolli. Oletame näiteks, et kaks osapoolt moodustavad ettevõtmise, milles mõlemale kuulub 50 protsenti hääleõigustest, ja nendevahelises lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 51 protsenti hääleõigustest. Sellisel juhul on osapooled kaudselt kokku leppinud, et neil on ettevõtmise üle ühine kontroll, kuna olulisi tegevusi käsitlevaid otsuseid ei saa teha kummagi osapoole nõusolekuta.

▼**M32**

B8 Teisalt on ka olukordi, kus lepingupõhises kokkuleppes nõutakse, et olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik teatav minimaalne osa hääleõigustest. Kui see minimaalselt nõutav osa hääleõigustest saavutatakse mitme osapoole kombinatsiooni kaudu, ei ole ettevõtmine ühine ettevõtmine, välja arvatud juhul, kui lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, millised osapooled (või osapoolte kombinatsioonid) peavad ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevad otsused ühehäälselt heaks kiitma.

R a k e n d a m i s n ä i t e d

1. näide

Oletame, et kolm osapoolt moodustavad ettevõtmise: A-le kuulub 50 protsenti, B-le 30 protsenti ja C-le 20 protsenti hääleõigustest ettevõtmises. Lepingupõhises kokkuleppes A, B ja C vahel sätestatakse, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest. Ehkki A võib otsuste langetamist takistada, ei oma ta kontrolli ettevõtmise üle, kuna selleks on vajalik B nõusolek. Vastavalt lepingupõhise kokkuleppe tingimustele, mille kohaselt on olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest, omavad A ja B ühist kontrolli ettevõtmise üle, sest ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevaid otsuseid ei saa teha A ega B nõusolekuta.

2. näide

Oletame, et ettevõtmises on kolm osapoolt: A-le kuulub 50 protsenti ning B-le ja C-le kummalegi 25 protsenti hääleõigustest. Lepingupõhises kokkuleppes A, B ja C vahel sätestatakse, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik vähemalt 75 protsenti hääleõigustest. Ehkki A võib otsuste langetamist takistada, ei oma ta kontrolli ettevõtmise üle, kuna selleks on vajalik kas B või C nõusolek. Selle näite puhul kontrollivad A, B ja C ühiselt ettevõtmist. 75 protsenti hääleõigustest võib siiski saavutada mitme osapoolte kombinatsioon kaudu (nt kas A ja B või A ja C). Selleks et ettevõtmine oleks ühine ettevõtmine, tuleks sellises olukorras lepingupõhises kokkuleppes sätestada, milline osapoolte kombinatsioon peab ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevad otsused ühehäälselt heaks kiitma.

3. näide

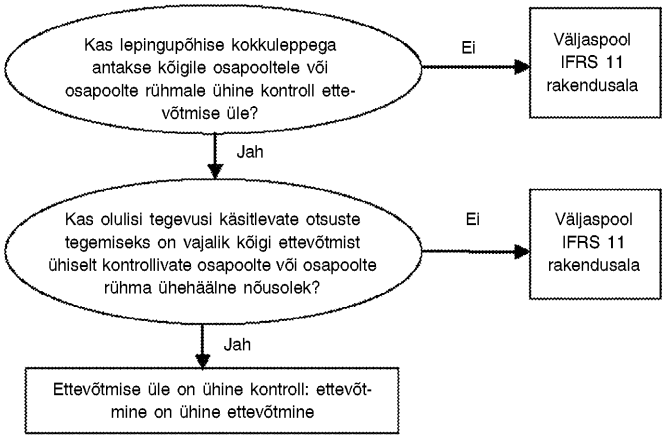
Oletame, et tegemist on ettevõtmisega, milles A-le ja B-le kummalegi kuulub 35 protsenti ettevõtmise hääleõigustest ja ülejäänud 30 protsenti on laialdaselt hajutatud. Olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik hääleõiguste enamust esindavate osapoolte nõusolek. A ja B omavad ühist kontrolli üksnes juhul, kui lepingupõhises kokkuleppes on sätestatud, et ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste tegemiseks on vajalik nii A kui ka B nõusolek.

B9 Ühehäälse nõusoleku nõue tähendab seda, et iga ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool võib takistada teist osapoolt või osapoolte rühma langetamast tema nõusolekuta (olulisi tegevusi käsitlevaid) ühepoolseid otsuseid. Kui ühehäälse nõusoleku nõue kehtib üksnes otsuste puhul, millega antakse osapoolele kaitsvad õigused, ja ei kehti ettevõtmise olulisi tegevusi käsitlevate otsuste puhul, ei ole kõnealune osapool ettevõtmise üle ühist kontrolli omav osapool.

▼M32

B10 Lepingupõhine kokkulepe võib sisaldada klausleid vaidluste lahendamise kohta (näiteks vahekohus). Nende sätetega võidakse lubada langetada otsuseid ühehäälse nõusoleku puudumisel ühist kontrolli omavate osapoolte vahel. Selliste sätete olemasolu ei välista ettevõtmise üle ühise kontrolli olemasolu ja seega ühise ettevõtmise olemasolu.

Ühise kontrolli hindamine



B11 Kui ettevõtmine on väljaspool IFRS 11 rakendusala, arvestab (majandus)üksus talle ettevõtmises kuuluvat osalust kooskõlas asjakohaste IFRSidega, näiteks IFRS 10, IAS 28 (muudetud 2011) või IFRS 9-ga.

ÜHISE ETTEVÕTMISE LIIGID (LÕIKED 14–19)

B12 Ühiseid ettevõtmisi moodustatakse eri eesmärkidel (nt osapoolte kulude ja riskide jagamiseks või osapooltele uuele tehnoloogiale või uutele turgudele juurdepääsu võimaldamiseks) ja nende moodustamiseks võib kasutada eri struktuure ning juriidilisi vorme.

B13 Teatavate ettevõtmiste puhul ei ole vaja ettevõtmise alla kuuluva tegevuse teostamiseks eraldi vahendit. Muude ettevõtmiste puhul luuakse siiski eraldi vahend.

B14 Käesolevas IFRSis nõutud ühiste ettevõtmiste liigitamine sõltub osapoolte õigustest ja kohustustest, mis tekivad ettevõtmise tulemusena tavapärase äritegevuse käigus. Käesolevas IFRSis liigitatakse ühised ettevõtmised kas ühisteks äriüksusteks või ühisettevõteteks. Kui (majandus)üksusel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, on ettevõtmine ühine äriüksus. Kui (majandus)üksusel on õigused ettevõtmise netovara suhtes, on ettevõtmine ühisettevõte. Lõigetes B16–B33 kirjeldatakse hindamist, mille abil määrab (majandus)üksus kindlaks, kas tal on osalus ühises äriüksuses või osalus ühisettevõttes.

▼M32

Ühiste ettevõtmiste liigitamine

B15 Vastavalt lõikes B14 sätestatule peavad osapooled ühiste ettevõtmiste liigitamisel hindama ettevõtmisest tulenevaid õigusi ja kohustusi. (Majandus)üksus võtab hindamisel arvesse alljärgnevat:

(a) ühise ettevõtmise struktuur (vt lõiked B16–B21);

(b) kui ühine ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu:

(i) eraldi vahendi juriidiline vorm (vt lõiked B22–B24);

(ii) lepingupõhise kokkuleppe tingimused (vt lõiked B25–B28) ja

(iii) vajaduse korral muud faktid ning asjaolud (vt lõiked B29–B33).

Ühise ettevõtmise struktuur

Ühised ettevõtmised, mis ei ole struktureeritud eraldi vahendi kaudu

B16 Ühine ettevõtmine, mis ei ole struktureeritud eraldi vahendi kaudu, on ühine äriüksus. Sellisel juhul kehtestatakse lepingupõhise kokkuleppega osapoolte õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes ning osapoolte õigused vastavate tulude suhtes ja kohustused vastavate kulude suhtes.

B17 Lepingupõhises kokkuleppes kirjeldatakse sageli ettevõtmise alla kuuluvate tegevuste olemust ja seda, kuidas osapooled kavatsevad neid tegevusi ühiselt teostada. Ühise ettevõtmise osapooled võivad näiteks leppida kokku toota ühiselt toodet, kusjuures iga osapool vastutab konkreetse ülesande eest ja iga osapool kasutab oma varasid ning tal tekkivad oma kohustised. Lepingupõhises kokkuleppes võib samuti määrata kindlaks, kuidas tuleb osapoolte vahel jagada nende ühised tulud ja kulud. Sellisel juhul kajastab iga ühisoperaator oma finantsaruannetes konkreetse ülesande teostamiseks kasutatavaid varasid ja kohustisi ning oma osa tuludest ja kuludest kooskõlas lepingupõhise kokkuleppega.

B18 Muudel juhtudel võivad ühise ettevõtmise osapooled näiteks leppida kokku vara ühises jagamises ja kasutamises. Sellisel juhul kehtestatakse lepingupõhise kokkuleppega osapoolte õigused ühiselt kasutatava vara suhtes ja see, kuidas osapooled jagavad varast saadavat toodangut või tulu ja tegevuskulusid. Iga ühisoperaator arvestab tema osa ühisest varast ja kokkulepitud osa kohustistest ning kajastab talle kuuluvat osa toodangust, tuludest ja kuludest kooskõlas lepingupõhise kokkuleppega.

▼M32

Eraldi vahendi kaudu struktureeritud ühised ettevõtmised

B19 Ühine ettevõtmine, mille puhul hoitakse ettevõtmisega seotud varasid ja kohustisi eraldi vahendis, võib olla kas ühisettevõte või ühine äriüksus.

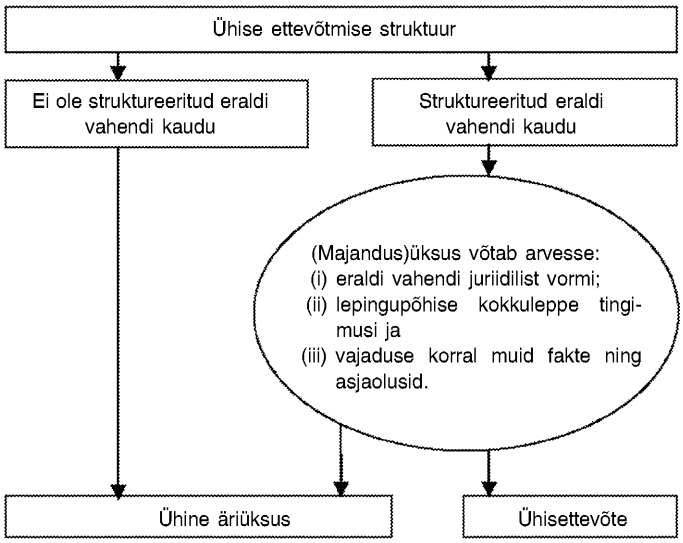
B20 See, kas osapool on ühisoperaator või ühisettevõtja, sõltub osapoole õigustest ettevõtmisega seotud varade suhtes ja tema kohustistest ettevõtmisega seotud kohustuste suhtes, mida hoitakse eraldi vahendis.

B21 Nagu sätestatud lõikes B15, peavad osapooled juhul, kui nad on struktureerinud ühise ettevõtmise eraldi vahendi kaudu, hindama, kas eraldi vahendi juriidiline vorm, lepingupõhise kokkuleppe tingimused ja vajaduse korral muud faktid ning asjaolud annavad neile:

(a) õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes (st ettevõtmine on ühine äriüksus) või

(b) õigused ettevõtmise netovara suhtes (st ettevõtmine on ühisettevõte).

Ühiste ettevõtmiste liigitamine: ettevõtmisest tulenevate osapoolte õiguste ja kohustuste hindamine



Eraldi vahendi juriidiline vorm

B22 Eraldi vahendi juriidiline vorm on oluline ühise ettevõtmise liigi hindamisel. Juriidiline vorm abistab eraldi vahendis hoitavate osapoolte varade suhtes esinevate õiguste ja kohustiste suhtes esinevate kohustuste esmasel hindamisel, näiteks selle hindamisel, kas osapooltel on osalus eraldi vahendis hoitavates varades ja kas nad vastutavad eraldi vahendis hoitavate kohustiste eest.

B23 Osapooled võivad näiteks teostada ühist ettevõtmist eraldi vahendi kaudu, mille juriidilise vormi tõttu tuleks seda vaadelda täieõiguslikuna (st eraldi vahendis hoitavad varad ja kohustised on eraldi vahendi varad ja kohustised, mitte osapoolte varad ja kohustised). Sellisel juhul näitab eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamine, et ettevõtmine on ühisettevõte. Tingimused, mille

▼M32

osapooled on oma lepingupõhises kokkuleppes kokku leppinud (vt lõiked B25–B28), ja vajaduse korral muud faktid ning asjaolud (vt lõiked B29–B33) võivad siiski eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamist muuta.

B24 Eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamisest piisab järeldamaks, et ettevõtmine on ühine äriüksus üksnes juhul, kui osapooled teostavad ühist ettevõtmist eraldi vahendi kaudu, mille juriidilise vormiga ei eraldata osapooli ega eraldi vahendit (st eraldi vahendis hoitavad varad ja kohustised on osapoolte varad ja kohustised).

Lepingupõhise kokkuleppe tingimuste hindamine

B25 Paljudel juhtudel on lepingupõhises kokkuleppes osapoolte kokkulepitud õigused ja kohustused kooskõlas või ei ole vastuolus nende õiguste ja kohustustega, mis antakse osapooltele selle eraldi vahendi juriidilise vormiga, mille kaudu on ettevõtmine struktureeritud.

B26 Muudel juhtudel kasutavad osapooled lepingupõhist kokkulepet, et tühistada või muuta selle eraldi vahendi juriidilise vormiga antud õigusi ja kohustusi, mille kaudu on ettevõtmine struktureeritud.

R a k e n d a m i s n ä i d e

4. näide

Oletame, et kaks osapoolt struktureerivad ühise ettevõtmise aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksusena. Kummalegi osapoolele kuulub 50 protsendine osalus aktsiaseltsina tegutsevas (majandus)üksuses. Aktsiaseltsina asutamine võimaldab (majandus)üksuse eraldamist tema omanikest ja selle tulemusena on (majandus)üksuses hoitavad varad ja kohustised aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksuse varad ja kohustised. Sellisel juhul näitab eraldi vahendi juriidilise vormiga osapooltele antud õiguste ja pandud kohustuste hindamine, et osapooltel on õigused ettevõtmise netovarale.

Osapooled muudavad siiski äriühingu tingimusi oma lepingupõhise kokkuleppe kaudu nii, et kummalegi neist kuulub osalus aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksuse varades ja kumbki neist vastutab kindlaksmääratud osa eest aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksuse kohustistest. Sellise äriühingu tingimuste muutmise tulemusena võib ettevõtmine olla ühine äriüksus.

B27 Järgmises tabelis võrreldakse ühise äriüksuse osapoolte lepingupõhiste kokkulepete üldtingimusi ja ühisettevõtte osapoolte lepingupõhiste kokkulepete üldtingimusi. Tabelis esitatud lepingutingimuste näited ei ole ammendavad.

Lepingupõhise kokkuleppe tingimuste hindamine

	Ühine äriüksus	**Ühisettevõte**
Lepingupõhise kokkuleppe tingimused	Lepingupõhise kokkuleppega antakse ühise ettevõtmise osapooltele õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.	Lepingupõhise kokkuleppega antakse ühise ettevõtmise osapooltele õigused ettevõtmise netovara suhtes (st ettevõtmisega seotud varade suhtes esinevad õigused ja kohustiste suhtes esinevad kohustused kuuluvad eraldi vahendile, mitte osapooltele).

▼M32

	Ühine äriüksus	Ühisettevõte
Õigused varade suhtes	Lepingupõhises kokkuvõttes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled jagavad kõiki osalusi (nt õigused, omandiõigus või omand) ettevõtmisega seotud varades kindlaksmääratud proportsioonis (nt proportsionaalselt osapoolte osalusele ettevõtmises või proportsionaalselt tegevusele, mida teostatakse neile otseselt kuuluva ettevõtmise kaudu).	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ettevõtmisesse toodud varad või need, mille ühine ettevõtmine hiljem omandab, on ettevõtmise varad. Osapooltel puuduvad osalused (st õigused, omandiõigus või omand) ettevõtmise varades.
Kohustused kohustiste suhtes	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled jagavad kõiki kohustisi, kohustusi, kulusid ja kulutusi kindlaksmääratud proportsioonis (nt proportsionaalselt osapoolte osalusele ettevõtmises või proportsionaalselt tegevusele, mida teostatakse neile otseselt kuuluva ettevõtmise kaudu).	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühine ettevõtmine vastutab ettevõtmise võlgnevuste ja kohustuste eest.
		Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled vastutavad ettevõtmise ees üksnes neile ettevõtmises kuuluvate vastavate investeeringute ulatuses või nende vastavate kohustuste ulatuses maksta ettevõtmisele tasumata kapitali või lisakapitali või mõlemat.
	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise osapooled vastutavad kolmandate osapoolte esitatavate nõuete eest.	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et ühise ettevõtmise võlausaldajatel puudub regressiõigus osapoolte suhtes seoses ettevõtmise võlgnevuste või kohustustega.
Tulud, kulud, kasum või kahjum	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse tulude ja kulude jaotus iga osapoole suhtelise finantstulemuse põhjal ühises ettevõtmises. Lepingupõhises kokkuleppes võib näiteks sätestada, et tulud ja kulud jaotatakse tootmisvõimsuse põhjal, mida iga osapool kasutab ühiselt käitatavas tehases ja mis võib erineda nende osalusest ühises ettevõtmises. Muudel juhtudel võivad osapooled leppida kokku jaotada ettevõtmise kasum või kahjum kindlaksmääratud proportsiooni alusel, nt osapoolte osaluse alusel ettevõtmises. Selle tulemusena ei lakka ettevõtmine olemast ühine äriüksus, kui osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.	Lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse igale osapoolele kuuluv osa ettevõtmise tegevustega seotud kasumist või kahjumist.
Garantiid	Ühise ettevõtmise osapooled peavad tihti andma garantii kolmandatele osapooltele, kellele ühine ettevõtmine osutab näiteks teenuseid või kes rahastab ühist ettevõtmist. Selliste grantiide andmine või osapoolte kohustus neid anda ei määra iseenesest kindlaks seda, kas ühine ettevõtmine on ühine äriüksus. Tunnus, mis määrab kindlaks, kas ühine ettevõtmine on ühine äriüksus või ühisettevõte, on see, kas osapooltel on ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes kohustused (millest mõnedele võivad osapooled olla andnud garantii).	

▼M32

B28 Kui lepingupõhises kokkuleppes sätestatakse, et osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, on osapooled ühise äriüksuse osapooled ja nad ei pea võtma ühise ettevõtmise liigitamiseks arvesse muid fakte ega asjaolusid (lõiked B29–B33).

Muude asjaolude ja olukordade hindamine

B29 Kui lepingupõhise kokkuleppes ei sätesta, et osapooltel on õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes, võtavad osapooled arvesse muid fakte ja asjaolusid, et hinnata, kas ettevõtmine on ühine äriüksus või ühisettevõte.

B30 Ühine ettevõtmine võib olla struktureeritud eraldi vahendina, mille juriidilise vormiga eraldatakse osapooled eraldi vahendist. Osapoolte vahel kokkulepitud lepingutingimustes ei pruugi sätestada osapoolte õigusi varade suhtes ega kohustusi kohustiste suhtes, kuid muude faktide ja asjaolude arvessevõtmise tulemusena võidakse selline ettevõtmine liigitada ühiseks äriüksuseks. See toimub siis, kui muude faktide ja asjaolude tulemusena on osapooltel õigused ettevõtmisega seotud varade suhtes ja kohustused ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.

B31 Kui ettevõtmise tegevused on peamiselt ette nähtud toodangu tootmiseks osapooltele, näitab see, et osapooltel on õigus peaaegu kõigile ettevõtmise varadest tulenevatele majanduslikele hüvedele. Selliste ettevõtmiste osapooled kindlustavad endale sageli juurdepääsu ettevõtmisest saadavale toodangule, takistades ettevõtmist müümast toodangut kolmandatele osapooltele.

B32 Sellise ülesehituse ja eesmärgiga ettevõtmise puhul kaetakse ettevõtmisel tekkivad kohustised sisuliselt rahavoogudest, mis saadakse ettevõtmise toodangut ostvatelt osapooltelt. Kui osapooled on praktiliselt ainus rahavoogude allikas, mis toetab ettevõtmise tegevuse jätkuvust, viitab see sellele, et osapooltel on kohustus ettevõtmisega seotud kohustiste suhtes.

Rakendamisnäide

5. näide

Oletame, et kaks osapoolt struktureerivad ühise ettevõtmise aktsiaseltsina tegutseva (majandus)üksusena ((majandus)üksus C), milles kummalgi osapoolel on 50-protsendine osalus. Ettevõtmise eesmärk on toota materjale, mis on osapooltele vajalikud nende enda tootmisprotsessides. Ettevõtmisega tagatakse, et osapooled käitavad tehast, mis toodab osapoolte kindlaksmääratud kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete omadustega materjale.

(Majandus)üksuse C juriidiline vorm (aktsiaseltsina tegutsev (majandus)üksus)), mille kaudu tegevust teostatakse, näitab esmalt, et (majandus)üksuses C hoitavad varad ja kohustised on (majandus)üksuse C varad ja kohustised. Osapoolte vahelises lepingupõhises kokkuleppes ei ole sätestatud, kas osapooltel on õigused (majandus)üksuse C varade suhtes ja kohustused (majandus)üksuse C kohustiste suhtes. (Majandus)üksuse C juriidiline vorm ja lepingupõhise kokkuleppe tingimused näitavad seega, et kõnealune ettevõtmine on ühisettevõte.

▼**M32**

Osapooled võtavad siiski arvesse ka ettevõtmise järgmisi tahkusid:

— osapooled leppisid kokku, et ostavad kogu (majandus)üksuse C toodetud toodangu vahekorras 50:50. (Majandus)üksus C ei saa kummagi ettevõtmises osaleva osapoole nõusolekuta müüa toodangut kolmandatele osapooltele. Kuna ettevõtmise eesmärk on toota osapoolte jaoks vajalikku toodangut, ei ole selline müük kolmandatele osapooltele tavapärane ega oluline;

— osapooltele müüdava toodangu hinna määravad mõlemad osapooled tasemel, mis peaks katma (majandus)üksuse C kantud tootmis- ja halduskulud. Sellise tegevusmudeli põhjal on ettevõtmise eesmärk tegutseda nullkasumi piiril.

Eespool kirjeldatud olukorras on asjakohased järgmised faktid ja asjaolud:

— osapoolte kohustus osta kogu (majandus)üksuse C toodetud toodang näitab seda, et (majandus)üksus C sõltub rahavoogude loomisel ainuüksi osapooltest ja seega on osapooltel kohustus rahastada (majandus)üksuse C kohustiste arveldamist;

— asjaolu, et osapooltel on õigus kogu (majandus)üksuse C toodetavale toodangule, tähendab seda, et osapooled tarbivad kõiki (majandus)üksuse C varadest saadavaid majanduslikke hüvesid ja seega on neil ka nende suhtes õigused.

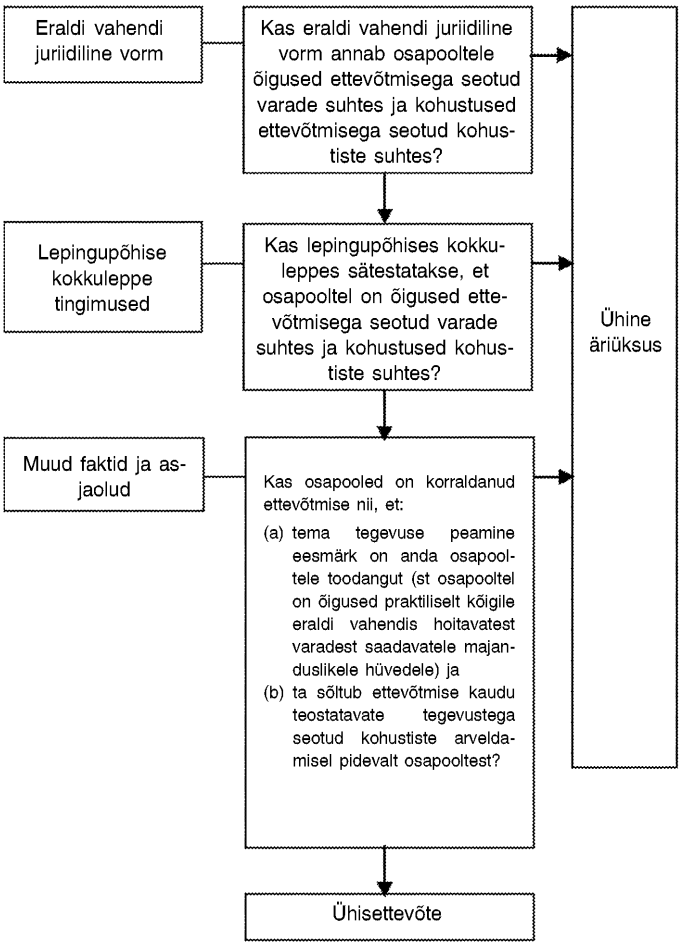
Need faktid ja asjaolud näitavad, et ettevõtmine on ühine äriüksus. Ühise ettevõtmise liigitamise kohta tehtud otsus selles olukorras ei muutu, kui osapooled müüsid oma osa toodangust kolmandatele osapooltele, mitte ei kasutanud seda ise edaspidises tootmisprotsessis.

Kui osapooled muudaksid lepingupõhise kokkuleppe tingimusi nii, et ettevõtmine saaks müüa toodangut kolmandatele osapooltele, võtaks (majandus)üksus C enda kanda nõudluse, varudega kaasneva ja krediidiriski. Sellisel juhul eeldaks selline muutus faktides ja asjaoludes ühise ettevõtmise liigitamise umberhindamist. Sellised faktid ja asjaolud näitaksid, et ettevõtmine on ühisettevõte.

B33 Järgneval graafikul on kujutatud hindamist, mida (majandus)üksus kasutab ettevõtmise liigitamiseks, kui ühine ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu.

Eraldi vahendi kaudu struktureeritud ühise ettevõtmise liigitamine

▼M32



▼M46

ÜHISE ETTEVÕTMISE OSAPOOLTE FINANTSARUANDED (PARAGRAHVID 21 A–22)

Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus

B33A Kui (majandus)üksus omandab osaluse ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, rakendab ta talle paragrahvi 20 kohaselt kuuluva osa ulatuses kõiki selliseid IFRS 3-s sätestatud äriühenduste arvestuse põhimõtteid ja teisi IFRSe, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhistega, ning avalikustab äriühenduste kohta kõnealuste IFRSidega nõutava teabe. Äriühenduste arvestuse põhimõtted, mis ei ole vastuolus käesolevas IFRSis antud juhistega, hõlmavad muu hulgas järgmist:

a) eristatavate varade ja kohustiste, välja arvatud objektide, mille suhtes IFRS 3-s ja muudes IFRSides on tehtud erandid, mõõtmine õiglases väärtuses;

▼M46

b) omandamisega seotud kulude kajastamine kuludena sellel aruandeperioodil, mil kulud kanti ja teenused saadi; erandiks on siin võla- ja omakapitaliväärtpaberite emiteerimise kulud, mida kajastatakse kooskõlas IAS 32-ga *Finantsinstrumendid: esitamine* ja IFRS 9-ga [1];

c) varade või kohustiste esmasest kajastamisest tulenevate edasilükkunud tulumaksu varade ja edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamine, välja arvatud IFRS 3 ja IAS 12 *Tulumaks* kohaselt äriühenduste puhul nõutav firmaväärtuse esmasest kajastamisest tulenevate edasilükkunud tulumaksu kohustiste kajastamine;

d) vahe, mille võrra üleantud tasu ületab omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosummat, kajastamine (selle olemasolu korral) firmaväärtusena ja

e) sellise raha teeniva üksuse väärtuse languse testimine, kellele firmaväärtus on jaotatud, vähemalt kord aastas ja alati, kui on märke raha teeniva üksuse väärtuse võimaliku languse kohta, nagu nõutud IAS 36-s *Varade väärtuse langus* äriühenduses omandatud firmaväärtuse puhul.

B33B Paragrahve 21 A ja B33 A rakendatakse ka ühise äriüksuse moodustamise suhtes, kuid seda vaid juhul, kui olemasolev äri, nagu see on määratletud IFRS 3-s, antakse ühise äriüksuse moodustamisel sellele ühe ühises äriüksuses osaleva osapoole poolt üle. Kõnealuseid paragrahve ei rakendata siiski ühise äriüksuse moodustamise suhtes juhul, kui kõik ühises äriüksuses osalevad osapooled annavad ühise äriüksuse moodustamisel sellele üle vaid varasid või vararühmi, mis ei moodusta ärisid.

B33C Ühisoperaator võib suurendada oma osalust ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, omandades ühises äriüksuses täiendava osaluse. Sel juhul ei hinnata varasemaid osalusi ühises äriüksuses ümber juhul, kui ühisoperaator säilitab ühise kontrolli.

▼M67

B33CA Ühise äriüksuse osaline, kellel ei ole selle üle ühiskontrolli, võib saada ühiskontrolli ühise äriüksuse üle, milles ühise äriüksuse tegevus moodustab äri, nagu on määratletud IFRS 3-s. Sellisel juhul ei mõõdeta varem ühises äriüksuses olnud osalust uuesti.

▼M46

B33D Paragrahve 21 A ja B33 A–B33C ei rakendata osaluse omandamise suhtes ühises äriüksuses juhul, kui selle üle ühist kontrolli omavad osapooled, sealhulgas ühises äriüksuses osalust omandav (majandus)üksus, kuuluvad nii enne kui pärast omandamist sama(de) lõplikku kontrolli omava(te) osapool(t)e kontrolli alla ja see kontroll ei ole ajutine.

▼M32

Ühisele äriüksusele üleantud või müüdud varade arvestus

B34 Kui (majandus)üksus teeb tehingu ühise äriüksusega, milles ta on ühisoperaator, näiteks müüb või annab üle varad, teeb ta tehingu teiste ühise äriüksuse osapooltega ja seega kajastab ühisoperaator sellisest tehingust tulenevat kasumit või kahjumit üksnes ühises äriüksuses teistele osapooltele kuuluvate osaluste ulatuses.

[1] Kui (majandus)üksus rakendab käesolevaid muudatusi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, käsitatakse käesolevates muudatustes esitatud viiteid IFRS 9-le viidetena IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼M32

B35 Kui selline tehing tõendab ühisele äriüksusele müüdavate või üleantavate varade neto realiseerimisväärtuse langust või nende varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastab ühisoperaator seda kahjumit täies ulatuses.

Ühiselt äriüksuselt ostetud varade arvestus

B36 Kui (majandus)üksus teeb tehingu ühise äriüksusega, milles ta on ühisoperaator, näiteks ostab varasid, ei kajasta ta talle kuuluvat osa kasumist või kahjumist kuni hetkeni, mil ta müüb need varad edasi kolmandale osapoolele.

B37 Kui selline tehing tõendab ostetavate varade neto realiseerimisväärtuse langust või nende varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastab ühisoperaator talle kuuluvat osa sellest kahjumist.

Lisa C

Jõustumiskuupäev, üleminek ja teiste IFRSide kehtetuks tunnistamine

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal on sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varem, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IFRS 10, IFRS 12 *Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine*, IAS 27 (muudetud 2011) ja IAS 28 (muudetud 2011).

▼M37

C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusuunised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, muudeti paragrahvid C2–C5, C7–C10 ja C12 ning lisati paragrahvid C1B ja C12A–C12B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 11 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.

▼M46

C1AA Dokumendiga *Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused), välja antud mais 2014, muudeti paragrahvile B33 järgnevat pealkirja ning lisati paragrahvid 21 A, B33 A–B33D, C14 A ja nendega seotud pealkirjad. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealuseid muudatusi varasemal perioodil, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M67

C1AB 2017. aasta detsembris välja antud dokumendiga „IFRSide iga-aastased edasiarendused – 2015.–2017. aasta tsükkel” lisati paragrahv B33CA. Üksus rakendab neid muudatusi selliste tehingute suhtes, millega ta omandab ühiskontrolli 1. jaanuaril 2019 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M32

ÜLEMINEK

▼M37

C1B Olenemata IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* paragrahvi 28 sätetest peab (majandus)üksus käesoleva IFRSi esmakordsel rakendamisel esitama ainult IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivsed andmed selle aruandeaasta kohta, mis eelnes vahetult perioodile, mille suhtes IFRS 11 esmakordselt rakendati („vahetult eelnenud periood"). (Majandus)üksus võib kõnealused andmed esitada ka jooksva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema.

Ühisettevõtted — üleminek proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile

C2 Proportsionaalselt konsolideerimiselt kapitaliosaluse meetodile üleminekul kajastab (majandus)üksus oma investeeringud ühisettevõttesse vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Seda alginvesteeringut mõõdetakse (majandus)üksuse varem proportsionaalselt konsolideeritud varade ja kohustiste, sh omandamisest tuleneva firmaväärtuse bilansiliste (jääk)maksumuste summana. Kui firmaväärtus kuulus varem suuremale raha teenivale üksusele või raha teenivate üksuste rühmale, lähtub (majandus)üksus firmaväärtust ühisettevõttele jaotades ühisettevõtte ja selle raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma, kellele firmaväärtus kuulus, suhtelisest bilansilisest (jääk)maksumusest.

C3 Kooskõlas paragrahviga C2 kindlaksmääratud investeeringu algsaldot käsitatakse investeeringu tuletatud soetusmaksumusena esmakordsel kajastamisel. (Majandus)üksus rakendab investeeringu algsaldo suhtes IAS 28 (muudetud 2011) paragrahvid 40–43, et hinnata, kas investeeringu väärtus on langenud, ning kajastab väärtuse langusest tulenenud kahjumi jaotamata kasumi korrigeerimisena vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. IAS 12 *Tulumaks* paragrahvides 15 ja 24 sätestatud esmakordse kajastamise erandit ei kohaldata, kui (majandus)üksus kajastab ühisettevõttesse tehtud investeeringu tulenevalt üleminekusätete rakendamisest varem proportsionaalselt konsolideeritud ühisettevõtete suhtes.

C4 Kui kõigi varem proportsionaalselt konsolideeritud varade ja kohustuste summeerimisel saadakse negatiivne netovara, hindab (majandus)üksus, kas tal on seoses negatiivse netovaraga juriidilisi või faktilisi kohustusi, ja kui see on nii, siis kajastab asjaomased kohustised. Kui (majandus)üksus leiab, et tal ei ole negatiivse netovaraga seoses juriidilisi või faktilisi kohustusi, siis ta asjaomast kohustist ei kajasta, kuid korrigeerib jaotamata kasumit vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. (Majandus)üksus avalikustab selle asjaolu koos oma ühisettevõtete kumulatiivse kajastamata kahjumi osakaaluga vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga ja käesoleva IFRSi esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

C5 (Majandus)üksus avalikustab varade ja kohustiste jaotuse, mis on summeeritud üheks investeeringukirjeks, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga. Andmed avalikustatakse kõigi selliste ühisettevõtete koondandmetena, mille suhtes (majandus)üksus rakendab paragrahvides C2–C6 viidatud üleminekusätteid.

▼M32

C6 Esmase kajastamise järel arvestab (majandus)üksus oma investeeringut ühisettevõttes kapitaliosaluse meetodil kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011).

▼M37

Ühised äriüksused — üleminek kapitaliosaluse meetodilt varade ja kohustuste arvestamisele

C7 Kui (majandus)üksus läheb ühises äriüksuses oleva osaluse puhul kapitaliosaluse meetodilt üle varade ja kohustiste arvestamisele, eemaldab ta vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga bilansist varem kooskõlas IAS 28 (muudetud 2011) paragrahviga 38 kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ning muud (majandus)üksuse poolt kõnealusesse ettevõtmisesse tehtud netoinvesteeringu osaks olnud kirjed ning kajastab oma osa kõigis ühises äriüksuses oleva osalusega seotud varades ja kohustistes, sh firmaväärtuses, mis võis moodustada osa investeeringu bilansilisest (jääk)maksumusest.

C8 (Majandus)üksus määrab oma osaluse ühise äriüksusega seotud varades ja kohustistes kindlaks oma õiguste ja kohustuste alusel kindlaksmääratud osana vastavalt lepingupõhisele kokkuleppele. Varade ja kohustiste esialgse bilansilise (jääk)maksumuse mõõtmisel lahutab (majandus)üksus need investeeringu bilansilisest (jääk)maksumusest vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, tuginedes andmetele, mida (majandus)üksus kasutas kapitaliosaluse meetodit kohaldades.

C9 Kõik varem kooskõlas IAS 28 (muudetud 2011) paragrahviga 38 kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ja muude (majandus)üksuse poolt kõnealusesse ettevõtmisesse tehtud netoinvesteeringu osaks olnud kirjete ning kajastatud varade ja kohustuste (sh firmaväärtus) netosumma vahelised erinevused:

(a) tasaarvestatakse investeeringuga seotud firmaväärtusega, kaasa arvatud ülejäänud erinevused, millega oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, kui kajastatud varade ja kohustiste, sh firmaväärtuse netosumma on suurem kui bilansist eemaldatud investeering (ja muud kirjed, mis moodustasid osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust);

(b) korrigeeritakse jaotamata kasumiga vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga, kui kajastatud varade ja kohustiste, sh firmaväärtuse netosumma on väiksem kui bilansist eemaldatud investeering (ja muud kirjed, mis moodustasid osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust).

C10 Kapitaliosaluse meetodilt varade ja kohustiste arvestamisele üleminev (majandus)üksus esitab bilansist eemaldatud investeeringu ning kajastatud varade ja kohustiste võrdluse koos ülejäänud erinevustega, mille võrra oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga.

▼M32

C11 IAS 12 lõigetes 15 ja 24 sätestatud esmase kajastamise erandit ei rakendata, kui (majandus)üksus läheb üle talle ühises äriüksuses kuuluva osalusega seotud varade ja kohustiste kajastamisele.

▼M37

Üleminekusätted (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes

C12 (Majandus)üksus, kes kooskõlas IAS 27 paragrahviga 10 kajastas varem oma konsolideerimata finantsaruannetes ühises äriüksuses oleva osaluse investeeringuna soetamismaksumuses või kooskõlas IFRS 9-ga:

(a) eemaldab bilansist investeeringu ning kajastab ühises äriüksuses oleva osalusega seotud varad ja kohustised kooskõlas paragrahvidega C7–C9 kindlaksmääratud summas;

(b) esitab bilansist eemaldatud investeeringu ning kajastatud varade ja kohustiste võrdluse koos ülejäänud erinevusega, mille võrra oli korrigeeritud jaotamata kasumit, vahetult eelnenud perioodi alguskuupäeva seisuga.

Viited „vahetult eelnenud perioodile"

C12A Olenemata paragrahvides C2–C12 esitatud viidetest „vahetult eelnenud perioodile" võib (majandus)üksus esitada korrigeeritud võrdlusandmed ka varasemate perioodide kohta, kuid ta ei ole kohustatud seda tegema. Kui (majandus)üksus esitab korrigeeritud võrdlusandmed mis tahes varasema perioodi kohta, käsitatakse kõiki paragrahvides C2–C12 esitatud viiteid „vahetult eelnenud perioodile" viidetena „varaseimale esitatud korrigeeritud võrdlusperioodile".

C12B Kui (majandus)üksus esitab mis tahes varasema perioodi kohta korrigeerimata võrdlusandmed, eristab ta selgelt korrigeerimata andmed, täpsustab, et need on koostatud erineval alusel ja selgitab seda alust.

▼M32

C13 IAS 12 lõigetes 15 ja 24 sätestatud esmase kajastamise erandeid ei rakendata, kui (majandus)üksus kajastab talle ühises äriüksuses kuuluva osalusega seotud varasid ja kohustisi oma konsolideerimata finantsaruannetes tulenevalt lõikes C12 viidatud üleminekusätete rakendamisest ühiste äriüksuste suhtes.

Viited IFRS 9-le

C14 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9-t, loetakse viited IFRS 9-le viideteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼M46

Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus

C14 A Dokumendiga *Ühises äriüksuses osaluse omandamise arvestus* (IFRS 11 muudatused), välja antud mais 2014, muudeti paragrahvile B33 järgnevat pealkirja ning lisati paragrahvid 21 A, B33 A–B33D, C1AA ja nendega seotud pealkirjad. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt osaluse omandamise suhtes ühises äriüksuses, mille tegevus moodustab äri, nagu määratletud IFRS 3-s, osaluste puhul, mis omandatakse alates esimese aruandeperioodi algusest, mil ta kõnealuseid muudatusi rakendab. Sellest tulenevalt summasid, mida on kajastatud ühistes äriüksustes varasematel perioodidel omandatud osaluste puhul, ei korrigeerita.

▼M32

TEISTE IFRSIDE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

C15 Käesoleva IFRSiga asendatakse järgmised IFRSid:

(a) IAS 31 *Osalused ühisettevõtetes* ja

(b) SIC-13 *Ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused – ühisettevõtjate mitterahalised sissemaksed*.

▼M32

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 12

Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRSi eesmärk on nõuda (majandus)üksuselt teabe avalikustamist, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata:

(a) **talle *muudes (majandus)üksustes kuuluvate osaluste* olemust ja nendega seotud riske ning**

(b) **nende osaluste mõju tema finantsseisundile, finantstulemusele ja rahavoogudele.**

Eesmärgi täitmine

▼M38

2 Lõikes 1 esitatud eesmärgi täitmiseks nõutakse käesolevas IFRSis, et:

(a) olulised hinnangud ja eeldused, mida ta on teinud seoses alljärgneva kindlaksmääramisega:

(i) talle muus (majandus)üksuses või ettevõtmises kuuluva osaluse olemus;

(ii) sellise ühise ettevõtmise liik, milles tal on osalus (lõiked 7–9);

(iii) et ta vastab investeerimisettevõtte määratlusele, kui see on kohaldatav (lõige 9A), ja

▼M32

(b) teabe oma osaluste kohta:

(i) tütarettevõtetes (lõiked 10–19);

(ii) ühistes ettevõtmistes ja sidusettevõtetes (lõiked 20–23) ning

(iii) *struktureeritud (majandus)üksustes*, mida (majandus)üksus ei kontrolli (konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksused) (lõiked 24–31).

3 Kui käesoleva IFRSi kohaselt avalikustatav teave koos muude IFRSide kohaselt avalikustatava teabega ei vasta lõikes 1 seatud eesmärgile, avalikustab (majandus)üksus nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajaliku lisateabe.

4 (Majandus)üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igale käesoleva IFRSi nõudele. Ta summeerib või eristab avalikustatava teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või erinevate omadustega kirjete summeerimine ei varja kasulikku teavet (vt lõiked B2–B6).

▼M32

RAKENDUSALA

5 Käesolevat IFRSi rakendab (majandus)üksus, kellel on osalus:

(a) tütarettevõttes;

(b) ühises ettevõtmises (st ühine äriüksus või ühisettevõte);

(c) sidusettevõttes;

(d) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses.

▼M59

5A Käesoleva IFRS-i nõudeid kohaldatakse paragrahvis 5 loetletud üksuse osaluste suhtes, mis on kooskõlas IFRS-ga 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* liigitatud (või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud) müügiks hoitavaks või lõpetatud tegevusvaldkonnaks, välja arvatud paragrahvis B17 kirjeldatud juhul.

▼M32

6 Käesolevat IFRSi ei rakendata alljärgneva suhtes:

(a) töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid ja muud pikaajalised töötajate hüvitised, mille puhul rakendatakse IAS 19 *Töötajate hüvitised*;

▼M51

(b) majandusüksuse konsolideerimata finantsaruanded, mille suhtes kohaldatakse rahvusvahelist raamatupidamisstandardit IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded*. Kuid:

(i) kui (majandus)üksusel on osalus konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes ja see koostab ainsate finantsaruannetena konsolideerimata finantsaruandeid, kohaldatakse käesolevate konsolideerimata finantsaruannete koostamisel paragrahve 24–31;

(ii) investeerimisettevõte, mis koostab finantsaruandeid, kus kõiki selle tütarettevõtteid on mõõdetud õiglases väärtuses kasumi või kahjumi kaudu vastavalt IFRS 10 paragrahvile 31, esitab käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe investeerimisühingute kohta.

▼M32

(c) osalus, mis kuulub ühises ettevõtmises osalevale (majandus)üksusele, kellel puudub ühine kontroll selle ühise ettevõtmise üle, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus saab selle osaluse tõttu märkimisväärse mõju ettevõtmise üle või tegemist on osalusega struktureeritud (majandus)üksuses;

(d) osalus muus (majandus)üksuses, mida arvestatakse kooskõlas IFRS 9-ga Finantsinstrumendid. (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi siiski juhul, kui see osalus on:

(i) osalus sidus- või ühisettevõttes, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kasumiaruande kaudu kooskõlas IAS 28-ga *Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse*; või

(ii) osalus konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses.

OLULISED HINNANGUD JA EELDUSED

7 (Majandus)üksus avalikustab teabe enda tehtud oluliste hinnangute ja eelduste (ja nende hinnangute ja eelduste muutuste) kohta alljärgneva kindlaksmääramisel:

(a) **ta kontrollib teist (majandus)üksust, st investeerimisobjekti, nagu on kirjeldatud IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded* lõigetes 5 ja 6;**

(b) **tal on ühine kontroll ettevõtmise või märkimisväärne mõju teise (majandus)üksuse üle ja**

▼M32

(c) **ühise ettevõtmise liik (st ühine äriüksus või ühisettevõte), kui ettevõtmine on struktureeritud eraldi vahendi kaudu.**

8 Kooskõlas lõikega 7 avalikustatud olulised hinnangud ja eeldused on muuhulgas need, mille (majandus)üksus teeb siis, kui muutused faktides ja asjaoludes on sellised, et järeldus selle kohta, kas ta omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju, muutub aruandeperioodi jooksul.

9 Lõike 7 järgimiseks avalikustab (majandus)üksus näiteks need olulised hinnangud ja eeldused, mida tehti alljärgneva kindlaksmääramisel:

(a) ta ei kontrolli teist (majandus)üksust, ehkki talle kuulub enam kui pool hääleõigustest selles (majandus)üksuses;

(b) ta kontrollib teist (majandus)üksust, ehkki talle kuulub vähem kui pool hääleõigustest selles (majandus)üksuses;

(c) ta on käsundisaaja või käsundiandja (vt IFRS 10 lõiked 58–72);

(d) ta ei oma märkimisväärset mõju, ehkki talle kuulub vähemalt 20 protsenti hääleõigustest teises (majandus)üksuses;

(e) ta omab märkimisväärset mõju, ehkki talle kuulub vähem kui 20 protsenti hääleõigustest teises (majandus)üksuses.

▼M38

Investeerimisettevõtte staatus

9A Kui emaettevõte teeb kindlaks, et ta on investeerimisettevõte vastavalt IFRS 10 lõikele 27, avalikustab investeerimisettevõte teabe oluliste hinnangute ja eelduste kohta, mida ta on teinud seoses kindlakstegemisega, et ta on investeerimisettevõte. Kui investeerimisettevõttel puudub üks või mitu investeerimisettevõttele iseloomulikku omadust (vt IFRS 10 lõige 28), peab ta avalikustama, miks ta leidis enda sellest hoolimata olevat investeerimisettevõte.

9B Kui (majandus)üksus muutub investeerimisettevõtteks või lakkab olemast investeerimisettevõte, avalikustab ta investeerimisettevõtte staatuse muutuse ja selle põhjused. Lisaks avalikustab investeerimisettevõtteks muutunud (majandus)üksus mõju, mida staatuse muutus avaldab kajastatud perioodi finantsaruannetele, sealhulgas:

(a) nende tütarettevõtete õiglase väärtuse kogusumma staatuse muutumise kuupäeva seisuga, mida enam ei konsolideerita;

(b) kasumi või kahjumi (olemasolu korral), mis on arvutatud kooskõlas IFRS 10 lõikega B101, ja

(c) kasumiaruande kirje(d), millel kasumit või kahjumit kajastatakse (kui neid ei esitata eraldi).

▼M32

OSALUSED TÜTARETTEVÕTETES

10 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema konsolideeritud finantsaruannete kasutajatel

(a) **mõista:**

(i) **kontserni ülesehitust ja**

(ii) **osalust, mis kuulub mittekontrollivatele osalustele kontserni tegevuses ja rahavoogudes (lõige 12); ning**

(b) **hinnata:**

(i) **oluliste piirangute olemust ja ulatust, mis mõjutavad tema võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kontserni kohustisi arveldada (lõige 13);**

▼M32

(ii) **talle konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ja neis toimunud muutusi (lõiked 14–17);**

(iii) **selliste talle tütarettevõttes kuuluvas osaluses toimunud muutuste tagajärgi, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli (lõige 18); ja**

(iv) **aruandeperioodi jooksul tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise tagajärgi (lõige 19).**

11 Kui konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatud tütarettevõtte finantsaruannete aruandekuupäev või -periood erineb konsolideeritud finantsaruannete aruandekuupäevast või -perioodist (vt IFRS 10 lõiked B92 ja B93), avalikustab (majandus)üksus:

(a) asjaomase tütarettevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõppkuupäeva ja

(b) erineva kuupäeva või perioodi kasutamise põhjuse.

Mittekontrollivatele osalustele kuuluv osalus kontserni tegevuses ja rahavoogudes

12 (Majandus)üksus avalikustab iga tütarettevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulised mittekontrollivad osalused, järgmise teabe:

(a) tütarettevõtte nime;

(b) tütarettevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus tütarettevõte on registreeritud, kui see erineb peamisest tegevuskohast);

(c) mittekontrollivatele osalustele kuuluva osaluse määra;

(d) mittekontrollivatele osalustele kuuluva hääleõiguste määra, kui see erineb osaluse määrast;

(e) tütarettevõtte mittekontrollivatele osalustele aruandeperioodi jooksul jaotatud kasumi või kahjumi;

(f) tütarettevõtte akumuleeritud mittekontrollivad osalused aruandeperioodi lõpus;

(g) kokkuvõtliku finantsteabe tütarettevõtte kohta (vt lõige B10).

Oluliste piirangute olemus ja ulatus

13 (Majandus)üksus avalikustab:

(a) olulised (nt seadusandlikud, lepingulised ja regulatiivsed) piirangud, mis mõjutavad tema võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kontserni kohustisi arveldada, näiteks:

(i) need, mis piiravad emaettevõtte või tema tütarettevõtete võimalust kanda muudele kontserni kuuluvatele (majandus)üksustele üle või saada neilt raha või muud vara;

(ii) garantiid või muud nõuded, mis võivad piirata makstavaid dividende või muid kapitali väljamakseid, või laenud ja ettemaksed, mida antakse või makstakse tagasi kontsernisiseselt;

(b) olemuse ja ulatuse, mil määral mittekontrollivate osaluste kaitseõigused võivad oluliselt piirata (majandus)üksuse võimalust saada juurdepääs kontserni varadele või neid kasutada ning kohustisi arveldada (näiteks juhul, kui emaettevõte on kohustatud arveldama tütarettevõtte kohustised enne enda kohustiste arveldamist või kui tütarettevõtte varadele juurdepääsu saamiseks või kohustiste arveldamiseks on vajalik mittekontrollivate osaluste nõusolek);

▼M32

(c) selliste varade ja kohustiste bilansilised (jääk)maksumused konsolideeritud finantsaruannetes, mille suhtes kehtivad piirangud.

(Majandus)üksusele konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemus

14 (Majandus)üksus avalikustab iga lepingupõhise kokkuleppe tingimused, millega võidakse nõuda emaettevõttelt või tema tütarettevõtetelt rahalise toetuse andmist konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksusele, sealhulgas sündmused või asjaolud, mille tõttu võib aruandev (majandus)üksus jääda kahjumisse (nt likviidsuskokkulepped või krediidireitinguga seonduvad lepingutingimused (*credit rating triggers*), mis on seotud kohustusega osta struktureeritud (majandus)üksuse varasid või anda rahalist toetust).

15 Kui emaettevõtte või tema tütarettevõte andis aruandeperioodi jooksul konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksusele ilma lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust (nt ostis struktureeritud (majandus)üksuse varasid või tema emiteeritud instrumente), avalikustab (majandus)üksus:

(a) antud toetuse liigi ja summa, kaasa arvatud juhud, mil emaettevõte või tema tütarettevõte aitas struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust; ja

(b) toetuse andmise põhjused.

16 Kui emaettevõte või tema tütarettevõte andis aruandeperioodi jooksul ilma lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust eelnevalt konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele ja emaettevõte sai selle toetuse andmise tulemusena kontrolli struktureeritud (majandus)üksuse üle, selgitab (majandus)üksus asjaomase otsuse aluseks olevaid olulisi tegureid.

17 (Majandus)üksus avalikustab oma kavatsused anda rahalist või muud toetust konsolideeritud struktureeritud (majandus)üksusele, sealhulgas kavatsused aidata struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust.

Selliste emaettevõtte osaluses toimunud muutuste tagajärjed, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli

18 (Majandus)üksus esitab tabeli, milles kajastab selliste talle tütarettevõtetes kuuluvates osalustes toimunud muutuste mõju emaettevõtte omanikele kuuluvale omakapitalile, mille tulemusena ta ei kaota kontrolli.

Aruandeperioodi jooksul tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise tagajärjed

19 (Majandus)üksus avalikustab olemasolu korral kasumi või kahjumi, mis on arvutatud kooskõlas IFRS 10 lõikega 25, ja:

(a) selle kasumi või kahjumi osa, mis tekib endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringu õiglase väärtuse mõõtmisel kontrolli kaotamise kuupäeval; ja

(b) kasumiaruande kirjed, millel kajastatakse seda kasumit või kahjumit (kui seda ei esitata eraldi).

▼**M38**

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA TÜTARETTEVÕTETES (INVESTEERIMISETTEVÕTTED)

19A Investeerimisettevõte, kes peab vastavalt IFRS 10-le rakendama konsolideerimise erandit ja arvestama selle asemel oma tütarettevõttesse tehtud investeeringut kasumiaruandes õiglases väärtuses, avalikustab selle asjaolu.

19B Investeerimisettevõte avalikustab iga konsolideerimata tütarettevõtte kohta järgmise teabe:

(a) tütarettevõtte nimi;

(b) tütarettevõtte peamine tegevuskoht (ja registreerimisriik, kui see erineb peamisest tegevuskohast) ja

(c) investeerimisettevõtte protsentuaalne osalus omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev.

19C Kui investeerimisettevõte on teise investeerimisettevõtte emaettevõte, avalikustab emaettevõte ka lõike 19B punktides a–c nõutud teabe investeeringute kohta, mis on tema investeerimisettevõttest tütarettevõtte kontrolli all. Kõnealuse teabe võib avalikustada, lisades emaettevõtte finantsaruannetele eelmainitud teavet sisaldavad tütarettevõtte (või tütarettevõtete) finantsaruanded.

19D Investeerimisettevõte avalikustab järgmise teabe:

(a) kõigi oluliste piirangute olemus ja ulatus (nt laenusuhetest, regulatiivsetest eeskirjadest või lepingupõhistest kokkulepetest tulenevad), mis mõjutavad konsolideerimata tütarettevõtte võimalusi investeerimisettevõttele rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendide vormis või investeerimisettevõtte poolt konsolideerimata tütarettevõttele antud laenude ja tehtud ettemaksete tagasimaksmiseks, ja

(b) täitmisele kuuluvad kohustused või kavatsus anda konsolideerimata tütarettevõttele rahalist või muud toetust, sealhulgas kohustused või kavatsus aidata tütarettevõttel saada rahalist toetust.

19E Kui investeerimisettevõte või mõni tema tütarettevõte on aruandeaastal andnud asjaomase lepingupõhise kohustuseta konsolideerimata tütarettevõttele rahalist või muud toetust (nt ostes tütarettevõtte varasid või tema emiteeritud instrumente või aidates tütarettevõttel saada rahalist toetust), avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe:

(a) igale konsolideerimata tütarettevõttele antud toetuse liik ja summa ning

(b) toetuse andmise põhjused.

19F Investeerimisettevõte avalikustab kõigi selliste lepingupõhiste kokkulepete tingimused, mille kohaselt peavad (majandus)üksus või tema konsolideerimata tütarettevõtted andma rahalist toetust tema kontrolli all olevale konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, sealhulgas sündmused või asjaolud, mille tulemusel võib aruandval (majandus)üksusel tekkida kahjum (nt likviidsuskokkulepped või krediidireitingut käsitlevad sätted, mis on seotud kohustusega osta struktureeritud (majandus)üksuse varasid või anda rahalist toetust).

▼M38

19G Kui investeerimisettevõte või mõni tema konsolideerimata tütarettevõte on aruandeaastal andnud asjaomase lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, mida investeerimisettevõte ei kontrollinud, ja kui investeerimisettevõte saavutas toetuse andmise tulemusel struktureeritud (majandus)üksuse üle kontrolli, selgitab investeerimisettevõte toetuse andmise otsuse aluseks olnud asjakohaseid tegureid.

▼M32

OSALUSED ÜHISTES ETTEVÕTMISTES JA SIDUSETTEVÕTETES

20 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema konsolideeritud finantsaruannete kasutajatel hinnata:

(a) **talle ühistes ettevõtmistes ja sidusettevõtetes kuuluvate osaluste olemust, ulatust ja finantsmõju, kaasa arvatud sellise lepingupõhise suhte olemust ja mõju, mis tal on muude investoritega, kellega tal on ühine kontroll või märkimisväärne mõju ühiste ettevõtmiste ja sidusettevõtete üle (lõiked 21 ja 22); ja**

(b) **talle ühis- ja sidusettevõtetes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ning neis toimunud muutusi (lõige 23).**

(Majandus)üksusele ühistes ettevõtmistes ja sidusettevõtetes kuuluvate osaluste olemus, ulatus ja finantsmõju

21 (Majandus)üksus avalikustab:

(a) iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühise ettevõtmise ja sidusettevõtte kohta:

(i) ühise ettevõtmise või sidusettevõtte nime;

(ii) (majandus)üksusel ühise ettevõtmise või sidusettevõttega oleva suhte olemuse (näiteks kirjeldades ühise ettevõtmise või sidusettevõtte tegevuse olemust ja seda, kas see on (majandus)üksuse tegevuse seisukohalt strateegilise tähtsusega);

(iii) ühise ettevõtmise või sidusettevõtte peamise tegevuskoha (ja riigi, kus ettevõte on registreeritud, kui see on kohaldatav ja erinev peamisest tegevuskohast);

(iv) (majandus)üksusele kuuluva osaluse määra ja kui see on erinev, talle kuuluva hääleõiguste määra (kui see on kohaldatav);

(b) iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühis- ja sidusettevõtte kohta:

(i) selle, kas investeeringut ühis- või sidusettevõttesse mõõdetakse kapitaliosaluse meetodil või õiglases väärtuses;

(ii) kokkuvõtliku finantsteabe ühis- või sidusettevõtte kohta, nagu on sätestatud lõigetes B12 and B13;

(iii) kui ühis- või sidusettevõtet arvestatakse kapitaliosaluse meetodil, siis talle ühis- või sidusettevõttes kuuluva investeeringu õiglase väärtuse, juhul kui investeeringul on noteeritud turuhind;

▼M32

(c) lõikes B16 sätestatud finantsteabe (majandus)üksusele sellistes ühis- ja sidusettevõtetes kuuluvate investeeringute kohta, mis ei ole individuaalselt olulised:

(i) ühiselt kõigi individuaalselt ebaoluliste ühisettevõtete kohta ja eraldi

(ii) ühiselt kõigi individuaalselt ebaoluliste sidusettevõtete kohta.

▼M38

21A Investeerimisettevõte ei pea avalikustama lõike 21 punktides b–c nõutud teavet.

▼M32

22 (Majandus)üksus avalikustab samuti:

(a) selliste oluliste piirangute (nt nende, mis tulenevad ühis- või sidusettevõtte üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavate investorite vahelistest laenusuhetest, regulatiivsetest eeskirjadest või lepingupõhistest kokkulepetest) olemuse ja ulatuse, mis mõjutavad ühis- või sidusettevõtete võimalust kanda (majandus)üksusele üle raha dividendide vormis või maksta tagasi (majandus)üksuse antud laene või tehtud ettemakseid;

(b) kui ühis- või sidusettevõtte kapitaliosaluse meetodil koostatud finantsaruannete kuupäev või periood erineb (majandus)üksuse omast:

(i) asjaomase ühis- või sidusettevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõppkuupäeva ja

(ii) erineva kuupäeva või perioodi kasutamise põhjuse;

(c) ühis- või sidusettevõtte kahjumi kajastamata osa nii aruandeperioodi kohta kui ka kumulatiivselt, kui (majandus)üksus on kapitaliosaluse meetodi rakendamise korral lõpetanud talle ühis- või sidusettevõttes kuuluva kahjumi kajastamise.

(Majandus)üksusele ühis- ja sidusettevõtetes kuuluvate osalustega seotud riskid

23 (Majandus)üksus avalikustab:

(a) oma ühisettevõtetega seotud siduvad kohustused eraldi muudest siduvatest kohustustest, nagu on sätestatud lõigetes B18–B20;

(b) kooskõlas IAS 37-ga *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* tingimuslikud kohustised (välja arvatud juhul, kui kahjumi tõenäosus on väga väike), mis tekkisid seoses tema osalustega ühis- või sidusettevõtetes (sealhulgas tema osa tingimuslikest kohustistest, mis võeti koos muude investoritega, kellel on ühine kontroll või märkimisväärne mõju ühis- või sidusettevõtete üle), eraldi muude tingimuslike kohustiste summast.

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA STRUKTUREERITUD (MAJANDUS)ÜKSUSTES

24 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel:

(a) **mõista talle konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osaluste olemust ja ulatust (lõiked 26–28) ning**

(b) **hinnata talle konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud riskide olemust ja neis toimunud muutusi (lõiked 29–31);**

▼M32

25 Lõike 24 punktis b nõutud teave hõlmab teavet (majandus)üksuse riskile avatuse kohta, mis tuleneb tema seotusest konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustega eelmistel perioodidel (nt struktureeritud (majandus)üksuse spondeerimine), isegi juhul, kui (majandus)üksus ei ole struktureeritud (majandus)üksusega aruandekuupäeval enam lepingupõhiselt seotud.

▼M38

25A Investeerimisettevõte ei pea avalikustama lõikes 24 nõutud teavet konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse kohta, mis on tema kontrolli all ja mille kohta ta avalikustab lõigetes 19A–19G nõutud teabe.

▼M32

Osaluste olemus

26 (Majandus)üksus avalikustab kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe talle konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osaluste kohta, sealhulgas, kuid mitte ainult, struktureeritud (majandus)üksuse olemuse, eesmärgi, suuruse ja tegevuse ning struktureeritud (majandus)üksuse rahastamise viisi.

27 Kui (majandus)üksus on spondeerinud konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksust, mille kohta ta ei esita lõikes 29 nõutud teavet (nt kuna tal puudub aruandekuupäeval osalus kõnealuses (majandus)üksuses), avalikustab (majandus)üksus:

(a) selle, kuidas ta määras kindlaks, milliseid struktureeritud (majandus)üksusi ta on spondeerinud;

(b) *tulu kõnealustest struktureeritud (majandus)üksustest* aruandeperioodi jooksul, kaasa arvatud esitatud tululiikide kirjelduse; ja

(c) aruandeperioodi jooksul kõnealustele struktureeritud (majandus)üksustele üleantud varade bilansilise (jääk)maksumuse (üleandmise hetkel).

28 (Majandus)üksus esitab lõike 27 punktides b ja c nimetatud teabe tabelina, kui muu vorming ei ole asjakohasem, ja liigitab oma sponsortegevuse asjakohastesse kategooriatesse (vt lõiked B2–B6).

Riskide olemus

29 (Majandus)üksus esitab tabeli kujul, kui muu vorming ei ole asjakohasem, kokkuvõtliku teabe alljärgneva kohta:

(a) selliste tema finantsaruannetes kajastatud varade ja kohustiste bilansilised (jääk)maksumused, mis on seotud tema osalustega konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes;

(b) finantsseisundi aruande kirjed, millel neid varasid ja kohustisi kajastatakse;

(c) summa, mis väljendab kõige paremini (majandus)üksuse maksimaalset kahjumit, mis võib tekkida seoses tema osalustega struktureeritud (majandus)üksustes, kaasa arvatud maksimaalse kahjumi kindlaksmääramise viis. Juhul kui (majandus)üksus ei saa kindlaks määrata maksimaalset kahjumit, mis võib tekkida seoses tema osalustega konsolideerimata (majandus)üksustes, avalikustab ta selle fakti ja põhjused;

▼**M32**

(d) (majandus)üksusele konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osalustega seotud varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste ning (majandus)üksusele nendest (majandus)üksustest tekkida võivate maksimaalsete kahjumite võrdluse.

30 Kui (majandus)üksus on aruandeperioodi jooksul andnud ilma lepingupõhise kohustuseta rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, milles talle kuulus või kuulub osalus (nt ostes struktureeritud (majandus)üksuse varasid või tema emiteeritud instrumente), avalikustab (majandus)üksus:

(a) antud toetuse liigi ja summa, kaasa arvatud juhud, mil (majandus)üksus aitas struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust; ja

(b) toetuse andmise põhjused.

31 (Majandus)üksus avalikustab oma kavatsused anda rahalist või muud toetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele, kaasa arvatud kavatsused aidata struktureeritud (majandus)üksusel saada rahalist toetust.

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

tulu struktureeritud (majandus)üksusest	Käeoleva IFRSi kohaldamisel hõlmab **struktureeritud (majandus)üksusest** saadud tulu muu hulgas korduvaid ja mittekorduvaid tasusid, intresse, dividende, kasumit või kahjumit struktureeritud (majandus)üksustes olevate osaluste taasmõõtmisest või kajastamise lõpetamisest ning kasumit või kahjumit varade ja kohustiste üleandmisest struktureeritud (majandus)üksusele.
osalus teises (majandus)üksuses	Käesoleva IFRSi kohaldamisel viitab osalus teises (majandus)üksuses lepingupõhisele või lepinguvälisele seotusele, mille tõttu mõjutab (majandus)üksust teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus. Osaluse olemasolu teises (majandus)üksuses tõendab muu hulgas omakapitali või võlainstrumentide omamine ja muud seotuse vormid, näiteks rahastamise pakkumine, likviidsustoetus, krediidikvaliteedi parandamine ja garantiid. See hõlmab vahendeid, mille kaudu (majandus)üksus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju teise (majandus)üksuse üle. (Majandus)üksusele ei kuulu tingimata osalus teises (majandus)üksuses ainuüksi tavapärase kliendi-tarnija suhte tõttu. Lõigetes B7–B9 esitatakse täpsem teave osaluste kohta muudes (majandus)üksustes.

▼M32

IFRS 10 lõigetes B55–B57 selgitatakse kasumi muutlikkust.

struktureeritud (majandus)üksus (Majandus)üksus, mis on kavandatud selliselt, et hääleõigused või muud sarnased õigused ei ole peamine tegur, mis määrab selle, kes omab (majandus)üksuse üle kontrolli (näiteks siis, kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu).

Lõigetes B22–B24 esitatakse täpsem teave struktureeritud (majandus)üksuste kohta.

▼M38

Alljärgnevad mõisted on määratletud IAS 27-s (muudetud 2011), IAS 28-s (muudetud 2011), IFRS 10-s ja IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised* ning neid kasutatakse käesolevas IFRSis nimetatud IFRSides kindlaksmääratud tähenduses:

— sidusettevõte;

— konsolideeritud finantsaruanded;

— kontroll (majandus)üksuse üle;

— kapitaliosaluse meetod;

— kontsern;

— investeerimisettevõte;

— ühine ettevõtmine;

▼M32

— ühine kontroll;

— ühine äriüksus;

— ühisettevõte;

— mittekontrolliv osalus;

— emaettevõte;

— kaitseõigused;

— olulised tegevused;

— konsolideerimata finantsaruanded;

— eraldi vahend;

— märkimisväärne mõju;

— tütarettevõte.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–31 rakendamist ja tal on sama pädevus nagu IFRSi muudel osadel.

B1 Käesolevas lisas esitatud näidetes kirjeldatakse hüpoteetilisi olukordi. Ehkki näidete teatavad tahud võivad esineda tegelikes olukordades, tuleb IFRS 12 rakendamisel hinnata konkreetse olukorra kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

▼**M32**

SUMMEERIMINE (LÕIGE 4)

B2 (Majandus)üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta esitab kasutajate teabevajaduste rahuldamiseks, kui palju rõhku ta asetab nõuete eri aspektidele ja kuidas ta summeerib teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigsest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varju jätmise vahel.

B3 (Majandus)üksus võib summeerida käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe sarnastes (majandus)üksustes olevate osaluste kohta, kui summeerimine on kooskõlas avalikustamise eesmärgiga ja lõikega B4 ega varja esitatud teavet. (Majandus)üksus avalikustab selle, kuidas ta summeeris talle kuuluvad osalused sarnastes (majandus)üksustes.

B4 (Majandus)üksus esitab eraldi teabe talle kuuluvate osaluste kohta:

(a) tütarettevõtetes;

(b) ühisettevõtetes;

(c) ühistes äriüksustes;

(d) sidusettevõtetes ja

(e) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes.

B5 Teabe summeerimise otsuse tegemisel võtab (majandus)üksus arvesse iga summeeritava (majandus)üksuse eri riski- ja tulunäitajaid käsitleva kvalitatiivse ja kvantitatiivse teabe ning iga sellise (majandus)üksuse tähtsuse aruandva (majandus)üksuse seisukohalt. (Majandus)üksus esitab avalikustatava teabe viisil, mis selgitab finantsaruannete kasutajatele selgelt talle nendes (majandus)üksustes kuuluvate osaluste olemust ja ulatust.

B6 Lõikes B4 esitatud (majandus)üksuste liikides võib olla asjakohane summeerida teave näiteks järgmistel tasanditel:

(a) tegevuse olemus (nt uurimis- ja arendustegevusega tegelev (majandus)üksus, vaba tagasimaksega krediitkaartide väärtpaberistamisega tegelev (majandus)üksus));

(b) tööstusharu liigitus;

(c) geograafia (nt riik või piirkond).

OSALUSED MUUDES (MAJANDUS)ÜKSUSTES

B7 Osalus teises (majandus)üksuses viitab lepingupõhisele või lepinguvälisele seotusele, mille tõttu mõjutab aruandvat (majandus)üksust teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus. Teise (majandus)üksuse eesmärgi ja ülesehituse arvessevõtmine võib aidata aruandval (majandus)üksusel hinnata, kas ta omab asjaomases (majandus)üksuses osalust ja kas ta peab seega esitama käesolevas IFRSis nõutud teabe. Hindamisel tuleb võtta arvesse riske, mis teisel (majandus)üksusel pidid tekkima, ja riske, mida teine (majandus)üksus pidi aruandvale (majandus)üksusele ja muudele osapooltele edasi andma.

▼**M32**

B8 Aruandvat (majandus)üksust mõjutab teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus tavaliselt siis, kui ta hoiab instrumente (näiteks teise (majandus)üksuse emiteeritud omakapitali- või võlainstrumendid) või omab muud seost, mida iseloomustab muutlikkus. Näiteks oletame, et struktureeritud (majandus)üksusel on laenuportfell. Struktureeritud (majandus)üksus teeb teise (majandus)üksusega (aruandev (majandus)üksus)) krediidiriski ülekandetehingu, et kaitsta end laenuintresside ja põhiosamaksete mittelaekumise eest. Aruandev (majandus)üksus on kõnealuse (majandus)üksusega seotud, kuna teda mõjutab struktureeritud (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus, sest krediidiriski ülekandetehing vähendab struktureeritud (majandus)üksuse kasumi muutlikkust.

B9 Osa instrumente on kavandatud nii, et risk läheb aruandvalt (majandus)üksuselt üle teisele (majandus)üksusele. Sellised instrumendid muudavad teise (majandus)üksuse kasumi muutlikuks, kuid aruandvat (majandus)üksust tavaliselt teise (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkus ei mõjuta. Näiteks eeldame, et struktureeritud (majandus)üksus on loodud selleks, et pakkuda investeerimisvõimalusi investoritele, kes soovivad võtta endale (majandus)üksuse Z krediidiriski ((majandus)üksus Z ei ole seotud ühegi ettevõtmise osapoolega). Struktureeritud (majandus)üksus saab vahendeid kõnealustele investoritele (majandus)üksuse Z krediidiriskiga seotud võlakirjade emiteerimise kaudu ja saadud vahendeid kasutatakse investeerimiseks riskivabadesse finantsvaradesse. Struktureeritud (majandus)üksus võtab endale (majandus)üksuse Z krediidiriski, kui sõlmib ülekandetehingu partneriga krediidiriski ülekandetehingu. Krediidiriski ülekandetehinguga antakse (majandus)üksuse Z krediidirisk ülekandetehingu partneri makstud tasu eest edasi struktureeritud (majandus)üksusele. Struktureeritud (majandus)üksuse investorid saavad suuremat tulu, mis väljendub struktureeritud (majandus)üksuse tulus, mida ta saab nii oma varade portfellilt kui ka krediidiriski ülekandetehingu tasust. Ülekandetehingu partner ei ole struktureeritud (majandus)üksusega seotud ega ole mõjutatud struktureeritud (majandus)üksuse finantstulemusega seotud kasumi muutlikkusest, sest krediidiriski ülekandetehinguga antakse muutlikkus edasi struktureeritud (majandus)üksusele, mitte ei vähendata struktureeritud (majandus)üksuse kasumi muutlikkust.

KOKKUVÕTLIK FINANTSTEAVE TÜTAR-, ÜHIS- JA SIDUSETTEVÕTETE KOHTA (LÕIKED 12 JA 21)

B10 (Majandus)üksus avalikustab iga tütarettevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulised mittekontrollivad osalused, järgmise teabe:

(a) mittekontrollivatele osalustele makstud dividendid;

(b) kokkuvõtlik finantsteave tütarettevõtte varade, kohustiste, kasumi või kahjumi ning rahavoogude kohta, mis võimaldab kasutajatel mõista osalust, mis kuulub mittekontrollivale osalusele kontserni tegevuses ja rahavoogudes. See teave võib hõlmata muu hulgas näiteks käibevara, põhivara, lühiajalisi kohustisi, pikaajalisi kohustisi, tulu, kasumit või kahjumit ning koondkasumit.

B11 Lõike B10 punktis b nõutud kokkuvõtlik finantsteave hõlmab summasid enne (majandus)üksuste vahelisi elimineerimisi.

▼**M32**

B12 (Majandus)üksus avalikustab iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühis- ja sidusettevõtte kohta:

(a) ühis- või sidusettevõttest saadud dividendid;

(b) kokkuvõtliku finantsteabe ühis- või sidusettevõtte kohta (vaata lõiked B14 ja B15), sealhulgas (loetelu ei ole ammendav):

(i) käibevarad;

(ii) põhivarad;

(iii) lühiajalised kohustised;

(iv) pikaajalised kohustised;

(v) tulu;

(vi) kasum või kahjum jätkuvatest tegevusvaldkondadest;

(vii) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgne kasum/kahjum;

(viii) muu koondkasum;

(ix) koondkasum.

B13 Lisaks lõikes B12 nõutud kokkuvõtlikule finantsteabele avalikustab (majandus)üksus iga aruandva (majandus)üksuse seisukohalt olulise ühisettevõtte kohta järgmised summad:

(a) raha ja raha ekvivalendid, mis on sätestatud lõike B12 punkti b alapunktis i;

(b) lühiajalised finantskohustised (välja arvatud võlad tarnijatele ja muud võlad ning eraldised), mis on sätestatud lõike B12 punkti b alapunktis iii;

(c) pikaajalised finantskohustised (välja arvatud võlad tarnijatele ja muud võlad ning eraldised), mis on sätestatud lõike B12 punkti b alapunktis iv;

(d) kulum ja amortisatsioon;

(e) intressitulu;

(f) intressikulu;

(g) tulumaksu kulu või tulu.

B14 Kooskõlas lõigetega B12 ja B13 esitatud kokkuvõtlik finantsteave hõlmab summasid, mis sisalduvad ühis- või sidusettevõtte IFRS finantsaruannetes (mitte (majandus)üksuse osa nendest summadest). Juhul kui (majandus)üksus arvestab oma osalust ühis- või sidusettevõttes kapitaliosaluse meetodil:

(a) korrigeeritakse ühis- või sidusettevõtte IFRS finantsaruannetes sisalduvaid summasid, kajastamaks (majandus)üksuse tehtud korrigeerimisi kapitaliosaluse meetodil (näiteks omandamise ajal tehtud õiglase väärtuse korrigeerimised ja arvestusmeetodite vaheliste erinevuste korrigeerimised);

(b) võrdleb (majandus)üksus esitatud kokkuvõtlikku finantsteavet talle ühis- või sidusettevõttes kuuluva osaluse bilansilise (jääk)maksumusega.

▼M32

B15 (Majandus)üksus võib esitada lõigetes B12 ja B13 nõutud kokkuvõtlikku finantsteavet ühis- või sidusettevõtte finantsaruannete põhjal siis, kui:

(a) (majandus)üksus mõõdab oma osalust ühis- või sidusettevõttes õiglases väärtuses kooskõlas IAS 28-ga (muudetud 2011) ja

(b) ühis- või sidusettevõte ei koosta IFRS finantsaruandeid ja aruannete koostamine nende põhjal oleks ebapraktiline või põhjustaks üleliigseid kulusid.

Sellisel juhul avalikustab (majandus)üksus kokkuvõtliku finantsteabe koostamise alused.

B16 (Majandus)üksus avalikustab talle kõikides individuaalselt ebaolulistes kapitaliosaluse meetodil arvestatud ühis- või sidusettevõtetes kuuluvate osaluste bilansiliste (jääk)maksumuste koondsumma. (Majandus)üksus avalikustab samuti eraldi koondsummana tema osa nende ühis- või sidusettevõtete:

(a) jätkuvate tegevusvaldkondade kasumist või kahjumist;

(b) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgsest kasumist/kahjumist;

(c) muust koondkasumist;

(d) koondkasumist.

(Majandus)üksus esitab avalikustatava teabe eraldi ühis- ja sidusettevõtete kohta.

▼M59

B17 Kui üksuse osalus tütar-, ühis- või sidusettevõtjas (või osa tema osalusest ühis- või sidusettevõtjas) liigitatakse (või kui üksus kuulub müügigruppi, mis liigitatakse) müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS-ga 5, ei pea üksus avalikustama kokkuvõtlikku finantsteavet selle tütar-, ühis- või sidusettevõtja kohta kooskõlas paragrahvidega B10–B16.

▼M32

ÜHISETTEVÕTETEGA SEOTUD SIDUVAD KOHUSTUSED (LÕIKE 23 PUNKT A)

B18 (Majandus)üksus avalikustab kõik siduvad kohustused, mille ta on võtnud, kuid mida ta ei ole aruandekuupäeval kajastanud (kaasa arvatud tema osa siduvatest kohustustest, mille ta on võtnud koos muude investoritega, kellega tal on ühine kontroll ühisettevõtte üle) ja mis on seotud tema osalustega ühisettevõttes. Siduvad kohustused on need, mille tulemusena võib tekkida tulevane raha või muude ressursside väljaminek.

B19 Kajastamata siduvad kohustused, mille tulemusena võib tekkida tulevane raha või muude ressursside väljaminek, on:

(a) kajastamata siduvad kohustused raha või ressursside eraldamiseks näiteks alljärgneva tulemusena:

(i) ühisettevõtte asutamis- või omandamislepingud (mis näiteks kohustavad (majandus)üksust andma raha teatava perioodi jooksul);

(ii) ühisettevõtte kapitalimahukad projektid;

(iii) tingimusteta ostukohustused, mis hõlmavad seadmete, varude või teenuste hanget, mida (majandus)üksus on kohustunud ostma ühisettevõttelt või tema nimel;

▼M32

(iv) kajastamata siduvad kohustused laenude ja muu finantstoetuse andmiseks ühisettevõtetele;

(v) kajastamata siduvad kohustused ressursside, näiteks varade või teenuste andmiseks ühisettevõtetele;

(vi) muud ühisettevõtetega seotud tühistamatud kajastamata siduvad kohustused;

(b) kajastamata siduvad kohustused omandamaks muu osapoole osalust (või selle osaluse osa) ühisettevõttes, kui tulevikus toimub või ei toimu teatav sündmus.

B20 Lõigetes B18 ja B19 sätestatud nõuded ja esitatud näited selgitavad teatavaid IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* lõikes 18 nõutud avalikustatava teabe liike.

OSALUSED KONSOLIDEERIMATA STRUKTUREERITUD (MAJANDUS)ÜKSUSTES (LÕIKED 24–31)

Struktureeritud (majandus)üksused

B21 Struktureeritud (majandus)üksus on (majandus)üksus, mis on kavandatud selliselt, et hääleõigused või muud sarnased õigused ei ole peamine tegur, mis määrab selle, kes kontrollib (majandus)üksust (näiteks siis, kui hääleõigused on seotud üksnes haldusülesannetega ja olulisi tegevusi juhitakse lepingupõhiste kokkulepete kaudu).

B22 Struktureeritud (majandus)üksusel on osa või kõik alljärgnevatest tunnustest või omadustest:

(a) piiratud tegevus;

(b) kitsas ja selgelt määratletud eesmärk, näiteks maksutõhusa rendilepingu teostamine, uurimis- ja arendustegevuse korraldamine, (majandus)üksusele kapitali- või rahastamisallika tagamine või investoritele investeerimisvõimaluste andmine struktureeritud (majandus)üksuse varadega seotud riskide ja hüvede investoritele edasiandmise kaudu;

(c) ebapiisav omakapital, mis ei võimalda struktureeritud (majandus)üksusel rahastada oma tegevust allutatud finantstoetuseta;

(d) rahastamine investoritele emiteeritud mitme lepingupõhiselt seotud instrumendi kaudu, mille tulemusena tekib krediidiriski või muude riskide kontsentratsioon (seeriad).

B23 Struktureeritud (majandus)üksused on näiteks järgmised (majandus)üksused (loetelu ei ole ammendav):

(a) väärtpaberistamise vahendid;

(b) varaga tagatud rahastamine;

(c) teatavad investeerimisfondid.

B24 Häälteõiguste kaudu kontrollitav (majandus)üksus ei ole struktureeritud (majandus)üksus näiteks lihtsalt sel põhjusel, et kolmandad osapooled rahastavad teda pärast ümberkorraldamist.

Konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes olevatest osalustest tulenevate riskide olemus (lõiked 29–31)

B25 Lisaks lõigetes 29–31 nõutud teabele avalikustab (majandus)üksus lisateabe, mis on vajalik lõike 24 punktis b seatud eesmärgi täitmiseks.

▼**M32**

B26 Lisateave, mis olenevalt asjaoludest võib olla asjakohane nende riskide hindamise seisukohalt, millele (majandus)üksus on avatud siis, kui talle kuulub osalus konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses, hõlmab näiteks järgmist:

(a) kokkuleppe tingimused, millega võidakse (majandus)üksust kohustada andma finantstoetust konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksusele (nt likviidsuskokkulepped või krediidireitinguga seonduvad lepingutingimused (*credit rating triggers*), mis on seotud kohustustega osta struktureeritud (majandus)üksuse varasid või anda finantstoetust), kaasa arvatud:

(i) sündmuste või olukordade kirjeldus, mille tõttu võib aruandval (majandus)üksusel tekkida kahjum;

(ii) kas seda kohustust piiravad teatavad tingimused;

(iii) kas on muid osapooli, kes annavad finantstoetust, ja kui on, siis milline on aruandva (majandus)üksuse kohustuse järjekoht muude osapoolte kohustuste suhtes;

(b) (majandus)üksuse kahjum aruandeperioodi jooksul, mis on seotud tema osalustega konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes;

(c) tulu liigid, mida (majandus)üksus sai aruandeperioodi jooksul oma osalustest konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes;

(d) kas (majandus)üksus on kohustatud kandma konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse kahjumit enne muid osapooli, sellise kahjumi ülempiir (majandus)üksuse jaoks ja (vajaduse korral) selliste osapoolte kantavate võimalike kahjumite järjekoht ja summad, kelle osalused on järjekohas tagapool kui (majandus)üksusele konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuses kuuluv osalus;

(e) teave kolmandate osapooltega sõlmitud likviidsuskokkulepete, garantiide ja muude siduvate kohustuste kohta, mis võivad mõjutada (majandus)üksusele konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksustes kuuluvate osaluste õiglast väärtust või riski;

(f) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse kogetud raskused oma tegevuse rahastamisel aruandeperioodi jooksul;

(g) konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse rahastamise vormid (nt kommertspaber või keskmise tähtajaga võlakirjad) ja nende kaalutud keskmine eluiga. See teave võib sisaldada konsolideerimata struktureeritud (majandus)üksuse varade ja rahastamise tähtajalisuse analüüsi, juhul kui struktureeritud (majandus)üksusel on pikemaajalised varad, mida rahastatakse lühiajaliste vahenditega.

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud.

▼M37

C1A Dokumendiga *Konsolideeritud finantsaruanded, ühised ettevõtmised ja muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine: üleminekusuunised* (rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite IFRS 10, IFRS 11 ja IFRS 12 muudatused), välja antud juunis 2012, lisati paragrahvid C2A–C2B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 12 varasema perioodi suhtes, peab ta kõnealuseid muudatusi rakendama selle varasema perioodi suhtes.

▼M38

C1B Dokumendiga *Investeerimisettevõtted* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 27 muudatused), välja antud 2012. aasta oktoobris, muudeti lõige 2 ja lisa A ning lisati lõiked 9A–9B, 19A–19G, 21A ja 25A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varem, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samal ajal kõik dokumendis *Investeerimisettevõtted* esitatud muudatused.

▼M51

C1C *Investeerimisettevõtted: konsolideerimise erandi kohaldamine* (IFRS 10, IFRS 12 ja IAS 28 muudatused), välja antud 2014. aasta detsembris, muudetud paragrahvi 6. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2016 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustatakse see asjaolu.

▼M59

C1D Dokumendiga *IFRS-ide iga-aastased edasiarendused (2014.-2016. aasta tsükkel)*, välja antud 2016. aasta detsembris, lisati paragrahv 5A ja muudeti paragrahvi B17. Üksus rakendab neid muudatusi kooskõlas IAS-ga 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2017 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes.

▼M32

C2 (Majandus)üksusel soovitatakse esitada käesolevas IFRSis nõutud teave varem kui 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavatel aruandeperioodidel. Käesolevas IFRSis nõutud teabe osaline avalikustamine ei kohusta (majandus)üksust järgima ennetähtaegselt kõiki käesoleva IFRSi nõudeid või rakendama IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (muudetud 2011) ja IAS 28 (muudetud 2011).

▼M37

C2A Käesoleva IFRSi avalikustamisnõudeid ei tule rakendada ühegi esitatud perioodi suhtes, mis algab enne esimesele aruandeaastale, mille suhtes rakendatakse IFRS 12, vahetult eelnenud aruandeaastat.

C2B Käesoleva IFRSi paragrahvides 24–31 sätestatud avalikustamisnõudeid ja paragrahvides B21–B26 esitatud asjaomaseid juhised ei tule rakendada ühegi esitatud perioodi suhtes, mis algab enne esimest aruandeaastat, mille suhtes rakendatakse IFRS 12.

▼M32

VIITED IFRS 9-LE

C3 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kuid ei rakenda veel IFRS 9, loetakse viited IFRS 9-le viideteks IAS 39-le *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine.*

▼M33

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 13

Õiglase väärtuse mõõtmine

EESMÄRK

1 **Käesolevas IFRSis:**

(a) **määratletakse *õiglase väärtuse* mõiste;**

(b) **sätestatakse ühesainsas IFRSis raamistik õiglase väärtuse mõõtmiseks ja**

(c) **nõutakse õiglase väärtuse mõõtmiste kohta teabe avalikustamist.**

2 Õiglane väärtus saadakse turupõhisel, mitte (majandus)üksusel põhineval mõõtmisel. Teatavate varade ja kohustiste puhul võivad olla kättesaadavad jälgitavad turutehingud või -teave. Teiste varade ja kohustiste puhul ei pruugi jälgitavad turutehingud või -teave olla kättesaadavad. Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk on mõlemal juhul siiski sama – määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, *turuosaliste* vahel *tavapärane tehing* vara müügiks või kohustise üleandmiseks (nt *väljumishind* mõõtmiskuupäeval sellise turuosalise seisukohast, kellele vara kuulub või kes on kohustise võlgu).

3 Kui identse vara või kohustise hind ei ole jälgitav, mõõdab (majandus)üksus õiglast väärtust muu hindamistehnika abil, mille puhul kasutatakse maksimaalselt *jälgitavaid sisendeid* ja minimaalselt *mittejälgitavaid sisendeid*. Kuna õiglane väärtus saadakse turupõhisel mõõtmisel, kasutatakse selle mõõtmisel eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, kaasa arvatud eeldused riski kohta. Selle tulemusena ei ole (majandus)üksuse kavatsus vara hoida või kohustis arveldada või muul viisil täita õiglase väärtuse mõõtmisel oluline.

4 Õiglase väärtuse mõiste keskendub varadele ja kohustistele, kuna need on arvestuse eesmärgil mõõtmise peamine objekt. Lisaks rakendatakse käesolevat IFRSi (majandus)üksuse enda õiglases väärtuses mõõdetud omakapitaliinstrumentide suhtes.

RAKENDUSALA

5 **Käesolevat IFRSi rakendatakse siis, kui mõne teise IFRSi kohaselt nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse mõõtmist või õiglase väärtuse mõõtmise kohta teabe avalikustamist (ja mõõtmisi, näiteks õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, mis põhinevad õiglasel väärtusel või avalikustataval teabel nende mõõtmiste kohta), välja arvatud lõigetes 6 ja 7 sätestatud juhtudel.**

▼M54

6 Käesoleva IFRSi mõõtmis- ja avalikustamisnõudeid ei rakendata järgmise suhtes:

▼M33

(a) aktsiapõhised maksetehingud, mis kuuluvad IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* rakendusalasse;

▼M54

(b) renditehingud, mida arvestatakse vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*; ja

▼M33

(c) mõõdetud suurused, millel on teatav sarnasus õiglase väärtusega, kuid mis ei ole õiglane väärtus, näiteks neto realiseerimisväärtus IAS 2-s *Varud* või kasutusväärtus IAS 36-s *Varade väärtuse langus*.

▼M33

7 Käesolevas IFRSis nõutud avalikustatavat teavet ei tule avalikustada alljärgneva puhul:

(a) plaani varad, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas IAS-ga 19 *Töötajate hüvitised*;

(b) pensionihüvitiste plaani investeeringud, mida mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas IAS-ga 26 *Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*; ja

(c) varad, mille kaetav väärtus on õiglane väärtus, millest on maha arvatud võõrandamiskulud kooskõlas IAS 36-ga.

8 Käesolevas IFRSis kirjeldatud õiglase väärtuse mõõtmise raamistikku rakendatakse nii esmase kui ka hilisema mõõtmise korral, kui õiglane väärtus on teiste IFRSide kohaselt nõutud või lubatud.

MÕÕTMINE

Õiglase väärtuse mõiste

9 Käesolevas IFRSis määratletakse õiglane väärtus hinnana, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus.

10 Lõikes B2 kirjeldatakse õiglase väärtuse mõõtmise üldmeetodit.

Vara või kohustis

11 Õiglase väärtuse mõõtmine on seotud konkreetse vara või kohustisega. (Majandus)üksus võtab seega õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse vara või kohustise tunnuseid juhul, kui turuosalised võtaksid neid tunnuseid arvesse vara või kohustise hinna määramisel mõõtmiskuupäeval. Sellised tunnused on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) **vara seisukord ja asukoht ja**

(b) **vara müügi- või kasutuspiiranguid.**

12 Konkreetsest tunnusest tulenev mõju mõõtmisele võib erineda, olenevalt sellest, kuidas seda tunnust võtaksid arvesse turuosalised.

13 Õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustis võib olla üks kahest alljärgnevast:

(a) eraldiseisev vara või kohustis (nt finantsinstrument või mittefinantsvara) või

(b) varade rühm, kohustiste rühm või varade ja kohustiste rühm (nt raha teeniv üksus või äri).

14 See, kas vara või kohustis on kajastamise või avalikustamise eesmärgil eraldiseisev vara või kohustis, varade rühm, kohustiste rühm või varade ja kohustiste rühm, sõltub selle *arvestusühikust*. Vara või kohustise arvestusühik määratakse kindlaks kooskõlas IFRSiga, milles nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse mõõtmist, välja arvatud käesolevas IFRSis sätestatud juhul.

▼M33

Tehing

15 **Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara või kohustis vahetatakse turuosaliste vahelises tavapärases tehingus, et müüa vara või üle anda kohustis mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel.**

16 **Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara müügi või kohustise üleandmise tehing toimub kas:**

(a) **vara või kohustise *põhiturul* või**

(b) **vara või kohustise jaoks *soodsaimal turul* (põhituru puudumisel).**

17 (Majandus)üksus ei pea teostama kõigi võimalike turgude põhjalikku otsingut, et teha kindlaks põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg, kuid ta peab võtma arvesse kogu mõistlikult kättesaadavat teavet. Vastupidiste tõendite puudumisel eeldatakse, et põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg on turg, kus (majandus)üksus sõlmiks tavaliselt vara müügiks või kohustise üleandmiseks tehingu.

18 Kui on olemas vara või kohustise põhiturg, väljendab õiglase väärtuse mõõtmine hinda sellel turul (olenemata sellest, kas see hind on otseselt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades) isegi juhul, kui hind võib olla teisel turul mõõtmiskuupäeval soodsam.

19 (Majandus)üksusel peab olema mõõtmiskuupäeval juurdepääs põhiturule (või soodsaimale turule). Kuna eri tegevusaladega erinevatel (majandus)üksustel (ja nende (majandus)üksuste ärivaldkondadel) võib olla juurdepääs eri turgudele, võib sama vara või kohustise põhiturg või soodsaim turg olla eri (majandus)üksuste (ja nende (majandus)üksuste ärivaldkondade) puhul erinev. Seepärast vaadeldakse põhiturgu (või soodsaimat turgu) (ja seega turuosalisi) (majandus)üksuse seisukohast, võttes seega arvesse erinevusi eri tegevusaladega (majandus)üksuste vahel.

20 Ehkki (majandus)üksusel peab olema turule juurdepääs, ei pea (majandus)üksus selleks, et mõõta õiglast väärtust sellel turul esineva hinna alusel, olema võimeline müüma konkreetset vara või üle andma konkreetset kohustist mõõtmiskuupäeval.

21 Isegi kui puudub jälgitav turg, mis annaks hinnateavet vara müügi või kohustise üleandmise kohta mõõtmiskuupäeval, eeldatakse õiglase väärtuse mõõtmisel, et tehing toimub nimetatud kuupäeval, arvestatuna vara omava või kohustist võlgneva turuosalise seisukohast. Sellise eeldatava tehinguga luuakse alus vara müügi või kohustise üleandmise hinna määramiseks.

Turuosalised

22 **(Majandus)üksus mõõdab vara või kohustise õiglast väärtust eelduste põhjal, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, eeldades, et turuosalised tegutsevad oma parimates majanduslikes huvides.**

▼M33

23 Nende eelduste väljatöötamisel ei pea (majandus)üksus tegema kindlaks konkreetseid turuosalisi. Pigem teeb (majandus)üksus kindlaks turuosalisi üldiselt eristavad tunnused, võttes arvesse kõigile alljärgnevatele iseloomulikke tegureid:

(a) vara või kohustis;

(b) selle vara või kohustise põhiturg (või soodsaim turg) ja

(c) turuosalised, kellega (majandus)üksus sõlmiks sellel turul tehingu.

Hind

24 Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, tavapärases tehingus põhiturul (või soodsaimal turul) (st väljumishind), olenemata sellest, kas hind on otseselt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades.

25 Põhiturul (või soodsamail turul) esinevat hinda, mida kasutatakse vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmiseks, ei korrigeerita *tehingukulutuste* suhtes. Tehingukulutusi arvestatakse kooskõlas teiste IFRSidega. Tehingukulutused ei ole varale või kohustisele iseloomulikud; pigem on need iseloomulikud tehingule ja erinevad sellest olenevalt, kuidas (majandus)üksus sõlmib vara või kohustisega seotud tehingu.

26 Tehingukulutused ei hõlma *transpordikulusid*. Kui vara tunnuseks on asukoht (näiteks kauba puhul), korrigeeritakse põhiturul (või soodsaimal turul) esinevat hinda kulude suhtes, mida tekkivad vara transpordil senisest asukohast sellele turule.

Rakendamine mittefinantsvarade suhtes

Mittefinantsvarade parim kasutus

27 Mittefinantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel võetakse arvesse turuosalise võimet luua majanduslikke hüvesid, kasutades vara *parimal viisil* või müües selle teisele turuosalisele, kes kasutaks vara parimal viisil.

28 Mittefinantsvara parima kasutuse puhul võetakse arvesse vara kasutust, mis on füüsiliselt võimalik, juriidiliselt lubatud ja finantsiliselt teostatav, järgmiselt:

(a) füüsiliselt võimaliku kasutuse puhul võetakse arvesse vara füüsilisi tunnuseid, mida turuosalised võtaksid arvesse vara hinna määramisel (nt kinnisvara asukoht või suurus);

(b) juriidiliselt lubatud kasutuse puhul võetakse arvesse vara kasutamise õiguslikke piiranguid, mida turuosalised võtaksid arvesse vara hinna määramisel (nt kinnisvara puhul rakendatavad maakasutuseeskirjad);

(c) finantsiliselt teostatava kasutuse puhul võetakse arvesse seda, kas vara füüsiliselt võimalik ja juriidiliselt lubatud kasutus toob piisavat sissetulekut või loob rahavoogusid (võttes arvesse vara sel otstarbel kasutamiseks tehtud kulutusi), et tagada investeeringutasuvus, mida turuosalised nõuaksid sellesse varasse nimetatud kasutuseesmärgil tehtud investeeringult.

▼M33

29 Parim kasutus määratakse kindlaks turuosaliste seisukohast, isegi kui (majandus)üksus kavatseb vara teisiti kasutada. Siiski eeldatakse, et viis, kuidas (majandus)üksus hetkel mittefinantsvara kasutab, on selle parim kasutus, välja arvatud juhul, kui turu või muude tegurite põhjal võib oletada, et teistsugune kasutamine turuosaliste poolt suurendaks vara väärtust.

30 (Majandus)üksusel võib oma konkurentsipositsiooni kaitsmiseks või muudel põhjustel olla kavatsus omandatud mittefinantsvara aktiivselt mitte kasutada või tal võib olla kavatsus mitte kasutada vara parima viisil. Kirjeldatud olukord võib tekkida näiteks immateriaalse vara puhul, mida (majandus)üksus kavatseb kasutada kaitsvalt, takistades teisi seda kasutamast. Sellest hoolimata mõõdab (majandus)üksus mittefinantsvara õiglast väärtust turuosaliste parima kasutuse põhjal.

Mittefinantsvarade hindamisalus

31 Mittefinantsvara parim kasutus määrab kindlaks hindamisaluse, mida kasutatakse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks järgmiselt:

(a) mittefinantsvara parim kasutus võib luua turuosalistele maksimumväärtuse, kui seda kasutatakse koos teiste varadega ühe rühmana (paigaldatud või muud viisil kasutuseks seadistatud) või koos teiste varade või kohustistega (nt ärivaldkond):

(i) kui vara parim kasutus on vara kasutamine koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega, on vara õiglane väärtus hind, mis saadakse vara müügitehingus eeldusel, et seda vara kasutatakse koos teiste varade või teiste varade ja kohustistega ning need varad ja kohustised (st selle täiendavad varad ja seotud kohustised) on turuosalistele kättesaadavad;

(ii) varaga ja täiendavate varadega seotud kohustised hõlmavad käibekapitali rahastamiseks loodud kohustisi, kuid ei hõlma kohustisi, mida kasutatakse varade (välja arvatud varade rühmas olevad varad) rahastamiseks;

(iii) eeldused mittefinantsvara parima kasutuse kohta peavad olema järjepidevad kõikide varade (mille puhul on parim kasutus asjakohane) puhul, mis kuuluvad varade rühma või varade ja kohustiste rühma, mille raames vara kasutatakse;

(b) mittefinantsvara parim kasutus võib luua turuosalistele maksimumväärtuse, kui seda kasutatakse eraldi. Kui vara parim kasutus on selle eraldi kasutamine, on vara õiglaseks väärtuseks hind, mis saadakse tehingus vara müügil turuosalisele, kes kasutaks vara eraldi.

▼M33

32 Mittefinantsvara õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara müük toimub kooskõlas teistes IFRSides sätestatud arvestusühikuga (mis võib olla üksik vara). See kehtib isegi juhul, kui sellisel õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et vara parim kasutus on selle kasutamine koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega, sest õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et turuosalistele kuuluvad juba täiendavad varad ja seotud kohustised.

33 Lõikes B3 kirjeldatakse hindamisaluse mõiste rakendamist mittefinantsvarade puhul.

Rakendamine kohustiste ja (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide suhtes

Üldpõhimõtted

34 Õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et finants- või mittefinantskohustis või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrument (nt omakapitali osalused, mida emiteeritakse tasuna äriühenduses) antakse turuosalisele üle mõõtmiskuupäeval. Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitalinstrumendi üleandmisel eeldatakse järgmist:

(a) **kohustis on endiselt jõus ja turuosalisest vastuvõtjalt nõutakse selle kohustuse täitmist. Kohustist ei arveldata tehingu vastaspoolega või seda ei kustutata muul viisil mõõtmiskuupäeval;**

(b) **(majandus)üksuse enda omakapitaliinstrument on endiselt jõus ja turuosalisest vastuvõtja omandab instrumendiga seotud õigused ja kohustused. Instrumenti ei tühistata ega kustutata muul viisil mõõtmiskuupäeval.**

35 Isegi kui puudub jälgitav turg, mis annaks hinnateavet kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmise kohta (nt kuna lepingupõhised või muud juriidilised piirangud takistavad selliste objektide üleandmist), võib selliste objektide puhul olla olemas jälgitav turg, kui need kuuluvad varana muudele osapooltele (nt ettevõtte võlakiri või (majandus)üksuse aktsiate ostuoptsioon).

36 (Majandus)üksus kasutab igal juhul maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid, et saavutada õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk: määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing kohustise või omakapitaliinstrumendi üleandmiseks.

Muudele osapooltele varana kuuluvad kohustised ja omakapitaliinstrumendid

37 Kui identse või sarnase kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmiseks ei ole noteeritud hind kättesaadav ja muule osapoolele kuulub varana identne objekt, mõõdab (majandus)üksus kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust turuosalise seisukohast, kellele kuulub varana identne objekt mõõtmiskuupäeval.

38 Sellisel juhul mõõdab (majandus)üksus kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust järgmiselt:

(a) kasutades muule osapoolele varana kuuluva identse objekti *aktiivsel turul* noteeritud hinda, kui see hind on kättesaadav;

▼M33

(b) kasutades muid jälgitavaid sisendeid, kui see hind ei ole kättesaadav, näiteks muule osapoolele varana kuuluva identse objekti mitteaktiivsel turul noteeritud hinda;

(c) kui punktides a ja b nimetatud jälgitavad hinnad ei ole kättesaadavad, siis kasutades muud hindamistehnikat, näiteks:

(i) *tulumeetod* (nt nüüdisväärtuse meetod, mille puhul võetakse arvesse tulevasi rahavoogusid, mida turuosaline eeldatavasti saaks talle varana kuuluvast kohustisest või omakapitaliinstrumendist; vt lõiked B10 ja B11);

(ii) *turumeetod* (nt kasutades muule osapoolele varana kuuluvate sarnaste kohustiste või omakapitaliinstrumentide noteeritud hindu; vt lõiked B5–B7).

39 (Majandus)üksus korrigeerib muule osapoolele varana kuuluva kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi noteeritud hinda üksnes siis, kui varale on iseloomulikud tegurid, mida ei saa kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse mõõtmisel rakendada. (Majandus)üksus tagab selle, et vara hind ei kajasta vara müüki takistava piirangu mõju. Tegurid, mis võivad viidata sellele, et vara noteeritud hinda tuleks korrigeerida, on muu hulgas järgmised:

(a) vara noteeritud hind on seotud muule osapoolele varana kuuluva sarnase (kuid mitte identse) kohustise või omakapitaliinstrumendiga. Kohustisel või omakapitaliinstrumendil võib näiteks olla konkreetne tunnus (nt emiteerija krediidikvaliteet), mis erineb sellest, mis kajastub varana hoitava sarnase kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglases väärtuses;

(b) vara arvestusühik ei ole sama, mis kohustise või omakapitaliinstrumendi puhul. Mõnikord kajastab kohustiste puhul vara hind näiteks nii emiteerijalt saadaolevatest summadest kui ka kolmandate osapoolte krediidikvaliteeti parandavatest kokkulepetest koosneva pakme kombineeritud hinda. Kui kohustise arvestusühik ei ole seotud kombineeritud pakmega, on eesmärk mõõta emiteerija kohustise õiglast väärtust, mitte kombineeritud pakme õiglast väärtust. (Majandus)üksus korrigeerib seega sellisel juhul vara jälgitavat hinda, et kõrvaldada kolmandate osapoolte krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete mõju.

Muudele osapooltele varana mittekuuluvad kohustised ja omakapitaliinstrumendid

40 Kui identse või sarnase kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmiseks ei ole noteeritud hind kättesaadav ja muule osapoolele ei kuulu varana identne objekt, mõõdab (majandus)üksus kohustise või omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust, kasutades hindamistehnikat turuosalise seisukohast, kes on kohustise võlgu või kes on esitanud omakapitali suhtes nõude.

41 (Majandus)üksus võib nüüdisväärtuse meetodi kasutamisel võtta näiteks arvesse üht järgmistest teguritest:

(a) tulevane raha väljavoog, mis võib turuosalisel seoses kohustuse täitmisega eeldatavasti tekkida, kaasa arvatud hüvitis, mida turuosaline nõuaks kohustuse võtmise eest (vt lõiked B31–B33);

▼M33

(b) summa, mida turuosaline saaks identse kohustise või omakapitaliinstrumendi sõlmimise või emiteerimise eest, kasutades eeldusi, mida turuosalised kasutaksid identse objekti hinna määramisel (nt samade krediiditunnuste olemasolu korral) põhiturul (või soodsaimal turul) samade lepingupõhiste tingimustega kohustise või omakapitaliinstrumendi emiteerimise eest.

Mittetäitmise risk

42 **Kohustise õiglane väärtus kajastab *mittetäitmise riski* mõju. Mittetäitmise risk hõlmab, kuid mitte ainult, (majandus)üksuse enda krediidiriski (määratletud IFRS 7-s *Finantsinstrumendid – avalikustatav teave*). Eeldatakse, et mittetäitmise risk on enne ja pärast kohustise üleandmist samasugune.**

43 Kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel võtab (majandus)üksus arvesse enda krediidiriski (krediidikõlblikkus) ja selliste muude tegurite mõju, mis võivad mõjutada kohustuse täitmise või täitmata jätmise tõenäosust. See mõju võib olla kohustisest olenevalt erinev, näiteks:

(a) kas kohustis on kohustus anda üle raha (finantskohustis) või kohustus anda üle kaupu või teenuseid (mittefinantskohustis);

(b) kohustisega seotud krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete tingimused.

44 Kohustise õiglane väärtus kajastab mittetäitmise riski mõju kohustise arvestusühiku põhiselt. Sellise kohustise korral, mis on emiteeritud koos kolmanda osapoole krediidikvaliteeti parandava lahutamatu kokkuleppega, mida arvestatakse kohustisest eraldi, ei võta emiteerija krediidikvaliteeti parandava kokkuleppe (nt kolmanda osapoole võla garantii) mõju kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse. Juhul kui krediidikvaliteeti parandavat kokkulepet arvestatakse kohustisest eraldi, võtab emiteerija kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse enda, mitte kolmandast osapoolest garandi krediidikõlblikkust.

Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmist takistav piirang

45 Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse mõõtmisel ei kasuta (majandus)üksus objekti üleandmist takistava piirangu olemasoluga seoses eraldi sisendit ega korrigeeri vastavalt muid *sisendeid*. Kohustise või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi üleandmist takistava piirangu mõju kajastatakse kas kaudselt või otseselt teistes õiglase väärtuse mõõtmise sisendites.

46 Näiteks nõustusid nii võlausaldaja kui ka võlgnik tehingupäeval kohustise eest tasutava tehinguhinnaga, olles täiesti teadlikud, et kohustus sisaldab selle üleandmist takistavat piirangut. Kuna tehinguhind sisaldab piirangut, ei nõuta üleandmise piirangu mõju kajastamiseks eraldi sisendi kasutamist ega olemasoleva sisendi korrigeerimist tehingupäeval. Sarnaselt ei nõuta järgmistel mõõtmiskuupäevadel eraldi sisendi kasutamist või olemasoleva sisendi korrigeerimist, et kajastada üleandmise piirangu mõju.

▼M33

Nõudetunnusega finantskohustis

47 Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole madalam kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa, mida diskonteeritakse alates esimesest kuupäevast, mil võidakse summa tasumist nõuda.

Rakendamine finantsvarade või –kohustiste suhtes, mida võib tasaarveldada tururiske või vastaspoole krediidiriski sisaldavate positsioonide suhtes

48 (Majandus)üksus, kellele kuulub finantsvarade või -kohustiste rühm, on avatud tururiskidele (määratletud IFRS 7-s) ja iga vastaspoole krediidiriskile (määratletud IFRS 7-s). Kui (majandus)üksus juhib seda finantsvarade või –kohustiste rühma kas oma tururiskidele või krediidiriskile avatud netopositsiooni põhjal, on (majandus)üksusel lubatud rakendada õiglase väärtuse mõõtmisel käesolevas IFRSis sätestatud erandit. Selle erandiga lubatakse (majandus)üksusel mõõta finantsvarade või –kohustiste rühma õiglast väärtust hinna põhjal, mis saadakse mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, toimuvas turuosaliste vahelises tavapärases tehingus konkreetse riskipositsiooni puhul pika netopositsiooni (nt vara) müümisel või lühikese netopositsiooni (nt kohustis) üleandmisel. (Majandus)üksus mõõdab seega finantsvarade ja –kohustiste rühma õiglast väärtust kooskõlas sellega, kuidas turuosalised määraksid neto riskipositsiooni hinna mõõtmiskuupäeval.

49 (Majandus)üksusel on lubatud kasutada lõikes 48 sätestatud erandit üksnes juhul, kui (majandus)üksus täidab kõik järgmised tingimused:

(a) juhib finantsvarade ja –kohustiste rühma (majandus)üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) või konkreetse vastaspoole krediidiriskile avatud netopositsiooni põhjal kooskõlas (majandus)üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimisstrateegiaga;

(b) annab selle põhjal finantsvarade ja –kohustiste rühma kohta teavet (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisikutele vastavalt IAS 24-s *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine* esitatud määratlusele ja

(c) on kohustatud mõõtma neid finantsvarasid ja –kohustisi finantsseisundi aruandes õiglases väärtuses iga aruandeperioodi lõpus või teeb seda vabatahtlikult.

50 Lõikes 48 sätestatud erand ei kehti finantsaruande esitusviisi puhul. Mõnikord erineb finantsseisundi aruandes finantsinstrumendi esitusviisi alus finantsinstrumentide mõõtmise alusest, näiteks kui IFRSiga ei nõuta või lubata finantsinstrumentide esitamist netosummana. Sel juhul võib olla (majandus)üksusel vajalik jaotada portfelli tasemel tehtud korrigeerimised (vt lõiked 53–56) üksikutele varadele või kohustistele, mis moodustavad finantsvarade ja –kohustiste rühma, mida juhitakse (majandus)üksuse neto riskipositsiooni põhjal. (Majandus)üksus teostab sellised jaotamised mõistlikult ja järjepidevalt, kasutades konkreetses olukorras sobivaid meetodeid.

▼M33

51 (Majandus)üksus teeb lõikes 48 sätestatud erandi kasutamiseks arvestusmeetoditega seotud otsuseid kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Erandit kasutav (majandus)üksus rakendab vajaduse korral seda arvestusmeetodit, kaasa arvatud oma põhimõtteid, et tagada konkreetse portfelli puhul pakkumise-küsimise korrigeerimiste (vt lõiked 53–55) ja krediidi korrigeerimiste (vt lõige 56) järjepidev jaotamine perioodist perioodi.

▼M53

52 Lõikes 48 sätestatud erandit rakendatakse üksnes IFRS 9 *Finantsinstrumendid* (või kui IFRS 9 ei ole veel vastu võetud, siis IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*) rakendusalasse kuuluvate finantsvarade, finantskohustiste ja muude lepingute suhtes. Viiteid finantsvaradele ja -kohustistele paragrahvides 48–51 ja 53–56 tuleks käsitada selliselt, et need kehtivad kõigi IFRS 9 (või kui IFRS ei ole veel vastu võetud, siis IAS 39) rakendusalasse kuuluvate ja sellega kooskõlas arvestatavate lepingute suhtes, olenemata sellest, kas need vastavad IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* esitatud finantsvarade või -kohustiste määratlusele.

▼M33

Avatus tururiskidele

53 Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel sellise finantsvarade või -kohustiste rühma õiglase väärtuse mõõtmiseks, mida juhitakse (majandus)üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) avatud netopositsiooni põhjal, rakendab (majandus)üksus pakutavasse-küsitavasse hinnavahesse jäävat hinda, mis kajastab kõige paremini õiglast väärtust olukorras, kus (majandus)üksus on nendele tururiskidele avatud (vt lõiked 70 ja 71).

54 Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel tagab (majandus)üksus, et tururisk (või -riskid), millele (majandus)üksus on selle finantsvarade ja -kohustiste rühma kaudu avatud, on sisuliselt sama(d). (Majandus)üksus ei kombineeriks näiteks finantsavaraga seotud intressiriski finantskohustisega seotud kauba hinna riskiga, kuna see ei vähendaks (majandus)üksuse avatust intressiriskile ega kauba hinna riskile. Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel võetakse finantsvarade ja -kohustiste rühma õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse kõiki tururiski erinevatest parameetritest tulenevaid baasriske.

55 Sarnaselt on (majandus)üksuse konkreetsele tururiskile (või konkreetsetele tururiskidele) finantsvaradest ja -kohustistest tuleneva avatuse kestus põhimõtteliselt sama. Näiteks (majandus)üksus, kes kasutab 12-kuulist futuurlepingut selliste rahavoogude puhul, mis on seotud finantsvaradest ja -kohustistest koosnevasse rühma kuuluva viieaastase finantsinstrumendi intressiriski 12-kuulise positsiooniga, mõõdab 12-kuulise intressiriski positsiooni õiglast väärtust netobaasil ja ülejäänud intressiriski positsiooni (st aastad 2–5) brutobaasil.

Avatus konkreetse vastaspoole krediidiriskile

56 Lõikes 48 sätestatud erandi kasutamisel konkreetse vastaspoolega sõlmitud finantsvarade ja -kohustiste grupi õiglase väärtuse mõõtmiseks, võtab (majandus)üksus õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse

▼M33

(majandus)üksuse netopositsiooni mõju selle vastaspoole krediidiriskile või vastaspoole netopositsiooni mõju (majandus)üksuse krediidiriskile, kui turuosalised võtaksid arvesse olemasolevaid kokkuleppeid, mis vähendavad makseraskuste korral krediidiriski (nt koondtasaarvelduse kokkulepe vastaspoolega või kokkulepe, millega nõutakse tagatise vahetamist vastavalt iga osapoole netopositsioonile teise osapoole krediidiriski suhtes). Õiglase väärtuse mõõtmine kajastab turuosaliste hinnanguid tõenäosuse kohta, et selline kokkulepe on makseraskuste korral juriidiliselt jõustatav.

Õiglane väärtus esmasel kajastamisel

57 Vara omandamisel või kohustise võtmisel selle vara või kohustisega seotud vahetustehingu käigus on tehinguhinnaks hind, mis makstakse vara omandamiseks või saadakse kohustise võtmiseks (*sisenemishind*). Vara või kohustise õiglaseks väärtuseks on seevastu hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel (väljumishind). (Majandus)üksused ei müü varasid tingimata selle hinna eest, millega need omandati. Sarnaselt ei anna (majandus)üksused kohustusi tingimata üle selle hinna eest, mis saadi nende võtmise eest.

58 Paljudel juhtudel on tehinguhind võrdne õiglase väärtusega (nt kui vara ostutehing toimub tehingupäeval turul, kus vara müüakse).

59 Selleks et määrata kindlaks, kas õiglane väärtus on esmasel kajastamisel võrdne tehinguhinnaga, võtab (majandus)üksus arvesse tehingule ning varale ja kohustisele iseloomulikke tegureid. Lõikes B4 kirjeldatakse olukordi, milles tehinguhind ei pruugi väljendada vara või kohustise õiglast väärtust esmasel kajastamisel.

60 Kui muus IFRSis nõutakse (majandus)üksuselt vara või kohustise mõõtmist esmalt õiglases väärtuses või lubatakse tal seda teha ja tehinguhind erineb õiglasest väärtusest, kajastab (majandus)üksus saadavat kasumit või kahjumit kasumiaruandes, kui kõnealuses IFRSis ei ole sätestatud teisiti.

Hindamistehnikad

61 (Majandus)üksus rakendab hindamistehnikaid, mis on asjaomases olukorras sobilikud ja mille puhul on olemas piisavalt andmeid õiglase väärtuse mõõtmiseks, kasutades maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

62 Hindamistehnika kasutamise eesmärk on määrata hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing vara müügiks või kohustise üleandmiseks. Kolm laialt kasutatavat hindamistehnikat on turumeetod, *kulumeetod* ja tulumeetod. Nende meetodite põhiaspektid on esitatud kokkuvõtlikult lõigetes B5–B11. (Majandus)üksus kasutab õiglase väärtuse mõõtmiseks hindamistehnikaid, mis on kooskõlas ühe või mitme nimetatud meetodiga.

▼M33

63 Mõnikord sobib üksainus hindamistehnika (nt kui vara või kohustise hindamisel kasutatakse identsete varade või kohustiste aktiivsel turul noteeritud hindu). Muudel juhtudel on asjakohane kasutada mitut hindamistehnikat (nt raha teeniva üksuse hindamisel). Kui õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatakse mitut hindamistehnikat, hinnatakse tulemusi (st õiglase väärtuse vastavaid tõendeid) saadud väärtuste vahemiku mõistlikkuse põhjal. Õiglane väärtus on selles vahemikus asetsev punkt, mis kajastab neis tingimustes kõige paremini õiglast väärtust.

64 Kui tehinguhinnaks on õiglane väärtus esmasel kajastamisel ja õiglase väärtuse mõõtmiseks hilisematel perioodidel rakendatakse hindamistehnikat, milles kasutatakse mittejälgitavaid sisendeid, reguleeritakse hindamistehnikat nii, et esmasel kajastamisel on hindamistehnika tulemus võrdne tehinguhinnaga. Reguleerimisega tagatakse, et hindamistehnika kajastab tegelikke turutingimusi, ja see aitab (majandus)üksusel kindlaks määrata, kas hindamistehnikat on vaja korrigeerida (nt varal või kohustisel võib esineda tunnus, mida hindamistehnika ei hõlma). Kui (majandus)üksus rakendab pärast esmast kajastamist õiglase väärtuse mõõtmisel mittejälgitavaid sisendeid kasutavat hindamistehnikat (või -tehnikaid), tagab (majandus)üksus, et need hindamistehnikad kajastavad mõõtmiskuupäeval jälgitavaid turuandmeid (nt sarnase vara või kohustise hind).

65 Õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavaid hindamistehnikaid rakendatakse järjepidevalt. Hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmine (nt selle osatähtsuse muutmine, kui kasutatakse mitut hindamistehnikat, või hindamistehnika suhtes rakendatud korrigeerimise muutmine) on asjakohane, kui muutuse tulemusena saadakse väärtus, mis on neis tingimustes õiglasele väärtusele sama või rohkem iseloomulik. Sellega võib tegemist olla juhul, kui toimub mõni alljärgnevatest sündmustest:

(a) tekivad uued turud;

(b) uus teave muutub kättesaadavaks;

(c) eelnevalt kasutatud teave ei ole enam kättesaadav;

(d) hindamistehnikaid täiustatakse või

(e) turutingimused muutuvad.

66 Hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmisest tulenevaid parandusi arvestatakse arvestushinnangus toimunud muutusena kooskõlas IAS 8-ga. IAS 8 kohaselt avalikustatavat teavet arvestushinnangus toimunud muutuse kohta ei tule esitada paranduste puhul, mis tulenevad hindamistehnika või selle rakendusviisi muutmisest.

Hindamistehnikate sisendid

Üldpõhimõtted

67 Õiglase väärtuse mõõtmiseks rakendatavate hindamistehnikate puhul kasutatakse maksimaalselt asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid.

68 Turud, kus teatavate varade ja kohustiste (nt finantsinstrumentide) puhul võivad sisendid olla jälgitavad, on muu hulgas näiteks valuutaturud, vahendajaturud, maakleriturud ja otseturud (vt lõige B34).

▼M33

69 (Majandus)üksus valib sisendid, mis on kooskõlas vara või kohustise tunnustega, mida turuosalised võtaksid arvesse vara või kohustisega tehtavas tehingus (vt lõiked 11 ja 12). Mõnikord tehakse nende tunnuste tõttu korrigeerimine, näiteks ülekurss või allahindlus (nt kontrolli ülekurss või mittekontrolliva osaluse allahindlus). Õiglase väärtuse mõõtmisel ei võeta siiski arvesse ülekurssi või allahindlust, mis ei ole kooskõlas sellise IFRSi kohase arvestusühikuga, millega nõutakse või lubatakse õiglase väärtuse mõõtmist (vt lõiked 13 ja 14). Õiglase väärtuse mõõtmisel ei ole lubatud kasutada selliseid ülekursse või allahindlusi, mis kajastavad suurust (majandus)üksuse osaluse tunnusena (täpsemalt blokeerimistegurit, millega korrigeeritakse vara või kohustise noteeritud hinda, sest turu tavapärane päevane kauplemismaht ei ole (majandus)üksuse osaluse suuruse jaoks piisav, nagu on kirjeldatud lõikes 80), mitte vara või kohustise tunnusena (nt kontrolli ülekurssi, kui mõõdetakse kontrolliva osaluse õiglast väärtust). Kui vara või kohustise puhul on olemas aktiivsel turul noteeritud hind (st *1. taseme sisend*), kasutab (majandus)üksus õiglase väärtuse mõõtmisel seda hinda igal juhul ilma korrigeerimata, välja arvatud lõikes 79 sätestatud juhtudel.

Pakkumishinnal ja küsitaval hinnal põhinevad sisendid

70 Kui õiglases väärtuses mõõdetaval varal või kohustusel on pakkumishind ja küsitav hind (nt sisend vahendajaturul), siis kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks pakutavas-küsitavas hinnavahes asetsevat hinda, mis on selles olukorras õiglasele väärtusele kõige iseloomulikum, olenemata sellest, millisele tasemele sisend õiglase väärtuse hierarhias liigitatakse (st 1., 2. või 3. tase; vt lõiked 72–90). Pakkumishindade kasutamine varapositsioonide puhul ja küsitavate hindade kasutamine kohustiste positsioonide puhul on lubatud, kuid mitte nõutud.

71 Käesolevas IFRSis ei välistata keskmiste turuhindade või muude hinnakokkulepete kasutamist, mida turuosalised kasutavad praktilise vahendina pakutava-küsitava hinnavahes paikneva õiglase väärtuse mõõtmisteks.

Õiglase väärtuse hierarhia

72 Õiglase väärtuse mõõtmise ja sellega seotud avalikustatava teabe järjepidevuse ning võrreldavuse parandamiseks sätestatakse käesolevas IFRSis õiglase väärtuse hierarhia, mille kohaselt liigitatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad hindamistehnikate sisendid kolmele tasemele (vt lõiked 76–90). Õiglase väärtuse hierarhias paigutatakse kõrgeimale kohale identsete varade ja kohustiste aktiivsetel turgudel noteeritud (korrigeerimata) hinnad (1. taseme sisendid) ja madalaimale kohale mittejälgitavad sisendid (*3. taseme sisendid*).

73 Mõnikord võib vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad sisendid liigitada õiglase väärtuse hierarhia eri tasemetele. Sel juhul liigitatakse õiglase väärtuse mõõtmine tervikuna samale õiglase väärtuse hierarhia tasemele, millel on madalaima taseme sisend, mis on kogu mõõtmise seisukohast oluline. Konkreetse sisendi olulisuse hindamine mõõtmise seisukohast tervikuna nõuab hinnangute andmist, milles võetakse arvesse varale või kohustisele iseloomulikke tegureid. Määrates kindlaks õiglase väärtuse hierarhia taset, millele õiglase väärtuse mõõtmine liigitatakse, ei võeta arvesse õiglasel väärtusel põhinevate mõõtmiste saavutamiseks tehtud korrigeerimisi, näiteks müügikulutusi, kui mõõdetakse õiglast väärtust, millest on müügikulutused maha arvatud.

▼M33

74 Sobivate hindamistehnikate valikut võivad mõjutada asjakohaste sisendite kättesaadavus ja nende suhteline subjektiivsus (vt lõige 61). Õiglase väärtuse hierarhias asetatakse siiski kõrgemale kohale hindamistehnikate sisendid, mitte õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavad hindamistehnikad. Näiteks võidakse nüüdisväärtuse meetodi põhjal väljatöötatud õiglase väärtuse mõõtmine liigitada 2. või 3. tasemele, olenevalt sisenditest, mis on kogu mõõtmise seisukohast olulised, ja õiglase väärtuse hierarhia tasemest, millele need sisendid on liigitatud.

75 Kui jälgitavat sisendit tuleb mittejälgitava sisendi alusel korrigeerida ja selle korrigeerimise tulemusel saadakse oluliselt kõrgem või madalam õiglane väärtus, liigitatakse mõõtmistulemus õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele. Kui turuosaline võtaks näiteks vara hinna prognoosimisel arvesse vara müügi piirangu mõju, korrigeeriks (majandus)üksus selle piirangu mõju kajastamiseks noteeritud hinda. Kui noteeritud hind on *2. taseme sisend* ja korrigeerimine on mittejälgitav sisend, mis on kogu mõõtmise seisukohast oluline, liigitatakse mõõtmine õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele.

1. taseme sisendid

76 1. taseme sisendid on identsete varade või kohustiste (korrigeerimata) noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel, millele (majandus)üksus omab mõõtmiskuupäeval juurdepääsu.

77 Noteeritud hind aktiivsel turul on kõige usaldusväärsem tõend õiglase väärtuse kohta ja seda kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks kättesaadavuse korral korrigeerimata, välja arvatud lõikes 79 sätestatud juhul.

78 1. taseme sisend on kättesaadav paljude finantsvarade ja -kohustiste puhul, millest mõnda võidakse vahetada mitmel aktiivsel turul (nt eri börssidel). Seepärast asetatakse 1. tasemel rõhk mõlema alljärgneva kindlaksmääramisele:

(a) vara või kohustise põhiturg või põhituru puudumisel vara või kohustise soodsaim turg ja

(b) kas (majandus)üksus saab mõõtmiskuupäeval sõlmida vara või kohustisega seotud lepingu sellel turul valitseva hinna eest.

79 (Majandus)üksus ei korrigeeri 1. taseme sisendit, välja arvatud järgmistel juhtudel:

(a) kui (majandus)üksus omab palju sarnaseid (kuid mitte identseid) varasid või kohustisi (nt võlaväärtpaberid), mida mõõdetakse õiglases vääruses, ja iga sellise üksiku vara või kohustise puhul on aktiivsel turul noteeritud hind olemas, kuid mitte lihtsalt kättesaadav (st võttes arvesse (majandus)üksusele kuuluvate sarnaste varade või kohustiste suurt hulka, oleks raske saada iga üksiku vara või kohustise hinnateavet mõõtmiskuupäeval). Sel juhul võib (majandus)üksus kasutada praktilise vahendina õiglase väärtuse

▼M33

mõõtmisel alternatiivset hindamismeetodit, mis ei põhine üksnes noteeritud hindadel (nt hindamismaatriks). Alternatiivse hindamismeetodi kasutamise tulemusena liigitatakse õiglase väärtuse mõõtmine siiski õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele;

(b) kui aktiivsel turul noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust mõõtmiskuupäeval. See võib juhtuda näiteks siis, kui olulised sündmused (näiteks tehingud otseturul, tehingud maakleriturul või teavitused) toimuvad pärast turu sulgemist, kuid enne mõõtmiskuupäeva. (Majandus)üksus kehtestab poliitika nende sündmuste kindlakstegemiseks, mis võiksid õiglase väärtuse mõõtmisi mõjutada, ja rakendab seda poliitikat järjepidevalt. Kui noteeritud hinda korrigeeritakse uue teabe suhtes, saadakse korrigeerimise tulemusena siiski õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele;

(c) kui kohustise õiglase vääruse või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatakse aktiivsel turul varana kaubeldava identse objekti noteeritud hinda ja seda hinda tuleb korrigeerida objektile või varale iseloomulike tegurite suhtes (vt lõige 39). Kui vara noteeritud hinna korrigeerimist ei nõuta, saadakse tulemuseks õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia 1. tasemele. Noteeritud hinna korrigeerimise tulemusena saadakse siiski õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia madalamale tasemele.

80 Kui (majandus)üksusele kuulub positsioon ühesainsas varas või kohustises (k.a positsioon, mis koosneb suurest hulgast identsetest varadest või kohustistest, näiteks finantsinstrumentide omamine) ja vara või kohustisega kaubeldakse aktiivsel turul, mõõdetakse vara või kohustise õiglast väärtust 1. tasemel üksiku vara või kohustise noteeritud hinna ja (majandus)üksusele kuuluva hulga alusel. See kehtib isegi juhul, kui turu tavapärane päevane kauplemismaht ei ole olemasoleva hulga jaoks piisav ja korralduste andmine positsiooni müügiks ühesainsas tehingus võib noteeritud hinda mõjutada.

2. taseme sisendid

81 2. taseme sisendid on muud sisendid kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad ja need on vara või kohustise puhul kas otseselt või kaudselt jälgitavad.

82 Kui varal või kohustisel on kindel (lepingupõhine) tähtaeg, peab 2. taseme sisend olema jälgitav praktiliselt kogu vara või kohustise perioodi jooksul. 2. taseme sisendid on muu hulgas järgmised:

(a) sarnaste varade või kohustiste noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel;

▼**M33**

(b) identsete või sarnaste varade või kohustiste noteeritud hinnad mitteaktiivsetel turgudel;

(c) muud sisendid kui noteeritud hinnad, mis on vara või kohustise puhul jälgitavad, näiteks:

(i) intressimäärad ja turukõverad, mis on üldkasutatavate ajavahemike järel jälgitavad;

(ii) kaudne volatiilsus ja

(iii) krediidivahed;

(d) *turupõhised sisendid*.

83 2. taseme sisendite korrigeerimine on varale või kohustisele iseloomulikest teguritest olenevalt erinev. Need tegurid on muu hulgas järgmised:

(a) vara seisukord või asukoht;

(b) ulatus, mil määral on sisendid seotud vara või kohustisega võrreldavate objektidega (k.a lõikes 39 kirjeldatud tegurid); ja

(c) tegevusmaht või -tase turgudel, kus sisendeid jälgitakse.

84 Kogu mõõtmise seisukohast olulise 2. taseme sisendi korrigeerimise tulemusena võidakse saada õiglase väärtuse mõõtmine, mis liigitatakse õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele, kui korrigeerimisel kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid.

85 Lõikes B35 kirjeldatakse 2. taseme sisendite kasutamist teatavate varade ja kohustiste puhul.

3. taseme sisendid

86 3. taseme sisendid on vara või kohustise puhul mittejälgitavad sisendid.

87 Mittejälgitavaid sisendeid kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiseks juhul, kui asjakohased jälgitavad sisendid ei ole kättesaadavad, võttes seega arvesse olukorrad, kus mõõtmiskuupäeval toimub vara või kohustise puhul vähene turutegevus või seda ei toimu üldse. Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk jääb siiski samaks, st väljumishind mõõtmiskuupäeval sellise turuosalise seisukohast, kellele kuulub vara või kes on kohustise võlgu. Seega kajastavad mittejälgitavad sisendid eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, sealhulgas eeldused riski kohta.

▼**M33**

88 Eeldused riski kohta hõlmavad riski, mis on omane õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavale konkreetsele hindamistehnikale (nt hindamismudel), ja riski, mis on omane hindamistehnika sisenditele. Mõõtmine, mida ei korrigeerita riski suhtes, ei kujutaks endast õiglase väärtuse mõõtmist, kui turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel korrigeerimist. Mõõtmist võib olla vajalik korrigeerida riski suhtes näiteks juhul, kui mõõtmine on väga ebakindel (nt kui tegevusmaht või -tase on olulisel määral langenud võrreldes vara või kohustise või sarnaste varade või kohustiste tavapärase turutegevusega ja kui (majandus)üksus on teinud kindlaks, et tehinguhind või noteeritud hind ei kajasta õiglast väärtust, nagu on kirjeldatud lõigetes B37–B47).

89 (Majandus)üksus töötab välja mittejälgitavad sisendid, kasutades selles olukorras parimat kättesaadavat teavet, mis võib sisaldada ka (majandus)üksuse enda andmeid. Mittejälgitavate sisendite väljatöötamist võib (majandus)üksus alustada enda andmetega, kuid ta korrigeerib neid andmeid, kui mõistlikult kättesaadav teave näitab, et teised turuosalised kasutaksid erinevaid andmeid või (majandus)üksuse puhul on tegemist erilise teguriga, mis ei ole teistele turuosalistele kättesaadav (nt (majandus)üksusele iseloomulik koostoime). (Majandus)üksus ei pea tegema liigseid jõupingutusi, et saada teavet turuosaliste eelduste kohta. (Majandus)üksus võtab siiski arvesse kogu mõistlikult kättesaadava teabe turuosaliste eelduste kohta. Eespool kirjeldatud viisil väljatöötatud mittejälgitavaid sisendeid käsitatakse turuosaliste eeldustena ja need vastavad õiglase väärtuse mõõtmise eesmärgile.

90 Lõikes B36 kirjeldatakse 3. taseme sisendite kasutamist teatavate varade ja kohustiste puhul.

AVALIKUSTAMINE

91 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis aitab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata mõlemat alljärgnevat:

(a) **varade ja kohustiste puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses korduval või ühekordsel alusel finantsseisundi aruandes pärast esmast kajastamist, hindamistehnikad ja nende mõõtmiste väljatöötamiseks kasutatavad sisendid;**

(b) **korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kus kasutatakse olulisi mittejälgitavaid sisendeid (3. tasand), mõõtmiste mõju perioodi kasumile või kahjumile või muule koondkasumile.**

▼**M33**

92 Lõikes 91 seatud eesmärkide täitmiseks võtab (majandus)üksus arvesse kõiki järgmisi tegureid:

(a) avalikustamisnõuete täitmiseks vajalik detailsusaste;

(b) kui palju tähelepanu tuleb pöörata eri nõuetele;

(c) kui palju tuleb andmeid summeerida või eristada ja

(d) kas finantsaruannete kasutajad vajavad avalikustatava kvantitatiivse teabe hindamiseks lisateavet.

Kui kooskõlas käesoleva IFRSi ja teiste IFRSidega avalikustatav teave on lõikes 91 esitatud eesmärkide täitmiseks ebapiisav, avalikustab (majandus)üksus nende eesmärkide täitmiseks vajaliku lisateabe.

93 Lõikes 91 seatud eesmärkide täitmiseks avalikustab (majandus)üksus iga vara ja kohustise liigi kohta (vt lõikes 94 esitatud teave varade ja kohustiste asjakohaste liikide kindlaksmääramise kohta), mida mõõdetakse õiglases väärtuses (k.a käesoleva IFRSi rakendusalasse kuuluvad õiglase väärtuse mõõtmised) finantsseisundi aruandes pärast esmast kajastamist, vähemalt järgmise teabe:

(a) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul õiglase väärtuse mõõtmine aruandeperioodi lõpus ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul mõõtmise põhjused. Varade või kohustiste korduvad õiglase väärtused mõõtmised on need, mille kajastamist nõutakse või lubatakse teiste IFRSidega finantsseisundi aruandes iga aruandeperioodi lõpus. Varade või kohustiste ühekordsed õiglase väärtuse mõõtmised on need, mille kajastamist nõutakse või lubatakse teiste IFRSidega finantsseisundi aruandes konkreetsel juhul (nt kui (majandus)üksus mõõdab müügiks hoitavat vara, millest on maha arvatud müügikulutused, kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, sest vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on madalam selle bilansilisest (jääk)maksumusest);

(b) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul õiglase väärtuse hierarhia tase, millele liigitakse kogu õiglase väärtuse mõõtmine (1., 2. või 3. tase);

(c) perioodi lõpus olemasolevate varade ja kohustiste puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses korduval alusel, õiglase väärtuse hierarhia 1. ja 2. taseme vaheliste ülekandmiste summad, nende ülekandmiste põhjused ja (majandus)üksuse poliitika selle kindlaksmääramisel, millal tasemetevahelised ülekandmised on toimunud (vt lõige 95). Ülekandmised igale tasemele avalikustatakse ja neid käsitletakse eraldi igalt tasemelt tehtud ülekandmistest;

▼**M33**

(d) õiglase väärtuse hierarhia 2. ja 3. tasemele liigitatud korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul hindamistehnika(te) ja õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud sisendite kirjeldus. Juhul kui hindamistehnikat on muudetud (nt üleminek turumeetodilt tulumeetodile või täiendava hindamistehnika kasutamine), kajastab (majandus)üksus seda muutust ja selle põhjust (põhjusi). Õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul esitab (majandus)üksus kvantitatiivse teabe õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud oluliste mittejälgitavate sisendite kohta. (Majandus)üksus ei pea looma kvantitatiivset teavet käesoleva avalikustamisnõude täitmiseks juhul, kui (majandus)üksus ei tööta õiglase väärtuse mõõtmisel välja kvantitatiivseid mittejälgitavaid sisendeid (nt kui (majandus)üksus kasutab varasemate tehingute hindu või kolmandate osapoolte teavet neid hindu või seda teavet korrigeerimata). Käesoleva teabe avalikustamisel ei saa (majandus)üksus siiski ignoreerida kvantitatiivseid mittejälgitavaid sisendeid, mis on õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast olulised ja (majandus)üksusele mõistlikult kättesaadavad;

(e) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul algsaldode ja lõppsaldode võrdlus, avalikustades eraldi perioodi jooksul toimunud muutused, mis omistatakse järgmistele kirjetele:

(i) kasumiaruandes kajastatud kõik perioodi kasumid või kahjumid ja kasumiaruande kirje(d), millel neid kasumeid või kahjumeid kajastatakse;

(ii) muus koondkasumis kajastatud kõik perioodi kasumid või kahjumid ja muu koondkasumi kirje(d), millel neid kasumeid või kahjumeid kajastatakse;

(iii) ostud, müügid, emissioonid ja arveldused (iga muutuse liik avalikustatakse eraldi);

(iv) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele või sealt tehtud ülekandmiste summad, ülekandmiste põhjused ja (majandus)üksuse poliitika selle kindlaksmääramiseks, millal ülekandmised tasemete vahel toimusid (vt lõige 95). 3. tasemele tehtud ülekandmised avalikustatakse ja neid analüüsitakse eraldi 3. tasemelt tehtud ülekandmistest;

(f) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul punkti e alapunktis i nimetatud kasumiaruandes sisalduvad perioodi kasumite ja kahjumite koondsummad, mis on omistatavad realiseerimata kasumis või kahjumis toimunud muutusele, mis on seotud aruandeperioodi lõpus olemasolevate varade ja kohustistega, ja kasumiaruande kirje(d), millel neid realiseerimata kasumeid või kahjumeid kajastatakse;

(g) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul (majandus)üksuse kasutatud hindamisprotsesside kirjeldus (k.a näiteks see, kuidas (majandus)üksus teeb otsuse oma hindamispoliitika ja –menetluste kohta ning analüüsib õiglase väärtuse mõõtmistes toimunud muutusi perioodist perioodi);

▼**M33**

(h) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud korduvate õiglase väärtuse mõõtmiste puhul:

(i) kõikide selliste mõõtmiste puhul jutustav kirjeldus õiglase väärtuse mõõtmise sensitiivsuse kohta mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste suhtes, kui teistsugune muutus neis sisendites võib anda tulemuseks olulisel määral kõrgema või madalama õiglase väärtuse. Kui nende sisendite ja õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud muude mittejälgitavate sisendite vahel on teatavad seosed, kirjeldab (majandus)üksus ka neid omavahelisi seoseid ja seda, kuidas need võiksid võimendada või leevendada mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste mõju õiglase väärtuse mõõtmisele. Selle avalikustamisnõude täitmiseks peab mittejälgitavates sisendites toimunud muutuste sensitiivsuse jutustav kirjeldus sisaldama vähemalt neid mittejälgitavaid sisendeid, mis avalikustatakse kooskõlas punktiga d;

(ii) finantsvarade ja –kohustiste puhul, kui ühe või mitme mittejälgitava sisendi muutmine eesmärgiga kajastada mõistlikult võimalikke alternatiivseid eeldusi muudaks olulisel määral õiglast väärtust, esitab (majandus)üksus selle fakti ja avalikustab nende muutuste mõju. (Majandus)üksus avalikustab selle, kuidas arvutati mõistlikult võimaliku alternatiivse eelduse kajastamiseks tehtud muudatuse mõju. Sel eesmärgil võetakse olulisuse hindamisel arvesse kasum või kahjum ja varade või kohustite kogusumma või juhul, kui õiglases väärtuses toimunud muutusi kajastatakse muus koondkasumis, omakapitali kogusumma;

(i) korduvate ja ühekordsete õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kui mittefinantsvara parim kasutus erineb tema hetke kasutusest, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ja selle, miks mittefinantsvara kasutatakse viisil, mis erineb selle parimast kasutusest.

94 (Majandus)üksus määrab varade ja kohustiste asjakohased liigid kindlaks alljärgneva põhjal:

(a) vara või kohustise olemus, tunnused ja riskid ning

(b) õiglase väärtuse hierarhia tase, millele on õiglase väärtuse mõõtmine liigitatud.

Õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele liigitatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul võib liikide arv olla suurem, sest need mõõtmised on ebakindlamad ja subjektiivsemad. Selliste varade ja kohustiste asjakohaste liikide kindlaksmääramine, mille õiglase väärtuse mõõtmiste teave tuleb avalikustada, nõuab hinnangute andmist. Varade ja kohustiste liik nõuab sageli suuremat eristamist kui finantsseisundi aruandes esitatud kirjed. (Majandus)üksus esitab siiski teabe, mis on finantsseisundi aruandes esitatud kirjete võrdlemiseks piisav. Kui muus IFRSis on sätestatud vara või kohustise liik, võib (majandus)üksus kasutada seda liiki käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava teabe esitamiseks, kui see liik vastab käesoleva lõike nõuetele.

▼**M33**

95 (Majandus)üksus avalikustab oma poliitika selle kindlaksmääramisel, millal on õiglase väärtuse hierarhia tasemete vahelised ülekandmised toimunud kooskõlas lõike 93 punktiga c ja punkti e alapunktiga iv, ja järgib seda poliitikat järjepidevalt. Ülekandmiste kajastamise ajastamise poliitika peab olema sama nii tasemetele kui ka tasemetelt tehtud ülekandmiste puhul. Ajastamise kindlaksmääramise poliitika hõlmab muu hulgas näiteks alljärgnevat:

(a) ülekandmist põhjustanud sündmuse või asjaolude muutumise kuupäev;

(b) aruandeperioodi algus;

(c) aruandeperioodi lõpp.

96 Kui (majandus)üksus teeb arvestusmeetodit puudutava otsuse kasutada lõikes 48 sätestatud vabastust, avalikustab ta selle asjaolu.

97 Iga vara ja kohustise liigi puhul, mida ei mõõdeta õiglases väärtuses finantsseisundi aruandes, kuid mille õiglane väärtus avalikustatakse, avalikustab (majandus)üksus lõike 93 punktides b, d ja i nõutud teabe. (Majandus)üksus ei pea siiski esitama kvantitatiivset avalikustatavat teavet oluliste mittejälgitavate sisendite kohta, mida kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, mis on vastavalt lõike 93 punktile d liigitatud õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemele. Selliste varade ja kohustiste puhul ei pea (majandus)üksus esitama käesoleva IFRSiga nõutud muud avalikustatavat teavet.

98 Kohustise puhul, mida mõõdetakse õiglases väärtuses ja mis on välja antud kolmanda osapoole lahutamatu krediidikvaliteeti parandava kokkuleppega, avalikustab emiteerija kõnealuse krediidikvaliteeti parandava kokkuleppe olemasolu ja selle, kas see kajastub kohustise õiglase väärtuse mõõtmises.

99 (Majandus)üksus esitab käesolevas IFRSis nõutud avalikustatava kvantitatiivse teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on asjakohasem.

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

aktiivne turg Turg, kus toimuvad vara või kohustisega seotud tehingud piisava sagedusega ja piisavas mahus, et anda pidevalt teavet hinnakujunduse kohta.

kulumeetod Hindamistehnika, mis kajastab summat, mida hetkel nõutaks vara teenindusvõime asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka hetke asendusmaksumuseks).

sisenemishind Hind, mis makstakse vara omandamisel või saadakse kohustise võtmisel vahetustehingus.

väljumishind Hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel.

eeldatav rahavoog Võimalike tulevaste rahavoogude tõenäosusega kaalutud keskmine väärtus (st jaotuse keskmine).

▼M33

õiglane väärtus	Hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus.
parim kasutus	Mittefinantsvarade selline kasutamine turuosaliste poolt, mis suurendab maksimaalselt vara või selle varade ja kohustiste rühma (nt äri) väärtust, kus vara hakatakse kasutama.
tulumeetod	Hindamistehnika, mis muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (st diskonteeritud) summaks. Õiglane väärtus määratakse kindlaks selle väärtuse põhjal, mis väljendab turu ootusi tulevaste summade kohta.
sisendid	Eeldused, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, sealhulgas eeldused riski kohta, näiteks: (a) õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavale konkreetsele hindamistehnikale (nt hindamismudel) omane risk ja (b) hindamistehnika sisenditele omane risk. Sisendid võivad olla kas jälgitavad või mittejälgitavad.
1. taseme sisendid	Identsete varade või kohustiste (korrigeerimata) noteeritud hinnad aktiivsetel turgudel, millele (majandus)üksusel on mõõtmiskuupäeval juurdepääs.
2. taseme sisendid	Muud sisendid kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad, mis on vara või kohustise puhul kas otseselt või kaudselt jälgitavad.
3. taseme sisendid	Vara või kohustise mittejälgitavad sisendid.
turumeetod	Hindamistehnika, mis kasutab hindu ja muud asjakohast teavet, mis tulenevad identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.
turupõhised sisendid	Sisendid, mis on korrelatsiooni või muid vahendeid kasutades tuletatud peamiselt jälgitavatest turuandmetest või põhinevad neil.

▼M33

turuosalised — Ostjad ja müüjad vara või kohustise põhiturul (või soodsaimal turul), kellel on kõik järgmised tunnused:

(a) nad on üksteisest sõltumatud, st nad ei ole seotud osapooled vastavalt IAS 24-s esitatud määratlusele, ehkki seotud osapoolega tehtud tehingu hinda võidakse kasutada õiglase väärtuse mõõtmise sisendina, kui (majandus)üksusel on tõendeid selle kohta, et tehing sõlmiti turutingimustel;

(b) nad on teadlikud, omades mõistlikku arusaama vara või kohustise ja tehingu kohta, kasutades kogu olemasolevat teavet, sealhulgas teavet, mida võidakse saada hoolsuskohustuse täitmiseks tehtavate tavapäraste jõupingutuste tulemusena;

(c) nad saavad sõlmida vara või kohustisega seotud tehingu;

(d) nad on valmis sõlmima vara või kohustisega seotud tehingut, st nad on motiveeritud, kuid mitte sunnitud või muul viisil kohustatud seda tegema.

soodsaim turg — Turg, mille puhul on vara müügil saadav summa kõige suurem või kohustise üleandmisel makstav summa kõige väiksem pärast tehingu- ja transpordikulude arvessevõtmist.

mittetäitmise risk — Risk, et (majandus)üksus ei täida kohustust. Mittetäitmise risk hõlmab, kuid mitte ainult, (majandus)üksuse enda krediidiriski.

jälgitavad sisendid — Sisendid, mis töötatakse välja turuandmete (näiteks avalikult kättesaadav teave sündmuste või tehingute kohta) põhjal ja mis kajastavad eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel.

tavapärane tehing — Tehing, mille puhul eeldatakse avatust turule teataval ajavahemikul enne mõõtmiskuupäeva, et võtta arvesse turutegevust, mis on selliste varade või kohustistega seotud tehingute puhul tavapärased; see ei ole sunnitud tehing (nt sundlikvideerimine või hädamüük).

▼M33

põhiturg Suurima mahu ja tegevusaktiivsusega turg vara või kohustise puhul.

riskipreemia Hüvitis, mida madala riskitaluvusega turuosalised loodavad saada vara või kohustise rahavoogudes sisalduva ebakindluse eest. Seda nimetatakse ka riske arvestavaks korrigeerimiseks.

tehingukulutused Vara müügikulutused või kohustise üleandmise kulud vara või kohustise põhiturul (või soodsaimal turul), mis on otseselt seotud vara müügiga või kohustise üleandmisega ja mis vastavad mõlemale järgmisele kriteeriumile:

(a) nad tulenevad otseselt sellest tehingust ning on selle seisukohast olulised;

(b) (majandus)üksus ei oleks neid teinud, kui ei oleks tehtud otsust vara müüa või kohustis üle anda (sarnased müügikulutustele vastavalt IFRS 5-s esitatud määratlusele).

transpordikulud Kulud, mis tekkivad vara transportimisel hetke asukohast põhiturule (või soodsaimale turule).

arvestusühik Tase, millel vara või kohustist kajastamise eesmärgil IFRSis summeeritakse või eristatakse.

mittejälgitavad sisendid Sisendid, mille kohta puuduvad turuandmed ja mis töötatakse välja, kasutades parimat kättesaadavat teavet eelduste kohta, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse lõigete 1–99 rakendamist ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

B1 Erinevates hindamisolukordades rakendatavad hinnangud võivad olla erinevad. Käesolevas lisas kirjeldatakse hinnanguid, mida võidakse rakendada siis, kui (majandus)üksus mõõdab õiglast väärtust erinevates hindamisolukordades.

▼M33

ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMISE MEETOD

B2 Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk on määrata kindlaks hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vaheline tavapärane tehing vara müügiks või kohustise üleandmiseks. Õiglase väärtuse mõõtmisel peab (majandus)üksus määrama kindlaks kõik järgmised tegurid:

(a) konkreetne mõõdetav vara või kohustis (kooskõlas selle arvestusühikuga);

(b) mittefinantsvara puhul mõõtmiseks sobiv hindamiseeldus (kooskõlas vara parima kasutusega);

(c) vara või kohustise põhiturg (või soodsaim turg);

(d) mõõtmiseks sobiv hindamistehnika (sobivad hindamistehnikad), võttes arvesse andmete kättesaadavust, mille aluse töötatakse välja sisendid, mis kajastavad eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, ja õiglase väärtuse hierarhia tase, millele sisendid on liigitatud.

MITTEFINANTSVARADE HINDAMISEELDUS (LÕIKED 31–33)

B3 Sellise mittefinantsvara õiglase väärtuse hindamiseelduse mõju, mida kasutatakse koos teiste varadega ühe rühmana (mis on paigaldatud või muul viisil kasutamiseks seadistatud) või koos teiste varade ja kohustistega (nt äri), sõltub olukorrast. Näiteks:

(a) vara õiglane väärtus võib olla sama olenemata sellest, kas vara kasutatakse eraldi või koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega. See võib olla nii, kui vara on äri, mille juhtimist turuosalised jätkavad. Sel juhul tuleb tehingu puhul hinnata äri tervikuna. Varade jätkuv kasutamine rühmana loob koostoime, mis on turuosalistele kättesaadav (st turuosaliste koostoime, mis peaks seega mõjutama vara õiglast väärtust kas eraldi või koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega);

(b) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade või kohustistega võidakse võtta õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse eraldi kasutatava vara väärtuse korrigeerimiste kaudu. See võib toimuda siis, kui vara on masin ja õiglane väärtus määratakse kindlaks sarnase masina (mis ei ole paigaldatud või muul viisil kasutamiseks seadistatud) jälgitava hinna põhjal, mida on korrigeeritud seoses transpordi- ja paigaldamiskuludega nii, et õiglane väärtus kajastab (paigaldatud ja kasutamiseks seadistatud) masina hetke seisukorda ja asukohta;

(c) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade ja kohustisega võidakse võtta õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse turuosaliste eelduste kaudu, mida kasutatakse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks. Kui vara on näiteks pooleliolev inventar, mis on ainulaadne ja mille turuosalised muudaksid valmistoodeteks, eeldatakse selle inventari õiglase väärtuse määramisel, et turuosalised on omandanud või omandaksid spetsiaalsed masinad, mis on inventari muutmiseks valmistoodanguks vajalikud;

▼M33

(d) vara kasutamist koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega võidakse võtta arvesse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavas hindamistehnikas. See võib olla nii, kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatakse mitmeperioodilist lisatulude meetodit, sest see hindamistehnika võtab spetsiaalselt arvesse täiendavate varade ja nendega seotud kohustiste panust rühmas, kus sellist immateriaalset vara hakatakse kasutama;

(e) piiratumates olukordades, kus (majandus)üksus kasutab vara varade rühma piires, võib (majandus)üksus mõõta vara summas, mis on ligikaudu võrdne selle õiglase väärtusega, jaotades varade rühma õiglase väärtuse rühmas olevatele üksikutele varadele. See võib toimuda siis, kui hindamine hõlmab kinnisvara ja täiustatud vara (st varade rühma) õiglane väärtus jaotatakse tema koostisosadeks olevatele varadele (nt maa ja parendused).

ÕIGLANE VÄÄRTUS ESMASEL KAJASTAMISEL (LÕIKED 57–60)

B4 (Majandus) üksus võtab seda kindlaks määrates, kas õiglane väärtus esmasel kajastamisel on võrdne tehinguhinnaga, arvesse tehingule ja varale või kohustisele iseloomulikke tegureid. Näiteks ei pruugi tehinguhind väljendada vara või kohustise õiglast väärtust esmasel kajastamisel, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:

(a) tehing toimub seotud osapoolte vahel, ehkki seotud osapoolte vahelise tehingu hinda võib kasutada sisendina õiglase väärtuse mõõtmisel, kui (majandus)üksusel on tõendeid selle kohta, et tehing sõlmiti turutingimustel;

(b) tehing toimub sundtingimustel või müüja on sunnitud tehinguhinna aktsepteerima. See võib toimuda näiteks siis, kui müüja on majanduslikes raskustes;

(c) tehinguhinnana väljendatud arvestusühik erineb õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustise arvestusühikust. See võib juhtuda näiteks siis, kui õiglases väärtuses mõõdetud vara või kohustis on üksnes üks tehingu element (nt äriühenduses) ja tehing hõlmab kaudseid õigusi ning privileege, mida mõõdetakse eraldi kooskõlas teise IFRSiga, või tehinguhind hõlmab tehingukulutusi;

(d) turg, kus tehing toimub, erineb põhiturust (või soodsaimast turust). Need turud võivad olla erinevad näiteks siis, kui (majandus)üksus on vahendaja, kes sõlmib tehingu klientidega jaeturul, kuid väljumistehingu põhiturg (või soodsaim turg) on teiste vahendajatega vahendajaturg.

▼M33

HINDAMISTEHNIKAD (LÕIKED 61–66)

Turumeetod

B5 Turumeetodi puhul kasutatakse hindu ja muud asjakohast teavet, mis saadakse identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.

B6 Turumeetodiga kooskõlas olevate hindamistehnikate rakendamisel kasutatakse sageli näiteks võrdlusandmete kogumist tuletatud turu kordarve. Kordarvud võivad esineda vahemikes, kusjuures kõikidel võrdlusandmetel on erinev kordarv. Sobiva kordarvu valimiseks vahemikust tuleb anda hinnang, milles võetakse arvesse mõõtmisele iseloomulike kvalitatiivseid ja kvantitatiivseid tegureid.

B7 Üks turumeetodiga kooskõlas olevaid hindamistehnikaid on hindamismaatriks. Hindamismaatriks on matemaatiline meetod, mida kasutatakse peamiselt teatavate finantsinstrumendi liikide hindamiseks, näiteks võlavääртpaberid, mille puhul ei tugineta üksnes teatavate väärtpaberite noteeritud hindadele, vaid pigem väärtpaberite seosele teiste võrreldavate noteeritud väärtpaberitega.

Kulumeetod

B8 Kulumeetod kajastab summat, mida käesoleval hetkel nõutaks vara teenindusvõimsuse asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka asendusmaksumuseks).

B9 Turuosaliseks oleva müüja seisukohast põhineb vara eest saadav hind kulul, mis turuosaliseks oleval ostjal tekib, kui ta omandab või ehitab sarnase kasutusega asendusvara, ja mida on vananemist arvesse võttes korrigeeritud. Põhjus on selles, et turuosaline ei maksaks vara eest rohkem kui summa, mille eest saaks vara teenindusvõimsuse asendada. Vananemine hõlmab seisukorra füüsilist halvenemist, funktsionaalset (tehnilist) vananemist ja majanduslikku (välist) vananemist ning see on laiem mõiste kui kulum finantsaruandluse eesmärgil (ajaloolise soetusmaksumuse jaotamine) või maksueesmärkidel (kasutatakse teenuse kindlaksmääratud kasutusiga). Paljudel juhtudel kasutatakse hetke asendusmaksumuse meetodit sellise materiaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks, mida kasutatakse koos teiste varadega või teiste varade ja kohustistega.

Tulumeetod

B10 Tulumeetod muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (diskonteeritud) summaks. Tulumeetodi kasutamisel kajastab õiglane väärtus turuootusi nende tulevaste summade kohta.

B11 Need hindamistehnikad on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) nüüdisväärtuse tehnikad (vt lõiked B12–B30);

(b) optsiooni hindamismudelid, näiteks Black-Scholes-Merton'i valem või binomiaalne mudel (st võrkmudel), mis võtavad arvesse nüüdisväärtuse tehnikaid ja kajastavad nii optsiooni ajaväärtust kui ka tegelikku väärtust; ja

▼M33

(c) mitmeperioodiline lisatulude meetod, mida kasutatakse teatavate immateriaalsete varade õiglase väärtuse mõõtmiseks.

Nüüdisväärtuse tehnikad

B12 Lõigetes B13–B30 kirjeldatakse õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatavaid nüüdisväärtuse tehnikaid. Nendes lõigetes keskendutakse diskontomäära korrigeerimise tehnikale ja *eeldatavate rahavoogude* (eeldatav nüüdisväärtus) tehnikale. Nendes lõigetes ei sätestata üht konkreetset nüüdisväärtuse tehnikat ega piirata õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavaid nüüdisväärtuse tehnikaid kirjeldatud tehnikatega. Õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatav nüüdisväärtuse tehnika sõltub faktidest ja asjaoludest, mis on mõõdetavale varale või kohustisele iseloomulikud (nt kas võrreldavate varade või kohustiste hinnad on turul jälgitavad), ning piisavate andmete kättesaadavusest.

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

B13 Nüüdisväärtus (st tulumeetodi rakendamine) on vahend tulevaste summade (nt rahavood või väärtused) sidumiseks praeguse summaga, kasutades diskontomäära. Vara või kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel nüüdisväärtuse tehnikat kasutades võetakse arvesse kõiki järgmisi elemente turuosaliste seisukohast mõõtmiskuupäeval:

(a) mõõdetava vara või kohustise tulevaste rahavoogude hinnang;

(b) ootused võimalike rahavoogude summa ja ajastamise erinevuste kohta, milles väljendub rahavoogudele omane ebakindlus;

(c) raha ajaväärtus, mida väljendab selliste riskivabade rahaliste varade intress, mille lunastustähtaeg või kestus langevad kokku rahavoogudega kaetud perioodiga ja mis ei põhjusta omanikule ajastamise ebakindlust ega makseriski (st riskivaba intressimäär);

(d) rahavoogudele omase ebakindluse kandmise hind (st riskipreemia);

(e) muud tegurid, mida turuosalised võtaksid selles olukorras arvesse;

(f) kohustise puhul selle kohustisega seotud mittetäitmise risk, sealhulgas (majandus)üksuse (st võlgniku) enda krediidirisk.

Üldpõhimõtted

B14 Nüüdisväärtuse tehnikad erinevad selle poolest, kuidas nad võtavad arvesse lõikes 13 nimetatud elemente. Kõigi õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavate nüüdisväärtuse tehnikate kasutamisel kehtivad siiski järgmised üldpõhimõtted:

(a) rahavood ja diskontomäärad peaksid kajastama eeldusi, mida turuosalised kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel;

(b) rahavoogudes ja diskontomäärades tuleks arvesse võtta üksnes neid tegureid, mis on seotud mõõdetava vara või kohustisega;

▼**M33**

(c) kahekordse arvestamise või riskitegurite mõju vältimiseks peaksid diskontomäärades kajastuma eeldused, mis on kooskõlas rahavoogudele omaste eeldustega. Kui kasutatakse laenu lepingupõhiseid rahavoogusid, on näiteks sobiv rakendada diskontomäära, milles kajastub tulevaste makseraskuste ootuse ebakindlus (st diskontomäära korrigeerimise tehnika). Kui kasutatakse eeldatavaid (st tõenäosusega kaalutud) rahavoogusid (st eeldatava nüüdisväärtuse tehnika), ei tohiks seda määra kasutada, sest eeldatavad rahavood kajastavad juba eeldusi tulevaste makseraskustega seotud ebakindluse kohta; selle asemel tuleks kasutada diskontomäära, mis on kooskõlas eeldatavatele rahavoogudele omase riskiga;

(d) eeldused rahavoogude ja diskontomäärade kohta peaksid olema (majandus)üksusesiseselt järjepidevad. Nominaalseid rahavoogusid, mis sisaldavad inflatsiooni mõju, tuleks näiteks diskonteerida määraga, milles võetakse inflatsiooni mõju arvesse. Nominaalne riskivaba intressimäär sisaldab inflatsiooni mõju. Reaalseid rahavoogusid, mis ei sisalda inflatsiooni mõju, tuleks diskonteerida määraga, mis ei võta inflatsiooni mõju arvesse. Sarnaselt tuleks diskonteerida tulumaksujärgseid rahavoogusid, kasutades tulumaksujärgset diskontomäära. Maksueelseid rahavoogusid tuleks diskonteerida määraga, mis on nende rahavoogudega kooskõlas;

(e) diskontomäärad peaksid olema kooskõlas rahavoogude vääringu aluseks olevate majanduslike teguritega.

Risk ja ebakindlus

B15 Õiglase väärtuse mõõtmist, mille puhul kasutatakse nüüdisväärtuse tehnikaid, iseloomustab ebakindlus, sest kasutatavad rahavood on pigem hinnangulised kui teadaolevad summad. Paljudel juhtudel on ebakindel nii rahavoogude summa kui ka ajastus. Isegi lepinguga kindlaksmääratud summad, näiteks laenumaksed, on makseriski korral ebakindlad.

B16 Turuosalised taotlevad tavaliselt vara või kohustise rahavoogudele omase ebakindluse võtmise eest hüvitist (st riskipreemiat). Õiglase väärtuse mõõtmisel tuleb arvesse võtta riskipreemiat, mis kajastab summat, mida turuosalised nõuaksid hüvitisena rahavoogudele omase ebakindluse eest. Vastasel korral ei väljendaks mõõtmine tõetruult õiglast väärtust. Sobiva riskipreemia kindlaksmääramine võib olla mõnikord keeruline. Keerukus ei ole siiski iseenesest piisav põhjus riskipreemia väljajätmiseks.

B17 Nüüdisväärtuse tehnikad erinevad selle poolest, kuidas neid korrigeeritakse riski suhtes ja milliseid rahavoo liike neis kasutatakse. Näiteks:

(a) diskontomäära korrigeerimise tehnika (vt lõiked B18–B22) puhul kasutatakse riskiga korrigeeritud diskontomäära ja lepingupõhiseid, lubatud või kõige tõenäolisemaid rahavoogusid;

(b) eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 1. meetodi puhul (vt lõige B25) kasutatakse riskiga korrigeeritud eeldatavaid rahavoogusid ja riskivaba määra;

(c) eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul (vt lõige B26) kasutatakse eeldatavaid rahavoogusid, mida ei ole riskiga korrigeeritud, ja diskontomäära, mida on korrigeeritud nii, et see sisaldab turuosaliste nõutud riskipreemiat. See määr erineb diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatavast määrast.

▼**M33**

Diskontomäära korrigeerimise tehnika

B18 Diskontomäära korrigeerimise tehnika puhul kasutatakse võimalike hinnanguliste summade vahemikust üht rahavoogude kogumit – kas lepingupõhiseid või lubatud (näiteks võlakirja puhul) või kõige tõenäolisemaid rahavoogusid. Kõikidel juhtudel sõltuvad rahavood kindlaksmääratud sündmuste toimumisest (nt lepingupõhised või lubatud rahavood võlakirja puhul sõltuvad sellest, et võlgnik ei ole makseraskustes). Diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatav diskontomäär tuletatakse turul kaubeldavate sarnaste varade ja kohustiste jälgitavate tulumäärade põhjal. Sellest tulenevalt diskonteeritakse lepingupõhised, lubatud või kõige tõenäolisemad rahavood selliste tingimuslike rahavoogude puhul jälgitava või hinnangulise turumääraga (st turu tulumäär).

B19 Diskontomäära korrigeerimise tehnika puhul tuleb analüüsida võrreldavate varade ja kohustiste turuandmeid. Võrreldavus tehakse kindlaks, võttes arvesse rahavoogude olemust (nt seda, kas rahavood are lepingupõhised või mitte ja kas nad võivad reageerida sarnaselt majandustingimustes toimuvatele muutustele) ja muid tegureid (nt krediidikõlblikkus, tagatis, kestus, piiravad kokkulepped ja likviidsus). Kui üksainus võrreldav vara või kohustis ei kajasta tõetruult mõõdetava vara või kohustise rahavoogudele omast riski, võib teise võimalusena tulla kõne alla diskontomäära tuletamine, kasutades andmeid mitme võrreldava vara või kohustise kohta koos riskivaba tulukõveraga (st kasutades hinnangulist nn *build-up* meetodit).

B20 *Build-up* meetodi näitlikustamiseks oletagem, et vara A on lepingupõhine õigus saada 800 RÜd ([1]) ühe aasta pärast (st ajastuse ebakindlus puudub). Võrreldavate varade puhul on olemas väljakujunenud turg ja teave nende varade kohta, sealhulgas hinnateave, on kättesaadav. Neist võrreldavatest varadest:

(a) vara B on lepingupõhine õigus saada 1 200 RÜd ühe aasta pärast ja selle turuhind on 1 083 RÜd. Iga-aastane kaudne tulumäär (st üheaastane turu tulumäär) on seega 10,8 protsenti [(1 200 RÜ/1 083 RÜ) – 1];

(b) vara C on lepingupõhine õigus saada 700 RÜd kahe aasta pärast ja selle turuhind on 566 RÜd. Iga-aastane kaudne tulumäär (st kaheaastane turu tulumäär) on seega 11,2 protsenti [(700 RÜ/566 RÜ)^0,5 – 1];

(c) kõik kolm vara on riski suhtes võrreldavad (st võimalike väljamaksete ja krediidi jaotumine).

B21 Võrreldes vara A eest saadavate lepingupõhiste maksete ajastust varaga B ja varaga C (st üks aasta vara B puhul ja kaks aastat vara C puhul), on vara B võrreldavam varaga A. Kasutades vara A eest saadavat lepingupõhist makset (800 RÜ) ja vara B alusel tuletatud üheaastast turumäära (10,8 protsenti), on vara A õiglane väärtus 722 RÜd (800 RÜ/1,108). Kui kättesaadav turuteave vara B kohta puudub, võib teise võimalusena tuletada üheaastase määra vara C põhjal, kasutades *build-up* meetodit. Sel juhul korrigeeritakse vara C põhjal saadud kaheaastast turumäära (11,2 protsenti) üheaastase turumääraga, kasutades riskivaba tulukõvera ajalist struktuuri. Selleks et teha kindlaks, kas üheaastaste ja kaheaastaste varade riskipreemiad on samad, võib olla vajalik koguda lisateavet või teha täiendav analüüs. Kui leitakse, et üheaastaste ja kaheaastaste varade riskipreemiad ei ole samad, korrigeeritakse kaheaastast turumäära selle mõju arvessevõtmiseks veelgi.

([1]) Käesolevas IFRSis on rahalised summad väljendatud rahaühikutes (RÜ).

▼**M33**

B22 Kui diskontomäära korrigeerimise tehnikat rakendatakse fikseeritud laekumiste või maksete suhtes, võetakse diskontomääras arvesse korrigeerimist mõõdetava vara või kohustise rahavoogudele omase riski suhtes. Rakendades diskontomäära korrigeerimise tehnikat rahavoogude suhtes, mis ei ole fikseeritud laekumised või maksed, võib mõnikord olla vajalik rahavooge korrigeerida, et saavutada võrreldavus jälgitava vara või kohustisega, mille põhjal diskontomäär tuletatakse.

Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika

B23 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika puhul kasutatakse lähtepunktina rahavoogude kogumit, mis esindab kõikide võimalike tulevaste rahavoogude (st eeldatavad rahavood) tõenäosusega kaalutud keskmist. Saadud hinnang on identne eeldatava väärtusega, mis on statistiliselt sellise diskreetse juhusliku muutuja võimalike väärtuste kaalutud keskmine, kus kaaludeks on vastavad tõenäosused. Kuna kõik võimalikud rahavood on tõenäosusega kaalutud, ei sõltu selle tulemusena saadud eeldatav rahavoog kindlaksmääratud sündmuse toimumisest (erinevalt diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatavatest rahavoogudest).

B24 Investeerimisotsuste tegemisel võtavad riskitundlikumad turuosalised arvesse riski, et tegelikud rahavood võivad eeldatavatest rahavoogudest erineda. Portfelliteoorias eristatakse kahte liiki riske:

(a) mittesüstemaatiline (hajutatud) risk, mis on iseloomulik konkreetsele varale või kohustisele;

(b) süstemaatiline (hajutamata) risk, mis on ühine risk, mida vara või kohustis jagavad teiste objektidega hajutatud portfellis.

Portfelliteoorias eeldatakse, et tasakaalus oleva turu puhul saavad turuosalised hüvitist üksnes rahavoogudele omase süstemaatilise riski võtmise eest. (Ebaefektiivsete või tasakaalust väljas olevate turgude puhul võib saada muid tulu- või hüvitisliike.)

B25 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 1. meetodi puhul korrigeeritakse vara eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes, lahutades neist raha riskipreemia (st riskiga korrigeeritud eeldatavad rahavood). Need riskiga korrigeeritud eeldatavad rahavood väljendavad kindlusekvivalendiga samaväärset rahavoogu, mida on diskonteeritud riskivaba intressimääraga. Kindlusekvivalendiga rahavoog viitab eeldatavale rahavoole (vastavalt määratlusele), mida on riski suhtes korrigeeritud, nii et turuosalisel on ükskõik, et ta vahetab kindla rahavoo eeldatava rahavoo vastu. Kui turuosaline oli näiteks valmis vahetama 1 200 RÜ suuruse eeldatava rahavoo 1 000 RÜ suuruse kindla rahavoo vastu, on 1 000 RÜd 1 200 RÜ kindlusekvivalent (st 200 RÜd oleks raha riskipreemia). Sel juhul ei oleks turuosalisel vahet, kumb vara talle kuulub.

▼**M33**

B26 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul korrigeeritakse seevastu süstemaatilist riski (st tururiski), rakendades riskipreemiat intressivaba intressimäära suhtes. Seega diskonteeritakse eeldatavaid rahavooge määraga, mis vastab tõenäosusega kaalutud rahavoogudega seotud eeldatavale määrale (st eeldatav tulumäär). Eeldatava tulumäära hindamisel võib kasutada riskantsete varade hindamismudeleid, näiteks finantsvara hindamismudelit. Kuna diskontomäära korrigeerimise tehnikas kasutatud diskontomäär on tingimuslike rahavoogudega seotud tulumäär, on see tõenäoliselt kõrgem kui eeldatava nüüdisväärtuse tehnika 2. meetodi puhul kasutatav diskontomäär, mis on eeldatavate või tõenäosusega kaalutud rahavoogude eeldatav tulumäär.

B27 1. ja 2. meetodi näitlikustamiseks oletagem, et vara eeldatavad rahavood on 780 RÜd ühe aasta pärast, mis on kindlaks määratud allpool esitatud võimalike rahavoogude ja tõenäosuste põhjal. Rahavoogude suhtes rakendatav riskivaba intressimäär on 5 protsenti üheaastase ajavahemiku puhul, ja sama riskiprofiiliga vara süstemaatiline riskipreemia on 3 protsenti.

Võimalikud rahavood	Tõenäosus	Tõenäosusega kaalutud rahavood
500 RÜ	15 %	X75 RÜ
800 RÜ	60 %	480 RÜ
900 RÜ	25 %	225 VÜ
Eeldatavad rahavood		780 RÜ

B28 Selle lihtsa näite puhul väljendavad eeldatavad rahavood (780 RÜ) kolme võimaliku tulemuse tõenäosusega kaalutud keskmist. Realistlikumates olukordades võib võimalikke tulemusi olla palju. Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika rakendamiseks ei ole siiski alati vajalik arvesse võtta kõikide võimalike rahavoogude jaotumist, kasutades selleks keerulisi mudeleid ja tehnikaid. Selle asemel on võimalik välja töötada piiratud arv diskreetseid stsenaariume ja tõenäosusi, milles võetakse arvesse hulk võimalikke rahavoogusid. (Majandus)üksus võib näiteks kasutada mõnel asjakohasel möödunud perioodil realiseerunud rahavoogusid, mida on korrigeeritud hiljem muutuste suhtes (nt muutused (majandus)üksusevälistes tegurites, sealhulgas majanduslikes või turutingimustes, tööstusharu suundumustes ja konkurentsis, ning muutused (majandus)üksusesisestes tegurites, mis mõjutavad (majandus)üksust konkreetsemalt), võttes arvesse turuosaliste kasutatud eeldusi.

B29 Vara rahavoogude nüüdisväärtus (st õiglane väärtus) on teoreetiliselt sama, olenemata sellest, kas selle kindlaksmääramisel kasutatakse 1. või 2. meetodit:

▼**M33**

(a) 1. meetodi kasutamisel korrigeeritakse eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes. Juhul kui puuduvad turuandmed, mis viitaksid otseselt riske arvestava korrigeerimise summale, võib sellise korrigeerimise tuletada vara hindamismudeli põhjal, kasutades kindlusekvivalendi mõistet. Riske arvestava korrigeerimise (st 22 RÜ suurune raha riskipreemia) kindlaksmääramisel võidakse näiteks kasutada 3-protsendist süstemaatilist riskipreemiat (780 RÜ – [780 RÜ × (1,05/1,08)]), mille tulemusel saadakse riskiga korrigeeritud 758 RÜ suurused eeldatavad rahavood (780 RÜ – 22 RÜ). 758 RÜd on 780 RÜ kindlusekvivalent ja seda diskonteeritakse riskivaba intressimääraga (5 protsenti). Vara nüüdisväärtus (st õiglane väärtus) on 722 RÜd (758 RÜ/1,05);

(b) 2. meetodi kasutamisel ei korrigeerita eeldatavaid rahavoogusid süstemaatilise riski (st tururiski) suhtes. Selle asemel võetakse kõnealuse riski suhtes korrigeerimist arvesse diskontomääras. Seega diskonteeritakse eeldatavaid rahavoogusid 8-protsendise eeldatava tulumääraga (st 5-protsendine riskivaba intressimäär pluss 3-protsendine süstemaatiline riskipreemia). Vara nüüdisväärtus (st õiglane väärtus) on 722 RÜd (780 RÜ/1,08).

B30 Eeldatava nüüdisväärtuse tehnika kasutamisel õiglase väärtuse mõõtmiseks võib kasutada kas 1. või 2. meetodit. 1. või 2. meetodi valik sõltub mõõdetavale varale või kohustisele iseloomulikest faktidest ja asjaoludest, piisavate andmete kättesaadavusest ja antud hinnangutest.

NÜÜDISVÄÄRTUSE TEHNIKATE RAKENDAMINE MUUDELE OSAPOOLTELE VARANA MITTEKUULUVATE KOHUSTISTE JA (MAJANDUS)ÜKSUSE ENDA OMAKAPITALIINSTRUMENTIDE SUHTES (LÕIKED 40 JA 41)

B31 Nüüdisväärtuse tehnika kasutamisel muudele osapooltele varana mittekuuluva kohustise (nt kahjutustamise kohustis) õiglase väärtuse mõõtmisel hindab (majandus)üksus muu hulgas tulevasi raha väljamakseid, mida turuosalised eeldatavasti kohustuse täitmisel teeksid. Need tulevased raha väljamaksed sisaldavad turuosaliste ootusi kohustuse täitmise kulude kohta ja hüvitist, mida turuosaline nõuaks kohustuse võtmise eest. Selline hüvitis sisaldab tulu, mida turuosaline nõuaks alljärgneva eest:

(a) tegevuse sooritamine (st kohustuse täitmise väärtus; nt kasutades ressursse, mida võiks kasutada muuks tegevuseks) ja

(b) kohustusega seotud riski võtmine (st *riskipreemia*, mis kajastab riski, et tegelikud raha väljamaksed võivad erineda eeldatavatest raha väljamaksetest; vt lõige B33).

B32 Mittefinantskohustis ei sisalda näiteks lepingupõhist tulumäära ja selle kohustise puhul puudub jälgitav turuintress. Mõnikord ei ole turuosaliste nõutavad tulukomponendid üksteisest eristatavad (nt kasutades hinda, mida kolmandast osapoolest tarnija võtaks fikseeritud tasu põhjal). Muudel juhtudel peab (majandus)üksus neid komponente eraldi hindama (nt kasutades hinda, mida kolmandast osapoolest tarnija võtaks kulupõhiselt, sest tarnija ei kanna kulude tulevase muutuse riski).

▼**M33**

B33 (Majandus)üksus võib võtta kohustise õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse riskipreemiat või (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumenti, mis ei kuulu varana kolmandale osapoolele, ühel kahest järgmisest viisist:

(a) korrigeerides rahavoogusid (st raha väljamaksete summa suurendamine) või

(b) korrigeerides määra, mida kasutatakse tulevaste rahavoogude diskonteerimiseks nende nüüdisväärtuseni (st diskontomäära vähendamine).

(Majandus)üksus tagab, et ta ei arvesta kahekordselt ega jäta välja riske arvestavaid korrigeerimisi. Kui hinnangulisi rahavoogusid suurendatakse, et võtta arvesse hüvitist kohustusega seotud riski võtmise eest, ei tuleks selle riski kajastamiseks näiteks diskontomäära korrigeerida.

HINDAMISTEHNIKATE SISENDID (LÕIKED 67–71)

B34 Turud, kus võivad teatavate varade ja kohustiste (nt finantsinstrumendid) puhul olla jälgitavad sisendid, on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) *valuutaturud*. Valuutaturul on sulgemishinnad koheselt kättesaadavad ja need vastavalt üldiselt õiglasele väärtusele. Selline turg on näiteks Londoni börs;

(b) *vahendajaturud*. Vahendajaturul on vahendajad valmis kauplema (kas ostma või müüma oma arvel ja nimel), pakkudes seega likviidsust, sest nad kasutavad oma kapitali nende endi poolt turul kaubeldavate objektide varu hoidmiseks. Tavaliselt on ostu- ja müügihinnad (mis väljendavad vastavalt hinda, mille eest vahendaja on nõus ostma, ja hinda, millest eest vahendaja on nõus müüma) kättesaadavamad kui sulgemishinnad. Börsivälised turud (kus hinnad avalikustatakse) on vahendajaturud. Vahendajaturud on olemas ka teatavate muude varade ja kohustiste, sealhulgas teatavate finantsinstrumentide, kaupade ja füüsiliste varade (nt kasutatud seadmed) puhul;

(c) *maaklerturud*. Maaklerturul proovivad maaklerid viia ostjaid kokku müüjatega, kuid nad ei ole valmis kauplema oma arvel ja nimel. Teisisõnu, maaklerid ei kasuta oma kapitali nende endi poolt turul kaubeldavate objektide varu hoidmiseks. Maakler teab hindu, mida vastavad osapooled pakuvad ja küsivad, kuid ükski osapool ei ole tavaliselt teadlik teise osapoole hinnanõudmistest. Lõpetatud tehingute hinnad on mõnikord kättesaadavad. Maaklerturgudel on elektroonilised sidevõrgud, mille kaudu viiakse ostu- ja müügikorraldused omavahel kokku, ning need hõlmavad kommerts- ja eluaseme kinnisvaraturge;

(d) *otseturud*. Otseturul peetakse läbirääkimisi nii esmaste kui ka edasimüügitehingute üle sõltumatult, ilma vahendajata. Selliste tehingute kohta avaldatakse vähe teavet.

ÕIGLASE VÄÄRTUSE HIERARHIA (LÕIKED 72–90)

2. taseme sisendid (lõiked 81–85)

B35 Konkreetsete varade ja kohustiste 2. taseme sisendid on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) *saadava-fikseeritud/makstava-muutliku intressimäära vahetustehing (intressimäära-swap), mis põhineb Londoni pankadevahelisel intressimäära (LIBOR) swap-intressimääral*. 2. taseme sisend oleks LIBORi swap-intressimäär, kui see määr on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel praktiliselt kogu intressimäära vahetustehingu tähtaja jooksul;

▼**M33**

(b) *saadava-fikseeritud/makstava-muutliku intressimäära vahetustehing, mis põhineb välisvaluutas nomineeritud tulukõveral*. 2. taseme sisend oleks swap-intressimäär, mis põhineb sellises välisvaluutas nomineeritud tulukõveral, mis on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel peaaegu kogu intressimäära vahetustehingu tähtaja jooksul. See võib olla nii, kui intressimäära vahetustehingu tähtaeg on kümme aastat ja intressimäär on jälgitav üldlevinud ajavahemike järel üheksa aasta jooksul, tingimusel et tulukõvera mõistlik ekstrapoleerimine kümnendale aastale ei ole kogu intressimäära vahetustehingu õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast oluline;

(c) *saadava-fikseeritud/makstava-muutliku intressimäära vahetustehing, mis põhineb konkreetse panga põhimääral*. 2. taseme sisend oleks panga põhimäär, mis leitakse ekstrapoleerimise käigus, kui ekstrapoleeritud väärtusi kinnitavad jälgitavad turuandmed, näiteks korrelatsioon intressimääraga, mis on jälgitav peaaegu kogu intressimäära vahetustehingu tähtaja jooksul;

(d) *kolmeaastane optsioon börsil kaubeldavatele aktsiatele.* 2. taseme sisend oleks aktsiate kaudne volatiilsus, mis saadakse ekstrapoleerimisel kolmanda aastani, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

(i) ühe- ja kaheaastaste aktsiaoptsioonide hinnad on jälgitavad;

(ii) kolmeaastase optsiooni ekstrapoleeritud kaudset volatiilsust kinnitavad jälgitavad turuandmed praktiliselt kogu optsiooni tähtaja jooksul.

Sel juhul võib kaudse volatiilsuse tuletada ühe- ja kaheaastaste aktsiaoptsioonide kaudse volatiilsuse ekstrapoleerimise kaudu, kui seda kinnitab võrreldavate (majandus)üksuste aktsiate kolmeaastaste optsioonide kaudne volatiilsus, tingimusel et tehakse kindlaks korrelatsioon ühe- ja kaheaastase kaudse volatiilsusega;

(e) *litsentsileping*. Sellise litsentsilepingu puhul, mis omandatakse äriühenduse kaudu ja mille omandatud (majandus)üksus (litsentsilepingu osapool) leppis hiljuti kokku mitteseotud osapoolega, oleks 2. taseme sisend mitteseotud osapoolega sõlmitud lepingus kindlaksmääratud litsentsitasu;

(f) *valmiskaupade varu jaekaupluses*. Äriühenduse kaudu omandatud valmiskaupade varu puhul oleks 2. taseme sisend kas klientidele kehtestatud hind jaeturul või jaemüüjatele kehtestatud hind hulgimüügiturul, mida on korrigeeritud kõnealuste varude ja võrreldavate (st sarnaste) varude seisukorra ja asukoha erinevuste suhtes, nii et õiglane väärtus kajastab hinda, mis saadakse tehingus varude müümisel teisele jaemüüjale, millega nõutavad müügikatsed lõpeksid. Õiglase väärtuse mõõtmine jääb põhimõtteliselt samaks, olenemata sellest, kas korrigeeritakse jaehinda (allapoole) või hulgihinda (ülespoole). Üldiselt tuleks õiglase väärtuse mõõtmisel kasutada hinda, mille puhul tuleb teha kõige vähem subjektiivseid korrigeerimisi;

(g) *omandis ja kasutuses olev hoone*. 2. taseme sisend oleks hoone ruutmeetri hind (väärtuskordaja), mis tuletatakse jälgitavate turuandmete põhjal, nt kordajad, mis tuletatakse selliste jälgitavate tehingute hinna põhjal, mis on seotud võrreldavate (st sarnaste) hoonetega sarnastes asukohtades;

▼M33

(h) *raha teeniv üksus*. 2. taseme sisend oleks väärtuskordaja (nt tulu või muu sarnase tulemusnäitaja kordaja), mis tuletatakse jälgitavate turuandmete põhjal, nt kordajad, mis tuletatakse selliste jälgitavate tehingute hinna põhjal, mis on seotud võrreldavate (st sarnaste) äridega, võttes arvesse tegevus-, turu-, finants- ja mittefinantstegureid.

3. taseme sisendid (lõiked 86–90)

B36 Konkreetsete varade ja kohustiste 3. taseme sisendid on muu hulgas näiteks järgmised:

(a) *pika tähtajaga valuuta vahetustehing (valuuta-swap).* 3. taseme sisend oleks kindlaksmääratud valuutas intressimäär, mis ei ole jälgitav ja mida ei saa kinnitada jälgitavate turuandmetega üldlevinud ajavahemike järel või muul viisil praktiliselt kogu valuuta vahetustehingu tähtaja jooksul. Valuuta vahetustehingu intressimäärad on swap-intressimäärad, mis arvutatakse asjaomaste riikide tulukõverate põhjal;

(b) *kolmeaastane optsioon börsil kaubeldavatele aktsiatele*. 3. taseme sisend oleks mineviku volatiilsus, st aktsiate volatiilsus, mis tuletatakse varasemate aktsiahindade põhjal. Mineviku volatiilsus ei väljenda tavaliselt turuosaliste hetkeootusi tulevase volatiilsuse suhtes, kuigi see võib olla ainus kättesaadav teave optsiooni hinna määramiseks;

(c) *intressimäära vahetustehing*. 3. taseme sisend oleks vahetustehingu (mittesiduva) hinna puhul turul saavutatud keskmise hinna korrigeerimine, mis põhineb andmetel, mis ei ole otseselt jälgitavad ja mida ei saa muul viisil jälgitavate turuandmetega kinnitada;

(d) *äriühenduses võetud kahjutustamiskohustis*. 3. taseme sisend oleks hetkehinnang, mille puhul kasutatakse (majandus)üksuse enda andmeid tulevaste raha väljamaksete kohta, mida tuleb teha kohustuse täitmiseks (k.a turuosaliste ootused kohustuse täitmise kulude kohta ja hüvitise kohta, mida turuosaline nõuaks vara lammutamise kohustuse võtmise eest), kui puudub mõistlikult kättesaadav teave, mis viitab sellele, et turuosalised kasutaksid erinevaid eeldusi. Seda 3. taseme sisendit kasutatakse nüüdisväärtuse tehnikas koos muude sisenditega, nt hetke riskivaba intressimäär või krediidiga korrigeeritud riskivaba määr, kui (majandus)üksuse krediidikõlblikkuse mõju kohustise õiglasele väärtusele kajastub pigem diskontomääras kui tulevaste väljamaksete hinnangus;

(e) *raha teeniv üksus*. 3. taseme sisend oleks finantsprognoos (nt rahavood või kasum või kahjum), mis tehakse (majandus)üksuse enda andmete põhjal, kui puudub mõistlikult kättesaadav teave, mis viitab sellele, et turuosalised kasutaksid erinevaid eeldusi.

▼**M33**

ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMINE, KUI VARA VÕI KOHUSTISEGA SEOTUD TEGEVUSMAHT VÕI –TASE ON OLULISELT LANGENUD

B37 Vara või kohustise õiglast väärtust võib mõjutada see, kui selle vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustise (või sarnaste varade või kohustiste) tavapärase turutegevusega. (Majandus)üksus hindab seda kindlaks määrates, kas vara või kohustisega seotud tegevusmaht või -tase on olemasoleva teabe põhjal oluliselt langenud, järgmiste tegurite tähtsust ja asjakohasust:

(a) viimasel ajal on toimunud vähe tehinguid;

(b) hinnanoteeringute väljatöötamisel ei kasutata uusimat teavet;

(c) hinnanoteeringud kõiguvad oluliselt kas ajas või turutegijate seas (nt teatavad maakleriturud);

(d) indeksid, mis korreleerusid varem tugevalt vara või kohustise õiglase väärtusega, ei korreleeru enam ilmselgelt selle vara või kohustise hiljutise õiglase väärtusega;

(e) kaudse likviidsuse riskipreemiad, tulud või tegevusnäitajad (näiteks maksevõlgnevus ja kahjumid) on jälgitavate tehingute või noteeritud hindade puhul oluliselt suurenenud võrreldes (majandus)üksuse eeldatavate rahavoogude hinnanguga, võttes arvesse kõiki kättesaadavaid turuandmeid vara või kohustise krediidi- ja muu mittetäitmise riski kohta;

(f) pakutav-küsitav hinnavahe on suur või suureneb märkimisväärselt;

(g) vara või kohustise või sarnaste varade või kohustiste uute emissioonide turul (st põhiturul) on tegevusaktiivsus oluliselt vähenenud või see turg puudub;

(h) avaldatud on vähe teavet (nt otseturul tehtavate tehingute kohta).

B38 Kui (majandus)üksus leiab, et vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustisega (või sarnaste varade või kohustistega) seotud tavapärase turutegevusega, tuleb tehinguid või noteeritud hindu põhjalikumalt analüüsida. Tegevusmahu või –taseme langus ei pruugi iseenesest viidata sellele, et tehinguhind või noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust või tehing sellel turul ei ole tavapärane. Kui (majandus)üksus teeb kindlaks, et tehinguhind või noteeritud hind ei väljenda õiglast väärtust (nt võib olla tehinguid, mis ei ole tavapärased), tuleb neid tehinguhindu või noteeritud hindu siiski korrigeerida, kui (majandus)üksus kasutab neid hindu õiglase väärtuse mõõtmise alusena ja see korrigeerimine võib olla kogu õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast oluline. Korrigeerimine võib olla vajalik ka muudel juhtudel (nt kui sarnase vara hinda tuleb oluliselt korrigeerida, et muuta see võrreldavaks mõõdetava varaga või kui hind on aegunud).

▼M33

B39 Käesolevas IFRSis ei sätestata meetodeid tehinguhindade või noteeritud hindade oluliseks korrigeerimiseks. Vaata lõiked 61–66 ja B5–B11, milles arutletakse hindamistehnikate kasutamise üle õiglase väärtuse mõõtmisel. Olenemata sellest, millist hindamistehnikat kasutatakse, teeb (majandus)üksus asjakohaseid riske arvestavaid korrigeerimisi, võttes sealhulgas arvesse riskipreemiat, mis kajastab summat, mida turuosalised nõuaksid hüvitisena vara või kohustise rahavoogudele omase ebakindluse eest (vt lõige B17). Vastasel juhul ei väljenda tulemus tõetruult õiglast väärtust. Mõnikord võib asjakohase riske arvestava korrigeerimise kindlaksmääramine olla keeruline. Keerukuse iseenesest ei ole siiski piisav alus riske arvestava korrigeerimise väljajätmiseks. Riske arvestav korrigeerimine kajastab mõõtmiskuupäeval hetkel kehtinud turutingimustel toimunud turuosaliste vahelist tavapärast tehingut.

B40 Kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, võib olla asjakohane muuta hindamistehnikat või kasutada mitut hindamistehnikat (nt kasutada turumeetodit ja nüüdisväärtuse tehnikat). (Majandus)üksus võtab mitme hindamistehnika tulemusena saadud õiglaste väärtuste kaalumisel arvesse õiglase väärtuse tulemuste vahemiku mõistlikkust. Eesmärk on määrata kindlaks punkt selles vahemikus, mis vastab õiglasele väärtusele hetkel kehtivatel turutingimustel kõige rohkem. Õiglase väärtuse tulemuste suur vahemik võib viidata põhjalikuma analüüsi vajadusele.

B41 Isegi kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, jääb õiglase väärtuse mõõtmise eesmärk samaks. Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, turuosaliste vahelises tavapärases tehingus (st ei ole sundmüük ega hädamüük).

B42 Sellise hinna kindlaksmääramine, mille eest turuosalised oleksid mõõtmiskuupäeval hetkel kehtivatel turutingimustel valmis sõlmima tehingut, kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, sõltub faktidest ja asjaoludest mõõtmiskuupäeval ja see eeldab hinnangu andmist. (Majandus)üksuse kavatsus hoida vara või arveldada või muul viisil täita kohustist ei ole õiglase väärtuse mõõtmise seisukohast oluline, sest õiglase väärtuse mõõtmine on turu-, mitte (majandus)üksuse põhine mõõtmine.

Selliste tehingute kindlakstegemine, mis ei ole tavapärased

B43 Seda, kas tehing on tavapärane (või mitte), on raskem kindlaks määrata, kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud võrreldes asjaomase vara või kohustisega (või sarnaste varade või kohustistega) seotud tavapärase turutegevusega. Sel juhul ei ole asjakohane järeldada, et ükski sellel turul tehtud tehing ei ole tavapärane (st kõik on sundlikvideerimised või sundmüügid). Sellele, et tehing ei ole tavapärane, võivad viidata muu hulgas järgmised asjaolud:

(a) ajavahemikul enne mõõtmiskuupäeva puudus piisav avatus turule, et võtta arvesse turutegevust, mis on selliste varade ja kohustistega seotud tehingute puhul hetkel kehtivatel turutingimustel tavapärane;

(b) turustamisperiood oli tavapärane, kuid müüja turustas vara või kohustist üksnes ühele turuosalisele;

▼M33

(c) müüja on pankrotis või pankrotistumas või tema suhtes on algatatud saneerimismenetlus (st müüja on hädaolukorras);

(d) müüja pidi müüma, et täita regulatiivseid või õigusnõudeid (st müüja oli sundolukorras);

(e) tehinguhind on võõrväärtus võrreldes teiste sama või sarnase vara või kohustisega seotud hiljutiste tehingutega.

(Majandus)üksus hindab asjaolusid, et määrata kättesaadavaid tõendeid arvesse võttes kindlaks, kas tehing on tavapärane.

B44 (Majandus)üksus võtab õiglase väärtuse mõõtmisel või turu riskipreemiate hindamisel arvesse kõiki järgmisi asjaolusid:

(a) kui tõendid viitavad sellele, et tehing ei ole tavapärane, võtab (majandus)üksus tehinguhinda vähe või üldse mitte arvesse (võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega);

(b) kui tõendid viitavad sellele, et tehing on tavapärane, võtab (majandus)üksus seda tehinguhinda arvesse. Selle tehinguhinna kaal võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega sõltub järgmistest faktidest ja asjaoludest:

(i) tehingumaht;

(ii) tehingu võrreldavus mõõdetava vara või kohustisega;

(iii) tehingu toimumise lähedus mõõtmiskuupäevale;

(c) kui (majandus)üksusel puudub piisav teave otsustamaks, kas tehing oli tavapärane, võtab ta tehinguhinda arvesse. Tehinguhind ei pruugi siiski väljendada õiglast väärtust (st tehinguhind ei ole tingimata õiglase väärtuse mõõtmise või turu riskipreemiate hindamise ainus või peamine alus). Kui (majandus)üksusel puudub piisav teave otsustamaks, kas konkreetsed tehingud on tavapärased, võtab (majandus)üksus neid tehinguid vähem arvesse võrreldes muude tehingutega, mis on teadaolevalt tavapärased.

(Majandus)üksus ei pea tegema ülemääraseid jõupingutusi selle kindlaks määramiseks, kas tehing on tavapärane, kuid ta ei tohi eirata mõistlikult kättesaadavat teavet. Kui (majandus)üksus on tehingu osapool, siis eeldatakse, et tal on piisavalt teavet otsustamaks, kas tehing oli tavapärane.

Kolmandate osapoolte esitatud noteeritud hindade kasutamine

B45 Käesoleva IFRSiga ei keelata kasutada kolmandate osapoolte (näiteks hindamisfirmade või maaklerite) esitatud noteeritud hindu, kui (majandus)üksus on kindlaks teinud, et nende osapoolte esitatud hinnad arvutatakse kooskõlas käesoleva IFRSiga.

B46 Kui vara või kohustisega seotud tegevusmaht või –tase on oluliselt langenud, hindab (majandus)üksus seda, kas kolmandate osapoolte esitatud noteeritud hinnad arvutatakse viimase teabe põhjal, mis kajastab tavapäraseid tehinguid, või sellist hindamistehnikat kasutades, mis kajastab turuosaliste eeldusi (k.a eeldused riski kohta). Kaaludes noteeritud hinda õiglase väärtuse mõõtmise sisendina, asetab (majandus)üksus väiksema kaalu (võrreldes õiglase väärtuse muude tõenditega, mis kajastavad tehingute tulemusi) noteeringutele, mis ei kajasta tehingute tulemust.

B47 Lisaks sellele võetakse olemasolevate tõendite kaalumisel arvesse noteeringu laadi (nt kas noteering viitab hinnale või siduvale pakkumisele), kusjuures suurem kaal antakse kolmandate osapoolte esitatud noteeringutele, mis kajastavad siduvaid pakkumisi.

▼M33

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu IFRSi teistel osadel.

C1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

C2 Käesolevat IFRSi rakendatakse tagasiulatuvalt selle aruandeaasta alguse seisuga, mil seda esmakordselt rakendati.

C3 Käesolevas IFRSis sätestatud avalikustamisnõudeid ei pea rakendama võrdlusandmete suhtes, mis on esitatud käesoleva IFRSi rakendamisele eelnenud perioodide kohta.

▼M42

C4 Dokumendiga *IFRSide 2011.–2013. aasta tsükli iga-aastased edasiarendused*, välja antud detsembris 2013, muudeti paragrahv 52. (Majandus)üksus rakendab selle muudatuse 1. juulil 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus rakendab muudatuse edasiulatuvalt alates selle aruandeaasta algusest, millal IFRS 13 esmalt rakendati. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatuse varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M53

C5 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 52. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M54

C6 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼M52

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 15

Kliendilepingutest saadav müügitulu

EESMÄRK

1. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, mida üksus rakendab finantsaruannete kasutajatele *kliendiga* sõlmitud *lepingust* saadava *müügitulu* ja rahavoogude olemuse, summa, ajastuse ja ebakindluse kohta kasuliku informatsiooni esitamiseks.

Eesmärgi täitmine

2. Paragrahvis 1 nimetatud eesmärgi täitmiseks seisneb käesoleva standardi keskne põhimõte selles, et üksus kajastab klientidele lubatud kaupade või teenuste võõrandamise müügitulu summas, mis vastab tasule, mida üksusel on tema hinnangul õigus vastavate kaupade või teenuste eest saada.

3. Käesolevat standardit rakendades arvestab üksus lepingu tingimuste ning kõigi oluliste faktide ja asjaoludega. Üksus rakendab käesolevat standardit (ja kasutab vajadusel praktilisi abinõusid) ühelaadsetel asjaoludel ühelaadsete lepingute suhtes järjepidevalt.

4. Käesolevas standardis kirjeldatakse kliendiga sõlmitud üksiklepingu raamatupidamisarvestust. Praktilise abinõuna võib üksus rakendada käesolevat standardit ühelaadsete lepingute (või *toimingukohustuste*) portfelli suhtes, kui üksus eeldab põhjendatult, et käesoleva standardi portfelli suhtes rakendamise korral tekkiv mõju finantsaruannetele ei erineks oluliselt mõjust, mis tekiks juhul, kui käesolevat standardit rakendataks portfelli kuuluvate üksiklepingute (või toimingukohustuste) suhtes. Portfelli kohta arvestuse pidamisel kasutab üksus hinnanguid ja eeldusi, mis vastavad portfelli mahule ja koosseisule.

RAKENDUSALA

▼M54

5. Üksus rakendab käesolevat standardit kõigi kliendilepingute suhtes, välja arvatud:

a) rendilepingud, mis kuuluvad IFRS 16 *Rendiarvestus* rakendusalasse;

▼M52

b) kindlustuslepingud, mis kuuluvad IFRS 4 *Kindlustuslepingud* rakendusalasse;

c) finantsinstrumendid ja muud lepingulised õigused või kohustused, mis kuuluvad IFRS 9 *finantsinstrumendid*, IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*, IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*, IAS 27 *Konsolideerimata finantsaruanded* ja IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtjatesse* ja *ühisettevõtjatesse rakendusalasse* ja

d) mitterahalised vahetustehingud samasse äritegevuse harusse kuuluvate üksuste vahel eesmärgiga soodustada müüki klientidele või potentsiaalsetele klientidele. Näiteks ei rakendataks käesolevat standardit kahe naftaettevõtja vahel sõlmitud lepingu suhtes, millega lepitakse kokku nafta vahetamine eesmärgiga rahuldada õigeaegselt oma klientide nõudlust kindlaksmääratud erinevates asukohtades.

▼**M52**

6. Üksus rakendab käesolevat standardit lepingu suhtes (välja arvatud paragrahvis 5 loetletud lepingud) üksnes juhul, kui lepingu vastaspool on klient. Klient on osapool, kes on sõlminud üksusega lepingu, et saada tasu eest üksuse tavapärase tegevuse väljundiks olevaid kaupu või teenuseid. Lepingu vastaspoolt ei käsitataks kliendina näiteks juhul, kui vastaspool on sõlminud üksusega lepingu eesmärgiga osaleda tegevuses või protsessis, milles lepingupooled jagavad tegevuse või protsessi tulemusel tekkivaid riske ja hüvesid (näiteks koostöös vara loomine), mitte eesmärgiga saada üksuse tavapärase tulemuse väljundit.

7. Kliendileping võib kuuluda osaliselt käesoleva standardi ja osaliselt paragrahvis 5 loetletud muude standardite rakendusalasse.

a) Kui muudes standardites on kindlaks määratud, kuidas tuleb lepingu ühte või mitut osa eraldada ja/või esmaselt mõõta, siis kohaldab üksus kõigepealt vastavate standardite eraldamis- ja/või mõõtmisnõudeid. Üksus ei arvesta *tehinguhinna* sisse lepingu selle osa (või nende osade) summat, mida on esmalt mõõdetud vastavalt teistele standarditele, ning rakendab paragrahve 73–86, et jaotada (võimalik) järelejäänud tehinguhinna summa kõigi käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvate toimingukohustuste ja paragrahvi 7 punktis b osutatud lepingu mis tahes muude osade vahel.

b) Kui muudes standardites ei ole kindlaks määratud, kuidas tuleb lepingu ühte või mitut osa eraldada ja/või esmaselt mõõta, siis rakendab üksus lepingu osa (või osade) eraldamiseks ja/või esmaseks mõõtmiseks käesolevat standardit.

8. Käesolevas standardis määratakse kindlaks, kuidas arvestatakse kliendilepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi ja kliendilepingu täitmiseks tehtavaid kulutusi, kui nimetatud kulutused ei kuulu mõne muu standardi rakendusalasse (vt paragrahvid 91–104). Üksus rakendab osutatud paragrahve üksnes selliste kliendilepinguga (või lepingu osaga) seoses tehtud kulutuste suhtes, mis kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse.

KAJASTAMINE

Lepingu kindlakstegemine

9. Üksus peab käesoleva standardi rakendusalasse kuuluva kliendilepingu üle arvestust üksnes juhul, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) lepingupooled on lepingu heaks kiitnud (kirjalikult, suuliselt või vastavalt muule tegevustavale) ja kohustuvad oma kohustusi täitma;

b) üksusel on võimalik teha kindlaks iga osapoole õigused seoses võõrandatavate kaupade või teenustega;

c) üksusel on võimalik teha kindlaks võõrandatavate kaupade või teenuste eest tasumise tingimused;

▼M52

d) lepingul on majanduslik sisu (st eeldatakse, et lepingu tulemusena muutub ühingu tulevaste rahavoogude risk, ajastus või summa) ja

e) on tõenäoline, et üksusele laekub tasu, mida tal on õigus kliendile võõrandatavate kaupade või teenuste eest saada. Selle hindamisel, kas tasu summa laekumine on tõenäoline, võtab üksus arvesse üksnes kliendi võimet ja kavatsust maksta tasu summa tähtaegselt. Tasu summa, mida üksusel on õigus saada, võib olla lepingus märgitud hinnast väiksem juhul, kui tasu võib muutuda seoses sellega, et üksus võib pakkuda kliendile hinnasoodustust (vt paragrahv 52).

10. Leping on kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused. Lepingus sätestatud õiguste ja kohustuste täitmisele pööratavus on seadusega reguleeritud. Lepingud võivad olla kirjalikud, suulised või eelduslikud vastavalt üksuse tegevustavale. Eri jurisdiktsioonides, majandusharudes ja üksustes kasutatakse erinevaid kliendilepingute sõlmimise praktikaid ja protsesse. Lisaks võivad need erineda ka üksuse sees (näiteks sõltuvalt kliendikategooriast või lubatud kaupade või teenuste laadist). Üksus võtab arvesse selliseid praktikaid ja protsesse, et otsustada, kas ja millal kliendiga sõlmitud kokkulepe loob täitmisele pööratavaid õigusi ja kohustusi.

11. Mõnel kliendilepingul ei ole kindlat tähtaega, nii et mõlemal osapoolel on igal ajal õigus see lõpetada või seda muuta. Osa lepinguid pikeneb automaatselt lepingus märgitud ajavahemiku järel. Üksus rakendab käesolevat standardit lepingu kehtivusajal (lepinguperioodil), mille jooksul lepingupooltel on kehtivad täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.

12. Käesoleva standardi rakendamisel eeldatakse, et lepingut ei ole olemas juhul, kui mõlemal lepingupoolel on ühepoolne täitmisele pööratav õigus lõpetada täielikult täitmata leping ilma teisele poolele (või teistele pooltele) hüvitist maksmata. Leping on täielikult täitmata juhul, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) üksus ei ole veel kliendile võõrandanud ühtegi lubatud kaupa ega teenust ja

b) üksus ei ole veel saanud ja tal ei ole veel õigust saada lubatud kaupade või teenuste eest mingit tasu.

13. Kui kliendileping vastab sõlmimise ajal paragrahvis 9 esitatud tingimustele, ei hinda üksus nende tingimuste täitmist enam uuesti, välja arvatud juhul, kui on põhjust arvata, et faktid ja asjaolud on oluliselt muutunud. Näiteks kui kliendi võime tasu maksta halveneb oluliselt, peaks üksus uuesti hindama, kas on tõenäoline, et üksusele laekub tasu, mida tal on õigus kliendile veel võõrandatavate kaupade või teenuste eest saada.

▼M52

14. Kui kliendileping ei vasta paragrahvis 9 esitatud tingimustele, jätkab üksus lepingu hindamist, et teha kindlaks, kas paragrahvis 9 esitatud tingimused täidetakse tagantjärele.

15. Kui kliendileping ei vasta paragrahvis 9 esitatud tingimustele ja üksus saab kliendilt tasu, kajastab üksus laekunud tasu müügituluna üksnes juhul, kui on toimunud üks kahest järgmisest sündmusest:

a) üksusele ei ole jäänud ühtegi täitmata kohustust võõrandada kliendile kaupu või teenuseid ning kliendi lubatud tasu on täielikult või peaaegu täielikult üksusele laekunud ja see ei kuulu tagasimaksmisele või

b) leping on lõpetatud ja kliendilt saadud tasu ei kuulu tagasimaksmisele.

16. Kuni ühe paragrahvis 15 nimetatud sündmuse toimumiseni või kuni paragrahvis 9 esitatud tingimuste tagantjärele täitmiseni (vt paragrahv 14) kajastab üksus kliendilt saadud tasu kohustisena. Olenevalt lepinguga seotud faktidest ja asjaoludest väljendab kajastatud kohustis üksuse kohustust kas võõrandada tulevikus kaupu või teenuseid või maksta laekunud tasu tagasi. Mõlemal juhul mõõdetakse kohustist kliendilt saadud tasu summas.

Lepingute liitmine

17. Üksus liidab kaks või enam lepingut, mis on sõlmitud sama kliendiga (või kliendi seotud osapooltega) samal või peaaegu samal ajal, ning arvestab neid lepinguid ühe lepinguna, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:

a) lepingutes lepitakse kokku paketina, millel on üks majanduslik eesmärk;

b) ühe lepingu alusel tasumisele kuuluva tasu summa sõltub teise lepingu hinnast või täitmisest või

c) lepingutes lubatud kaubad või teenused (või igas lepingus lubatud mõned kaubad või teenused) moodustavad ühe toimingukohustuse vastavalt paragrahvidele 22–30.

Lepingumuudatused

18. Lepingumuudatus on lepingupoolte poolt heaks kiidetud lepingu ulatuse või hinna (või mõlema) muutmine. Mõnes majandusharus ja jurisdiktsioonis võidakse lepingumuudatuse kohta kasutada nimetust muutmiskorraldus, teisendus või parandus. Lepingumuudatus esineb juhul, kui lepingupooled kiidavad heaks muudatuse, millega luuakse uusi või muudetakse olemasolevaid täitmisele pööratavaid lepingupoolte õigusi ja kohustusi. Lepingumuudatus võidakse heaks kiita kirjalikult, suuliselt või eelduslikult vastavalt üksuse tegevustavale. Kui lepingupooled ei ole lepingumuudatust heaks kiitnud, jätkab üksus käesoleva standardi rakendamist senise lepingu suhtes kuni lepingumuudatuse heaks kiitmiseni.

▼**M52**

19. Lepingumuudatus võib esineda ka juhul, kui lepingupoolte vahel on vaidlus muudatuse ulatuse või hinna (või mõlema) üle või kui pooled on heaks kiitnud lepingu ulatuse muutmise, kuid ei ole veel kindlaks määranud sellele vastavat hinnamuudatust. Selle kindlaks tegemisel, kas muudatusega loodud või muudetud õigused ja kohustused on täitmisele pööratavad, võtab üksus arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud lepingu tingimusi ja muid tõendeid. Kui lepingupooled on heaks kiitnud lepingu ulatuse muutmise, kuid ei ole veel kindlaks määranud sellele vastavat hinnamuudatust, hindab üksus muudatuse tagajärjel tekkivat tehinguhinna muutust vastavalt paragrahvidele 50–54, milles käsitletakse muutuva tasu hindamist, ja paragrahvidele 56–58, milles käsitletakse muutuva tasu hinnangute piiramist.

20. Üksus arvestab lepingumuudatust eraldi lepinguna, kui esinevad mõlemad järgmised tingimused:

a) lepingu ulatus suureneb lubatud eristatavate (vastavalt paragrahvidele 26–30) kaupade või teenuste lisandumise tõttu ja

b) lepingu hind suureneb tasu võrra, mis vastab üksuse täiendavate lubatud kaupade või teenuste *eraldiseisvale müügihinnale*, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele. Näiteks võib üksus täiendava kauba või teenuse eraldiseisvat müügihinda korrigeerida seoses kliendile tehtud allahindlusega, mis tuleneb sellest, et üksusel ei ole vaja teha müügiga seotud kulutusi, mis tal tekiksid juhul, kui ta müüks sarnast kaupa või teenust uuele kliendile.

21. Kui lepingumuudatust ei arvestata paragrahv 20 kohaselt eraldi lepinguna, arvestab üksus lepingumuudatuse kuupäeva seisuga veel võõrandamata lubatud kaupu või teenuseid (st järelejäänud lubatud kaupu või teenuseid) vastavalt ühele järgmistest võimalustest olenevalt sellest, milline neist on rakendatav:

a) Üksus arvestab lepingumuudatust nii, nagu tegemist oleks senise lepingu lõpetamise ja uue lepingu sõlmimisega, juhul kui järelejäänud kaubad või teenused on enne lepingumuudatuse kuupäeva võõrandatud kaupadest või teenustest eristatavad. Järelejäänud toimingukohustustele (või paragrahvi 22 punkti b kohaselt kindlaks tehtud ühe toimingukohustuse alla kuuluvatele järelejäänud eristatavatele kaupadele või teenustele) jaotatava tasu osa leidmiseks liidetakse järgmised summad:

i) kliendi lubatud tasu (kaasa arvatud juba kliendilt laekunud summad), mis sisaldus hinnangulises tehinguhinnas ja mida ei ole müügituluna kajastatud, ning

ii) lepingumuudatusega lubatud tasu.

▼M52

b) Üksus arvestab lepingumuudatust nii, nagu tegemist oleks senise lepingu osaga, juhul kui järelejäänud kaubad või teenused ei ole eristatavad ning kuuluvad seega ühe toimingukohustuse alla, mis on lepingumuudatuse kuupäevaks osaliselt täidetud. Lepingumuudatuse mõju tehinguhinnale ja üksuse toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmisele kajastatakse müügitulu korrigeerimisena (müügitulu suurenemise või vähenemisena) lepingumuudatuse kuupäeval (st müügitulu korrigeeritakse kumulatiivselt, võttes aluseks lepingumuudatusejärgse olukorra).

c) Kui järelejäänud kaupade või teenuste seas on nii punktile a kui ka punktile b vastavaid objekte, arvestab üksus muudatuse mõju muudetud lepingu täitmata (sealhulgas osaliselt täitmata) toimingukohustustele viisil, mis on kooskõlas käesoleva paragrahvi eesmärkidega.

Toimingukohustuste kindlakstegemine

22. Lepingu sõlmimise ajal hindab üksus kliendilepingus lubatud kaupu või teenuseid ning määratleb toimingukohustusena iga lubaduse võõrandada kliendile kas:

a) eristatava kauba või teenuse (või kaupade või teenuste paketi) või

b) sarja eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on olulises osas samasugused ning mis võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt (vt paragrahv 23).

23. Sari eristatavaid kaupu või teenuseid võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt juhul, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) üksuse poolt kliendile võõrandamiseks lubatud sarja iga eristatav kaup või teenus vastaks paragrahvis 35 esitatud tingimustele, mille kohaselt seda saaks käsitada aja jooksul täidetava toimingukohustusena, ja

b) vastavalt paragrahvidele 39–40 kasutataks sarja kuuluva iga eristatava kauba või teenuse puhul selle mõõtmiseks, kuidas on edenenud nende kliendile võõrandamise kohustuse täitmine, ühte ja sama meetodit.

Kliendilepingutes sisalduvad lubadused

24. Kliendilepingus on üldjuhul selgesõnaliselt nimetatud need kaubad või teenused, mida üksus lubab kliendile võõrandada. Siiski ei pruugi kliendilepingus kindlaks määratud toimingukohustused piirduda ainult lepingus selgesõnaliselt nimetatud kaupade või teenustega. Selle põhjuseks on asjaolu, et kliendileping võib sisaldada ka üksuse tegevustavast, avaldatud põhimõtetest või konkreetsetest avaldustest tulenevaid kaudseid lubadusi, kui sellised lubadused tekitavad lepingu sõlmimise ajal kliendi õigustatud ootuse, et üksus võõrandab kliendile kauba või teenuse.

▼M52

25. Toimingukohustused ei hõlma lepingu täitmise eesmärgil tehtavaid üksuse tegevusi, mis ei seisne kauba või teenuse võõrandamises kliendile. Näiteks teenuse osutajal võib tekkida vajadus teha lepingu ettevalmistamiseks erinevaid haldustoiminguid. Nende toimingute tegemise käigus ei võõrandata kliendile teenust. Seega ei kujuta sellised ettevalmistavad tegevused endast toimingukohustust.

Eristatavad kaubad või teenused

▼M55

26. Olenevalt lepingust võivad lubatud kaubad või teenused hõlmata alljärgnevat, kuid mitte ainult:

a) üksuse toodetud kaupade müük (näiteks tootja laovarud);

b) üksuse ostetud kaupade edasimüük (näiteks jaemüüja kaubad);

c) üksuse ostetud õiguste saada kaupasid või teenuseid edasimüük (näiteks pileti edasimüük paragrahvides B34–B38 esitatud kirjeldusele vastava käsundiandjana tegutseva üksuse poolt);

d) lepingus kokku lepitud ülesande (või ülesannete) täitmine kliendi heaks;

e) teenus, mis seisneb valmisolekus kaupade või teenuste pakkumiseks (näiteks täpsustamata tarkvarauuendused, mida pakutakse siis ja sel juhul, kui need on kättesaadavad) või kaupade või teenuste kliendile tema äranägemisel kasutamiseks kättesaadavaks tegemises;

f) teenus, mis seisneb teiselt osapoolelt kaupade või teenuste kliendile võõrandamise korraldamises (näiteks teise osapoole vahendajana tegutsemine, nagu on kirjeldatud paragrahvides B34–B38);

g) õiguste andmine selliste kaupade või teenuste saamiseks tulevikus, mida klient saab edasi müüa või oma klientidele pakkuda (näiteks jaemüüjale toodet müüv üksus lubab, et ta võõrandab jaemüüjalt seda toodet ostvale isikule täiendava kauba või teenuse);

h) kliendi nimel vara ehitamine, tootmine või arendamine;

i) litsentside andmine (vt paragrahvid B52–B63B) ja

j) täiendavate kaupade või teenuste ostuõiguste andmine (kui nimetatud õigused annavad kliendile varalise õiguse, nagu on kirjeldatud paragrahvides B39–B43).

27. Kliendile lubatud kaup või teenus on eristatav, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

a) kliendil on võimalik saada kaubast või teenusest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos kliendile hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega (st kaup või teenus on eristatav), ja

▼M55

b) üksuse lubadus võõrandada kaup või teenus kliendile on eristatav lepingu muudest lubadustest (st lubadus võõrandada kaup või teenus eristub lepingu kontekstis).

▼M52

28. Kliendil on võimalik saada kaubast või teenusest kasu vastavalt paragrahvi 27 punktile a, kui kaupa või teenust saaks kasutada, tarbida, müüa utiliväärtusest suurema summa eest või vallata mõnel muul viisil, mis tekitab majanduslikku kasu. Mõnest kaubast või teenusest on kliendil võimalik kasu saada siis, kui ta kasutab seda eraldi. Muudest kaupadest või teenustest võib klient kasu saada üksnes siis, kui ta kasutab seda koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega. Hõlpsasti kättesaadav ressurss on eraldi (üksuse või mõne muu üksuse poolt) müüdav kaup või teenus või ressurss, mille klient on juba omandanud üksuse käest (kaasa arvatud kaubad või teenused, mille üksus on lepingu alusel juba kliendile võõrandanud) või muude tehingute või sündmuste tulemusena. Seda, kas klient võib kaubast või teenusest eraldi või koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega kasu saada, võidakse tõendada mitmesuguste asjaoludega. Näiteks asjaolu, et üksus müüb kaupa või teenust regulaarselt eraldi, osutab sellele, et klient võib kaubast või teenusest eraldi või koos muude hõlpsasti kättesaadavate ressurssidega kasu saada.

▼M55

29. Hinnates seda, kas üksuse lubadused võõrandada kaubad või teenused kliendile on eristatavad vastavalt paragrahvi 27 punktile b, on eesmärk määrata kindlaks, kas lepingu raames on antud lubadus võõrandada iga kõnealune kaup või teenus eraldi või võõrandada liitühik või liitühikud, mille puhul on lubatud kaubad või teenused sisendid. Asjaolud, mis osutavad, et kaks või enam lubadust võõrandada kaubad või teenused kliendile ei ole eristatavad, on muu hulgas järgmised:

a) üksus osutab olulisel määral teenust, mis seisneb kaupade või teenuste ühendamises lepingus kliendile lubatud muude kaupade või teenustega kaupade või teenuste paketiks, mis vastaks kliendi tellitud liitväljundile või liitväljunditele. Teisiti öeldes kasutab üksus kaupasid või teenuseid sisenditena, mille abil toodetakse või tarnitakse kliendi määratud liitväljund või liitväljundid. Liitväljund või liitväljundid võivad hõlmata rohkem kui ühte etappi, elementi või ühikut;

b) üks või mitu kaupa või teenust muudavad või kohandavad oluliselt ühte või mitut muud lepingus lubatud kaupa või teenust või neid muudavad või kohandavad oluliselt üks või mitu muud lepingus lubatud kaupa või teenust;

c) kaubad või teenused on oluliselt vastastikku sõltuvad või tugevas vastastikuses seoses. Teisiti öeldes mõjutab igat kaupa või teenust oluliselt üks või mitu muud lepinguga lubatud kaupa või teenust. Näiteks mõnel juhul mõjutavad kaks või enam kaupa või teenust üksteist oluliselt, kuna üksus ei suuda täita lubadust võõrandada iga kaup või teenus sõltumatult.

▼M52

30. Kui lubatud kaup või teenus ei ole eristatav, liidab üksus selle kauba või teenuse muude lubatud kaupade või teenustega, kuni tekib eristatav kaupade või teenuste pakett. Mõnel juhul tekib selle tulemusena olukord, kus üksus arvestab kõiki lepingus lubatud kaupu või teenuseid ühe toimingukohustusena.

Toimingukohustuste täitmine

31. Üksus kajastab müügitulu siis, kui ta täidab oma toimingukohustuse, võõrandades lubatud kauba või teenuse (st vara) kliendile. Vara on võõrandatud siis, kui klient saab vara üle kontrolli.

32. Üksus otsustab lepingu sõlmimisel iga paragrahvide 22–30 kohaselt kindlaks tehtud toimingukohustuse puhul, kas ta täidab toimingukohustust aja jooksul (vastavalt paragrahvidele 35–37) või teataval ajahetkel (vastavalt paragrahvile 38). Kui üksus ei täida toimingukohustust aja jooksul, täidetakse toimingukohustus teataval ajahetkel.

33. Kaubad ja teenused on nende kättesaamise ja kasutamise ajal varad, isegi kui nad on seda vaid lühikeseks ajaks (nagu see on paljude teenuste puhul). Kontroll vara üle tähendab võimet juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Kontroll hõlmab võimet takistada teisi üksusi vara kasutamist juhtimast ja sellest hüvesid saamast. Varast saadavad hüved on potentsiaalsed rahavood (laekumised ja väiksemad väljamaksed), mida on võimalik otseselt või kaudselt saada paljudel eri viisidel, näiteks:

a) vara kasutamine kaupade tootmiseks või teenuste (kaasa arvatud avalike teenuste) osutamiseks;

b) vara kasutamine muu vara väärtuse suurendamiseks;

c) vara kasutamine kohustiste arveldamiseks või kulude vähendamiseks;

d) vara müümine või vahetamine;

e) vara pantimine laenu tagamiseks ja

f) vara valdamine.

34. Selle hindamisel, kas klient saab vara üle kontrolli, võtab üksus arvesse võimalikke vara tagasiostu lepinguid (vt paragrahvid B64–B76).

Aja jooksul täidetavad toimingukohustused

35. Üksus võõrandab kontrolli kauba või teenuse üle aja jooksul ning seega täidab toimingukohustuse ja kajastab müügitulu aja jooksul juhul, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:

▼**M52**

a) klient saab ja tarbib üksuse toimingust saadavaid hüvesid üheaegselt ja üksuse toiminguga samal ajal (vt paragrahvid B3–B4);

b) üksuse toiming loob või parendab vara (näiteks lõpetamata toodang), mis on loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all (vt paragrahv B5), või

c) üksus jätab oma toiminguga loomata vara, millele üksusel oleks alternatiivne kasutusviis (vt paragrahv 36), ning üksusel on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (vt paragrahv 37).

36. Üksusel ei ole oma toiminguga loodud varale alternatiivset kasutusviisi, kui üksusel on lepinguga keelatud suunata vara selle loomise või parendamise ajal muusse kasutusse või tema võimalus suunata valmis vara muusse kasutusse on praktiliselt piiratud. Seda, kas üksusel on varale alternatiivne kasutusviis, hinnatakse lepingu sõlmimise ajal. Pärast lepingu sõlmimist ei uuenda üksus vara alternatiivse kasutusviisi hinnangut, välja arvatud juhul, kui lepingupooled kiidavad heaks lepingumuudatuse, millega toimingukohustust oluliselt muudetakse. Paragrahvides B6–B8 antakse juhised, kuidas hinnata, kas üksusel on varale alternatiivne kasutusviis.

37. Selle hindamisel, kas tal on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest vastavalt paragrahvi 35 punktile c, võtab üksus arvesse lepingu tingimusi ning lepingu suhtes kohaldatavaid õigusakte. Õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest ei pea väljenduma fikseeritud summas. Siiski peab üksusel kogu lepingu kehtivusaja jooksul olema õigus summale, mis vähemalt hüvitab üksuse seni tehtud toimingud juhul, kui klient või muu isik lõpetab lepingu mõnel muul põhjusel peale üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmise. Paragrahvides B9–B13 antakse juhised, kuidas hinnata tasu saamise õiguse olemasolu ja täitmisele pööratavust ning seda, kas üksuse õigus saada tasu annab üksusele õiguse saada tasu seni tehtud toimingute eest.

Teataval ajahetkel täidetavad toimingukohustused

38. Kui toimingukohustust ei täideta aja jooksul vastavalt paragrahvidele 35–37, täidab üksus toimingukohustuse teataval ajahetkel. Selleks et määrata kindlaks ajahetk, millal klient saab lubatud vara üle kontrolli ja üksus täidab toimingukohustuse, võtab üksus arvesse kontrolli käsitlevaid paragrahvides 31–34 esitatud nõudeid. Lisaks võtab üksus arvesse muu hulgas järgmisi kontrolli üleandmise näitajaid:

a) Üksusel on kehtiv õigus saada vara eest tasu – kui klient on hetkel kohustatud vara eest tasuma, võib see osutada, et klient on omandanud vastutasuks võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved.

▼**M52**

b) Kliendil on vara suhtes seaduslik omandiõigus – seaduslik omandõigus võib osutada, milline lepingupool saab vara kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved või piirata muude üksuste ligipääsu nimetatud hüvedele. Seega võib vara seadusliku omandiõiguse võõrandamine näidata, et klient on saanud vara üle kontrolli. Kui üksus säilitab seadusliku omandiõiguse üksnes kaitseks kliendipoolse tasumata jätmise eest, ei välista see üksuse õigus kliendi jaoks võimalust saada kontrolli vara üle.

c) Üksus on üle andnud vara füüsilise valduse – kui vara on füüsiliselt kliendi valduses, võib see osutada, et klient saab juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved või piirata muude üksuste ligipääsu nimetatud hüvedele. Füüsiline valdus ei pruugi siiski tähendada kontrolli vara üle. Näiteks mõne tagasiostulepingu ja mõne saatmiskorralduse puhul võib vara olla füüsiliselt kliendi või saaja valduses, kuigi see on üksuse kontrolli all. Seevastu mõnede ilma kauba väljastamiseta *(bill-and-hold)* müügikokkulepete korral võib kliendi kontrolli all olev vara olla füüsiliselt üksuse valduses. Paragrahvides B64–B76, B77–B78 ja B79–B82 antakse juhised, kuidas arvestada vastavalt tagasiostulepinguid, saatmiskorraldusi ja ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppeid.

d) Vara omamisega seotud olulised riskid ja hüved kuuluvad kliendile – vara omamisega seotud oluliste riskide ja hüvede üleandmine kliendile võib osutada, et klient on saanud võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Lubatud vara omamisega seotud riskide ja hüvede hindamisel jätab üksus siiski arvesse võtmata kõik riskid, mille tagajärjel tekib eraldi toimingukohustus lisaks vara üleandmise toimingukohustusele. Näiteks võib üksus olla andnud kliendile kontrolli vara üle, aga mitte veel täitnud täiendavat toimingukohustust, mis näeb ette võõrandatud varaga seotud hooldusteenuste osutamise.

e) Klient on vara vastu võtnud – vara vastuvõtmine kliendi poolt võib osutada, et klient on saanud võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved. Üksus võtab arvesse paragrahvides B83–B86 esitatud juhiseid, et hinnata vara kliendipoolse vastuvõtmise lepingusätte mõju vara kontrolli üleandmise ajale.

Toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmine

39. Iga paragrahvide 35–37 kohaselt aja jooksul täidetava toimingukohustuse puhul kajastab üksus müügitulu aja jooksul, mõõtes vastava toimingukohustuse täitmise edenemist. Täitmise edenemise mõõtmise eesmärk on kujutada üksuse sooritust lubatud kaupade või teenuste kontrolli kliendile üleandmisel (ehk üksuse toimingukohustuse täitmisel).

▼**M52**

40. Üksus rakendab iga aja jooksul täidetava toimingukohustuse täitmise mõõtmiseks ühte meetodit ning ta rakendab seda meetodit ühelaadsetel asjaoludel ühelaadsete toimingukohustuste suhtes järjepidevalt. Üksus mõõdab aja jooksul täidetava toimingukohustuse täitmise edenemist uuesti iga aruandeperioodi lõpus.

Edenemise mõõtmise meetodid

41. Täitmise edenemise mõõtmiseks sobivad väljundimeetodid ja sisendimeetodid. Paragrahvides B14–B19 antakse juhised, kuidas kasutada väljundi- ja sisendimeetodeid üksuse toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmiseks. Täitmise edenemise mõõtmiseks sobiva meetodi valimisel võtab üksus arvesse enda poolt kliendile lubatud kauba või teenuse laadi.

42. Täitmise edenemise mõõtmise meetodi rakendamisel jätab üksus täitmise edenemise mõõtmisest välja kõik kaubad või teenused, mille kontrolli üksus kliendile üle ei anna. Seevastu võtab üksus täitmise edenemise mõõtmisel arvesse kõiki kaupu või teenuseid, mille kontrolli ta oma toimingukohustust täites kliendile üle annab.

43. Kuna asjaolud aja jooksul muutuvad, uuendab üksus oma täitmise edenemise hinnangut nii, et see vastaks toimingukohustuse täitmise tulemuste muutumisele. Kõnealuseid muutusi üksuse kohustuste täitmise edenemises arvestatakse samuti nagu arvestushinnangute muutusi vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*.

Edenemise rahuldav mõõtmine

44. Üksus kajastab aja jooksul täidetava toimingukohustuse eest saadavat müügitulu üksnes juhul, kui tal on võimalik rahuldavalt mõõta oma toimingukohustuse täitmise edenemist. Üksusel ei ole võimalik oma toimingukohustuse täitmise edenemist rahuldavalt mõõta, kui tal ei ole usaldusväärset informatsiooni, mis oleks vajalik selleks, et rakendada täitmise edenemise mõõtmiseks sobivat meetodit.

45. Mõnel juhul (näiteks lepingu kehtivusaja alguses) ei pruugi üksusel olla võimalik toimingukohustuse täitmise tulemust rahuldavalt mõõta, kuid ta eeldab, et toimingukohustuse täitmise käigus tehtud kulutused saavad kaetud. Sellisel juhul kajastab üksus müügitulu ainult tehtud kulutuste ulatuses kuni ajani, mil ta saab toimingukohustuse täitmise tulemust rahuldavalt mõõta.

MÕÕTMINE

46. Kui toimingukohustus on täidetud, kajastab üksus müügituluna sellele toimingukohustusele jaotatud tehinguhinna summa (millest on välja arvatud paragrahvide 56–58 kohased muutuva tasu piiratud hinnangud).

▼M52

Tehinguhinna kindlaksmääramine

47. Üksus võtab tehinguhinna kindlaksmääramisel arvesse lepingu tingimusi ja oma tegevustava. Tehinguhind on tasu summa, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja millest on maha arvatud kolmandate isikute nimel kogutavad summad (näiteks mõned müügimaksud). Kliendilepingus lubatud tasu võib sisaldada fikseeritud summasid, muutuvaid summasid või mõlemaid.

48. Tehinguhinna hinnangut mõjutavad kliendi lubatud tasu olemus, ajastus ja summa. Üksus võtab tehinguhinna kindlaksmääramisel arvesse kõige järgneva mõju:

a) muutuv tasu (vt paragrahvid 50–55 ja 59);

b) muutuva tasu hinnangute piiramine (vt paragrahvid 56–58);

c) olulise rahastamiskomponendi sisaldumine lepingus (vt paragrahvid 60–65);

d) mitterahaline tasu (vt paragrahvid 66–69) ja

e) kliendile makstav tasu (vt paragrahvid 70–72).

49. Tehinguhinna kindlaksmääramise eesmärgil eeldab üksus, et kaubad või teenused võõrandatakse kliendile vastavalt kehtivas lepingu kohaselt lubatule ning lepingut ei tühistata, uuendata ega muudeta.

Muutuv tasu

50. Kui lepingus lubatud tasu sisaldab muutuvat summat, hindab üksus tasu suurust, mida tal on õigus lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest saada.

51. Tasu suurus võib muutuda seoses allahindluste, hinnavähenduste, tagasimaksete, krediidi, hinnasoodustuste, ergutusvahendite, tulemuspreemiate, leppetrahvide ja muu sellise tõttu. Lubatud tasu võib muutuda ka juhul, kui üksuse õigus tasu saada sõltub mõne tulevase sündmuse toimumisest või mittetoimumisest. Näiteks on tasu summa muutuv siis, kui toode müüakse koos tagastamisõigusega või kui teatava taseme saavutamise korral lubatakse tulemuspreemiana tasuda fikseeritud summa.

52. Kliendi lubatud tasuga seotud muutuvus võib olla lepingus selgesõnaliselt sätestatud. Lisaks lepingu tingimustes sätestatud muutuvusele on lubatud tasu muutuv juhul, kui esineb üks kahest järgmisest olukorrast:

▼**M52**

a) kliendil on üksuse tegevustavast, avaldatud põhimõtetest või konkreetsetest avaldustest tulenev õigustatud ootus, et üksus nõustub lepingus märgitud hinnast väiksema tasu summaga. Seega eeldatakse, et üksus pakub hinnasoodustust. Olenevalt jurisdiktsioonist, majandusharust või kliendist võidakse sellist pakkumist nimetada allahindluseks, hinnavähenduseks, tagasimakseks või krediidiks;

b) muudest faktidest või asjaoludest nähtub, et kliendiga lepingu sõlmimise ajal kavatseb üksus pakkuda kliendile hinnasoodustust.

53. Üksus kasutab muutuva tasu suuruse hindamiseks ühte järgmistest meetoditest olenevalt sellest, milline meetod üksuse arvates prognoosib paremini summat, mida üksusel on õigus saada:

a) Eeldatav väärtus – eeldatav väärtus leitakse, summeerides võimalike tasu suuruste vahemikku kuuluvad tõenäosusega kaalutud summad. Eeldatav väärtus võib olla muutuva tasu suuruse sobiv hinnang juhul, kui üksusel on palju sarnaste tunnustega lepinguid.

b) Kõige tõenäolisem summa – kõige tõenäolisem summa on võimalike tasu suuruste vahemikku kuuluv üksainus kõige tõenäolisem summa (st lepingu kõige tõenäolisem tulemus). Kõige tõenäolisem summa võib olla muutuva tasu suuruse sobiv hinnang juhul, kui lepingul on ainult kaks võimalikku tulemust (näiteks üksus kas saavutab tulemuspreemia taseme või ei saavuta).

54. Selle hindamisel, milline on ebakindluse mõju talle tasumisele kuuluva muutuva tasu suurusele, rakendab üksus ühte meetodit järjepidevalt lepingu kogu kehtivusaja vältel. Lisaks võtab üksus arvesse kogu informatsiooni (varasemast ajast, praegusest hetkest ja prognoosidest), mis on talle mõistlikult kättesaadav, ning teeb kindlaks mõistlikul arvul võimalikke tasu suurusi. Informatsioon, mida üksus kasutab muutuva tasu suuruse hindamiseks, sarnaneb üldjuhul informatsiooniga, mida üksuse juhtkond kasutab pakkumise koostamise ning lubatud kaupade või teenuste hinna määramise käigus.

Tagasimaksekohustised

55. Üksus kajastab tagasimaksekohustist juhul, kui ta saab kliendilt tasu ja eeldab, et tal tuleb see tasu osaliselt või täielikult kliendile tagasi maksta. Tagasimaksekohustist mõõdetakse laekunud tasu (või tasu saamise nõude) summas, millele üksuse arvates tal ei teki õigust (st tehinguhinnas mittesisalduvad summad). Tagasimaksekohustist (ja sellele vastavat muutust tehinguhinnas ja seega *lepingulises kohustises*) uuendatakse iga aruandeperioodi lõpus vastavalt asjaolude muutumisele. Tagastamisõigusega müügi tagasimaksekohustise arvestamiseks rakendab üksus paragrahvides B20–B27 esitatud juhiseid.

▼**M52**

Muutuva tasu hinnangute piiramine

56. Üksus arvestab tehinguhinna sisse paragrahvi 53 kohaselt hinnatud muutuva tasu summa osaliselt või täielikult ainult selles osas, mille puhul on väga tõenäoline, et kajastatud kumulatiivset müügitulu ei tühistata olulisel määral hiljem, mil muutuva tasuga seotud ebakindlus hajub.

57. Selle hindamisel, kas on väga tõenäoline, et kajastatud kumulatiivset müügitulu ei tühistata olulisel määral hiljem, mil muutuva tasuga seotud ebakindlus hajub, võtab üksus arvesse nii müügitulu tühistamise tõenäosust kui ka määra. Müügitulu tühistamise tõenäosust või määra suurendada võivad tegurid on muu hulgas järgmised:

a) tulu summa sõltub väga suurel määral teguritest, mida üksus ei saa mõjutada. Sellised tegurid võivad olla turu volatiilsus, kolmandate osapoolte otsused või tegevused, ilmastikutingimused ning suur lubatud kauba või teenuse vananemise risk;

b) tasu suurusega seotud ebakindlus jääb eeldatavasti pikaks ajaks lahendamata;

c) üksusel on vähe kogemusi (või muid tõendeid) seoses sarnaste lepingutega või sellistel kogemustel (või muudel tõenditel) on piiratud prognoosiväärtus;

d) üksusel on tavaks kas pakkuda laias valikus hinnasoodustusi või muuta sarnaste asjaolude korral sarnaste lepingute maksetingimusi;

e) lepingul on suurel hulgal ja laias vahemikus erinevaid võimalikke tasu summasid.

58. Üksus rakendab paragrahvi B63, et arvestada müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu kujul makstavat tasu, mida lubatakse intellektuaalomandi litsentsi eest.

Muutuva tasu ümberhindamine

59. Iga aruandeperioodi lõpus uuendab üksus hinnangulist tehinguhinda (uuendades ühtlasi oma hinnangut sellele, kas muutuva tasu hinnang on piiratud), et see esindaks usaldusväärselt aruandeperioodi lõpus valitsenud asjaolusid ja asjaolude muutumist aruandeperioodi jooksul. Üksus arvestab tehinguhinna muutusi vastavalt paragrahvidele 87–90.

▼**M52**

Olulise rahastamiskomponendi sisaldumine lepingus

60. Tehinguhinna kindlaksmääramisel korrigeerib üksus lubatud tasu summat vastavalt raha ajaväärtuse mõjule, kui lepingupoolte vahel (otseselt või kaudselt) kokku lepitud maksete ajastus annab kliendile või üksusele olulise hüve, mis seisneb kaupade või teenuste kliendile võõrandamise rahastamises. Sellisel juhul sisaldub lepingus oluline rahastamiskomponent. Oluline rahastamiskomponent võib esineda olenemata sellest, kas rahastamise lubadus sisaldub lepingus selgesõnaliselt või eeldatakse seda kaudselt maksetingimustes, milles lepingupooled on kokku leppinud.

61. Lubatud tasu summa korrigeerimise eesmärk seoses olulise rahastamiskomponendiga on võimaldada üksusel kajastada müügitulu summas, mis vastab hinnale, mida klient oleks lubatud kaupade või teenuste eest maksnud juhul, kui ta oleks nimetatud kaupade või teenuste eest maksnud rahas sel ajal, kui need talle üle läksid (st rahaline müügihind). Selle hindamisel, kas leping sisaldab rahastamiskomponenti ja kas see rahastamiskomponent on lepingu jaoks oluline, võtab üksus arvesse kõiki olulisi fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud mõlemat järgmist asjaolu:

a) lubatud tasu summa ning lubatud kaupade või teenuste rahalise müügihinna võimalik vahe ja

b) mõlema järgmise asjaolu ühine mõju:

i) eeldatav ajavahemik, mis jääb lubatud kaupade või teenuste üksuselt kliendile üleandmise ning kliendi poolt nimetatud kaupade või teenuste eest tasumise vahele, ja

ii) asjaomasel turul valitsevad intressimäärad.

62. Paragrahvi 61 kohasest hinnangust olenemata ei sisaldaks kliendileping olulist rahastamiskomponenti, kui esineb mõni järgmistest asjaoludest:

a) klient tasus kaupade või teenuste eest ettemaksega ning klient saab omal äranägemisel otsustada, millal need kaubad või teenused üle antakse;

b) märkimisväärne osa kliendi lubatud tasust on muutuv ning selle tasu summa või maksmise ajastus sõltub mõne olulises osas kliendist või üksusest sõltumatu tulevase sündmuse toimumisest või mittetoimumisest (näiteks kui tasu on müügipõhine litsentsitasu);

▼**M52**

c) lubatud tasu ja kauba või teenuse rahalise müügihinna vahe (vastavalt paragrahvis 61 esitatud kirjeldusele) kasvab muudel põhjustel kui kliendile või üksusele rahastamise pakkumine ning nimetatud summade vahe on proportsionaalne selle vahe põhjusega. Näiteks võidakse maksetingimustes ette näha üksuse või kliendi kaitse olukorra eest, kus teine osapool ei täida mõnesid või kõiki lepingust tulenevaid kohustusi nõuetekohaselt.

63. Praktilise abinõuna ei pea üksus lubatud tasu summat olulise rahastamiskomponendi mõju tõttu korrigeerima juhul, kui üksus eeldab lepingu sõlmimise ajal, et lubatud kauba või teenuse üksuselt kliendile üleandmise ning kõnealuse kauba või teenuse eest tasutava kliendi makse laekumise vaheline ajavahemik ei ole pikem kui üks aasta.

64. Kui üksus korrigeerib lubatud tasu summat olulise rahastamiskomponendi tõttu, kasutab ta paragrahvis 61 esitatud eesmärgi saavutamiseks diskontomäära, mis kajastuks lepingu sõlmimise ajal üksuse ja tema kliendi vahel tehtud eraldi rahastamistehingus. Nimetatud määr peegeldaks lepingu alusel rahastatava osapoole krediidi tunnuseid ning kliendi või üksuse antud tagatist, mis hõlmab lepinguga võõrandatud vara. Üksusel võib olla võimalik nimetatud määra kindlaks teha, kui ta tuvastab määra, millega tuleks lubatud tasu nimiväärtus diskonteerida, et saada hind, mida klient maksaks kaupade või teenuste eest rahas nende kliendile üleandmise ajal. Pärast lepingu sõlmimist ei ajakohasta üksus diskontomäära seoses intressimäärade muutumise või muude asjaolude (näiteks kliendi krediidiriski hinnangu muutus) arvessevõtmiseks.

65. Üksus esitab koondkasumiaruandes rahastamise mõju (intressitulu või intressikulu) ja kliendilepingutest saadava müügitulu eraldi. Intressitulu või -kulu kajastatakse üksnes ulatuses, milles kliendilepinguga seotud *lepingulist vara* (või nõuet) või lepingulist kohustist on raamatupidamises kajastatud.

Mitterahaline tasu

66. Selleks et määrata tehinguhinda lepingute puhul, milles klient lubab maksta tasu mitterahalises vormis, mõõdab üksus mitterahalist tasu (või mitterahalise tasu lubadust) õiglases väärtuses.

67. Kui üksusel ei ole võimalik mitterahalise tasu õiglast väärtust rahuldavalt hinnata, mõõdab ta tasu suurust kaudselt, lähtudes kliendile (või kliendikategooriale) tasu eest lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvast müügihinnast.

68. Mitterahalise tasu õiglane väärtus võib muutuda seoses tasu vormiga (näiteks kui muutub aktsia hind, mille saamiseks kliendilt üksusel on õigus). Kui kliendi lubatud mitterahalise tasu õiglane väärtus muutub muudel põhjustel kui ainuüksi tasu vorm (näiteks võib õiglane väärtus muutuda seoses lepingu täitmisega üksuse poolt), rakendab üksus paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid.

▼M52

69. Kui klient annab omalt poolt kaupu või teenuseid (näiteks materjale, seadmeid või tööjõudu), et aidata üksusel lepingut täita, hindab üksus, kas ta saab selliste antud kaupade või teenuste üle kontrolli. Kui see nii on, arvestab üksus antud kaupu või teenuseid kliendilt saadud mitterahalise tasuna.

Kliendile makstav tasu

70. Kliendile makstav tasu sisaldab rahasummasid, mida üksus maksab või peab eeldatavasti kliendile (või muudele osapooltele, kes ostavad kliendilt üksuse kaupu või teenuseid) maksma. Kliendile makstav tasu sisaldab ka krediiti või muid komponente (näiteks kupong või vautšer), millega saab tasaarvestada võlga üksuse ees (või muude osapoolte ees, kes ostavad kliendilt üksuse kaupu või teenuseid). Üksus arvestab kliendile makstavat tasu tehinguhinna ja seega ka müügitulu vähendusena, välja arvatud juhul, kui makse kliendile tehakse eristatava (vastavalt paragrahvides 26–30 esitatud kirjeldusele) kauba või teenuse eest, mille klient üksusele võõrandab. Kui kliendile makstav tasu sisaldab muutuvat summat, hindab üksus tehinguhinda (kaasa arvatud seda, kas muutuva tasu hinnang on piiratud) vastavalt paragrahvidele 50–58.

71. Kui kliendile makstav tasu on makse kliendilt saadava eristatava kauba või teenuse eest, kajastab üksus kauba või teenuse ostu samuti, nagu ta kajastab muid oste tarnijatelt. Kui kliendile makstava tasu summa ületab kliendilt saadud eristatava kauba või teenuse õiglast väärtust, arvestab üksus õiglast väärtust ületavat osa tehinguhinna vähendusena. Kui üksusel ei ole võimalik kliendilt saadud kauba või teenuse õiglast väärtust rahuldavalt hinnata, arvestab ta kogu kliendile makstavat tasu tehinguhinna vähendusena.

72. Seega, kui kliendile makstavat tasu arvestatakse tehinguhinna vähendusena, siis kajastab üksus müügitulu vähenemist ajal, mil leiab aset üks järgmistest sündmustest, olenevalt sellest, kumb esineb hiljem:

a) üksus kajastab müügitulu seotud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest ja

b) üksus maksab või lubab maksta tasu (isegi kui tasumine sõltub mõnest tulevasest sündmusest). Selline lubadus võib olla kaudselt eeldatav vastavalt üksuse tegevustavale.

Tehinguhinna jaotamine toimingukohustustele

73. Tehinguhinna jaotamise eesmärk on, et üksus jaotaks tehinguhinna igale toimingukohustusele (või eristatavale kaubale või teenusele) summas, mis vastab tasu suurusele, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste kliendile võõrandamise eest.

▼**M52**

74. Jaotamise eesmärgi saavutamiseks jaotab üksus tehinguhinna igale lepingus ettenähtud toimingukohustusele eraldiseisva müügihinna alusel vastavalt paragrahvidele 76–80, välja arvatud paragrahvides 81–83 (allahindluste jaotamine) ja paragrahvides 84–86 (muutuvaid summasid sisaldava tasu jaotamine) kirjeldatud juhtudel.

75. Paragrahve 76–86 ei rakendata, kui lepingus on ainult üks toimingukohustus. Paragrahve 84–86 võidakse siiski rakendada juhul, kui üksus lubab võõrandada eristatavate kaupade või teenuste sarja, mis on määratletud ühe toimingukohustusena vastavalt paragrahvi 22 punktile b, ja lubatud tasu sisaldab muutuvaid summasid.

Jaotamine eraldiseisvate müügihindade põhjal

76. Tehinguhinna jaotamiseks igale toimingukohustusele suhtelise eraldiseisva müügihinna põhjal määrab üksus lepingu sõlmimise ajal kindlaks lepingu iga toimingukohustuse aluseks oleva eristatava kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna ning jaotab tehinguhinna proportsionaalselt nende eraldiseisvate müügihindadega.

77. Eraldiseisev müügihind on hind, mille eest üksus müüks lubatud kauba või teenuse kliendile eraldi. Parim tõend eraldiseisva müügihinna kohta on kauba või teenuse hind, mis on vaadeldav siis, kui üksus müüb sama kauba või teenuse samasugustes tingimustes eraldi samasugusele kliendile. Kauba või teenuse eraldiseisev müügihind võib olla lepingus või hinnakirjas esitatud kauba või teenuse hind (aga seda ei eeldata).

78. Kui eraldiseisev müügihind ei ole otseselt vaadeldav, hindab üksus eraldiseisvat müügihinda summas, mis saadaks juhul, kui tehinguhind jaotataks vastavalt paragrahvis 73 nimetatud jaotamise eesmärgile. Eraldiseisva müügihinna hindamisel võtab üksus arvesse kogu informatsiooni (kaasa arvatud turutingimused, üksusega seotud asjaolud ja informatsioon kliendi või kliendikategooria kohta), mis on talle mõistlikult kättesaadav. Seda tehes kasutab üksus võimalikult palju vaadeldavaid sisendeid ning rakendab hindamismeetodeid ühetaoliste asjaolude korral järjepidevalt.

79. Kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks sobivad meetodid on muu hulgas järgmised:

a) Korrigeeritud turuhinnangu meetod – üksus võib hinnata turgu, kus ta kaupu või teenuseid müüb, ning hinnata, millist hinda oleks klient sellel turul valmis vastavate kaupade või teenuste eest maksma. Selle meetodi korral võidakse viidata ka üksuse konkurentide pakutavate sarnaste kaupade või teenuste hindadele ning korrigeerida neid hindu vastavalt vajadusele, et need peegeldaksid üksuse kulusid ja marginaale.

b) Eeldatava kulu pluss marginaali meetod – üksus võib prognoosida oma toimingukohustuse täitmisega kaasnevat eeldatavat kulu ning liita sellele seejärel vastava kauba või teenuse eest küsitava sobiva marginaali.

▼**M52**

c) Jäägi meetod – üksus võib eraldiseisva hinna hindamise aluseks võtta kogu tehinguhinna, millest on lahutatud lepingus lubatud muude kaupade või teenuste vaadeldavate eraldiseisvate müügihindade summa. Siiski võib üksus kasutada jäägi meetodit kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks vastavalt paragrahvile 78 üksnes juhul, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:

i) üksus müüb sama kaupa või teenust erinevatele klientidele (samal või peaaegu samal ajal) väga erinevate summade eest (st müügihind on väga muutuv, kuna representatiivset eraldiseisvat müügihinda ei ole võimalik varasemate tehingute või muude vaadeldavate tõendite põhjal eristada) või

ii) üksus ei ole selle kauba või teenuse hinda veel kehtestanud ning kaupa või teenust ei ole varem eraldi müüdud (st müügihind ei ole kindel).

80. Kui kahel või enamal lepingus lubatud kaubal või teenusel on väga muutuv või ebakindel eraldiseisev müügihind, võib nende kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade hindamiseks olla vaja kasutada mitme meetodi kombinatsiooni. Näiteks võib üksus kasutada jäägi meetodit, et hinnata väga muutuvate või ebakindlate eraldiseisvate müügihindadega lubatud kaupade või teenuste summaarset eraldiseisvat müügihinda, ning seejärel kasutada mõnda teist meetodit, et hinnata üksikute kaupade või teenuste eraldiseisvaid müügihindu võrreldes jäägi meetodil kindlaks tehtud hinnangulise summaarse eraldiseisva müügihinnaga. Kui üksus kasutab iga lepingus lubatud kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks meetodite kombinatsiooni, hindab ta, kas tehinguhinna jaotamine nende hinnanguliste eraldiseisvate müügihindadega oleks kooskõlas paragrahvis 73 esitatud jaotamise eesmärgiga ning paragrahvis 78 esitatud nõuetega eraldiseisvate müügihindade hindamisele.

Allahindluse jaotamine

81. Klient saab kaupade või teenuste paketi ostmisel allahindlust, kui vastavate lepingus lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade summa on suurem kui lepingus lubatud tasu. Kui üksusel ei ole paragrahvile 82 vastavaid vaadeldavaid tõendeid selle kohta, et kogu allahindlus on seotud ainult ühe või mitme, aga mitte kõigi lepinguliste toimingukohustustega, jaotab ta allahindluse kõigile lepingulistele toimingukohustustele proportsionaalselt. Allahindluse proportsionaalne jaotamine kõnealustel asjaoludel tuleneb sellest, et üksus jaotab tehinguhinna igale toimingukohustusele nende aluseks olevate eristatavate kaupade või teenuste suhteliste eraldiseisvate müügihindade põhjal.

82. Üksus jaotab allahindluse täielikult ühele või mitmele, aga mitte kõigile lepingulistele toimingukohustustele juhul, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) üksus müüb igat lepingus nimetatud eristatavat kaupa või teenust (või igat eristatavate kaupade või teenuste paketti) regulaarselt eraldi;

▼**M52**

b) üksus müüb regulaarselt eraldi ka mõnest osutatud eristatavast kaubast või teenusest koostatud paketti (või pakette), rakendades sealjuures allahindlust võrreldes igasse paketti kuuluvate kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindadega; ja

c) igale paragrahvi 82 punktis b kirjeldatud kaupade või teenuste paketile omistatav allahindlus on sisuliselt sama mis lepingus sätestatud allahindlus ning igasse paketti kuuluvate kaupade või teenuste analüüsi tulemusena saadakse vaadeldavaid tõendeid toimingukohustuse (või toimingukohustuste) kohta, mille arvele langeb kogu lepingus sätestatud allahindlus.

83. Kui allahindlus jaotatakse paragrahvi 82 kohaselt täielikult ühele või mitmele lepingulisele toimingukohustusele, jaotab üksus allahindluse enne, kui ta kasutab jäägi meetodit kauba või teenuse eraldiseisva müügihinna hindamiseks vastavalt paragrahvi 79 punktile c.

Muutuva tasu jaotamine

84. Lepingus lubatud muutuv tasu võib olla omistatav lepingule tervikuna või lepingu kindlale osale, näiteks ühele järgmistest:

a) üks või mitu, aga mitte kõik lepingulised toimingukohustused (näiteks võib preemia sõltuda sellest, kas üksus võõrandab lubatud kauba või teenuse kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul) või

b) üks või mitu, aga mitte kõik lubatud eristatavad kaubad või teenused eristatavate kaupade või teenuste sarjas, mis kuulub paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla (näiteks kaheaastase puhastusteenuse lepingu teiseks aastaks lubatud tasu suureneb vastavalt kindlaksmääratud inflatsiooniindeksi liikumisele).

85. Üksus jaotab muutuva summa (ja selle summa hilisemad muutused) täielikult toimingukohustusele või paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla kuuluvale eristatavale kaubale või teenusele, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) muutuva makse tingimused on seotud konkreetselt üksuse püüdlustega toimingukohustust täita või eristatavat kaupa või teenust võõrandada (või toimingukohustuse täitmise või eristatava kauba või teenuse võõrandamise konkreetse tulemusega) ja

b) tasu muutuva summa täielik jaotamine toimingukohustusele või eristatavale kaubale või teenusele on kooskõlas paragrahvis 73 esitatud jaotamise eesmärgiga, arvestades kõiki lepingus sätestatud toimingukohustusi ja maksetingimusi.

86. Tehinguhinna ülejäänud summa, mis ei vasta paragrahvis 85 esitatud tingimustele, jaotatakse paragrahvides 73–83 esitatud jaotamisnõuete kohaselt.

▼**M52**

Tehinguhinna muutused

87. Pärast lepingu sõlmimist võib tehinguhind muutuda mitmel põhjusel, kaasa arvatud ebakindlate sündmuste lahenemise või asjaolude muutumise tagajärjel, mis muudab tasu summat, mida üksusel on tema hinnangul õigus lubatud kaupade või teenuste eest saada.

88. Üksus jaotab kõik tehinguhinna hilisemad muutused lepingulistele toimingukohustustele samadel alustel nagu lepingu sõlmimise ajal. Seega ei jaota üksus tehinguhinda ümber nii, et see kajastaks eraldiseisvate müügihindade muutusi pärast lepingu sõlmimist. Täidetud toimingukohustusele jaotatud summad kajastatakse müügituluna või müügitulu vähendusena samal perioodil, mil tehinguhind muutub.

89. Üksus jaotab tehinguhinna muutuse täielikult ühele või mitmele, aga mitte kõigile toimingukohustustele või eristatavatele kaupadele või teenustele eristatavate kaupade või teenuste sarjas, mis kuulub paragrahvi 22 punkti b kohaselt ühe toimingukohustuse alla, üksnes juhul, kui paragrahvis 85 esitatud muutuva tulu jaotamise tingimused on täidetud.

90. Üksus arvestab lepingumuudatusest tulenevat tehinguhinna muutust vastavalt paragrahvidele 18–21. Pärast lepingumuudatust toimuva tehinguhinna muutuse suhtes rakendab üksus siiski paragrahve 87–89, et jaotada tehinguhinna muutus mis tahes järgmisel kohaldataval viisil:

a) Üksus jaotab tehinguhinna muutuse lepingus enne selle muutmist määratletud toimingukohustustele sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles tehinguhinna muutus on omistatav enne muutmist lubatud muutuva tasu summale ja muudatust arvestatakse vastavalt paragrahvi 21 punktile a.

b) Kõigil ülejäänud juhtudel, kui muudatust ei arvestatud paragrahvi 20 kohaselt eraldi lepinguna, jaotab üksus tehinguhinna muutuse muudetud lepingu toimingukohustustele (st toimingukohustustele, mis olid vahetult pärast muutmist täitmata või osaliselt täitmata).

LEPINGULISED KULUTUSED

Lepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused

91. Üksus kajastab kliendilepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi varana, kui ta eeldab, et need kulud kaetakse.

92. Lepingu sõlmimiseks tehtavad lisakulutused on kulutused, mida üksus teeb eesmärgiga sõlmida kliendileping ja mida ta ei oleks teinud, kui lepingut ei oleks sõlmitud (näiteks müügi vahendustasu).

93. Lepingu sõlmimiseks tehtavaid kulutusi, mis oleksid tehtud lepingu sõlmimisest olenemata, kajastatakse kuluna nende tekkimise ajal, välja arvatud juhul, kui nende kulude tasumise kohustus lasub selgelt kliendil, olenemata sellest, kas leping sõlmitakse.

▼M52

94. Praktilise abinõuna võib üksus kajastada lepingu sõlmimiseks tehtavaid lisakulutusi nende tekkimise ajal kuluna, kui sellise vara amortisatsiooniperiood, mida üksus oleks muul juhul kajastanud, ei ole pikem kui üks aasta.

Lepingu täitmiseks tehtavad kulutused

95. Kui kliendilepingu täitmiseks tehtavad kulutused ei kuulu mõne muu standardi (näiteks IAS 2 *Varud*, IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* või IAS 38 *Immateriaalsed varad*) rakendusalasse, kajastab üksus lepingu täitmiseks tehtavatest kulutustest tulenevat vara üksnes juhul, kui kõnealused kulutused vastavad kõigile järgmistele tingimustele:

a) kulutused on otseselt seotud lepinguga või oodatava lepinguga, mida üksusel on võimalik konkreetselt tuvastada (näiteks senise lepingu pikendamise korral osutatavate teenustega seotud kulutused või veel heakskiitmata lepingu alusel võõrandatava vara väljatöötamise kulutused);

b) kulutused tekitavad või suurendavad üksuse ressursse, mida kasutatakse tulevikus toimingukohustuste täitmiseks (või täitmise jätkamiseks), ja

c) eeldatakse, et kulutused kaetakse.

96. Üksus arvestab mõne muu standardi rakendusalasse kuuluvaid kliendilepingu täitmiseks tehtavaid kulutusi vastavalt nendele muudele standarditele.

▼M54

97. Otseselt lepinguga (või konkreetse oodatava lepinguga) seotud kulutused võivad olla järgmised:

▼M52

a) otsene tööjõukulu (näiteks otse kliendile lubatud teenuseid osutavate töötajate töötasu);

b) otsene materjalikulu (näiteks kliendile lubatud teenuse osutamiseks kasutatavad materjalid);

▼M54

c) otseselt lepingule või lepingulistele tegevustele jaotatud kulutused (näiteks lepingu haldamise ja järelevalve, kindlustuse ning lepingu täitmiseks kasutatavate tööriistade, seadmete ja kasutamisõiguse esemeks oleva vara amortisatsiooni kulutused);

▼M52

d) lepingu kohaselt selgelt kliendi poolt tasumisele kuuluvad kulutused ja

e) muud kulutused, mis tekivad üksnes seetõttu, et üksus on lepingu sõlminud (näiteks maksed alltöövõtjatele).

98. Üksus kajastab järgmisi kulutusi kuluna nende tekkimise ajal:

a) üld- ja halduskulud (välja arvatud juhul, kui lepingus on selgesõnaliselt sätestatud, et need kulud peab tasuma klient; sel juhul hindab üksus neid kulusid vastavalt paragrahvile 97);

▼**M52**

b) materjalijääkide, tööjõu ja lepingu täitmiseks vajalike muude ressursside kulud, mis ei kajastu lepingu hinnas;

c) kulud, mis on seotud täidetud lepinguliste toimingukohustustega (või osaliselt täidetud toimingukohustustega) (st varem tehtud toimingutega seotud kulud), ja

d) kulud, mille puhul üksusel ei ole võimalik eristada, kas need on seotud täitmata toimingukohustustega või täidetud toimingukohustustega (või osaliselt täidetud toimingukohustustega).

Amortisatsioon ja väärtuse langus

99. Paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara amortiseeritakse süstemaatiliselt nii, et see on kooskõlas varaga seotud kaupade või teenuste kliendile võõrandamisega. Vara võib olla seotud kaupade või teenustega, mis kuuluvad võõrandamisele konkreetse oodatava lepingu alusel (nagu on kirjeldatud paragrahvi 95 punktis a).

100. Üksus ajakohastab amortisatsioonikannet, et võtta arvesse olulisi muutusi varaga seotud kaupade või teenuste üksuselt kliendile võõrandamise eeldatavas ajastuses. Selline muutus kajastatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

101. Üksus kajastab väärtuse langusest tekkinud kahjumit kasumiaruandes sel määral, mil paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara bilansiline jääkmaksumus ületab:

a) tasu järelejäänud summat, mida üksus eeldab, et ta varaga seotud kaupade või teenuste eest saab, millest on lahutatud

b) otseselt kõnealuste kaupade või teenuste pakkumisega seotud kulutused, mida ei ole kajastatud kuluna (vt paragrahv 97).

102. Paragrahvi 101 kohaldamisel kasutab üksus eeldatava saadaoleva tasu suuruse kindlakstegemiseks tehinguhinna kindlaksmääramise põhimõtteid (välja arvatud paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tasu hinnangute piiramise kohta) ja korrigeerib saadud summat nii, et see peegeldaks kliendi krediidiriski mõju.

103. Enne paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamist kajastab üksus mis tahes kahjumit, mis on tekkinud lepinguga seotud selliste varade väärtuse langusest, mida kajastatakse mõne muu standardi (näiteks IAS 2, IAS 16 ja IAS 38) kohaselt. Pärast paragrahvis 101 kirjeldatud väärtuse languse kontrolli rakendamist lisab üksus paragrahvi 91 või 95 kohaselt kajastatud vara leitud bilansilise jääkmaksumuse selle raha teeniva üksuse bilansilisele jääkmaksumusele, kuhu see kuulub, eesmärgiga rakendada raha teeniva üksuse suhtes standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*.

▼**M52**

104. Üksus kajastab varem paragrahvi 101 kohaselt kajastatud väärtuse langusest tekkinud kahjumi osalise või täieliku tühistamise kasumiaruandes, kui väärtuse languse tingimusi enam ei esine või need on paranenud. Vara suurenenud bilansiline jääkmaksumus ei tohi ületada summat, mis oleks (pärast amortisatsiooni mahaarvamist) kindlaks tehtud juhul, kui eelnevalt ei oleks väärtuse langusest tekkinud kahjumit kajastatud.

ESITAMINE

105. Kui üks lepingupool on oma kohustused täitnud, esitab üksus finantsseisundi aruandes lepingu lepingulise vara või lepingulise kohustisena sõltuvalt üksuse toimingute ja kliendi maksete vahekorrast. Üksus esitab eraldi kõik tingimustega sidumata õigused tasule nõuetena.

106. Kui klient maksab tasu või üksusel on õigus saada tingimustega sidumata tasu (st nõue) enne seda, kui üksus annab kauba või teenuse kliendile üle, esitab üksus lepingut kui lepingulist kohustist, kui makse tehakse või makse kuulub tasumisele (olenevalt sellest, kumb on varasem). Lepinguline kohustis on üksuse kohustus anda kliendile üle kaubad või teenused, mille eest üksus on kliendilt tasu saanud (või mille eest tasu summa kuulub maksmisele).

107. Kui üksus täidab oma kohustused, andes kaubad või teenused kliendile üle enne seda, kui klient maksab tasu või makse muutub tasumisele kuuluvaks, esitab üksus lepingut kui lepingulist vara, millest on maha arvatud võimalikud nõuetena esitatud summad. Lepinguline vara on üksuse õigus saada kliendile üle antud kaupade või teenuste eest tasu. Üksus hindab lepingulise vara väärtuse langust vastavalt IFRS 9-le. Lepingulise vara väärtuse langust mõõdetakse, esitatakse ja avaldatakse samadel alustel nagu IFRS 9 rakendusalasse kuuluvate finantsvarade puhul (vt ka paragrahvi 113 punkt b).

108. Nõue on üksuse tingimusteta õigus tasule. Õigus tasule on tingimustega sidumata juhul, kui kõnealuse tasu maksmise kohustus tekib lihtsalt aja möödudes. Näiteks üksus kajastaks nõuet juhul, kui tal on kehtiv õigus makse saamisele, kuigi summa võib kuuluda tulevikus tagasimaksmisele. Üksus arvestab nõuet vastavalt IFRS 9-le. Kliendilepingust tuleneva nõude esmase kajastamise korral esitatakse IFRS 9 kohaselt mõõdetud nõude ja sellele vastava kajastatud müügitulu summa võimalik vahe kuluna (näiteks väärtuse langusest tekkinud kahjumina).

109. Käesolevas standardis kasutatakse mõisteid „lepinguline vara” ja „lepinguline kohustis”, kuid üksusel ei keelata kasutada finantsseisundi aruandes kõnealuste objektide kohta muid nimetusi. Kui üksus kasutab lepingulise vara kohta muud nimetust, annab ta finantsaruannete kasutajale piisavalt informatsiooni, mis võimaldab eristada nõudeid ja lepingulisi varasid.

▼**M52**

AVALIKUSTAMINE

110. Avalikustamisnõuete eesmärk on, et üksus avalikustaks piisavalt informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista kliendilepingutest saadava müügitulu ja tekkivate rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Nimetatud eesmärgi saavutamiseks avalikustab üksus kvalitatiivset ja kvantitatiivset informatsiooni kõige järgneva kohta:

a) tema kliendilepingud (vt paragrahvid 113–122);

b) olulised hinnangud ja hinnangute muutused, mida on kasutatud käesoleva standardi rakendamisel nimetatud lepingute suhtes (vt paragrahvid 123–126), ja

c) kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste põhjal kajastatud varad vastavalt paragrahvile 91 või 95 (vt paragrahvid 127–128).

111. Üksus võtab arvesse avalikustamise eesmärgi saavutamiseks vajalikku detailsusastet ja seda, kui suurt rõhku tuleb asetada igaühele erinevatest nõuetest. Üksus summeerib või liigendab avalikustatava teabe nii, et paljude ebaoluliste detailide kaasamine või olulises osas erinevate omadustega kirjete summeerimine ei varja kasulikku teavet.

112. Üksus ei pea avalikustama informatsiooni käesoleva standardi kohaselt, kui ta on esitanud informatsiooni vastavalt mõnele muule standardile.

Kliendilepingud

113. Üksus avalikustab aruandeperioodi kohta kõik allpool nimetatud summad, välja arvatud juhul, kui need summad esitatakse koondkasumiaruandes eraldi vastavalt muudele standarditele:

a) kliendilepingutest saadud kajastatud müügitulu, mille üksus avalikustab oma muudest tuluallikatest eraldi, ja

b) üksuse kliendilepingutest tulenevate mis tahes nõuete või lepinguliste varadega seoses (vastavalt IFRS 9-le) kajastatud võimalikud väärtuse langusest tekkinud kahjumid, mille üksus avalikustab muude lepingutega seotud väärtuse langusest tekkinud kahjumitest eraldi.

Müügitulu liigendamine

114. Üksus liigendab kliendilepingutest saadud kajastatud müügitulu kategooriatesse, mis vastavad sellele, kuidas majanduslikud tegurid mõjutavad müügitulu ja rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Üksus rakendab sobivate müügitulu liigendamiseks kasutatavate kategooriate valimiseks paragrahvides B87–B89 esitatud juhiseid.

▼**M52**

115. Lisaks avaldab üksus piisavalt informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista liigendatud müügitulu avalikustamise (vastavalt paragrahvile 114) ning iga avalikustatava segmendi müügitulu kohta avalikustatud teabe vahelist seost, kui üksus rakendab standardit IFRS 8 *Tegevussegmendid*.

Lepingute saldod

116. Üksus avalikustab kogu järgmise teabe:

a) kliendilepingutest tulenevate nõuete, lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste alg- ja lõppsaldod, mida ei ole muul viisil eraldi esitatud ega avaldatud;

b) aruandeperioodil kajastatud müügitulu, mis sisaldus perioodi alguses lepinguliste kohustiste saldos, ja

c) aruandeperioodil kajastatud müügitulu, mis on saadud seoses toimingukohustuste täitmisega (või osalise täitmisega) varasematel perioodidel (näiteks tehinguhinna muutused).

117. Üksus selgitab, kuidas tema toimingukohustuste täitmise ajastus (vt paragrahvi 119 punkt a) on seotud tavapärase maksete ajastusega (vt paragrahvi 119 punkt b) ning millist mõju avaldavad nimetatud asjaolud lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldodele. Esitatud selgituses võib kasutada kvalitatiivset informatsiooni.

118. Üksus esitab selgituse aruandeperioodi jooksul lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldodes toimunud oluliste muutuste kohta. Selgitus peab sisaldama kvalitatiivset ja kvantitatiivset informatsiooni. Üksuse lepinguliste varade ja lepinguliste kohustiste saldod võivad muutuda näiteks mõne järgmise asjaolu tagajärjel:

a) äriühendustest tulenevad muutused;

b) lepingumuudatusejärgse olukorra põhjal tehtavad müügitulu kumulatiivsed korrigeerimised, mis mõjutavad vastavat lepingulist vara või lepingulist kohustist, kaasa arvatud korrigeerimised, mis on tingitud edenemise määra muutumisest, hinnangulise tehinguhinna muutumisest (mis hõlmab ka võimalikku muutust hinnangus sellele, kas muutuva tasu hinnang on piiratud) või lepingumuudatusest;

c) lepingulise vara väärtuse langus;

d) muutus tasu saamise õiguse mittetingimuslikuks muutumise ajavahemikus (st ajavahemikus, mille järel lepinguline vara liigitatakse ümber nõudeks) ja

e) muutus toimingukohustuse täitmise ajavahemikus (st ajavahemikus, mille järel hakatakse lepingulisest kohustisest saadavat müügitulu kajastama).

▼**M52**

Toimingukohustused

119. Üksus avalikustab informatsiooni oma kliendilepingutes sisalduvate toimingukohustuste kohta, kirjeldades muu hulgas kõiki järgmisi asjaolusid:

a) mis ajal üksus tavaliselt oma toimingukohustused täidetuks loeb (näiteks saatmise, kättetoimetamise, teenuste osutamise või teenuse lõpetamise ajal), kaasa arvatud millal loetakse toimingukohustused täidetuks ilma kauba väljastamiseta (bill-and-hold) müügikokkulepete korral;

b) olulised maksetingimused (näiteks milline on tavapärane maksetähtaeg, kas leping sisaldab olulist rahastamiskomponenti, kas tasu suurus on muutuv ning kas muutuva tasu hinnang on tavaliselt piiratud vastavalt paragrahvidele 56–58);

c) üksuse poolt võõrandamiseks lubatud kaupade või teenuste laad, tuues eraldi esile toimingukohustused, mis nõuavad, et üksus korraldaks kaupade või teenuste võõrandamise mõne teise osapoole poolt (st kui üksus tegutseb käsundisaajana);

d) tagastamis- ja tagasimaksekohustused ning muud sarnased kohustused ja

e) garantiide liigid ja nendega seotud kohustused.

Järelejäänud toimingukohustustele jaotatud tehinguhind

120. Üksus avalikustab oma järelejäänud toimingukohustuste kohta järgmise teabe:

a) aruandeperioodi lõpu seisuga täitmata (või osaliselt täitmata) toimingukohustustele jaotatud tehinguhinna kogusumma ja

b) selgitus selle kohta, millal üksus loodab paragrahvi 120 punkti a kohaselt avaldatud summat müügituluna kajastada; üksus kasutab selgituse avaldamiseks ühte järgmistest võimalustest:

i) kvantitatiivne selgitus, mille aluseks võetakse järelejäänud toimingukohustuste kestuse jaoks kõige sobivamad ajavahemikud, või

ii) kvalitatiivse informatsiooni kasutamine.

121. Praktilise abinõuna ei pea üksus toimingukohustuse kohta paragrahvis 120 osutatud informatsiooni avalikustama juhul, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

a) toimingukohustus on sätestatud lepingus, mille algne eeldatav kehtivusaeg ei ole pikem kui üks aasta, või

b) üksus kajastab toimingukohustuse täitmisest saadavat müügitulu vastavalt paragrahvile B16.

▼**M52**

122. Üksus selgitab kvalitatiivselt, kas ta rakendab paragrahvis 121 esitatud praktilist abinõu ning kas mõni kliendilepingute alusel saadav tasu on jäetud tehinguhinna sisse arvestamata ega sisaldu seega paragrahvi 120 kohaselt avalikustatud informatsioonis. Näiteks hinnanguline tehinguhind ei sisalda selliseid muutuva tasu hinnangulisi summasid, mis on piiratud (vt paragrahvid 56–58).

Käesoleva standardi rakendamisel kasutatavad olulised hinnangud

123. Üksus avalikustab hinnangud ja hinnangute muutused, mida on kasutatud käesoleva standardi rakendamisel ning mis mõjutavad oluliselt kliendilepingutest saadava müügitulu summat ja ajastust. Eelkõige selgitab üksus oma hinnanguid ja hinnangute muutusi, mida ta on kasutanud mõlema järgmise asjaolu kindlaksmääramiseks:

a) toimingukohustuste täitmise ajastus (vt paragrahvid 124–125) ja

b) tehinguhind ja toimingukohustustele jaotatud summad (vt paragrahv 126).

Toimingukohustuste täitmise ajastuse kindlakstegemine

124. Aja jooksul täidetavate toimingukohustuste kohta avalikustab üksus mõlemad järgnevad:

a) müügitulu kajastamiseks kasutatud meetodid (näiteks kasutatud väljundimeetodite või sisendimeetodite ja nende meetodite rakendamise kirjeldus) ja

b) selgitus selle kohta, miks kasutatud meetodid annavad usaldusväärse pildi kaupade või teenuste võõrandamisest.

125. Teataval ajahetkel täidetavate toimingukohustuste kohta avalikustab üksus olulised hinnangud, mille põhjal otsustatakse, millal klient saab kontrolli talle lubatud kaupade või teenuste üle.

Tehinguhinna ja toimingukohustustele jaotatud summade kindlakstegemine

126. Üksus avalikustab teabe kõige järgneva jaoks kasutatavate meetodite, sisendite ja eelduste kohta:

a) tehinguhinna kindlakstegemine, mis hõlmab muu hulgas muutuva tasu hindamist, tasu korrigeerimist raha ajaväärtuse mõju arvessevõtmiseks ning mitterahalise tasu mõõtmist;

b) selle hindamine, kas muutuva tasu hinnang on piiratud;

c) tehinguhinna jaotamine, kaasa arvatud lubatud kaupade või teenuste eraldiseisvate müügihindade hindamine ning allahindluste ja muutuva tasu jaotamine lepingu konkreetsele osale (kui see on kohaldatav), ja

▼M52

d) tagastamis- ja tagasimaksekohustuste ning muude sarnaste kohustuste mõõtmine.

Kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste põhjal kajastatud varad

127. Üksus kirjeldab mõlemat järgnevat:

a) hinnangud, mille põhjal tehakse kindlaks kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste summa (vastavalt paragrahvile 91 või 95), ja

b) iga aruandeperioodi amortisatsiooni kindlakstegemiseks kasutatav meetod.

128. Üksus avalikustab kogu järgmise teabe:

a) kliendilepingu sõlmimise või täitmise eesmärgil tehtud kulutuste (vastavalt paragrahvile 91 või 95) põhjal kajastatud varade lõppsaldod vara põhikategooriate kaupa (näiteks kliendilepingute sõlmimiseks tehtud kulutused, lepingueelsed kulutused ja ettevalmistuskulutused) ja

b) aruandeperioodil kajastatud amortisatsiooni ja mis tahes väärtuse langusest tekkinud kahjumi summa.

Praktilised abinõud

129. Kui üksus otsustab kasutada paragrahvis 63 (seoses olulise rahastamiskomponendi olemasoluga) või paragrahvis 94 (seoses lepingu sõlmimiseks tehtavate lisakulutustega) sätestatud praktilisi abinõusid, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Lisa A

Määratletud mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Leping	Kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.
Lepinguline vara	Üksuse õigus saada tasu üksuse poolt **kliendile** üle antud kaupade või teenuste eest, kui nimetatud õiguse saamiseks peab olema täidetud veel mingeid muid tingimusi peale aja möödumise (näiteks üksuse kohustuse täitmine tulevikus).
Lepinguline kohustis	Üksuse kohustus anda **kliendile** üle kaubad või teenused, mille eest üksus on kliendilt tasu saanud (või tasu summa kuulub maksmisele).
Klient	Osapool, kes on sõlminud üksusega lepingu, et saada tasu eest üksuse tavapärase tegevuse väljundiks olevaid kaupu või teenuseid.

▼M52

Tulu	Majandusliku kasu suurenemine arvestusperioodil, mis väljendub varade lisandumise või parendamisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtavad sissemaksed.
Toimingukohustus	**Kliendiga** sõlmitud **lepingus** antud lubadus võõrandada kliendile kas: a) eristatav kaup või teenus (või kaupade või teenuste pakett) või b) sari eristatavaid kaupu või teenuseid, mis on olulises osas samasugused ning mis võõrandatakse kliendile ühe ja sama skeemi kohaselt.
Müügitulu	**Tulu**, mis tekib üksuse tavapärase tegevuse käigus.
(Kauba või teenuse) eraldiseisev müügihind	Hind, mille eest üksus müüks lubatud kauba või teenuse **kliendile** eraldi.
Tehinguhind (kliendilepingu puhul)	Tasu summa, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada lubatud kaupade või teenuste **kliendile** võõrandamise eest ja millest on maha arvatud kolmandate isikute nimel kogutavad summad.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1–129 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu standardi teistel osadel.

▼M55

B1 Käesolev rakendusjuhis on liigendatud vastavalt järgmistele kategooriatele:

▼M52

a) aja jooksul täidetavad toimingukohustused (paragrahvid B2–B13);

b) toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmise meetodid (paragrahvid B14–B19);

c) tagastamisõigusega müük (paragrahvid B20–B27);

d) garantiid (paragrahvid B28–B33);

e) käsundiandja ja käsundisaaja tasud (paragrahvid B34–B38);

f) kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks (paragrahvid B39–B43);

▼M52

g) klientide kasutamata õigused (paragrahvid B44–B47);

h) tagastamatud ettemaksed (ja mõned seotud kulutused) paragrahvid B48–B51);

▼M55

i) litsentsimine (paragrahvid B52–B63B);

▼M52

j) tagasiostulepingud (paragrahvid B64–B76);

k) saatmiskorraldused (paragrahvid B77–B78);

l) ilma kauba väljastamiseta *(bill-and-hold)* müügikokkulepped (paragrahvid B79–B82);

m) kliendipoolne vastuvõtmine (paragrahvid B83–B86) ja

n) liigendatud müügitulu avalikustamine (paragrahvid B87–B89).

Aja jooksul täidetavad toimingukohustused

B2 Vastavalt paragrahvile 35 täidetakse toimingukohustus aja jooksul, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest:

a) klient saab ja tarbib üksuse toimingust saadavaid hüvesid üheaegselt ja üksuse toiminguga samal ajal (vt paragrahvid B3–B4);

b) üksuse toiming loob või parendab vara (näiteks lõpetamata toodang), mis on loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all (vt paragrahv B5), või

c) üksus jätab oma toiminguga loomata vara, millele üksusel oleks alternatiivne kasutusviis (vt paragrahvid B6–B8), ning üksusel on täitmisele pööratav õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (vt paragrahvid B9–B13).

Üksuse toimingust saadavate hüvede üheaegne saamine ja tarbimine (paragrahvi 35 punkt a)

B3 Mõnede toimingukohustuste puhul on lihtne hinnata, kas klient saab üksuse toimingust hüvesid selle toimingu tegemise ajal ning tarbib neid hüvesid üheaegselt nende saamisega. Selle näiteks on rutiinsed või korduvad teenused (näiteks koristusteenus), mille puhul on lihtne kindlaks teha, et klient saab ja tarbib üksuse toimingust tekkivaid hüvesid üheaegselt.

▼**M52**

B4 Muude toimingukohustuste puhul ei pruugi üksusel olla võimalik lihtsalt kindlaks teha, kas klient saab ja tarbib üksuse toimingust tekkivaid hüvesid üheaegselt ning samal ajal üksuse toimingu tegemisega. Selliste asjaolude korral loetakse toimingukohustus täidetavaks aja jooksul, kui üksus leiab, et kui järelejäänud toimingukohustuse täitmise kliendi jaoks võtaks üle mõni teine üksus, ei peaks ta seni lõpule viidud tööd olulises osas uuesti tegema. Selle kindlaks tegemisel, kas mõni teine üksus ei peaks üksuse poolt seni lõpule viidud tööd olulises osas uuesti tegema, lähtub üksus mõlemast järgmisest eeldusest:

a) jäetakse arvestamata võimalikud lepingulised või praktilised piirangud, mis ei võimaldaks üksusel järelejäänud toimingukohustust teisele üksusele üle anda, ning

b) eeldatakse, et järelejäänud toimingukohustust täitev teine üksus ei saaks kasutada ühtegi vara, mis on hetkel üksuse kontrolli all ja mis jääks üksuse kontrolli alla ka pärast toimingukohustuse üleminekut teisele üksusele.

Kliendi kontroll loodava või parendatava vara üle (paragrahvi 35 punkt b)

B5 Selle kindlaks tegemisel, kas vastavalt paragrahvi 35 punktile b on vara selle loomise või parendamise ajal kliendi kontrolli all, lähtub üksus paragrahvides 31–34 ja 38 esitatud kontrolli käsitlevatest nõuetest. Loodav või parendatav vara (näiteks lõpetamata toodang) võib olla materiaalne või immateriaalne.

Üksuse toiminguga ei looda vara, millel on alternatiivne kasutusviis (paragrahvi 35 punkt c)

B6 Selle hindamisel, kas tal on varale alternatiivne kasutusviis vastavalt paragrahvile 36, võtab üksus arvesse lepinguliste ja praktiliste piirangute mõju üksuse võimele suunata vara muusse kasutusse, näiteks müüa see teisele kliendile. Kliendilepingu lõpetamise võimalus ei ole oluline kaalutlus selle hindamisel, kas üksusel oleks võimalik suunata vara muusse kasutusse.

B7 Lepinguline piirang, mis takistab üksusel vara muusse kasutusse suunamist, peab olema oluline, et välistada üksuse jaoks vara alternatiivse kasutusviisi võimalus. Lepinguline piirang on oluline, kui kliendil oleks võimalus oma õigused lubatud varale täitmisele pöörata, kui üksus peaks püüdma suunata vara muusse kasutusse. Seevastu lepinguline piirang ei ole oluline juhul, kui vara on näiteks suures osas asendatav muude varadega, mida üksus saaks teisele kliendile võõrandada ilma lepingut rikkumata ja ilma et talle tekiks olulist kulu, mida ei oleks muul juhul seoses kõnealuse lepinguga tekkinud.

▼**M52**

B8 Praktiline piirang, mis takistab üksusel vara muusse kasutusse suunamast, esineb juhul, kui vara muusse kasutusse suunamine põhjustaks üksusele olulist majanduslikku kahju. Oluline majanduslik kahju võib tekkida seetõttu, et üksus peaks kandma suuri kulusid vara ümbertegemiseks või ta saab müüa vara ainult suure kahjumiga. Näiteks võib üksuse võime vara muusse kasutusse suunata olla praktiliselt piiratud juhul, kui varal on ainult ühe kliendi jaoks sobiv tehniline spetsifikatsioon või see asub kauges piirkonnas.

Õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest (paragrahvi 35 punkt c)

B9 Vastavalt paragrahvile 37 on üksusel õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest juhul, kui tal oleks õigus summale, mis vähemalt hüvitab tema seni tehtud toimingud olukorras, kus klient või muu osapool lõpetab lepingu mõnel muul põhjusel kui üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmine. Summa, mis vähemalt hüvitab üksuse seni tehtud toimingud, on summa, mis vastab selleks ajaks võõrandatud kaupade või teenuste ligikaudsele müügihinnale (näiteks toimingukohustuse täitmise käigus üksusele tekkinud kulude hüvitis, millele lisandub mõistlik kasumimarginaal), mitte üksnes üksuse võimaliku saamata jäänud tulu hüvitis lepingu lõpetamise korral. Mõistliku kasumimarginaali hüvitis ei pea võrduma kasumimarginaaliga, mida eeldataks juhul, kui leping täidetaks vastavalt lubatule, kuid üksusel peaks olema õigus saada hüvitist ühes järgmises summas:

a) lepingujärgse eeldatava kasumimarginaali osa, mis kajastab piisavalt seda, millises ulatuses on üksus oma lepingujärgsed kohustused täitnud enne lepingu lõpetamist kliendi (või muu osapoole) poolt, või

b) mõistlik tootlus üksuse poolt sarnaste lepingute korral kantavalt kapitalikulult (või üksuse tavapärane tegevusmarginaal sarnase lepingute korral) juhul, kui konkreetse lepingu marginaal on kõrgem kui üksuse tavaline tootlus sarnastelt lepingutelt.

B10 Üksuse õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest ei pea olema hetkel kehtiv tingimusteta õigus maksele. Paljudel juhtudel tekib üksuse tingimusteta õigus maksele alles pärast mõne kokkulepitud taseme saavutamist või pärast toimingukohustuse täielikku täitmist. Selle hindamisel, kas tal on õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest, võtab üksus arvesse seda, kas tal oleks täitmisele pööratav õigus nõuda või kinni pidada tasu seni tehtud toimingute eest juhul, kui leping lõpetataks enne kohustuse täitmist mõnel muul põhjusel kui üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmine.

▼**M52**

B11 Mõne lepingu puhul võib kliendil olla õigus leping lõpetada ainult teatavatel kindlatel aegadel lepingu kehtivusaja jooksul või ei pruugi kliendil üldse olla lepingu lõpetamise õigust. Kui klient püüab lõpetada lepingut, ilma et tal oleks antud ajal lepingu lõpetamise õigust (kaasa arvatud juhul, kui klient ei täida oma lubatud kohustusi), võib leping (või muud õigusaktid) anda üksusele õiguse jätkata lepingus lubatud kaupade või teenuste üleandmist kliendile ning nõuda kliendilt vastavate kaupade või teenuste eest lubatud tasu maksmist. Sellisel juhul on üksusel õigus saada tasu seni tehtud toimingute eest, sest tal on õigus jätkata oma kohustuste täitmist vastavalt lepingule ning nõuda kliendilt tema kohustuste täitmist (mis hõlmab lubatud tasu maksmist).

B12 Seni tehtud toimingute eest tasu saamise õiguse olemasolu ja täitmisele pööratavuse hindamisel võtab üksus arvesse nii lepingutingimusi kui ka õigusakte või õiguslikke pretsedente, mis võiksid vastavaid lepingutingimusi täiendada või neist ülimuslikud olla. See hõlmab selle hindamist, kas:

a) mõni õigusakt, haldustava või õiguslik pretsedent annab üksusele õiguse saada seni tehtud toimingute eest tasu, kuigi seda õigust ei ole kliendilepingus sätestatud;

b) asjakohasest õiguslikust pretsedendist nähtub, et sarnastel õigustel saada seni tehtud toimingute eest tasu ei ole sarnaste lepingute puhul siduvat õiguslikku toimet, või

c) üksuse tegevustava, mille kohaselt tasu saamise õigust täitmisele ei pöörata, on muutnud selle õiguse vastavas õiguskeskkonnas täitmisele mittepööratavaks. Siiski jääb üksusele õigus saada seni tehtu eest tasu juhul, kui tema õigus saada seni tehtu eest tasu jääb kliendilepingu kohaselt täitmisele pööratavaks, olenemata sellest, et üksus võib otsustada loobuda oma tasu saamise õigusest sarnaste lepingute puhul.

B13 Lepingus sätestatud maksegraafik ei näita tingimata seda, kas üksusel on täitmisele pööratav õigus saada seni tehtud toimingute eest tasu. Kuigi lepingus sätestatud maksegraafikus esitatakse kliendi poolt tasumisele kuuluva tasu ajastus ja summa, ei pruugi maksegraafik tingimata olla tõendiks, mis kinnitab üksuse õigust saada tasu seni tehtud toimingute eest. Selle põhjuseks on asjaolu, et leping võib sisaldada näiteks sätet, mille kohaselt kliendilt laekunud tasu kuulub tagasi maksmisele mõnel muul põhjusel peale üksuse lubatud kohustuste täitmata jätmise.

Toimingukohustuse täitmise edenemise mõõtmise meetodid

B14 Meetodid, mida saab kasutada selleks, et mõõta üksuse toimingukohustuse täitmise edenemist aja jooksul vastavalt paragrahvidele 35–37, hõlmavad järgmist:

▼**M52**

a) väljundimeetodid (vt paragrahvid B15–B17) ja

b) sisendimeetodid (vt paragrahvid B18–B19).

Väljundimeetodid

B15 Väljundimeetoditega kajastatakse müügitulu selleks hetkeks võõrandatud kaupadest või teenustest kliendile tekkiva väärtuse ja lepingu alusel lubatud veel võõrandamata kaupade või teenuste väärtuse vahekorra otsese mõõtmise põhjal. Väljundimeetodite hulka kuuluvad seni tehtud toimingute ülevaated, saavutatud tulemuste, eesmärgiks seatud tasemete, kulunud aja ning toodetud või tarnitud ühikute koguse hindamised. Selle kaalumisel, kas kasutada edenemise mõõtmiseks väljundimeetodit, võtab üksus arvesse seda, kas valitud väljund kujutaks toimingukohustuse täielikuks täitmiseks tehtud üksuse sooritust usaldusväärselt. Väljundimeetod ei kujutaks üksuse sooritust usaldusväärselt juhul, kui valitud väljund ei võimaldaks mõõta mõnda kaupa või teenust, mille kontroll on kliendile üle läinud. Näiteks toodetud või tarnitud ühikutel põhinevad väljundimeetodid ei kujutaks toimingukohustuse täielikuks täitmiseks tehtud üksuse sooritust usaldusväärselt juhul, kui üksuse toimingu tulemuseks aruandeperioodi lõpus on lõpetamata toodang või valmistoodang, mis on kliendi kontrolli all ja mida ei ole väljundi mõõtmisel arvesse võetud.

B16 Kui üksusel on õigus saada kliendilt tasu summas, mis vastab otseselt üksuse seni tehtud toimingute väärtusele kliendi jaoks (näiteks teenuseleping, mille kohaselt iga teenuse osutamise tunni eest küsitakse arvel fikseeritud summa), võib üksus praktilise abinõuna kajastada müügitulu summas, mille kohta üksusel on õigus esitada arve.

B17 Väljundimeetodi puudusteks on asjaolud, et edenemise mõõtmiseks kasutatavad väljundid ei pruugi olla otseselt vaadeldavad ning nende rakendamiseks vajalik informatsioon ei pruugi olla üksusele liigsete kuludeta kättesaadav. Seetõttu võib osutuda vajalikuks sisendimeetod.

Sisendimeetodid

B18 Sisendimeetoditega kajastatakse müügitulu jõupingutuste või sisendite põhjal, mida üksus rakendab toimingukohustuse täitmiseks (näiteks tarbitud ressursid, kulunud töötunnid, tehtud kulutused, möödunud aeg või kasutatud masinatunnid), võrreldуna sisendite eeldatava koguhulgaga, mis on vajalik vastava toimingukohustuse täitmiseks. Kui üksuse jõupingutused või sisendid jagunevad toimingуperioodi peale võrdselt, võib üksusele sobida lineaarne müügitulu kajastamise meetod.

B19 Sisendimeetodite puuduseks on asjaolu, et üksuse sisendite ning kaupade ja teenuste kontrolli kliendile üleandmise vahel võib puududa otsene seos. Seetõttu jätab üksus sisendimeetodis arvesse võtmata nende sisendite mõjud, mis vastavalt paragrahvis 39 kirjeldatud edenemise mõõtmise eesmärgile ei kujuta üksuse sooritust kaupade või teenuste kontrolli kliendile üleandmisel. Näiteks kulupõhise sisendimeetodi kasutamise korral võib järgmistel juhtudel tekkida vajadus korrigeerida tulemust vastavalt edenemise määrale:

▼M52

a) Kui tehtud kulutus ei aita kaasa üksuse toimingukohustuse täitmise edenemisele. Näiteks võib üksus jätta kajastamata müügitulu, mis põhineb sellistel tehtud kulutustel, mida saab seostada üksuse sooituse oluliste ebatõhususte, mis ei kajastu lepingu hinnas (näiteks ootamatult suure materjalijääkide koguse, tööjõu või muude ressursside kulud, mis tekkisid toimingukohustuse täitmise eesmärgil).

b) Kui tehtud kulutus ei ole proportsionaalne üksuse toimingukohustuse täitmise edenemisega. Sellisel juhul võib üksuse sooituse parimaks kujutamiseks korrigeerida sisendimeetodit nii, et müügitulu kajastatakse ainult vastava tehtud kulutuse ulatuses. Näiteks üksuse sooituse usaldusväärseks kujutamiseks võidakse kajastada müügitulu summas, mis võrdub toimingukohustuse täitmiseks kasutatud kauba maksumusega, juhul kui üksus eeldab lepingu sõlmimise ajal, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

i) kaup ei ole eristatav;

ii) eeldatavasti saab klient kauba üle kontrolli oluliselt varem, kui talle osutatakse kaubaga seotud teenuseid;

iii) võõrandatud kauba maksumus moodustab toimingukohustuse täieliku täitmise eeldatavatest kogukuludest olulise osa ja

iv) üksus hangib kauba kolmandalt osapoolelt ning ei osale oluliselt määral kauba väljatöötamises ega tootmises (kuid üksus tegutseb käsundiandjana vastavalt paragrahvidele B34–B38).

Tagastamisõigusega müük

B20 Mõne lepingu puhul annab üksus kontrolli toote üle kliendile ning annab kliendile ühtlasi õiguse toote erinevatel põhjustel (näiteks rahulolematus tootega) tagastada ja saada mis tahes kombinatsioonis järgmist:

a) makstud tasu täielik või osaline tagasimakse;

b) krediit, mida saab kasutada üksusele praegu või tulevikus võlgnetavate summade tasaarvestamiseks, ja

c) asendustoode.

B21 Tagastamisõigusega toote võõrandamise (ja mõnede tagasimaksevõimalusega teenuste) arvestamiseks kajastab üksus kõik järgneva:

a) võõrandatud toodete eest saadud müügitulu tasu summas, mida üksusel on tema hinnangul õigus saada (seega ei kajastata selliste toodete müügitulu, mille puhul eeldatakse nende tagastamist);

▼**M52**

b) tagasimaksekohustis ja

c) vara (ja vastav müügikulutuste korrigeerimine), mis vastab üksuse õigusele nõuda tagasimaksekohustise arveldamise korral kliendilt tagasi tooted.

B22 Üksuse lubadust olla tagastamisperioodi ajal valmis tagastatud toote vastuvõtmiseks ei arvestata toimingukohustusena, mis lisanduks tagasimakse tegemise kohustusele.

B23 Üksus rakendab paragrahvides 47–72 esitatud nõudeid (kaasa arvatud paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tasu hinnangute piiramise kohta), et teha kindlaks tasu summa, mida tal on tema hinnangul õigus saada (st arvestamata tooteid, mis eeldatavasti tagastatakse). Üksus ei kajasta selliseid laekunud (või tasumisele kuuluvaid) summasid, mille saamise õigust tal enda hinnangul ei ole, toodete kliendile üleandmise ajal müügituluna, vaid kajastab vastavaid laekunud (või tasumisele kuuluvaid) summasid tagasimaksekohustisena. Seejärel ajakohastab üksus iga aruandeperioodi lõpus oma hinnangut summadele, mida tal on eeldatavasti õigus võõrandatud toodete eest saada, ning teeb vastava muudatuse tehinguhinnas ja seega ka kajastatud müügitulu summas.

B24 Üksus ajakohastab tagasimaksekohustise mõõtmise tulemust iga aruandeperioodi lõpus, et võtta arvesse muutusi tagasimaksete summat käsitlevates ootustes. Üksus kajastab vastavaid korrigeerimisi müügituluna (või müügitulu vähendustena).

B25 Vara, mille kajastamise aluseks on üksuse õigus saada tagasimaksekohustise arveldamise korral kliendilt tooted tagasi, mõõdetakse esmalt toote (näiteks laovaru) endise bilansilise jääkmaksumuse alusel, millest lahutatakse mis tahes eeldatavad toodete tagasisaamise kulud (kaasa arvatud tagastatud toodete väärtuse võimalik vähenemine üksuse jaoks). Iga aruandeperioodi lõpus ajakohastab üksus vara mõõtmise tulemust vastavalt tagastatavaid tooteid käsitlevate ootuste muutustele. Üksus esitab vara ja tagasimaksekohustise eraldi.

B26 Toote kliendipoolset väljavahetamist sama tüüpi, sama kvaliteediga, samas seisukorras ja sama hinnaga teise toote vastu (mis on näiteks teist värvi või teise suurusega) ei loeta käesoleva standardi rakendamisel tagastamiseks.

B27 Lepinguid, mis lubavad kliendil defektiga toote tagastada ja saada vastu toimiva toote, hinnatakse vastavalt paragrahvides B28–B33 esitatud garantiisid käsitlevatele juhistele.

▼**M52**

Garantiid

B28 Tavaliselt annavad üksused koos toote (kauba või teenuse) müügiga kaasa garantii (vastavalt lepingule, õigusaktile või üksuse tegevustavale). Garantii laad võib olla väga erinev olenevalt majandusharust ja lepingutest. Mõned garantiid annavad kliendile kindluse, et seotud toode toimib nii, nagu osapooled on soovinud, kuna see vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele. Muude garantiide puhul pakutakse kliendile peale kindluse, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, ka mõnda teenust.

B29 Kui kliendil on õigus osta garantii eraldi (näiteks seetõttu, et garantiile on määratud eraldi hind või selle kohta sõlmitakse eraldi kokkulepe), on garantii puhul tegemist eristatava teenusega, sest üksus lubab osutada kliendile teenust lisaks sellele tootele, mis toimib lepingus kirjeldatud viisil. Osutatud juhul arvestab üksus lubatud garantiid kui toimingukohustust vastavalt paragrahvidele 22–30 ning jaotab ühe osa tehinguhinnast sellele toimingukohustusele vastavalt paragrahvidele 73–86.

B30 Kui kliendil ei ole õigust osta garantiid eraldi, arvestab üksus garantiid vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*, välja arvatud juhul, kui lubatud garantii või lubatud garantii osa alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele.

B31 Selle hindamisel, kas garantii alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, võtab üksus arvesse näiteks järgmisi asjaolusid:

a) Kas garantiikohustus tuleneb õigusaktidest – kui garantii andmist nõutakse õigusaktiga, näitab sellise õigusakti olemasolu, et lubatud garantii ei ole toimingukohustus, sest selliste nõuete eesmärk on tavaliselt kaitsta kliente defektiga toodete ostmise riski eest.

b) Garantii kehtivusaja kestus – mida pikem on kehtivusaeg, seda tõenäolisem on, et lubatud garantii on toimingukohustus, sest suurema tõenäosusega osutatakse selle alusel ka teenust lisaks kindlusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele.

c) Üksuse poolt täitmiseks lubatud ülesannete laad – kui üksus peab täitma konkreetseid ülesandeid, millega tagatakse kindlus, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele (näiteks defektiga toote tagasisaatmise teenus), siis ei tekita sellised ülesanded tõenäoliselt toimingukohustust.

▼M52

B32 Kui garantii või garantii osa alusel osutatakse kliendile teenust, mis lisandub kinnitusele, et toode vastab kokkulepitud spetsifikatsioonidele, on lubatud teenus toimingukohustus. Seetõttu jaotab üksus tehinguhinna osa vastavale tootele ja teenusele. Kui üksus lubab nii kindlust tagavat garantiid kui ka teenusegarantiid, kuid tal ei ole mõistlikku võimalust nende üle eraldi arvestust pidada, arvestab üksus mõlemat garantiid koos ühe toimingukohustusena.

B33 Õigusakt, mis kohustab üksust maksma hüvitist juhul, kui tema tooted põhjustavad kahju või kahjustusi, ei tekita toimingukohustust. Näiteks võib tootja müüa tooteid jurisdiktsioonis, mille õigusaktid panevad tootjale vastutuse võimaliku kahju eest (näiteks vallasvarale), mille põhjustab toote kasutamine kliendi poolt selle ettenähtud otstarbel. Sarnaselt ei tekita toimingukohustust üksuse lubadus kompenseerida kliendile kohustisi ja kahju, mis tekivad patendi-, autori-, kaubamärgiõigusega seotud nõuetest või muudest üksuse toodete poolt põhjustatud rikkumistest. Üksus arvestab selliseid kohustusi vastavalt standardile IAS 37.

Käsundiandja ja käsundisaaja tasud

▼M55

B34 Kui kliendile kaupade või teenuste pakkumisse on kaasatud kolmas osapool, teeb üksus kindlaks, kas tema lubaduse puhul on tegemist täitmiskohustusega, mille alusel ta peab vastavaid kaupu või teenuseid ise pakkuma (st üksus on käsundiandja), või korraldama kõnealuste kaupade või teenuste pakkumise kolmanda isiku poolt (st üksus on käsundisaaja). Üksus määrab kliendile lubatud iga kindlaksmääratud kauba või teenuse puhul kindlaks, kas ta on käsundiandja või käsundisaaja. Kindlaksmääratud kaup või teenus on kliendile tarnitav eristatav kaup või teenus (või eristatav kaupade või teenuste pakett) (vt paragrahvid 27–30). Kui kliendileping hõlmab rohkem kui ühte kindlaksmääratud kaupa või teenust, võib üksus olla mõne kindlaksmääratud kauba või teenuse puhul käsundiandja ja muude kaupade ja teenuste puhul käsundisaaja.

B34A Lubaduse laadi kindlaksmääramiseks (nagu on kirjeldatud paragrahvis B34) teeb üksus järgmist:

a) teeb kindlaks kliendile tarnitavad kindlaksmääratud kaubad või teenused (mis võib näiteks olla õigus kolmanda isiku poolt tarnitavale kaubale või teenusele (vt paragrahv 26)) ja

b) hindab, kas iga kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile tema kontrolli all (nagu on kirjeldatud paragrahvis 33).

B35 Üksus on käsundiandja, kui kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile tema kontrolli all. Siiski ei pruugi kindlaksmääratud kaup olla tingimata üksuse kontrolli all, kui üksus saab seadusliku omandiõiguse kõnealusele kaubale vaid lühikeseks ajaks enne seadusliku omandiõiguse üleandmist kliendile. Käsundiandjana tegutsev üksus võib täita toimingukohustuse tarnida kindlaksmääratud kaup või teenus ise või kaasata kolmanda osapoole (näiteks alltöövõtja), kes täidaks toimingukohustuse osaliselt või täies ulatuses tema nimel.

▼**M55**

B35A Kui kliendile kaupade või teenuste pakkumisse on kaasatud kolmas osapool, saab käsundiandjana tegutsev üksus kontrolli järgmistest ühe üle:

a) kolmandalt isikult saadav kaup või muu vara, mille ta seejärel võõrandab kliendile;

b) õigus kolmanda isiku poolt ostutavale teenusele, mis võimaldab üksusel anda kõnealusele kolmandale isikule korralduse osutada kliendile teenust üksuse nimel;

c) kolmandalt isikult saadav kaup või teenus, mille ta seejärel liidab muude kaupade või teenustega kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimisel kliendile. Näiteks juhul, kui üksus osutab olulisel määral teenust, mis seisneb kolmanda isiku tarnitavate kaupade või teenuste ühendamises (vt paragrahvi 29 punkt a) lepingu kohaselt kliendile lubatud kindlaksmääratud kauba või teenusega, on kindlaksmääratud kaup või teenus enne kõnealuse kauba või teenuse kliendile võõrandamist üksuse kontrolli all. See on tingitud sellest, et esiteks saab üksus kontrolli kindlaksmääratud kauba või teenuse (mis hõlmab kaupu või teenuseid kolmandatelt isikutelt) sisendite üle ja juhib nende kasutamist, et luua liitväljund, mis on kindlaksmääratud kaup või teenus.

B35B Kui käsundiandjana tegutsev üksus täidab toimingukohustuse, kajastab see üksus müügitulu selle tasu brutosummas, mida tal on enda hinnangul õigus võõrandatud kindlaksmääratud kauba või teenuse eest saada.

B36 Üksus on käsundisaaja, kui tema toimingukohustus seisneb selles, et ta korraldab kindlaksmääratud kauba või teenuse pakkumise kolmanda osapoole poolt. Kolmanda isiku tarnitud kindlaksmääratud kaup või teenus ei ole enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile käsundisaajana tegutseva üksuse kontrolli all. Kui käsundisaajana tegutsev üksus täidab toimingukohustuse, kajastab ta müügitulu summas, mis vastab mis tahes teenus- või vahendustasule, mida tal on enda hinnangul õigus saada selle eest, et ta korraldab kindlaksmääratud kaupade või teenuste pakkumise kolmanda osapoole poolt. Üksuse teenus- või vahendustasu võib olla tasu netosumma, mis jääb üksusele pärast seda, kui ta on maksnud kolmandale osapoolele ära selle poolt pakutavate kaupade või teenuste eest saadud tasu.

B37 Seda, et kindlaksmääratud kaup või teenus on enne kõnealuse kauba või teenuse võõrandamist kliendile üksuse kontrolli all (ja seega on üksus käsundiandja) (vt paragrahv B35), osutavad muu hulgas järgmised näitajad:

a) põhivastutus kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimise lubaduse täitmise eest lasub üksusel. See hõlmab tavaliselt vastutust kindlaksmääratud kauba või teenuse vastuvõetavuse eest (näiteks põhivastutus selle eest, et kaup või teenus vastab kliendi spetsifikatsioonidele). Kui põhivastutus kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimise lubaduse täitmise eest lasub üksusel, võib see osutada, et kindlaksmääratud kauba või teenuse tarnimisega seotud kolmas isik tegutseb üksuse nimel;

▼M55

b) üksusel on laorisk enne seda, kui kindlaksmääratud kaup või teenus on kliendile võõrandatud, või pärast seda, kui kontroll on läinud üle kliendile (näiteks juhul, kui kliendil on tagastamisõigus). Näiteks juhul, kui üksus omandab või kohustub omandama kindlaksmääratud kauba või teenuse enne kliendiga lepingu sõlmimist, võib see osutada, et üksus suudab enne kauba või teenuse kliendile võõrandamist kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik kaubast või teenusest tulenevad järelejäänud hüved;

c) üksusel on kaalutlusõigus kindlaksmääratud kauba või teenuse hinna kindlaksmääramisel. Sellise hinna määramine, mida klient kindlaksmääratud kauba või teenuse eest maksab, võib osutada, et üksus suudab kõnealuse kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik järelejäänud hüved. Mõnel juhul võib siiski käsundisaajal olla kaalutlusõigus hinna määramisel. Näiteks võib käsundisaajal olla teatav paindlikkus hindade määramisel, et saada täiendavat tulu kolmanda isiku poolt klientidele kaupade või teenuste pakkumise korraldamise teenuse eest;

B37A Paragrahvis B37 esitatud näitajad võivad kontrolli hindamisel olla rohkem või vähem asjakohased, sõltuvalt kindlaksmääratud kauba või teenuse laadist ja lepingutingimustest. Lisaks võivad erinevad näitajad anda erinevate lepingute puhul veenvamaid tõendeid.

B38 Kui kolmas üksus võtab üle üksuse lepingulised toimingukohustused ja lepingulised õigused, nii et üksus ei ole enam kohustatud toimingukohustuse täitmiseks kindlaksmääratud kaupa või teenust kliendile võõrandama (st üksus ei tegutse enam käsundiandjana), ei kajasta üksus vastava toimingukohustuse kohta müügitulu. Selle asemel kaalub üksus, kas tal tuleks kajastada müügitulu toimingukohustuse eest, mis seisneb lepingu saamises teise osapoole jaoks (st kas üksus tegutseb käsundisaajana).

▼M52

Kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks

B39 Kliendi õigused täiendavate kaupade või teenuste saamiseks tasuta või soodushinnaga võivad esineda mitmel kujul, sealhulgas müügiergutusvahendid, kliendi preemiapunktid, lepingu pikendamise õigused või tulevased kaupade või teenuste allahindlused.

B40 Kui üksus annab lepingus kliendile õiguse saada täiendavaid kaupu või teenuseid, tekib selle õiguse alusel lepinguline toimingukohustus üksnes juhul, kui see õigus annab kliendile varalise õiguse, mida ta ei saaks ilma kõnealust lepingut sõlmimata (näiteks allahindlus, mis lisandub nendele allahindlustele, mida tavaliselt tehakse kõnealuste toodete või teenuste müümisel selles geograafilises piirkonnas või sellel turul vastavale kliendikategooriale). Kui see õigus annab kliendile varalise õiguse, teeb klient üksusele sisuliselt ettemakse tulevikus saadavate kaupade või teenuste eest ning üksus kajastab müügitulu vastavate kaupade või teenuste üleandmise või õiguse aegumise ajal.

▼**M52**

B41 Kui kliendil on õigus saada täiendavat kaupa või teenust hinnaga, mis vastaks selle kauba või teenuse eraldiseisvale müügihinnale, ei anna see õigus kliendile varalist õigust isegi juhul, kui seda õigust saab kasutada ainult varasema lepingu sõlmimise korral. Sellisel juhul on üksus teinud turunduspakkumise, mida ta arvestab käesoleva standardi kohaselt üksnes juhul, kui klient kasutab täiendavate kaupade või teenuste ostmise õigust.

B42 Paragrahvi 74 kohaselt peab üksus jaotama tehinguhinna toimingukohustustele suhteliste eraldiseisvate müügihindade põhjal. Kui kliendi täiendavate toodete või teenuste saamise õiguse eraldiseisev müügihind ei ole otseselt vaadeldav, teeb üksus selle kindlaks hinnanguliselt. Nimetatud hinnangus peab kajastuma allahindlus, mida klient õigust kasutades saaks ja mida on korrigeeritud mõlema järgmise asjaolu arvesse võtmiseks:

a) mis tahes allahindlus, mida klient võiks saada ilma õigust kasutamata, ja

b) õiguse kasutamise tõenäosus.

B43 Kui kliendil on varaline õigus saada tulevikus kaupu või teenused ning need kaubad või teenused on sarnased lepingus nimetatud algsete kaupade või teenustega ja neid pakutakse vastavalt algse lepingu tingimustele, võib üksus praktilistel kaalutlustel õiguse eraldiseisva müügihinna hindamise asemel jaotada tehinguhinna kõnealuse õiguse alusel müüdavatele kaupadele või teenustele, võttes aluseks eeldatavalt tarnitavad kaubad või teenused ja nende eest eeldatavalt saadava tasu. Tavaliselt kasutatakse seda liiki õigusi lepingupikenduste puhul.

Klientide kasutamata õigused

B44 Vastavalt paragrahvile 106 kajastab üksus kliendi ettemakse laekumise korral lepingulist kohustist ettemakse summas, mis on tehtud üksuse toimingukohustuse eest võõrandada kaubad või teenused või olla valmis nende võõrandamiseks tulevikus. Üksus lõpetab vastava lepingulise kohustise kajastamise (ja kajastab müügitulu) siis, kui ta annab kõnealused kaubad või teenused üle ja seega täidab oma toimingukohustuse.

B45 Kliendi tagastamatu ettemakse üksusele annab kliendile õiguse saada tulevikus kaupa või teenust (ning paneb üksusele kohustuse olla valmis kauba või teenuse võõrandamiseks). Siiski ei pruugi kliendid kõiki oma lepingulisi õigusi kasutada. Selliseid kasutamata jäetud õigusi nimetatakse ka realiseerimiskulu vähenduseks (*breakage*).

B46 Kui üksus eeldab, et tal tekib seoses mõne lepingulise kohustisega õigus teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, kajastab ta eeldatavat realiseerimiskulu vähenduse summat müügituluna proportsionaalselt kliendi õiguste kasutamise struktuuriga. Kui üksus eeldab, et tal ei teki õigust teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, kajastab ta eeldatavat realiseerimiskulu vähenduse summat müügituluna juhul, kui kliendi järelejäänud õiguste kasutamine muutub vähetõenäoliseks. Selle kindlaks tegemiseks, kas ta saab eeldada õigust teatavas summas realiseerimiskulu vähendusele, võtab üksus arvesse paragrahvides 56–58 esitatud nõudeid muutuva tulu hinnangute piiramise kohta.

▼M52

B47 Üksus kajastab kohustisena (mitte müügituluna) kõik sellised kliendi kasutamata õigustega seotud laekunud tasud, mille üksus peab hüvitama kolmandale osapoolele, näiteks valitsusasutusele vastavalt õigusaktidele, mis reguleerivad omanikuta vara küsimusi.

Tagastamatud ettemaksed (ja mõned seotud kulutused)

B48 Mõnes lepingus nähakse ette, et üksus nõuab kliendilt lepingu sõlmimise ajal või sellele lähedasel ajal tagastamatut ettemakset. Selle näiteks on spordiklubi liikmelepingutes ette nähtud liitumistasud, telekommunikatsiooniteenuste lepingutes ette nähtud aktiveerimistasud, mõnede teenuselepingute ettevalmistustasud ja mõnede tarnelepingute alustamise tasud.

B49 Sellistes lepingutes sisalduvate toimingukohustuste kindlakstegemiseks hindab üksus, kas tasu on seotud lubatud kauba või teenuse võõrandamisega. Paljudel juhtudel võib tagastamatu ettemakse küll olla seotud mõne tegevusega, mille üksus peab tegema lepingu sõlmimise ajal või sellele lähedasel ajal, et lepingut täita, kuid selle tegevuse tulemuseks ei ole lubatud kauba või teenuse võõrandamine kliendile (vt paragrahv 25). Pigem on tegemist ettemaksega tulevikus müüdavate kaupade või teenuste eest, mis kajastatakse müügituluna vastavate kaupade või teenuste võõrandamise ajal tulevikus. Müügitulu kajastamise periood võib olla lepingu algsest kehtivusajast pikem, kui üksus annab kliendile õiguse lepingut pikendada ning selle õiguse alusel tekib kliendile varaline õigus, nagu on kirjeldatud paragrahvis B40.

B50 Kui tagastamatu ettemakse on seotud kauba või teenusega, siis üksus hindab, kas kaupa või teenust tuleks arvestada eraldi toimingukohustusena vastavalt paragrahvidele 22–30.

B51 Üksus võib küsida tagastamatut tasu osaliselt hüvitisena lepingu ettevalmistamiseks (või vastavalt paragrahvile 25 muude haldusülesannete täitmiseks) tehtud kulutuste eest. Kui sellised ettevalmistavad tegevused ei vasta toimingukohustuse kriteeriumitele, jätab üksus need tegevused (ja nendega seotud kulutused) arvesse võtmata, kui ta mõõdab edenemist vastavalt paragrahvile B19. Selle põhjuseks on asjaolu, et ettevalmistavate tegevuste kulud ei kujuta teenuste kliendile võõrandamist. Üksus hindab, kas lepingu ettevalmistamiseks tehtud kulutuste tulemusena on tekkinud vara, mida kajastatakse vastavalt paragrahvile 95.

Litsentsimine

▼M55

B52 Litsents annab kliendile õigused üksuse intellektuaalomandile. Intellektuaalomandi litsentse võidakse anda muu hulgas järgnevale:

a) tarkvara ja tehnoloogia;

b) linateosed, muusika ning muud meedia ja meelelahutuse vormid;

c) frantsiisid ja

d) patendid, kaubamärgid ja autoriõigused.

▼M55

B53 Lisaks lubadusele anda kliendile litsents (või litsentsid) võib üksus anda lubaduse, et ta võõrandab kliendile muid kaupu või teenuseid. Sellised lubadused võivad olla lepingus selgesõnaliselt sätestatud või eeldatud üksuse tegevustava, avaldatud põhimõtete või konkreetsete avalduste alusel (vt paragrahv 24). Kui kliendileping sisaldab lubadust anda kliendile lisaks muudele lubatud kaupadele või teenustele litsents (või litsentsid), siis rakendab klient samuti nagu muude lepinguliikide puhul paragrahve 22–30, et teha kindlaks iga lepingus sisalduv toimingukohustus.

▼M52

B54 Kui litsentsi andmise lubadus ei ole vastavalt paragrahvidele 26–30 muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristatav, arvestab üksus litsentsi andmise lubadust ning muid lubatud kaupu või teenuseid koos ühe toimingukohustusena. Muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristamatud litsentsid on näiteks järgmised:

a) litsents, mis on materiaalse kauba osaks ning on lahutamatult seotud kauba toimimisega, ja

b) litsents, millest klient saab kasu üksnes koos sellega seotud teenusega (näiteks üksuse pakutavad internetipõhised teenused, mis annavad kliendile litsentsi alusel juurdepääsu sisule).

B55 Kui litsents ei ole eristatav, rakendab üksus paragrahve 31–38, et teha kindlaks, kas toimingukohustus (mis hõlmab lubatud litsentsi) on aja jooksul täidetav või teataval ajahetkel täidetav toimingukohustus.

B56 Kui litsentsi andmise lubadus on muudest lepingus lubatud kaupadest või teenustest eristatav ning seega kujutab litsentsi andmise lubadus endast eraldi toimingukohustust, teeb üksus kindlaks, kas litsents läheb kliendile üle teataval ajahetkel või aja jooksul. Seda kindlaks tehes võtab üksus arvesse, kas tema lubadus kliendile litsentsi andmise kohta seisneb olemuslikult selles, et kliendile antakse:

a) õigus saada juurdepääs üksuse intellektuaalomandile sellisel kujul, nagu see eksisteerib litsentsi kehtivusaja jooksul, või

b) õigus kasutada kliendi intellektuaalomandit sellisel kujul, nagu see eksisteerib litsentsi andmise hetkel.

Üksuse lubaduse olemuse kindlakstegemine

▼M55

B57 [Välja jäetud]

B58 Litsentsi andmist käsitleva üksuse lubaduse olemus seisneb lubaduses anda juurdepääs üksuse intellektuaalomandile, juhul kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

▼M55

a) lepingus nõutakse või kliendil on õigustatud ootus, et üksus teostab tegevusi, mis mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, millele klient on õigused saanud (vt paragrahvid B59 ja B59A);

b) litsentsiga antud õiguste tagajärjel avaldavad üksuse paragrahvi B58 punktis a osutatud tegevused kliendile otsest kasulikku või kahjulikku mõju ja

c) nimetatud tegevuste tulemusena ei võõrandata tegevuste käigus kliendile kaupa või teenust (vt paragrahv 25).

▼M52

B59 Tegurid, mis võivad näidata, et kliendil võib olla õigustatud ootus, et üksus teostab tegevusi, mis mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, hõlmavad üksuse tegevustavasid, avaldatud põhimõtteid või konkreetseid avaldusi. Üksuse ja kliendi ühine majanduslik huvi (näiteks müügipõhine litsentsitasu) seoses intellektuaalomandiga, millele klient on õigused saanud, võib samuti näidata, et kliendil võib olla õigustatud ootus, et üksus selliseid tegevusi teostab, kuid see ei ole määrava tähtsusega kriteerium.

▼M55

B59A Üksuse tegevused mõjutavad oluliselt intellektuaalomandit, millele klient on õigused saanud, kui kehtib üks järgmistest:

a) kõnealused tegevused muudavad eeldatavalt oluliselt intellektuaalomandi vormi (nt ülesehitus või sisu) või funktsionaalsust (nt funktsiooni või ülesande täitmise suutlikkus) või

b) kliendi suutlikkus omandada intellektuaalomandist hüved tuleneb või sõltub olulises osas kõnealustest tegevustest. Näiteks kaubamärgist saadav hüve tuleneb või sõltub sageli üksuse pidevast tegevusest, mis toetab või säilitab intellektuaalomandi väärtust.

Juhul kui intellektuaalomandil, millele klient on õigused saanud, on märkimisväärne eraldiseisev funktsionaalsus, tuleneb oluline osa kõnealuse intellektuaalomandi hüvest kõnealusest funktsionaalsusest. Seega ei mõjutaks kliendi suutlikkust omandada kõnealuse intellektuaalomandi hüved oluliselt üksuse tegevused, välja arvatud juhul, kui kõnealused tegevused oluliselt muudavad intellektuaalomandi vormi või funktsionaalsust. Intellektuaalomandi liigid, millel on sageli märkimisväärne eraldiseisev funktsionaalsus, hõlmavad tarkvara, bioloogilisi koostisosasid või ravimikoostist ja valmisjärgus meediasisu (nt filmid, telesaated ja muusikasalvestised).

▼M52

B60 Kui paragrahvis B58 esitatud tingimused on täidetud, arvestab üksus litsentsi andmist käsitlevat lubadust aja jooksul täidetava toimingukohustusena, sest klient saab ja tarbib üheaegselt hüvesid, mis tulenevad üksuse toimingust oma intellektuaalomandile juurdepääsu võimaldamisel selle toimingu ajal (vt paragrahvi 35 punkt a). Üksus rakendab paragrahve 39–45, et valida sobiv meetod, millega mõõta juurdepääsu võimaldamise toimingukohustuse täitmise edenemist.

▼M52

B61 Kui paragrahvis B58 esitatud tingimused ei ole täidetud, seisneb üksuse lubadus selles, et ta annab õiguse kasutada oma intellektuaalomandit sellisel kujul (vormi ja funktsionaalsuse mõttes), nagu see eksisteerib kliendile litsentsi andmise hetkel. See tähendab, et klient saab litsentsi ülemineku hetkel juhtida litsentsi kasutamist ning omandada olulises osas kõik litsentsist tulenevad järelejäänud hüved. Üksus arvestab oma intellektuaalomandi kasutamise õigust andva litsentsi andmise lubadust teataval ajahetkel täidetava toimingukohustusena. Üksus rakendab paragrahvi 38, et teha kindlaks, millisel ajahetkel litsents kliendile üle läheb. Siiski ei saa intellektuaalomandi kasutamise õigust andvast litsentsist saadavat müügitulu kajastada enne perioodi, mil kliendil on võimalik litsentsi kasutada ja sellest kasu saada. Näiteks kui tarkvaralitsentsi kehtivusaeg algab enne seda, kui üksus annab kliendile (või teeb talle muul viisil kättesaadavaks) koodi, mis võimaldab kliendil tarkvara kohe kasutama hakata, ei kajasta üksus müügitulu enne selle koodi andmist (või muul viisil kättesaadavaks tegemist).

B62 Selle kindlaks tegemisel, kas litsentsiga antakse õigus saada juurdepääs üksuse intellektuaalomandile või õigus üksuse intellektuaalomandit kasutada, jätab üksus arvesse võtmata järgmised asjaolud:

a) aja, geograafilise piirkonna või kasutamisega seotud piirangud – sellised piirangud määravad kindlaks lubatud litsentsi omadused, mitte selle, kas üksus täidab oma toimingukohustust teataval ajahetkel või aja jooksul;

b) üksuse antud kinnitused, et tal on olemas kehtiv intellektuaalomandi patent ja ta kaitseb seda patenti loata kasutamise korral – patendiõiguse kaitsmise lubadus ei ole toimingukohustus, sest patendi kaitsmisega kaitstakse üksuse intellektuaalomandi kui vara väärtust ning tagatakse kliendile kindlus, et talle antud litsents on selliste omadustega, nagu lepingus on lubatud.

Müügipõhine või kasutuspõhine litsentsitasu

B63 Olenemata paragrahvides 56–59 esitatud nõuetest, kajastab üksus intellektuaalomandi litsentsi eest lubatud müügipõhisest või kasutuspõhisest litsentsitasust saadud müügitulu alles siis, kui toimub kahest järgmisest sündmusest hilisem:

a) toimub järgnev müük või kasutamine ning

b) toimingukohustus, millele müügipõhine või kasutuspõhine litsentsitasu on osaliselt või täielikult jaotatud, on täidetud (või osaliselt täidetud).

▼M55

B63A Paragrahvi B63 kohase müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu nõuet kohaldatakse juhul, kui litsentsitasu on seotud üksnes intellektuaalomandi litsentsiga või kui intellektuaalomandi litsents on peamine litsentsitasuga seotud element (näiteks võib intellektuaalomandi litsents olla peamine litsentsitasuga seotud element juhul, kui üksusel on põhjendatud ootus, et klient omistab litsentsile oluliselt rohkem väärtust kui muudele litsentsitasuga seotud kaupadele või teenustele).

▼M55

B63B Kui paragrahvi B63A nõue on täidetud, kajastatakse müügipõhisest või kasutuspõhisest litsentsitasust saadud müügitulu täielikult vastavalt paragrahvile B63. Kui paragrahvi B63A nõue ei ole täidetud, kohaldatakse müügipõhise või kasutuspõhise litsentsitasu suhtes paragrahvide 50–59 kohaseid muutuva tasu nõudeid.

▼M52

Tagasiostulepingud

B64 Tagasiostuleping on leping, millega üksus müüb vara ning ühtlasi lubab või annab õiguse (samas või muus lepingus) osta see vara tagasi. Tagasi ostetud varaks võib olla algselt kliendile müüdud vara, sellega olulises osas samaväärne vara või muu vara, mille koosseisu algselt müüdud vara kuulub.

B65 Tagasiostulepingutel on üldjuhul kolm võimalikku vormi:

a) üksuse kohustus vara tagasi osta (forvard);

b) üksuse õigus vara tagasi osta (ostuoptsioon) ja

c) üksuse kohustus kliendi nõudmisel vara tagasi osta (müügioptsioon).

Forvard või ostuoptsioon

▼M54

B66 Kui üksusel on kohustus või õigus vara tagasi osta (forvard või ostuõigus), ei saa klient vara üle kontrolli, sest kliendi võime juhtida vara kasutamist ning omandada olulises osas kõik varast tulenevad järelejäänud hüved on piiratud, kuigi vara võib olla füüsiliselt kliendi valduses. Seega arvestab üksus lepingut ühena järgmistest:

a) rendina vastavalt standardile IFRS 16 *Rendiarvestus*, kui üksus võib või peab vara tagasi ostma vara algsest müügihinnast väiksema summa eest, välja arvatud juhul, kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust. Kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab finantskohustist vastavalt standardile IFRS 9, või

▼M52

b) rahastamiskokkuleppena vastavalt paragrahvile B68, kui üksus võib või peab vara tagasi ostma vara algse müügihinnaga võrdse või sellest suurema summa eest.

B67 Tagasiostuhinna ja müügihinna võrdlemisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust.

B68 Kui tagasiostuleping on rahastamiskokkulepe, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab kliendilt saadud tasu summa ning kliendile intresside ja vajadusel töötlemis- või hoidmiskulude (näiteks kindlustuskulu) katteks makstava tasu summa vahet.

B69 Kui optsioon aegub, ilma et seda oleks kasutatud, lõpetab üksus kohustise kajastamise ja kajastab müügitulu.

▼M52

Müügioptsioon

▼M54

B70 Kui üksusel on kohustus osta vara tagasi kliendi nõudmisel (müügioptsioon) vara algsest müügihinnast väiksema hinnaga, kaalub üksus lepingu sõlmimise ajal, kas kliendil on selle õiguse kasutamiseks olulisi majanduslikke stiimuleid. Kui klient seda õigust kasutab, on sisuliselt tegemist olukorraga, kus klient maksab üksusele tasu õiguse eest konkreetset vara teatava ajavahemiku jooksul kasutada. Seega, kui kliendil on nimetatud õiguse kasutamiseks oluline majanduslik stiimul, arvestab üksus kokkulepet rendina vastavalt standardile IFRS 16, välja arvatud juhul, kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust. Kui leping on osa müügi- ja tagasirenditehingust, jätkab üksus vara kajastamist ning kajastab ühtlasi finantskohustise summas, mis vastab kliendilt saadud mis tahes tasudele. Üksus kajastab finantskohustist vastavalt standardile IFRS 9.

▼M52

B71 Selle kindlaks tegemiseks, kas kliendil on oma õiguse kasutamiseks oluline majanduslik stiimul, võtab üksus arvesse mitmesuguseid asjaolusid, kaasa arvatud tagasiostuhinna ja vara eeldatava turuväärtuse suhet tagasiostmise kuupäeva seisuga ning kõnealuse õiguse aegumiseni jäänud ajavahemikku. Näiteks kui võib eeldada, et tagasiostuhind ületab oluliselt vara turuväärtust, võib see osutada, et kliendil on oma müügioptsiooni kasutamiseks oluline majanduslik stiimul.

B72 Kui kliendil ei ole olulist majanduslikku stiimulit kasutada oma õigust vara algsest müügihinnast madalama hinnaga, arvestab üksus seda kokkulepet nii, nagu oleks tegemist tagastamisõigusega toote müügiga vastavalt paragrahvides B20–B27 esitatud kirjeldusele.

B73 Kui vara tagasiostuhind on algse müügihinnaga võrdne või sellest suurem ning ületab vara eeldatavat turuhinda, on lepingu puhul sisuliselt tegemist rahastamiskokkuleppega ning seetõttu arvestatakse seda nii, nagu on kirjeldatud paragrahvis B68.

B74 Kui vara tagasiostuhind on algse müügihinnaga võrdne või sellest suurem ja vara eeldatavast turuhinnast väiksem või sellega võrdne ja kliendil ei ole olulist majanduslikku stiimulit kasutada oma õigust, arvestab üksus seda kokkulepet nii, nagu oleks tegemist tagastamisõigusega toote müügiga vastavalt paragrahvides B20–B27 esitatud kirjeldusele.

B75 Tagasiostuhinna ja müügihinna võrdlemisel võtab üksus arvesse raha ajaväärtust.

B76 Kui optsioon aegub, ilma et seda oleks kasutatud, lõpetab üksus kohustise kajastamise ja kajastab müügitulu.

Saatmiskorraldused

B77 Kui üksus tarnib toote kolmandale osapoolele (näiteks vahendajale või edasimüüjale) lõppklientidele müümiseks, hindab üksus, kas kõnealune kolmas osapool on sellel ajahetkel saanud toote üle kontrolli. Kui kolmas osapool ei ole saanud toote üle kontrolli, võib ta talle tarnitud toodet hoida saatmiskorralduse alusel. Seega ei kajasta üksus müügitulu toote kolmandale osapoolele tarnimise hetkel, kui tarnitud toodet hoitakse saatmiskorralduse alusel.

▼**M52**

B78 Seda, et kokkuleppe puhul on tegemist saatmiskorraldusega, näitavad muu hulgas järgmised asjaolud:

a) toode on üksuse kontrolli all seni, kuni toimub teatav kindel sündmus, näiteks toote müük vahendaja kliendile, või kuni kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni;

b) üksusel on võimalik nõuda toote tagastamist või toote üleandmist kolmandale osapoolele (näiteks teisele vahendajale) ja

c) vahendajal ei ole tingimusteta kohustust toote eest maksta (kuigi tal võib olla tagatise maksmise kohustus).

Ilma kauba väljastamiseta (*bill-and-hold*) müügikokkulepped

B79 Ilma kauba väljastamiseta müügikokkulepe on leping, mille alusel üksus esitab kliendile toote eest arve, kuid toode jääb füüsiliselt üksuse valdusse seni, kuni see mõnel tulevasel ajahetkel kliendile üle antakse. Klient võib nõuda üksuselt sellise lepingu sõlmimist näiteks seetõttu, et kliendil ei ole toote hoidmiseks vaba ruumi või kliendi tootmisgraafikus on tekkinud viivitus.

B80 Üksus teeb kindlaks, millisel ajahetkel ta on toote võõrandamise toimingukohustuse täitnud, hinnates seda, millal klient saab kontrolli vastava toote üle (vt paragrahv 38). Mõne lepingu puhul antakse kontroll üle kas siis, kui toode tarnitakse kliendi asukohta, või siis, kui toode saadetakse välja; see sõltub lepingu tingimustest (kaasa arvatud tarne- ja saatmistingimustest). Seevastu mõnede lepingute puhul võib klient saada toote üle kontrolli ka siis, kui toode jääb füüsiliselt üksuse valdusse. Sellisel juhul on kliendil võimalik toote kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik tootest tulenevad järelejäänud hüved, kuigi ta on otsustanud jätta kasutamata õiguse võtta toode füüsiliselt enda valdusse. Seega ei ole üksusel toote üle kontrolli. Selle asemel osutab üksus kliendile kliendi vara hoidmise teenust.

B81 Lisaks paragrahvis 38 esitatud nõuete rakendamisele peavad selleks, et klient oleks ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe korral saanud toote üle kontrolli, olema täidetud kõik järgmised tingimused:

a) ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe sõlmimiseks peab olema oluline põhjus (näiteks klient soovis sellist kokkulepet);

b) toode peab olema selgelt eristatud kliendile kuuluva tootena;

c) toode peab olema valmis kohe kliendile füüsiliselt üleandmiseks ja

d) üksusel ei tohi olla võimalik toodet kasutada või seda teisele kliendile suunata.

▼M52

B82 Toote müügitulu kajastamisel ilma kauba väljastamiseta müügikokkuleppe alusel võtab üksus arvesse seda, kas talle on vastavalt paragrahvidele 22–30 jäänud veel toimingukohustusi (näiteks hoidmisteenuseid), millele üksus peab jaotama ühe osa tehinguhinnast vastavalt paragrahvidele 73–86.

Kliendipoolne vastuvõtmine

B83 Vastavalt paragrahvi 38 punktile e võib vara vastuvõtmine kliendi poolt osutada, et klient on saanud vara üle kontrolli. Kliendipoolset vastuvõtmist käsitlevad klauslid lubavad kliendil lepingu tühistada või nõuda üksuselt parendustegevusi juhul, kui kaup või teenus ei vasta kokkulepitud spetsifikatsioonidele. Üksus võtab selliseid klausleid arvesse selle hindamisel, millal klient omandab kontrolli kauba või teenuse üle.

B84 Kui üksusel on võimalik objektiivselt kindlaks teha, et kontroll kauba või teenuse üle on kliendile üle läinud kooskõlas lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidega, siis on kliendipoolne vastuvõtmine üksnes vormitäide, mis ei mõjuta üksuse hinnangut sellele, millal klient omandas kontrolli kauba või teenuse üle. Näiteks kui kliendipoolse vastuvõtmise klausli kohaselt peavad olema täidetud kindlad suuruse ja kaalu nõuded, saab üksus selliste tingimuste täidetuses veenduda enne seda, kui ta saab kinnituse toote kliendipoolse vastuvõtmise kohta. Üksuse varasemad kogemused sarnaseid kaupasid või teenuseid käsitlevate lepingutega võivad olla tõendiks, mis kinnitavad, et kliendile tarnitud kaup või teenus vastab lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidele. Kui müügitulu kajastatakse enne kliendipoolse vastuvõtu kohta kinnituse saamist, peab üksus siiski veel kaaluma, kas leidub järelejäänud toimingukohustusi (näiteks seadmete paigaldamine) ning kas nende üle tuleb eraldi arvestust pidada.

B85 Kui üksusel ei ole aga võimalik objektiivselt kindlaks teha, et kliendile tarnitud kaup või teenus vastab lepingus kokku lepitud spetsifikatsioonidele, ei saa üksus teha järeldust kontrolli kliendile ülemineku kohta enne, kui ta on saanud kliendipoolse vastuvõtu kohta kinnituse. Selle põhjuseks on asjaolu, et sellisel juhul ei saa üksus kindlaks teha, kas kliendil võimalik kauba või teenuse kasutamist juhtida ning omandada olulises osas kõik kaubast või teenusest tulenevad järelejäänud hüved.

B86 Kui üksus tarnib kliendile tooteid testimise või hindamise eesmärgil ning kliendil ei ole kohustust maksta tasu enne testimisperioodi lõppu, ei saa klient toote üle kontrolli enne toote kliendi poolt vastuvõtmise kinnitamist või testimisperioodi lõppemist.

Liigendatud müügitulu avalikustamine

B87 Paragrahvi 114 kohaselt peab üksus liigendama kliendilepingutest saadud müügitulu kategooriatesse, mis vastavad sellele, kuidas majanduslikud tegurid mõjutavad müügitulu ja rahavoogude laadi, summat, ajastust ja ebakindlust. Seega sõltub üksuse müügitulu kategooriate liigendamise ulatus kõnealuse avalikustamise eesmärgil üksuse

▼**M52**

kliendilepingutega seotud faktidest ja asjaoludest. Mõnedel üksustel võib paragrahvis 114 nimetatud eesmärgi saavutamiseks olla vaja kasutada müügitulu liigendamiseks rohkem kui ühte kategooriate liiki. Teised üksused võivad selle eesmärgi saavutada, kasutades müügitulu liigendamiseks ainult ühte kategooriate liiki.

B88 Müügitulu liigendamiseks kasutatava kategooria (või kategooriate) liigi valimisel võtab üksus arvesse seda, kuidas informatsioon tema müügitulu kohta on esitatud muudel eesmärkidel, sealhulgas kõige järgneva puhul:

a) teabe avalikustamine väljaspool finantsaruandeid (näiteks kasumi avaldamisel, aastaaruannetes või esitlustes investoritele);

b) informatsioon, mida vaatab regulaarselt läbi kõrgeim äritegevust puudutavate otsuste langetaja eesmärgiga hinnata tegevussegmentide finantstulemusi ning

c) muu informatsioon, mis sarnaneb paragrahvi B88 punktides a ja b osutatud liiki informatsioonile ja mida üksus või üksuse finantsaruannete kasutajad kasutavad üksuse finantstulemuste hindamiseks või ressursside jaotamise kohta otsuste tegemiseks.

B89 Järgmistes punktides on esitatud mõned, aga mitte kõik, võimalike sobivate kategooriate näited:

a) kauba või teenuse liik (näiteks peamised tootegrupid);

b) geograafiline piirkond (näiteks riik või piirkond);

c) turg või kliendiliik (näiteks valitsemissektorisse kuuluvad ja mittekuuluvad kliendid);

d) lepingu liik (näiteks fikseeritud hinnaga või aja- ja materjalikulu lepingud);

e) lepingu kehtivusaeg (näiteks lühiajalised ja pikaajalised lepingud);

f) kaupade või teenuste võõrandamise ajastus (näiteks teataval ajahetkel klientidele võõrandatud kaupadelt või teenustelt saadud müügitulu ja aja jooksul võõrandatud kaupadelt või teenustelt saadud müügitulu); ja

g) müügikanalid (näiteks otse tarbijatele müüdud kaubad ja vahendajate kaudu müüdud kaubad).

▼M52

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa ja tal sama õiguslik jõud nagu standardi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

C1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M54

C1A 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga *Rendiarvestus* muudeti paragrahve 5, 97, B66 ja B70. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼M55

C1B IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu* selgitustega, mis anti välja 2016. aasta aprillis, muudeti paragrahve 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ja C7, jäeti välja paragrahv B57 ning lisati paragrahvid B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ja C8A. Üksus rakendab kõnealuseid muudatusi 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M52

ÜLEMINEKUSÄTTED

▼M55

C2 Paragrahvides C3–C8A esitatud üleminekunõuete kohaldamisel:

a) tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab esmakordselt käesolevat standardit; ja

b) tähendab täidetud leping lepingut, mille raames on üksus üle andnud kõik kaubad ja teenused, mis on määratletud vastavalt standarditele IAS 11 *Ehituslepingud* ja IAS 18 *Müügitulu* ning nendega seotud tõlgendustele.

▼M52

C3 Üksus rakendab käesolevat standardit kasutades üht kahest järgmisest meetodist:

a) tagasiulatuvalt iga eelneva aruandeperioodi kohta, mis on esitatud vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*, rakendades paragrahvis C5 esitatud abinõusid; või

b) tagasiulatuvalt koos käesoleva standardi esmakordsest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmakordse rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvidele C7–C8.

C4 Vaatamata standardi IAS 8 paragrahvis 28 esitatud nõuetele, tuleb üksusel käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel esitada standardi IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud kvantitatiivne teave vaid sellele aastasele perioodile, mille suhtes käesolevat standardit esmakordselt rakendatakse, vahetult eelneva aastase perioodi suhtes (edaspidi „vahetult eelnev periood”), ja seda vaid juhul, kui üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile a. Üksus võib esitada seda teavet ka käesoleva perioodi või varasemate võrdlusperioodide kohta, kuid ei ole kohustatud seda tegema.

▼M55

C5 Üksus võib kasutada üht või mitut järgmistest praktilistest abinõudest, kui ta rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile a:

a) täidetud lepingute puhul ei pea üksus korrigeerima lepinguid, mis:

i) algasid ja lõppesid sama aruandeperioodi jooksul või

ii) on täidetud lepingud varaseima esitatud perioodi alguse seisuga;

b) muutuva tasuga täidetud lepingute puhul võib üksus kasutada tehinguhinda, mis kehtis lepingu lõppemise kuupäeval, selle asemel, et hinnata muutuva tasu summasid võrreldavatel aruandeperioodidel;

c) lepingute puhul, mida muudeti enne varaseima esitatud perioodi algust, ei pea üksus tagasiulatuvalt korrigeerima lepingut seoses kõnealuste lepingumuudatustega vastavalt paragrahvidele 20–21. Selle asemel kajastab üksus kõigi selliste muudatuste kogumõju, mis on tehtud enne varaseima esitatud perioodi algust, kui ta teeb järgmist:

i) teeb kindlaks täidetud ja täitmata toimingukohustused;

ii) määrab kindlaks tehinguhinna ja

iii) jaotab tehinguhinna täidetud ja täitmata toimingukohustustele;

d) kõikide enne esmakordse rakendamise kuupäeva esitatud aruandeperioodide puhul ei pea üksus avalikustama tehinguhinna summat, mis on jaotatud järelejäänud toimingukohustustele, ning selgitust selle kohta, millal üksus eeldab, et ta kajastab kõnealust summat müügituluna (vt paragrahv 120).

▼M52

C6 Iga paragrahvis C5 esitatud praktilise abinõu puhul, mida üksus kasutab, peab üksus seda abinõud kasutama järjepidevalt kõikides lepingutes kõikide esitatud aruandeperioodide jooksul. Lisaks peab üksus avalikustama kogu järgmise teabe:

a) kasutatud abinõud; ning

b) nii palju kui on mõistlikkuse piires võimalik, kvalitatiivne hinnang iga abinõu rakendamise hinnangulise mõju kohta.

▼M55

C7 Kui üksus otsustab rakendada käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b, kajastab ta käesoleva standardi esmakordsest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) selle aruandeperioodi algsaldo korrigeerimisena, mille sisse jääb esmakordse rakendamise kuupäev. Kõnealuse üleminekumeetodi rakendamisel võib üksus otsustada rakendada käesolevat standardit tagasiulatuvalt üksnes lepingute suhtes, mis ei ole esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga täidetud (näiteks 1. jaanuar 2018 üksuse puhul, mille aruandeaasta lõpeb 31. detsembril).

▼M55

C7A Üksus, kes rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b, võib kasutada ka paragrahvi C5 punktis c kirjeldatud praktilist abinõu järgmistest ühe suhtes:

a) kõik lepingumuudatused, mis on tehtud enne varaseima esitatud perioodi algust, või

b) kõik lepingumuudatused, mis on tehtud enne esmakordse rakendamise kuupäeva.

Kui üksus kasutab kõnealust praktilist abinõu, rakendab üksus praktilist abinõu järjepidevalt kõigi lepingute puhul ja avalikustab paragrahvis C6 nõutud teabe.

▼M52

C8 Aruandeperioodide puhul, mis sisaldavad esmase rakendamise kuupäeva, esitab üksus mõlemad järgmised lisaandmed, kui käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C3 punktile b:

a) summa, mille võrra käesoleva standardi rakendamine mõjutab finantsaruande iga kirjet käesoleval aruandeperioodil võrreldes standardite IAS 11 ja IAS 18 ning seotud tõlgendustega, mis kehtisid enne muutust; ning

b) selgitus paragrahvi C8 punktis a määratletud märkimisväärsete muutuste põhjuste kohta.

▼M55

C8A Üksus rakendab *IFRS 15 selgitusi* (vt paragrahv C1B) tagasiulatuvalt vastavalt standardile IAS 8. Muudatuste rakendamisel tagasiulatuvalt rakendab üksus muudatusi nii, nagu oleksid need esitatud standardis IFRS 15 esmakordse rakendamise kuupäeval. Seega ei rakenda üksus muudatusi aruandeperioodide ega lepingute suhtes, mille suhtes standardi IFRS 15 nõudeid vastavalt paragrahvidele C2–C8 ei rakendata. Näiteks juhul, kui üksus rakendab standardit IFRS 15 vastavalt paragrahvi C3 punktile b üksnes lepingute suhtes, mis ei ole täidetud lepingud esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga, ei korrigeeri üksus seoses kõnealuste muudatuste mõjuga lepinguid, mis on täidetud standardi IFRS 15 esmakordse rakendamise kuupäeva seisuga.

▼M52

Viited standardile IFRS 9

C9 Kui üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel standardit IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, käsitletakse käesoleva standardi iga viidet standardile IFRS 9 viitena standardile IAS 39 *Finantsinstrumendid*: *kajastamine ja mõõtmine*.

TEISTE STANDARDITE TÜHISTAMINE

C10 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised standardid:

a) IAS 11 *Ehituslepingud*;

b) IAS 18 *Müügitulu*;

c) IFRIC 13 *Kliendilojaalsuse programmid*;

d) IFRIC 15 *Kinnisvara ehituslepingud*;

e) IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt*; ja

f) SIC-31 *Müügitulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud*.

▼M54

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 16

Rendiarvestus

EESMÄRK

1. Standardis esitatakse rendilepingute kajastamise, mõõtmise, esitamise ja avaldamise põhimõtted. Eesmärk on tagada, et rentnikud ja rendileandjad esitaksid olulist teavet viisil, mis annab usaldusväärse ülevaate kõnealustest tehingutest. Selle teabe põhjal saavad finantsaruannete kasutajad hinnata rendilepingute mõju üksuse finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele.

2. Käesolevat standardit rakendades arvestab üksus *lepingute* tingimuste ning kõigi oluliste faktide ja asjaoludega. Üksus rakendab standardit sarnastel asjaoludel ühelaadsete lepingute suhtes järjepidevalt.

RAKENDUSALA

3. Üksus rakendab standardit kõigi rendilepingute suhtes, kaasa arvatud *kasutamisõiguse esemeks oleva vara allrendi*lepingud, välja arvatud:

   a) maavarade, nafta, maagaasi ja sarnaste mittetaastuvate ressursside uurimiseks või kasutamiseks sõlmitud rendilepingud;

   b) IAS 41 *Põllumajandus* rakendusalasse kuuluvate rentniku valduses olevate bioloogiliste varade rent;

   c) teenuste kontsessioonikokkulepped, mis kuuluvad IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped* rakendusalasse;

   d) rendileandja antud intellektuaalomandi litsentsid, mis kuuluvad IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu* rakendusalasse, ning ja

   e) rentniku muud õigused, mis tulenevad IAS 38 *Immateriaalsed varad* rakendusalasse kuuluvatest litsentsilepingutest seoses filmide, videosalvestuste, näidendite, käsikirjade ja autoriõigustega.

4. Rentnik võib rakendada standardit paragrahvi 3 punktis e osutamata immateriaalse vara rendilepingute suhtes, aga see ei ole kohustuslik.

KAJASTAMISE ERANDID (PARAGRAHVID B3–B8)

5. Rentnik võib otsustada mitte rakendada paragrahvide 22–49 nõudeid järgmiste lepingute suhtes:

   a) *lühiajaline rent* ja

   b) rendilepingud, mille *alusvara* väärtus on väike (vastavalt paragrahvidele B3–B8).

6. Kui rentnik otsustab mitte rakendada paragrahvides 22–49 esitatud nõudeid lühiajaliste rendilepingute või väikese väärtusega alusvara käsitlevate rendilepingute suhtes, kajastab rentnik nimetatud rendilepingutega seotud *rendimakseid* kuluna lineaarselt *rendiperioodi jooksul* või muul süstemaatilisel meetodil. Rentnik rakendab muud süstemaatilist meetodit juhul, kui see kajastab rentniku kasu jaotumist paremini.

▼M54

7. Kui rentnik arvestab lühiajalisi rendilepinguid vastavalt paragrahvile 6, käsitab rentnik rendilepingut standardi kohaldamisel uue rendilepinguna juhul, kui

a) *muudetakse rendilepingut* või

b) muudetakse rendiperioodi (näiteks rentnik kasutab valikut, mida rendiperioodi määratlus eelnevalt ei sisaldanud).

8. Valik lühiajaliste rendilepingute puhul tehakse kasutamisõiguse objektina määratletud alusvara liigi järgi. Alusvara liik on samalaadsete ja üksuse tegevuses sarnaselt kasutatavate varade kogum. Valiku väikese väärtusega alusvara käsitlevate rendilepingute puhul võib teha iga rendilepingu puhul eraldi.

RENDISUHTE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVID B9–B33)

9. Lepingu sõlmimisel hindab üksus, kas tegemist on rendilepinguga või kas see sisaldab rendisuhet. Leping on rendileping või sisaldab rendisuhet juhul, kui lepinguga antakse tasu eest õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist teatud ajavahemikus. Paragrahvides B9–B31 esitatakse juhised, kuidas hinnata, kas leping on rendileping või sisaldab rendisuhet.

10. Ajavahemikku võidakse kirjeldada ka kindlaksmääratud vara kasutamishulga põhjal (näiteks toodanguühikute arv, mille tootmiseks objekti või seadet kasutatakse).

11. Üksus hindab seda, kas leping on rendileping või sisaldab rendisuhet, uuesti üksnes lepingu tingimuste muutmise korral.

Lepingu komponentide eristamine

12. Rendilepingu või rendisuhet sisaldava lepingu korral arvestab üksus iga lepingus sisalduvat rendikomponenti lepingu muudest rendiga mitteseotud komponentidest eraldi, välja arvatud juhul, kui üksus rakendab paragrahvis 15 osutatud praktilist abinõud. Paragrahvides B32–B33 esitatakse juhised lepingu komponentide eristamiseks.

Rentnik

13. Rendikomponenti ning ühte või mitut täiendavat rendi- või rendiga mitteseotud komponenti sisaldava lepingu korral jaotab rentnik lepingu kohase tasu igale rendikomponendile, võttes aluseks rendikomponendi suhtelise eraldiseisva hinna ja rendiga mitteseotud komponentide eraldiseisva koondhinna.

14. Rendikomponendi ja rendiga mitteseotud komponentide suhtelise eraldiseisva hinna kindlaksmääramiseks kasutatakse hinda, mida rendileandja või sarnane tarnija küsiks üksuselt selle või sarnase komponendi eest eraldi. Kui eraldiseisvat hinda on vaatluse abil raske kindlaks teha, arvestab rentnik eraldiseisvat hinda hinnanguliselt, kasutades selleks kogu vaadeldavat teavet.

▼**M54**

15. Praktilise abinõuna võib rentnik otsustada mitte eraldada rendiga mitteseotud komponente rendikomponentidest ning arvestada selle asemel kõiki rendikomponente ja kaasnevaid rendiga mitteseotud komponente ühtse rendikomponendina vastavalt alusvara liigile. Rentnik ei kasuta seda praktilist abinõud selliste tuletisinstrumentide suhtes, mis vastavad IFRS 9 *Finantsinstrumendid* punktis 4.3.3 esitatud tingimustele.

16. Rentnik arvestab rendiga mitteseotud komponente vastavalt muudele kohaldatavatele standarditele, välja arvatud paragrahvis 15 osutatud praktilise abinõu kasutamise korral.

Rendileandja

17. Rendikomponenti ning ühte või mitut täiendavat rendi- või rendiga mitteseotud komponenti sisaldava lepingu korral jaotab rendileandja lepingu kohase tasu vastavalt IFRS 15 paragrahvidele 73–90.

RENDIPERIOOD (PARAGRAHVID B34–B41)

18. Üksus arvestab rendiperioodina rendi katkestamatut perioodi, mis hõlmab nii

a) rendilepingu võimaliku pikendamise perioode juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust kasutab ja

b) rendilepingu võimaliku lõpetamise perioode juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust ei kasuta.

19. Kui üksus hindab, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise õigust või ei kasuta rendilepingu lõpetamise õigust, võtab ta arvesse kõiki olulisi asjaolusid ja tingimusi, mis loovad rentniku jaoks majandusliku stiimuli rendilepingu pikendamiseks või selle lõpetamata jätmiseks vastavalt paragrahvides B37–B40 esitatud kirjeldusele.

20. Rentnik hindab piisavat kindlust selles, kas ta kasutab pikendamise õigust või jätab kasutamata lõpetamise õiguse, uuesti juhul, kui ilmneb mõni oluline sündmus või oluline asjaolude muutus, mis

a) on rentniku kontrolli all ja

b) mõjutab seda, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab mõnda algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtmata jäänud võimalust või jätab kasutamata mõne võimaluse, mis on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võetud (vastavalt paragrahvis B41 esitatud kirjeldusele).

21. Üksus muudab rendiperioodi rendi katkestamatu perioodi muutumise korral. Rendi katkestamatu periood muutub näiteks juhul, kui

a) rentnik kasutab mõnda õigust, mida üksus algse rendiperioodi määratlemisel arvesse ei võtnud;

b) rentnik jätab kasutamata mõne õiguse, mille üksus on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud;

▼M54

c) esineb sündmus, mille tagajärjel on rentnik vastavalt lepingule kohustatud kasutama mõnda õigust, mida üksus ei ole algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud, või

d) esineb sündmus, mille tagajärjel on rentnikul vastavalt lepingule keelatud kasutada mõnda õigust, mille üksus on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtnud.

RENTNIK

Kajastamine

22. Rentnik kajastab kasutamisõiguse esemeks olevat vara ja rendikohustisi rendiperioodi alguse seisuga.

Mõõtmine

Esmane mõõtmine

Kasutamisõiguse esemeks oleva vara esmane mõõtmine

23. Rentnik mõõdab kasutamisõiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuses rendiperioodi alguse seisuga.

24. Kasutamisõiguse esemeks oleva vara maksumus sisaldab:

a) vastavalt paragrahvile 26 rendikohustise algsel mõõtmisel kindlaks tehtud summat;

b) kõiki rendiperioodi alguses ja enne seda tehtud rendimakseid, millest on lahutatud saadud *rendistiimulid*;

c) kõiki rentniku *esmaseid otsekulutusi* ja

d) rentniku hinnangulisi kulutusi, mis tekivad seoses alusvara lammutamise ja teisaldamisega, selle asukoha taastamisega või alusvara seisundi taastamisega vastavalt rendi tingimustele, välja arvatud juhul, kui nimetatud kulutusi tehakse varude valmistamiseks. Rentniku kohustus seoses kõnealuste kulutustega tekib rendi jõustumise päeval või tingimusel, et ta kasutab alusvara kindla perioodi vältel.

25. Rentnik kajastab paragrahvi 24 punktis d osutatud kulutusi kasutamisõiguse esemeks oleva vara maksumuse osana siis, kui tal tekib seoses nende kulutustega kohustus. Selliste kulutuste suhtes, mida tehakse teatud kindlal perioodil seoses sellega, et vastaval perioodil on kasutamisõiguse esemeks oleva vara abil valmistatud varusid, rakendab rentnik standardit IAS 2 *Varud*. Kõnealuste kulutustega seotud kohustusi, mida arvestatakse käesoleva standardi või IAS 2 kohaselt, kajastatakse ja mõõdetakse vastavalt standardile IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*.

▼M54

Rendikohustise esmane mõõtmine

26. **Rentnik mõõdab rendiperioodi alguses rendikohustise selleks kuupäevaks tasumata rendimaksete nüüdisväärtuses. Rendimaksed diskonteeritakse *rendi sisemise intressimääraga*, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha. Kui seda määra ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, kasutab rentnik *rentniku alternatiivset laenuintressimäära*.**

27. Rendiperioodi alguse seisuga sisaldavad rendikohustise mõõtmisel arvesse võetavad rendimaksed järgmisi alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest tehtavaid makseid, mida ei ole rendiperioodi alguseks tasutud:

a) *fikseeritud maksed* (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed, mida on kirjeldatud paragrahvis B42), millest on lahutatud saadaolevad rendistiimulid;

b) *muutuvad rendimaksed*, mis sõltuvad indeksist või määrast ja mille esmaseks mõõtmiseks kasutatakse rendiperioodi alguses kehtivat indeksit või määra (nagu on kirjeldatud paragrahvis 28);

c) summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma *jääkväärtuse garantiide* alusel;

d) ostuõiguse realiseerimise hind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust (selle hindamisel võetakse arvesse paragrahvides B37–B40 kirjeldatud tegureid), ja

e) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.

28. Paragrahvi 27 punktis b osutatud muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad indeksist või määrast, võivad olla näiteks tarbijahinna indeksiga seotud maksed, intressi viitemääraga (nt LIBOR) seotud maksed või turu rendimäärade järgi muutuvad maksed.

Edasine mõõtmine

Kasutamisõiguse esemeks oleva vara väärtuse edasine mõõtmine

29. **Pärast rendiperioodi algust mõõdab rentnik kasutamisõiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuse mudeli järgi, välja arvatud juhul, kui ta kasutab ühte paragrahvides 34 ja 35 osutatud mõõtmismudelit.**

Soetusmaksumuse mudel

30. Soetusmaksumuse mudeli kasutamiseks mõõdab rentnik kasutamisõiguse esemeks olevat vara soetusmaksumuses,

a) millest on lahutatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid ja

b) mida on korrigeeritud vastavalt rendikohustise ümberhindamisele paragrahvi 36 punkti c kohaselt.

31. Kui kasutamisõiguse esemeks oleva vara suhtes kohaldatakse paragrahvis 32 esitatud nõudeid, rakendab rentnik vara kulumi arvestamiseks standardis IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* esitatud kulumiarvestuse nõudeid.

▼M54

32. Kui rendilepingu alusel läheb alusvara omandiõigus rendiperioodi lõppedes üle rentnikule või kui kasutamisõiguse esemeks oleva vara maksumuse kindlaksmääramisel on eeldatud, et rentnik realiseerib ostuõiguse, arvestab rentnik kasutamisõiguse esemeks oleva vara kulumit alates rendiperioodi algusest kuni alusvara *kasuliku eluea* lõpuni. Muudel juhtudel arvestab rentnik kasutamisõiguse esemeks oleva vara kulumit alates rendiperioodi algusest kuni alusvara kasuliku eluea lõpuni või rendiperioodi lõpuni olenevalt sellest, kumb saabub varem.

33. Rentnik rakendab standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus*, et teha kindlaks, kas kasutamisõiguse esemeks oleva vara väärtus on langenud, ning kajastada kindlaks tehtud väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

Muud mõõtmismudelid

34. Kui rentnik rakendab kinnisvarainvesteeringu suhtes standardis IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit, rakendab rentnik sama õiglase väärtuse mudelit ka kasutamisõiguse esemeks oleva vara suhtes, mis vastab IAS 40 kohaselt kinnisvarainvesteeringu määratlusele.

35. Kui kasutamisõiguse esemeks olev vara kuulub sellisesse materiaalse põhivara liiki, mille suhtes rentnik rakendab standardis IAS 16 esitatud ümberhindluse mudelit, võib rentnik rakendada seda ümberhindluse mudelit kõigi kasutamisõiguse esemeks olevate varade suhtes, mis kuuluvad samasse materiaalse põhivara liiki.

Rendikohustise edasine mõõtmine

36. Pärast rendiperioodi algust mõõdab rentnik rendikohustist järgmiselt:

a) suurendades bilansilist väärtust vastavalt rendikohustise intressile;

b) vähendades bilansilist väärtust vastavalt tehtud rendimaksetele ja

c) hinnates bilansilise väärtuse ümber vastavalt paragrahvides 39–46 osutatud ümberhindlustele või rendilepingu muudatustele või vastavalt muudetud sisuliselt fikseeritud rendimaksetele (vt paragrahv B42).

37. Rendiperioodi igal ajavahemikul on rendikohustise intress summa, mille tulemusena on intressimäär igal osaperioodil kohustise lõppväärtuse suhtes sama. Osaperioodi intressimäär on paragrahvis 26 osutatud diskontomäär või paragrahvis 41, 43 või paragrahvi 45 punktis c osutatud muudetud diskontomäär, kui see on kohaldatav.

38. Pärast rendiperioodi algust kajastab rentnik kasumiaruandes järgmisi näitajaid, välja arvatud juhul, kui kulutused sisalduvad mõne teise standardi kohaldamisalasse kuuluva muu vara bilansilises väärtuses:

a) rendikohustise intress ja

b) muutuvad rendimaksed, mis ei sisaldu rendikohustise hinnangus selle perioodi kohta, millal leiab aset nimetatud makseid tingiv sündmus või tingimus.

▼**M54**

Rendikohustise ümberhindamine

39. Pärast rendiperioodi algust rakendab rentnik paragrahvide 40–43 nõudeid, et hinnata rendikohustis ümber, võttes arvesse rendimaksete muutusi. Rentnik kajastab rendikohustise ümberhindluse summat kasutamisõiguse esemeks oleva vara korrigeerimisena. Kui aga kasutamisõiguse esemeks oleva vara jääkväärtus väheneb nullini ja rendikohustise mõõtmisel ilmneb täiendav vähenemine, kajastab rentnik ümberhindluse järelejääva summa kasumiaruandes.

40. Rendikohustise ümberhindamiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed muudetud diskontomääraga juhul, kui esineb üks järgmistest olukordadest:

a) muudetakse rendiperioodi, nagu on kirjeldatud paragrahvides 20–21. Rentnik teeb muudetud rendimaksed kindlaks muudetud rendiperioodi põhjal; või

b) muutub alusvara ostuõiguse hinnang, mille hindamiseks võetakse arvesse paragrahvides 20–21 kirjeldatud sündmusi ja asjaolusid seoses ostuõigusega. Rentnik teeb kindlaks muudetud rendimaksed, et need vastaksid ostuõiguse alusel tasumisele kuuluvate summade muutusele.

41. Paragrahvi 40 nõudeid kohaldades teeb rentnik kindlaks muudetud diskontomäära, milleks on järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtiv rendi sisemine intressimäär, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha, või rentniku alternatiivne laenuintressimäär ümberhindamise kuupäeva seisuga juhul, kui rendi sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha.

42. Rendikohustise ümberhindamiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed juhul, kui esineb üks järgmistest olukordadest:

a) muutuvad summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma jääkväärtuse garantii alusel. Rentnik teeb kindlaks muudetud rendimaksed, et need vastaksid jääkväärtuse garantii alusel tasumisele kuuluvate summade muutusele;

b) tulevased rendimaksed muutuvad seoses nende maksete kindlaksmääramiseks kasutatava indeksi või määra muutumisega (sh näiteks turu rendimäärade muutumisele vastav muutus pärast turu rendihindade analüüsi).Rentnik hindab rendikohustise ümber vastavalt kõnealustele muudetud rendimaksetele üksnes juhul, kui toimub muutus rahavoogudes (st jõustub rendimaksete korrektsioon). Rentnik teeb järelejäänud rendiperioodi muudetud rendimaksed kindlaks muudetud lepinguliste maksete põhjal.

43. Paragrahvi 42 nõudeid kohaldades kasutab rentnik muutmata diskontomäära, välja arvatud juhul, kui rendimaksete muutus on tingitud muutuvate intressimäärade muutusest. Sel juhul kasutab rentnik muudetud diskontomäära, mis vastab intressimäära muutustele.

▼**M54**

Rendilepingu muudatused

44. Rentnik kajastab rendilepingu muudatust eraldi rendina juhul, kui

a) muudatusega suurendatakse rendi ulatust, lisades sellele ühe või enama alusvara kasutamisõiguse ja

b) rendi hind suureneb tasu võrra, mis vastab ulatuse suurenemise eraldiseisvale hinnale, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele.

45. Kui rendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, peab rentnik *rendilepingu muudatuse jõustumiskuupäeval*

a) jaotama muudetud lepingu kohase tasu vastavalt paragrahvidele 13–16;

b) tegema kindlaks muudetud rendiperioodi vastavalt paragrahvidele 18–19 ja

c) hindama rendikohustise ümber, diskonteerides muudetud rendimakseid muudetud diskontomääraga. Muudetud diskontomäärana käsitatakse järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtivat rendi sisemist intressimäära, kui seda määra on võimalik hõlpsasti kindlaks teha, või rentniku alternatiivset laenuintressimäära muudatuse jõustumiskuupäeva seisuga juhul, kui rendi sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha.

46. Kui rendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, arvestab rentnik rendikohustise ümberhindlust järgmiselt:

a) rendi ulatust vähendava rendilepingu muudatuse korral vähendab kasutamisõiguse esemeks oleva vara bilansilist väärtust vastavalt rendi osalisele või täielikule lõppemisele. Rentnik kajastab rendi osalisest või täielikust lõpetamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes;

b) kõigi muude rendilepingu muudatuste korral korrigeerib vastavalt kasutamisõiguse esemeks olevat vara.

▼**M72**

46A. Praktilise abinõuna võib rentnik valida võimaluse mitte hinnata, kas paragrahvi 46B tingimustele vastav rendihinna alandamine on rendilepingu muudatus. Rentnik, kes teeb selle valiku, võtab rendihinna alandamisest tulenevat rendimaksete muutust arvesse samuti nagu ta võtaks seda käesoleva standardi kohaselt arvesse juhul, kui see ei oleks rendilepingu muudatus.

46B. Paragrahvi 46A kohane praktiline abinõu kehtib ainult rendihinna sellise alandamise puhul, mis on otseselt tingitud COVID-19 pandeemiast, ja ainult juhul, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:

a) rendimaksete muutuse tulemus on läbivaadatud renditasu, mis on sisuliselt sama või väiksem kui renditasu vahetult enne muutust;

b) rendimaksete vähendamine mõjutab ainult makseid, mille tähtpäev oli algselt 30. juuni 2021 või enne seda (näiteks vastab sellele tingimusele rendileping, kui selle kohaselt tasutakse 30. juunil 2021 või enne seda vähendatud rendimakseid ja pärast 30. juunit 2021 suurendatud rendimakseid), ning

c) rendilepingu muudes tingimustes ei tehta sisulisi muudatusi.

▼**M54**

Esitamine

47. Rentnik esitab finantsseisundi aruandes või avaldab lisades:

a) kasutamisõiguse esemeks olevad varad teistest varadest eraldi. Kui rentnik ei esita kasutamisõiguse esemeks olevaid varasid finantsseisundi aruandes eraldi, peab rentnik

i) lisama kasutamisõiguse esemeks olevad varad samasse kirjesse, milles esitataks vastav alusvara juhul, kui see kuuluks rentnikule, ja

ii) avalikustama, millisesse finantsseisundi aruande kirjesse kõnealused kasutamisõiguse esemeks olevad varad on lisatud;

b) rendikohustised teistest kohustistest eraldi. Kui rentnik ei esita finantsseisundi aruandes rendikohustisi teistest kohustistest eraldi, avalikustab rentnik, millised finantsseisundi aruande kirjed sisaldavad kõnealuseid kohustisi.

48. Paragrahvi 47 punktis a esitatud nõuet ei kohaldata selliste kasutamisõiguse esemeks olevate varade suhtes, mis vastavad kinnisvarainvesteeringu määratlusele ja esitatakse finantsseisundi aruandes kinnisvarainvesteeringute all.

49. Kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes esitab rentnik rendikohustise intressikulu kasutamisõiguse esemeks oleva vara kulumist eraldi. Rendikohustise intressikulu kuulub finantskulude hulka, mis tuleb vastavalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* paragrahvi 82 punktile b kasumiaruandes ja muu koondkasumi aruandes eraldi esitada.

50. Rahavoogude aruandes kasutab rentnik järgmist liigitust:

a) seoses finantseerimistegevusega rendikohustise põhiosa eest tehtud rahamaksed;

b) rendikohustise intressiosa eest tehtud rahamaksed vastavalt IAS 7 *Rahavoogude aruanded* nõuetele, mis kehtivad tasutud intressi suhtes, ja

c) lühiajalise rendi maksed, väikese väärtusega vara rendi maksed ja muutuvad rendimaksed, mida ei ole kajastatud põhitegevusega seotud rendikohustise hinnangus.

Avalikustamine

51. Avalikustamise eesmärk seisneb selles, et rentnik avaldaks märkustes teavet, mis koos finantsseisnudi aruandes, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes esitatud teabega võimaldaks finantsaruannete kasutajatel hinnata rendilepingute mõju rentniku finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Paragrahvides 52–60 esitatakse nõuded, mis täpsustavad, kuidas seda eesmärki saavutada.

52. Rentnik avalikustab teavet oma rendilepingute kohta, milles ta on rentniku rollis, finantsaruannete ühes märkuses või eraldi jaotises. Rentnik ei pea finantsaruannetes mujal juba esitatud teavet enam kordama tingimusel, et see teave on lisatud ristviidete abil ühte rente käsitlevasse märkusesse või jaotisse.

▼**M54**

53. Rentnik avalikustab aruandeperioodi kohta järgmised summad:

a) kasutamisõiguse esemeks oleva vara kulum alusvara liigi järgi;

b) rendikohustiste intressikulu;

c) vastavalt paragrahvile 6 arvestatud lühiajaliste rendilepingutega seotud kulu. Nimetatud kulus ei pea kajastama kuni ühe kuu pikkuse rendiperioodiga rendilepingute kulu;

d) vastavalt paragrahvile 6 arvestatud väikese väärtusega rentidega seotud kulu. Nimetatud kulus ei kajastata väikese väärtusega vara lühiajaliste rentide kulu, mida on käsitletud paragrahvi 53 punktis c;

e) muutuvate rendimaksetega seotud kulu, mida ei ole arvestatud rendikohustiste mõõtmisel;

f) tulu kasutamisõiguse esemeks oleva vara allrentimise eest;

g) rentidega seotud raha väljamaksed kokku;

h) kasutamisõiguse esemeks olevasse varasse lisatud summad;

i) müügi ja tagasirendi tehingutest tulenev kasum või kahjum ja

j) kasutamisõiguse esemeks oleva vara bilansiline väärtus aruandeperioodi lõpus alusvara liigi järgi.

54. Rentnik avalikustab paragrahvis 53 nimetatud teabe tabelina, välja arvatud juhul, kui muu vorming on sobivam. Avalikustatud summad peavad sisaldama kulutusi, mille rentnik on lisanud aruandeperioodi jooksul muu vara bilansilisele väärtusele.

55. Rentnik avalikustab paragrahvi 6 kohaselt arvestatavate lühiajaliste rendilepingutega seotud rendikohustuste summa juhul, kui tema aruandeperioodi lõpus kehtivate lühiajaliste rendilepingute portfell erineb nende lühiajaliste rendilepingute portfellist, mille kulu avalikustatakse vastavalt paragrahvi 53 punktile c.

56. Kui kasutamisõiguse esemeks olev vara vastab kinnisvarainvesteeringu määratlusele, rakendab rentnik standardis IAS 40 esitatud avalikustamisnõudeid. Sellisel juhul ei pea rentnik vastava vara kohta paragrahvi 53 punktis a, f, h või j nõutud andmeid avalikustama.

57. Kui rentnik mõõdab kasutamisõiguse esemeks olevat vara ümberhinnatud summas vastavalt standardile IAS 16, avaldab rentnik vastava vara kohta IAS 16 paragrahvis 77 nõutud teabe.

58. Rentnik avalikustab rendikohustiste lunastustähtaja analüüsi vastavalt IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* paragrahvidele 39 ja B11 muude finantskohustiste lunastustähtaja analüüsist eraldi.

▼M54

59. Lisaks paragrahvide 53–58 kohaselt nõutavale avalikustamisele avalikustab rentnik oma rentimistegevuse kohta täiendavat kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet, mis on vajalik paragrahvis 51 nimetatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks (vastavalt paragrahvis B48 esitatud kirjeldusele). Selline täiendav teave võib hõlmata muu hulgas teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata

a) rentniku rentimistegevuse olemust;

b) rentniku potentsiaalseid tulevasi raha väljamaksmise kohustusi, mis ei kajastu rendikohustiste hinnangus. See hõlmab kohustusi, mis tulenevad

i) muutuvatest rendimaksetest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B49);

ii) pikendamise ja lõpetamise võimalustest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B50);

iii) jääkväärtuse garantiidest (nagu on kirjeldatud paragrahvis B51) ja

iv) veel algamata rentidest, mille suhtes rentnik on juba kohustuse võtnud;

c) rentide tagajärjel tekkinud piiranguid või kokkuleppeid ja

d) müügi- ja tagasirenditehinguid (nagu on kirjeldatud paragrahvis B52).

60. Kui rentnik arvestab lühiajalisi rendilepinguid või väikese väärtusega vara rente paragrahvi 6 kohaselt, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼M72

60A. Juhul kui rentnik kasutab paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud, avaldab rentnik järgmise:

a) asjaolu, et ta on kohaldanud praktilist abinõud kõigi rendihinna alandamiste puhul, mis vastavad paragrahvi 46B tingimustele, või kui ta ei ole seda kõigi selliste rendihinna alandamiste puhul kohaldanud, teave nende lepingute laadi kohta, mille suhtes ta on praktilist abinõud kohaldanud (vt paragrahv 2), ning

b) summa, mida kajastatakse aruandeperioodi kasumi või kahjumina, et võtta arvesse selliseid rendimaksete muutusi, mis tulenevad rendihinna alandamistest, mille puhul rentnik on kohaldanud paragrahvi 46A kohast praktilist abinõud.

▼M54

RENDILEANDJA

Rentide liigitus (paragrahvid B53–B58)

61. Rendileandja liigitab kõik oma rendilepingud *kasutusrendiks või kapitalirendiks*.

62. Rendileping liigitatakse kapitalirendiks juhul, kui kõik olulised alusvara omandiga seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Rendileping liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei kanta üle kõiki alusvara omandiga seotud olulisi riske ja hüvesid.

▼**M54**

63. See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist. Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:

a) rendilepinguga läheb alusvara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule;

b) rentnikul on õigus osta alusvara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara *õiglasest väärtusest* selle õiguse realiseerimise kuupäeval, nii et õiguse realiseerimine on rendi *jõustumise päeval* piisavalt kindel;

c) rendiperiood hõlmab suurema osa alusvara *majanduslikust elueast* isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;

d) rendimaksete nüüdisväärtus katab rendi jõustumise päeval vähemalt olulises osas kogu alusvara õiglase väärtuse ja

e) alusvara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada.

64. Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:

a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;

b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenev kasum või kahjum läheb üle rentnikule (nt rendihinna vähendina, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust) ja

c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.

65. Paragrahvides 63–64 esitatud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest tunnustest on selge, et sellega ei kanta üle kõiki alusvara omandiga seotud olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui alusvara omandiõigus kantakse rendiperioodi lõpus üle muutuva makse eest, mis võrdub selle õiglase väärtusega, või juhul, kui esineb muutuvaid rendimakseid, mille tulemusena rendileandja ei kanna üle kõiki selliseid olulisi riske ja hüvesid.

66. Rentide liigitus tehakse rendi jõustumise päeval ja seda hinnatakse ümber üksnes rendilepingu muudatuse korral. Hinnangute muutused (nt alusvara majandusliku eluea või jääkväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmata jätmine rentniku poolt) ei tingi rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.

▼M54

Kapitalirendid

Kajastamine ja mõõtmine

67. Rendileandja kajastab kapitalirendi tingimustel väljarenditud vara rendiperioodi alguses oma finantsseisundi aruandes nõudena summas, mis võrdub *rendileandja netoinvesteeringuga*.

Esmane mõõtmine

68. Rendileandja kasutab oma netoinvesteeringu mõõtmiseks rendi sisemist intressimäära. Kui tegemist on allrendiga, mille sisemist intressimäära ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, võib vaherendileandja kasutada allrenti tehtud netoinvesteeringu mõõtmiseks põhirendi suhtes kasutatavat diskontomäära (mida korrigeeritakse allrendiga seotud esmaste otsekulutustega).

69. Rendileandja netoinvesteeringu esmasel mõõtmisel võetakse arvesse esmaseid otsekulutusi, välja arvatud rendileandjana toimiva tootja või vahendaja kulutusi, ning nende võrra vähendatakse rendiperioodi jooksul kajastatava tulu summat. Rendi sisemine intressimäär on määratletud nii, et esmased otsekulutused on automaatselt rendileandja netoinvesteeringu sisse arvestatud; neid ei ole vaja eraldi lisada.

Rendileandja netoinvesteeringus sisalduvate rendimaksete esmane mõõtmine

70. Rendiperioodi alguses sisaldavad rendileandja netoinvesteeringu mõõtmisel arvesse võetavad rendimaksed järgmisi alusvara rendiperioodil kasutamise õiguse eest tehtavaid makseid, mis ei ole rendiperioodi alguseks laekunud:

a) fikseeritud maksed (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed, mida on kirjeldatud paragrahvis B42), millest on lahutatud tasumisele kuuluvad rendistiimulid;

b) muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad indeksist või määrast ja mille esmaseks mõõtmiseks kasutatakse rendiperioodi alguses kehtivat indeksit või määra;

c) rentniku, rentnikuga seotud osapoole või rendileandjaga mitteseotud kolmanda osapoole, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma, poolt rendileandjale antavad jääkväärtuse garantiid;

d) ostuõiguse realiseerimise hind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õiguse (selle hindamisel võetakse arvesse paragrahvis B37 kirjeldatud tegureid) ja

e) rendilepingu lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.

▼**M54**

Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad

71. Rendiperioodi alguses kajastab rendileandjana toimiv tootja või vahendaja oma iga kapitalirendi kohta järgmist:

a) tulu, milleks on alusvara õiglane väärtus või rendileandjale laekuvate turuintressimääraga diskonteeritud rendimaksete nüüdisväärtus, kui see on madalam;

b) müügikulu, milleks on alusvara maksumus või bilansiline väärtus (kui see on erinev) miinus garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus ja

c) müügikasum või -kahjum (milleks on müügitulu ja -kulu vahe) vastavalt tema otsese müügi põhimõtetele, mille suhtes rakendatakse IFRS 15. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja kajastab kapitalirendi müügikasumit või -kahjumit rendiperioodi alguses olenemata sellest, kas rendileandja annab üle alusvara, nagu on kirjeldatud standardis IFRS 15.

72. Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valida varaobjekti ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab vara rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kasum või kahjum, mis on võrdne selle kasumi või kahjumiga, mis tekkis alusvara otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke allahindlusi.

73. Rendileandjana toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks ebaloomulikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et rendileandja kajastaks liiga suure osa tehingu kogutulust rendiperioodi alguses. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, peab rendileandjana toimiv tootja või vahendaja piirama müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.

74. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja kajastab rendiperioodi alguses kuluna kapitalirendilepingu sõlmimiseks tehtud kulutusi, kuna need on põhiliselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega. Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja kulutused, mis on tehtud seoses kapitalirendilepingu sõlmimisega, ei kuulu esmaste otsekulutuste määratluse alla ja seega ei arvestata neid rendileandja netoinvesteeringu hulka.

▼M54

Edasine mõõtmine

75. Rendileandja kajastab finantstulu rendiperioodi jooksul vastavalt mustrile, mis peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi tulumäära.

76. Rendileandja püüab finantstulu jaotada kogu rendiperioodile süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. Rendileandja rakendab perioodi rendimakseid rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka teenimata finantstulu.

77. Rendileandja rakendab rendileandja netoinvesteeringu suhtes standardis IFRS 9 esitatud nõudeid kajastamise lõpetamise ja väärtuse languse kohta. Rendileandja analüüsib regulaarselt hinnangulisi garanteerimata jääkväärtusi, mida kasutatakse rendileandja brutoinvesteeringu arvutamiseks. Kui hinnanguline garanteerimata jääkväärtus on vähenenud, muudab rendileandja tulu jaotumist rendiperioodile ning kajastab viivitamatult tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemise.

78. Kui rendileandja liigitab kasutusrendis oleva vara müügiks hoitavaks (või paigutab selle müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) vastavalt standardile IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, arvestab ta seda vara nimetatud standardi kohaselt.

Rendilepingu muudatused

79. Rendileandja arvestab kapitalirendilepingu muudatust eraldi rendina juhul, kui

a) muudatusega suurendatakse rendi ulatust, lisades sellele ühe või enama alusvara kasutamisõiguse, ja

b) rendi hind suureneb tasu võrra, mis vastab ulatuse suurenemise eraldiseisvale hinnale, mida on korrigeeritud vastavalt konkreetse lepingu asjaoludele.

80. Kui kapitalirendilepingu muudatust ei arvestata eraldi rendina, peab rendileandja arvestama muudatust järgmiselt:

a) kui rent oleks liigitatud kasutusrendiks juhul, kui muudatus oleks rendi jõustumise päeval kehtinud, peab rendileandja

i) arvestama rendilepingu muudatust uue rendina alates muudatuse jõustumise kuupäevast ja

▼M54

ii) mõõtma alusvara bilansilise väärtuse kui rendileandja netoinvesteeringu vahetult enne rendilepingu muudatuse jõustumise kuupäeva;

b) muudel juhtudel rakendab rendileandja IFRS 9 nõudeid.

Kasutusrent

Kajastamine ja mõõtmine

81. Rendileandja kajastab kasutusrendi makseid tuluna lineaarselt või mõne muu süstemaatilise meetodi alusel. Rendileandja rakendab muud süstemaatilist meetodit juhul, kui see kajastab paremini alusvarast tulenevate hüvede vähenemise mustrit.

82. Rendileandja kajastab renditulu teenimiseks tehtud kulutusi, sh kulumit, kuluna.

83. Rendileandja lisab kasutusrendilepingu sõlmimiseks tehtud esmased otsekulutused alusvara bilansilisele väärtusele ning kajastab nimetatud kulutusi rendiperioodi jooksul kuluna samadel alustel nagu renditulu.

84. Kasutusrendis oleva amortiseeritava vara suhtes rakendatavad kulumiarvestuse põhimõtted peavad olema kooskõlas nende kulumiarvestuse põhimõtetega, mida rendileandja sarnase vara suhtes tavapäraselt rakendab. Rendileandja arvutab kulumi vastavalt standarditele IAS 16 ja IAS 38.

85. Rendileandja rakendab standardit IAS 36, et teha kindlaks, kas kasutusrendis oleva vara väärtus on langenud, ning kajastada kindlaks tehtud väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

86. Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügikasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa võrrelda müügiga.

Rendilepingu muudatused

87. Rendileandja arvestab kasutusrendilepingu muudatust uue rendina alates muudatuse jõustumise kuupäevast, käsitades kõiki algse rendiga seotud ette makstud või akumuleerunud rendimakseid uue rendi rendimaksete osana.

Esitamine

88. Rendileandja esitab kasutusrendis olevad varad oma finantsseisundi aruandes, lähtudes vara olemusest.

Avalikustamine

89. Avalikustamise eesmärk seisneb selles, et rendileandja avaldaks märkustes teavet, mis koos finantsseisundi aruandes, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes esitatud teabega võimaldaks finantsaruannete kasutajatel hinnata rendilepingute mõju rendileandja finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. Paragrahvides 90–97 esitatakse nõuded, mis täpsustavad, kuidas seda eesmärki saavutada.

▼**M54**

90. Rendileandja avalikustab aruandeperioodi kohta järgmised summad:

a) kapitalirentide puhul:

i) müügikasum või -kahjum;

ii) finantstulu rendileandja netoinvesteeringult ja

iii) rendileandja netoinvesteeringu hinnangus mittesisalduvate muutuvate rendimaksetega seotud tulu;

b) kasutusrentide puhul renditulu, kusjuures eraldi avalikustatakse muutuvate rendimaksetega seotud tulu, mis ei sõltu indeksist või määrast.

91. Rendileandja avalikustab paragrahvis 90 nimetatud teabe tabeli vormingus, välja arvatud juhul, kui muu vorming on sobivam.

92. Rendileandja avalikustab oma rentimistegevuse kohta täiendavat kvalitatiivset ja kvantitatiivset teavet, mis on vajalik paragrahvis 89 nimetatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks. Selline täiendav teave võib hõlmata muu hulgas teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata

a) rentniku rentimistegevuse olemust ja

b) seda, kuidas rendileandja maandab riske, mis on seotud talle jäänud õigustega alusvara suhtes. Eelkõige avalikustab rendileandja oma riskijuhtimisstrateegia, mida ta rakendab seoses alusvaraga talle jäänud õiguste suhtes, kaasa arvatud kõik vahendid, millega rendileandja nimetatud riske vähendab. Sellised vahendid võivad olla näiteks tagasiostulepingud, jääkväärtuse garantiid või muutuvad rendimaksed, mis rakenduvad teatud piirmäära ületava kasutuse korral.

Kapitalirendid

93. Rendileandja esitab kvalitatiivse ja kvantitatiivse selgituse rendileandja kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu bilansilise väärtuse oluliste muutuste kohta.

94. Rendileandja avalikustab saadaolevate rendimaksete tasumistähtaegade analüüsi, milles näidatakse saadaolevaid diskonteerimata rendimakseid aastapõhiselt vähemalt esimese viie aasta kohta ja kõigi järelejäänud aastate kohta kokku. Rendileandja võrdleb diskonteerimata rendimakseid rendileandja netoinvesteeringuga. Võrdlusega tehakse kindlaks teenimata finantstulu, mis on seotud saadaolevate rendimaksetega, ja diskonteeritud garanteerimata jääkväärtus.

Kasutusrent

95. Kasutusrendis olevate materiaalse põhivara objektide suhtes rakendab rentnik standardis IAS 16 esitatud avalikustamisnõudeid. IAS 16 avalikustamisnõudeid rakendades jagab rendileandja kõik põhivara liigid kasutusrendis olevaks varaks ja kasutusrendis mitteolevaks varaks. Vastavalt sellele avalikustab rendileandja IAS 16 kohaselt nõutavad andmed kasutusrendis oleva vara (alusvara liigi järgi) ning rendileandja omandis ja valduses oleva vara kohta eraldi.

▼**M54**

96. Rendileandja rakendab kasutusrendis oleva vara suhtes standardites IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41 esitatud avalikustamisnõudeid.

97. Rendileandja avalikustab rendimaksete tasumistähtaegade analüüsi, milles näidatakse saadaolevaid diskonteerimata rendimakseid aastapõhiselt vähemalt esimese viie aasta kohta eraldi ja kõigi järelejäänud aastate kohta kokku.

MÜÜGI- JA TAGASIRENDITEHINGUD

98. Kui üksus (müüja-rentnik) annab vara üle teisele üksusele (ostja-rendileandja) ja rendib sama vara uuesti ostja-rendileandja käest, rakendavad nii müüja-rentnik kui ka ostja-rendileandja müügilepingu ja rendi arvestamiseks paragrahvide 99–103 nõudeid.

Hinnang selle kohta, kas vara üleandmine kujutab endast müüki

99. Üksus rakendab standardis IFRS 15 esitatud nõudeid toimingukohustuse täitmise kindlakstegemise kohta, et teha kindlaks, kas vara üleandmist arvestatakse selle vara müügina.

Vara üleandmine kujutab endast müüki

100. Kui vara üleandmine müüja-rentniku poolt vastab IFRS 15 nõuetele vara müügina arvestamise kohta,

a) hindab müüja-rentnik kasutamisõiguse esemeks oleva tagasirenditud vara väärtust proportsioonis selle vara, mis on seotud müüjale-rentnikule jäänud kasutusõigusega, varasema bilansilise väärtusega. Seega kajastab müüja-rentnik ainult seda kasumi või kahjumi summat, mis on seotud ostjale-rendileandjale üle antud õigustega;

b) kajastab ostja-rendileandja vara ostu vastavate kohaldatavate standardite kohaselt ning rakendab rendi suhtes käesolevas standardis esitatud nõudeid rendileandja raamatupidamisarvestuse kohta.

101. Kui vara müügi eest makstud tasu õiglane väärtus ei võrdu vara õiglase väärtusega või kui rendimaksed ei ole turuhindade tasemel, kasutab üksus müügitulu õiglases väärtuses hindamiseks järgmisi korrektsioone:

a) turuhinnast madalamat tasu arvestatakse rendimaksete ettemaksena ja

b) turuhinnast kõrgemat tasu arvestatakse ostja-rendileandja poolt müüjale-rentnikule antud lisafinantseeringuna.

102. Üksus mõõdab paragrahvi 101 kohaselt nõutava võimaliku korrektsiooni väärtust ühe järgmise näitaja põhjal olenevalt sellest, kumb on hõlpsamini kindlaks tehtav:

a) müügi eest makstud tasu õiglase väärtuse ja vara õiglase väärtuse vahe ja

▼M54

b) lepinguliste rendimaksete nüüdisväärtuse ja turuhinnaga rendimaksete nüüdisväärtuse vahe.

Vara üleandmine ei kujuta endast müüki

103. Kui vara üleandmine müüja-rentniku poolt ei vasta IFRS 15 nõuetele vara müügina arvestamise kohta,

a) jätkab müüja-rentnik üle antud vara kajastamist ning kajastab üleandmiskäibega võrdses summas finantskohustist. Finantskohustist kajastatakse vastavalt standardile IFRS 9;

b) ostja-rendileandja ei kajasta üle antud vara ning kajastab üleandmiskäibega võrdses summas finantsvara. Finantsvara kajastatakse vastavalt standardile IFRS 9.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

rendiperioodi algus — Päev, mil rendileandja annab alusvara üle rentnikule kasutamiseks.

majanduslik eluiga — Periood, mille vältel vara on eeldatavasti majanduslikult kasutatav ühe või enama kasutaja poolt, või toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üks või enam kasutajat eeldatavasti varast saavad.

muudatuse jõustumiskuupäev — Päev, mil pooled lepivad kokku **rendilepingu muudatuses**.

õiglane väärtus — Käesolevas standardis esitatud **rendileandja** suhtes kehtivate raamatupidamisnõuete täitmisel summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

kapitalirent — **Rent**, mille puhul kõik olulised **alusvara** omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule.

fikseeritud maksed — **Alusvara rendiperioodil** kasutamise õiguse eest **rendileandjale** tehtavad **rentniku** maksed, välja arvatud **muutuvad rendimaksed**.

▼**M54**

rendileandja brutoinvesteering	Järgmiste summa: a) **kapitalirendi** puhul **rendileandjale** laekuvad **rendimaksed** ja b) rendileandjale lisanduv **garanteerimata jääkväärtus**.
rendi jõustumise päev	Varaseim järgnevaist: **rendi**lepingu kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad täitma rendiga seotud põhitingimusi.
esmased otsekulutused	**Rendilepingu** sõlmimiseks tehtavad lisakulutused, mida ilma rendilepinguta ei tekiks, välja arvatud kulutused, mis tekivad **rendileandjana** toimival tootjal või vahendajal seoses **kapitalirendiga**.
rendi sisemine intressimäär	Intressimäär, mille puhul a) **rendimaksete** ja b) **garanteerimata jääkväärtuse** nüüdisväärtus võrdub i) **alusvara õiglase väärtuse** ja ii) rendileandja **esmaste otsekulutuste** summaga.
rent	Leping või lepingu osa, millega antakse õigus kasutada vara (**alusvara**) tasu eest teatud perioodi jooksul.
rendistiimulid	Seoses **rendiga** tehtavad **rendileandja** maksed **rentnikule** või rentniku kulutuste hüvitamine või ülevõtmine rendileandja poolt.
rendilepingu muudatus	**Rendi** ulatuse või rendi eest makstava tasu muudatus, mis ei kuulunud algsete renditingimuste hulka (näiteks ühe või mitme **alusvara** kasutamisõiguse lisamine või tühistamine või lepingulise **rendiperioodi** pikendamine või lühendamine).

▼**M54**

rendimaksed

Rendileandjale tehtavad **rentniku** maksed seoses õigusega kasutada **alusvara rendiperioodi** jooksul. Need sisaldavad järgmist:

a) **fikseeritud maksed** (kaasa arvatud sisuliselt fikseeritud maksed), millest on lahutatud **rendistiimulid**;

b) **muutuvad rendimaksed**, mis sõltuvad indeksist või määrast;

c) ostuõiguse realiseerimise hind juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta realiseerib õigust ja

d) **rendilepingu** lõpetamisel tasumisele kuuluvad trahvid juhul, kui rendiperioodi kindlaksmääramisel eeldatakse, et rentnik kasutab rendilepingu lõpetamise õigust.

Rentniku jaoks sisaldavad rendimaksed ka summasid, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma **jääkväärtuse garantiide** alusel. Rendimaksed ei sisalda makseid, mis on jaotatud lepingu rendiga mitteseotud komponentidele, välja arvatud juhul, kui rentnik otsustab liita rendiga mitteseotud komponendid rendiga seotud komponentidega ning pidada nende üle arvestust ühtse rendikomponendina.

Rendileandja jaoks sisaldavad rendimaksed rendileandja poolt rentnikule, rentnikuga seotud osapoolele või rendileandjaga mitteseotud kolmandale osapoolele, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma, antavaid jääkväärtuse garantiisid. Rendimaksed ei sisalda rendiga mitteseotud komponentidele jaotatud makseid.

rendiperiood

Katkestamatu periood, mille jooksul **rentnikul** on õigus **alusvara** kasutada, koos nii

a) **rendilepingu** võimaliku pikendamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust kasutab kui ka

b) rendilepingu võimaliku lõpetamise perioodidega juhul, kui rentnik on piisavalt kindel, et ta seda võimalust ei kasuta.

rentnik

Üksus, mis omandab õiguse kasutada **alusvara** tasu eest teatud perioodi vältel.

rentniku alternatiivne laenuintressimäär

Intressimäär, mida rentnik peaks sarnases majanduskeskkonnas maksma sarnaseks perioodiks ja sarnase tagatisega laenu võtmiseks, et omandada **kasutamisõiguse esemeks oleva varaga** sarnast vara.

▼**M54**

rendileandja	Üksus, mis annab õiguse kasutada **alusvara** tasu eest teatud perioodi vältel.
rendileandja netoinvesteering	**Rendi sisemise intressimääraga** diskonteeritud **rendileandja brutoinvesteering**.
kasutusrent	**Rent**, mille puhul kõik olulised **alusvara** omandiõigusega seotud riskid ja hüved ei kandu üle rentnikule.
valikulised rendimaksed	Maksed, mida **rentnik** teeb **rendileandjale alusvara** kasutamise õiguse eest **rendiperioodi** sisse mittekuuluvatel perioodidel, mille suhtes kehtib **rendilepingu** pikendamise või tühistamise õigus.
kasutusperiood	Kogu ajavahemik, mille jooksul vara kasutatakse kliendiga sõlmitud lepingu täitmiseks (kaasa arvatud kõik mittejärjestikused perioodid).
jääkväärtuse garantii	**Rendileandjale** antav rendileandjaga mitteseotud osapoole garantii, et **alusvara** väärtus (või väärtuse osa) võrdub rendilepingu lõppedes vähemalt teatud kindla summaga.
kasutamisõiguse esemeks olev vara	**Alusvara**, mida **rentnikul** on õigus **rendiperioodi** vältel kasutada.
lühiajaline rent	**Rent**, mille **perioodi** kestus selle **algusest** arvestades ei ületa 12 kuud. Ostuõigust sisaldav rent ei ole lühiajaline rent.
allrent	Tehing, mille korral **rentnik** (vaherendileandja) rendib **alusvara** kolmandale osapoolele ja **rendileping** (põhirent) põhirendileandja ja rentniku vahel jääb kehtima.
alusvara	**Rendi** esemeks olev vara, mille kasutamisõiguse **rendileandja** on **rentnikule** andnud.
teenimata finantstulu	Erinevused järgnevate summade vahel: a) **rendileandja brutoinvesteering** ja b) **rendileandja netoinvesteering**.

▼**M54**

garanteerimata jääkväärtus	See osa **alusvara** jääkväärtusest, mille realiseerumine ei ole **rendileandjale** tagatud või on tagatud ainult rendileandjaga seotud osapoole poolt.
muutuvad rendimaksed	**Alusvara** rendiperioodil kasutamise õiguse eest **rendileandjale** tehtavate **rentniku** maksete osa, mis muutub pärast **rendiperioodi algust** muutuvate asjaolude (välja arvatud aja möödumine) tõttu.

Muudes standardites esitatud mõisted, mida kasutatakse käesolevas standardis samas tähenduses

leping	Kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepe, millega luuakse täitmisele pööratavad õigused ja kohustused.
kasulik eluiga	Ajavahemik, mille jooksul üksus vara eeldatavasti kasutab, või toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida üksus eeldatavasti varast saab.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles kirjeldatakse paragrahvide 1–103 rakendamist ja sellel on sama õiguslik jõud nagu standardi teistel osadel.

Rakendamine portfelli suhtes

B1 Käesolevas standardis kirjeldatakse üksikrendi arvestust. Praktilise abinõuna võib üksus siiski rakendada käesolevat standardit ühelaadsete rendilepingute portfelli suhtes, kui üksus eeldab põhjendatult, et käesoleva standardi portfelli suhtes rakendamise korral tekkiv mõju finantsaruannetele ei erineks oluliselt mõjust, mis tekiks juhul, kui käesolevat standardit rakendataks portfelli kuuluvate üksikrentide suhtes. Portfelli kohta arvestuse pidamisel kasutab üksus hinnanguid ja eeldusi, mis vastavad portfelli mahule ja koosseisule.

Lepingute liitmine

B2 Üksus liidab käesolevat standardit rakendades kaks või enam lepingut, mis on sõlmitud sama vastaspoolega (või vastaspoole seotud osapooltega) samal või peaaegu samal ajal, ning arvestab neid lepinguid ühe lepinguna, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:

a) läbirääkimistel käsitletakse lepinguid kui ühte tervikut, mille üldist majanduslikku eesmärki ei ole võimalik mõista ilma lepinguid koos vaatlemata;

b) ühe lepingu alusel tasumisele kuuluva tasu summa sõltub teise lepingu hinnast või täitmisest või

▼M54

c) lepingutega antud alusvara kasutamise õigused (või iga lepinguga antud mõned alusvara kasutamise õigused) moodustavad paragrahvis B32 kirjeldatud ühtse rendikomponendi.

Kajastamise erand: rendilepingud, mille alusvara väärtus on väike (paragrahvid 5–8)

B3 Käesoleva standardi kohaselt on rentnikul lubatud kohaldada väikese alusvara väärtusega rentide arvestamiseks paragrahvi 6 nõudeid, välja arvatud paragrahvis B7 osutatud juhtudel. Rentnik võtab alusvara väärtuse hindamisel aluseks selle vara väärtuse uuena, olenemata renditava vara vanusest.

B4 Seda, kas alusvara väärtus on väike, hinnatakse absoluutsel alusel. Väikese väärtusega vara rentide suhtes võib rakendada paragrahvis 6 osutatud arvestuslikku käsitlust, olenemata sellest, kas need rendid on rentniku jaoks olulised. Hinnang ei sõltu rentniku suurusest, laadist ega asjaoludest. Seega peaksid erinevad rentnikud jõudma samadele järeldustele selle kohta, kas konkreetse alusvara väärtus on väike.

B5 Alusvara väärtus saab olla väike üksnes juhul, kui

a) rentnikul on võimalik saada alusvara kasutamisest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos rentnikule hõlpsasti kättesadavate muude ressurssidega, ja

b) alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikuses seoses muude varadega.

B6 Alusvara rent ei vasta väikese väärtusega vara rendi tingimustele juhul, kui vara olemus on selline, et selle väärtus uuena ei ole üldjuhul väike. Näiteks autode rent ei vasta väikese väärtusega vara rendi tingimustele, kuna uue auto väärtus ei ole üldjuhul väike.

B7 Kui rentnik annab vara allrendile või kavatseb vara allrendile anda, ei vasta põhirent väikese väärtusega vara rendi tingimustele.

B8 Väikese väärtusega renditavaks alusvaraks võivad olla näiteks tahvel- ja personaalarvutid, väikesed kontorimööbli hulka kuuluvad esemed ja telefonid.

Rendisuhte kindlakstegemine (paragrahvid 9–11)

B9 Et hinnata seda, kas lepinguga antakse õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist (vt paragrahvid B13–B20) teatud ajavahemikus, hindab üksus, kas kliendil on kogu *kasutusperioodi* vältel olemas nii

a) õigus saada endale sisuliselt kogu kindlaksmääratud vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu (nagu on kirjeldatud paragrahvides B21–B23) kui ka

b) õigus juhtida kindlaksmääratud vara kasutamist (nagu on kirjeldatud paragrahvides B24–B30).

▼**M54**

B10 Kui kliendil on õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist ainult lepinguperioodi ühe osa vältel, sisaldab leping rendisuhet üksnes vastavas perioodiosas.

B11 Kaupade või teenuste soetamise lepingu võib sõlmida ühine ettevõtmine või see võidakse sõlmida ühise ettevõtmise nimel vastavalt standardis IFRS 11 *Ühised ettevõtmised* esitatud määratlusele. Sellisel juhul käsitatakse ühist ettevõtmist lepingus kliendina. Kui üksus hindab, kas selline leping sisaldab rendisuhet, peab ta seega hindama, kas ühisel ettevõtmisel on õigus kontrollida kindlaksmääratud vara kasutamist kogu kasutusperioodi vältel.

B12 Üksus hindab seda, kas leping sisaldab rendisuhet, iga võimaliku rendikomponendi kohta eraldi. Paragrahvis B32 on esitatud lisateavet eraldi rendikomponentide kohta.

Kindlaksmääratud vara

B13 Tavaliselt toimub vara kindlaksmääramine selle põhjal, et see on lepingus otseselt määratletud. Samas võib kindlaksmääratud vara olla ka kaudselt määratletud sel ajal, mil vara tehakse kliendile kasutamiseks kättesaadavaks.

Sisulised asendusõigused

B14 Isegi kui vara on kindlaksmääratud, ei ole kliendil õigust kasutada kindlaksmääratud vara juhul, kui tarnijal on kasutusperioodi jooksul sisuline õigus vara asendada. Tarnija õigus vara asendada on sisuline üksnes juhul, kui on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

a) tarnijal on praktiline võimekus asendada vara kogu kasutusperioodi vältel (näiteks klient ei saa tarnijat takistada vara asendamast ning alternatiivne vara on tarnijale hõlpsasti kättesaadav või mõistliku aja jooksul hangitav) ja

b) vara asendamise õiguse kasutamine on tarnijale majanduslikult kasulik (st vara asendamisega seotud majanduslik kasu ületab eeldatavasti vara asendamisega seotud kulutusi).

B15 Kui tarnijal on õigus või kohustus asendada vara üksnes kindlal kuupäeval või pärast seda või teatud sündmuse saabumisel, ei ole tarnija asendusõigus sisuline, sest tarnijal puudub praktiline võimekus asendada vara kogu kasutusperioodi vältel.

B16 Üksuse hinnang selle kohta, kas tarnija asendusõigus on sisuline, põhineb lepingu jõustumise ajal esinevatel asjaoludel ning selles ei võeta arvesse tulevasi sündmusi, mille esinemist ei peeta lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks. Tulevased sündmused, mille esinemist ei peeta lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks ja mida ei tuleks seega hindamisel arvesse võtta, on näiteks

a) tulevase kliendi nõusolek maksta vara kasutamise eest turuhinnast kõrgemat hinda;

▼**M54**

b) lepingu jõustumise ajal sisuliselt välja töötamata uue tehnoloogia kasutusele võtmine;

c) oluline vahe kliendi varakasutuse või vara toimimise ning sellise kasutuse või toimimise vahel, mida peeti lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks, ja

d) oluline vahe vara kasutusperioodi turuhinna ja lepingu jõustumise ajal tõenäoliseks peetud turuhinna vahel.

B17 Asendamisega seotud kulutused on üldjuhul suuremad siis, kui vara asub kliendi ruumides või mujal, võrreldes vara asumisega tarnija ruumides, ja seega ületavad suurema tõenäosusega vara asendamisest saadavat kasu.

B18 Tarnija õigus või kohustus asendada vara remondi ja hoolduse eesmärgil juhul, kui vara ei toimi nõuetekohaselt, või tehnilise uuenduse valmimine ei välista kliendi õigust kasutada kindlaksmääratud vara.

B19 Kui kliendil ei ole võimalik hõlpsasti kindlaks teha, kas tarnijal on sisuline asendusõigus, eeldab klient, et asendusõigus ei ole sisuline.

Vara osad

B20 Vara mahuosa on kindlaksmääratud vara juhul, kui see on füüsiliselt eristatav (näiteks hoone korrus). Füüsiliselt mitteeristatav vara maht või muu osa (näiteks kiudoptilise kaabli mahuosa) ei ole kindlaksmääratud vara, välja arvatud juhul, kui see vastab sisuliselt vara kogu mahule ning annab sellega kliendile õiguse saada endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu.

Õigus saada kasutamisest majanduslikku kasu

B21 Kindlaksmääratud vara kasutamise kontrollimiseks peab kliendil olema õigus saada kasutusperioodi jooksul endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu (näiteks tänu vara kasutamise ainuõigusele sel perioodil). Klient võib saada vara kasutamisest majanduslikku kasu otseselt või kaudselt mitmel viisil, näiteks varakasutamise, valdamise või allrentimise kaudu. Vara kasutamisest saadav majanduslik kasu hõlmab selle esmast väljundit ja kõrvaltooteid (kaasa arvatud kõnealustest objektidest tulenevad potentsiaalsed rahavood) ning muud vara kasutamisest tulenevat majanduslikku kasu, mida oleks võimalik realiseerida kaubandustehingus kolmanda osapoolega.

B22 Kui üksus hindab õigust saada endale sisuliselt kogu vara kasutamisest tulenev majanduslik kasu, võtab ta arvesse sellist majanduslikku kasu, mis kaasneb vara kasutamisega kliendi varakasutusõigusega määratletud ulatuses (vt paragrahv B30). Näiteks:

▼M54

a) kui lepinguga on lubatud kasutada mootorsõidukit kasutusperioodi jooksul ainult ühel kindlal territooriumil, võtab üksus arvesse üksnes majanduslikku kasu, mis tuleneb mootorsõiduki kasutamisest sellel territooriumil, mitte mujal;

b) kui lepingus on sätestatud, et klient võib kasutusperioodil läbida mootorsõidukiga ainult teatud arvu kilomeetreid, võtab üksus arvesse üksnes majanduslikku kasu, mis tuleneb mootorsõiduki kasutamisest lubatud läbisõiduvahemikus, mitte seda ületava läbisõidu korral.

B23 Kui klient peab lepingu kohaselt tasuma tarnijale või muule osapoolele osa vara kasutamisel tekkivatest rahavoogudest, käsitatakse selliseid tasuna makstud rahavoogusid osana kliendi majanduslikust kasust, mida ta vara kasutamisest saab. Näiteks kui klient peab tasuma tarnijale protsendi oma müügikäibest tasuna jaemüügipinna kasutamise eest, ei välista see nõue kliendi õigust saada endale sisuliselt kogu jaemüügipinna kasutamisest tulenev majanduslik kasu. Selle põhjuseks on asjaolu, et müügi tulemusena tekkivaid rahavoogusid käsitatakse majandusliku kasuna, mida klient saab rendipinna kasutamisest ning millest ta maksab osa tarnijale tasuks õiguse eest seda pinda kasutada.

Õigus kasutamist juhtida

B24 Kliendil on õigus juhtida kindlaksmääratud vara kasutamist kogu kasutusperioodi vältel üksnes juhul, kui

a) kliendil on õigus otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kogu kasutusperioodi vältel kasutatakse (nagu on kirjeldatud paragrahvides B25–B30), või

b) otsused vara kasutamise viisi ja eesmärgi kohta on eelnevalt kindaks määratud ning

i) kliendil on õigus vara kasutada (või anda teistele isikutele korraldusi vara kasutamiseks tema määratud viisil) kogu kasutusperioodi vältel, ilma et tarnijal oleks õigust neid kasutamisjuhiseid muuta, või

ii) klient on kavandanud vara (või vara kindlad aspektid) nii, et sellega on eelnevalt kindlaks määratud, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutusperioodi vältel kasutatakse.

Vara kasutamise viis ja eesmärk

B25 Kliendi õigus otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse, on olemas juhul, kui talle lepinguga antud kasutusõigus võimaldab tal kogu kasutusperioodi vältel muuta seda, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse. Seda hinnates võtab üksus arvesse neid otsustusõigusi, mis on kõige olulisemad seoses vara kasutamise viisi ja eesmärgi muutmisega kasutusperioodi vältel. Otsustusõigused on olulised juhul, kui nad mõjutavad kasutamisest saadavat majanduslikku kasu. Kõige olulisemad otsustusõigused on tõenäoliselt erinevate lepingute puhul erinevad olenevalt vara laadist ja lepingu tingimustest.

▼**M54**

B26 Sellised otsustusõigused, mis olenevalt asjaoludest annavad kliendi kindlaksmääratud kasutusõiguse piires õiguse muuta vara kasutamise viisi ja eesmärki, on näiteks järgmised:

a) õigus muuta vara abil toodetava väljundi liiki (näiteks õigus otsustada, kas merekonteinerit kasutatakse kaupade transportimiseks või ladustamiseks, või teha otsuseid jaemüügipinnal müüdavate toodete sortimendi kohta);

b) õigus muuta väljundi tootmise aega (näiteks õigus otsustada, millal mõnda seadet või jõujaama kasutatakse);

c) õigus muuta väljundi tootmise kohta (näiteks õigus otsustada veoki või laeva sihtkoha üle või otsustada, kus mingit seadet kasutatakse) ja

d) õigus otsustada, kas väljundit toodetakse, ja õigus muuta väljundi kogust (näiteks õigus otsustada, kas ja kui palju energiat elektrijaamas toota).

B27 Sellised otsustusõigused, mis ei anna õigust muuta vara kasutamise viisi ja eesmärki, on näiteks vara käitamise ja hooldamisega piirduvad õigused. Sellised õigused võivad kuuluda kliendile või tarnijale. Kuigi vara käitamise või hooldamisega seotud õigused on sageli vara tõhusaks kasutamiseks möödapääsmatud, ei sisalda need õigust otsustada, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse, ning sõltuvad sageli otsustest selle kohta, kuidas ja millisel eesmärgil vara kasutatakse. Siiski võib vara käitamise õigus anda kliendile õiguse vara kasutamist juhtida juhul, kui vastavad otsused vara kasutamise viisi ja eesmärgi kohta on eelnevalt kindlaks määratud (vt paragrahvi B24 punkti b alapunkt i).

Kasutusperioodi ajal ja enne seda tehtud otsused

B28 Vara kasutamise viisi ja eesmärki on võimalik eelnevalt kindlaks määrata mitmel eri moel. Näiteks võidakse see kindlaks määrata vara kavandiga või vara kasutamise suhtes kehtestatud lepinguliste piirangutega.

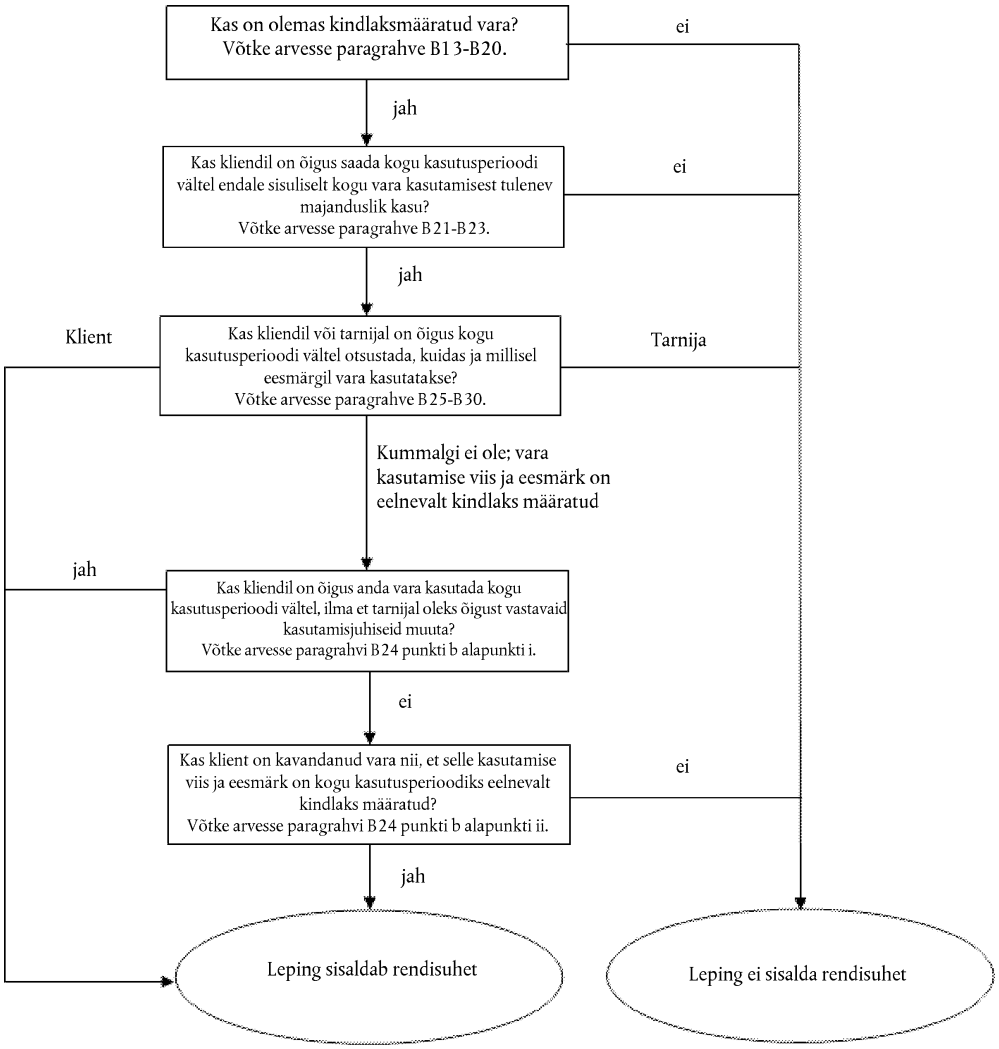
B29 Kui üksus hindab, kas kliendil on õigus vara kasutamist juhtida, võtab ta arvesse üksnes õigust teha otsused vara kasutamise kohta kasutusperioodi vältel, välja arvatud juhul, kui klient on vara (või vara kindlad aspektid) ise kavandanud, nagu on osutatud paragrahvi B24 punkti b alapunktis ii. Seega ei võta üksus arvesse enne kasutusperioodi tehtud otsuseid, välja arvatud juhul, kui esinevad paragrahvi B24 punkti b alapunktis ii osutatud tingimused. Näiteks kui klient saab vara väljundi kindlaks määrata üksnes enne kasutusperioodi, siis puudub kliendil õigus selle vara kasutamist juhtida. Õigus määrata väljund kindlaks enne kasutusperioodi sõlmitavas lepingus ilma mingite muude vara kasutamisega seotud otsustusõigusteta annab kliendile samad õigused, mis on igal teisel kliendil, kes ostab kaupu või teenuseid.

▼**M54**

Kaitsvad õigused

B30 Leping võib sisaldada tingimusi, mille eesmärk on kaitsta vara või muude varadega seotud tarnija huvisid, kaitsta tema töötajaid või tagada, et tarnija tegevus oleks seaduste või eeskirjadega kooskõlas. Need on kaitsvate õiguste näited. Näiteks võidakse lepingus i) sätestada vara kasutamise maksimaalne kogus või asukoha- või ajapõhine piirang, mille ulatuses klient võib vara kasutada, ii) nõuda, et klient järgiks teatud kindlat tegevustava või iii) nõuda, et klient teavitaks tarnijat vara kasutusviisi muutmisest. Tavaliselt määratletakse kaitsvate õigustega kliendi kasutusõiguse ulatus, kuid eraldi võttes ei välista need kliendi õigust juhtida vara kasutamist.

B31 Üksused võivad kasutada järgmist vooskeemi abivahendina, et hinnata, kas lepingu puhul on tegemist rendilepinguga või see sisaldab rendisuhet.



▼M54

Lepingu komponentide eristamine (paragrahvid 12–17)

B32 Õigus kasutada alusvara on eraldi rendikomponent juhul, kui on täidetud mõlemad tingimused:

a) rentnikul on võimalik saada alusvara kasutamisest kasu, kui ta kasutab seda eraldi või koos rentnikule hõlpsasti kättesaadavate muude ressurssidega. Hõlpsasti kättesaadav ressurss on eraldi (rendileandja või muu tarnija poolt) müüdav või renditav kaup või teenus, mille rentnik on juba omandanud (rendileandjalt või muude tehingute või sündmuste tulemusena), ja

b) alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikuses seoses muude lepingus nimetatud varadega. Näiteks kui rentnik saaks otsustada alusvara rentimata jätta, ilma et see mõjutaks oluliselt tema õigusi lepingus nimetatud muude varade kasutamiseks, võib see osutada, et alusvara ei ole oluliselt sõltuv ega tugevas vastastikuses seoses kõnealuste muude varadega.

B33 Lepingus võib olla sätestatud summa, mille rentnik peab tasuma tegevuste ja kulutuste eest, millega rentnikule ei anta üle kaupa ega teenust. Näiteks võib rendileandja lisada tasumisele kuuluvasse kogusummasse tasu haldustoimingute või muude seoses rendiga tekkivate kulutuste eest, millega ei anta rentnikule üle kaupa ega teenust. Sellised tasumisele kuuluvad summad ei osuta lepingu eraldiseisva komponendi esinemisele, vaid neid käsitatakse osana kogu tasust, mis jaotatakse lepingu eraldi kindlaks tehtud komponentidele.

Rendiperiood (paragrahvid 18–21)

B34 Üksus rakendab rendiperioodi kindlaksmääramisel ja katkestamatu rendiperioodi pikkuse hindamisel lepingus esitatud määratlust ning teeb kindlaks ajavahemiku, mille jooksul leping on täitmisele pööratav. Rendileping ei ole enam täitmisele pööratav juhul, kui nii rentnikul kui ka rendileandjal on õigus lõpetada rendisuhe ilma teise poole loata ning sellisel juhul tasutav trahvisumma ei ole märkimisväärne.

B35 Kui rendisuhte lõpetamise õigus on ainult rentnikul, käsitatakse seda õigust rentniku võimalusena rendisuhe lõpetada ning üksus võtab seda arvesse rendiperioodi kindlaksmääramisel. Kui rendisuhte lõpetamise õigus on ainult rendileandjal, siis sisaldab katkestamatu rendiperiood ka seda ajavahemikku, mille jooksul kehtib rendisuhte lõpetamise võimalus.

B36 Rendiperiood algab selle alguskuupäeval ning hõlmab kõiki rendivabastuse perioode, mida rendileandja rentnikule võimaldab.

B37 Üksus hindab rendiperioodi alguses, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise või alusvara ostmise võimalust või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise võimaluse. Üksus võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid, mis loovad rentniku jaoks majandusliku stiimuli võimalust kasutada või see kasutamata jätta, kaasa arvatud rendiperioodi alguse ja võimaluse kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil eeldatavalt aset leidvad asjaolude muutused. Arvesse võetavad asjaolud on muu hulgas näiteks järgmised:

▼**M54**

a) valitavatel perioodidel kohaldatavad lepingutingimused võrdluses turuhindadega, näiteks:

i) valitaval perioodil tehtavate rendimaksete summa;

ii) muutuvate rendimaksete või muude tingimuslike maksete (näiteks lepingu lõpetamise trahvide ja jääkväärtuse garantiidega seotud maksed) summa ja

iii) pärast esmaseid valitavaid perioode realiseeritavate õiguste tingimused (näiteks ostuõigus, mis muutub pikendatud perioodi lõpus realiseeritavaks hinnaga, mis on praegusest turuhinnast väiksem);

b) lepingu kehtivusajal toimunud (või eeldatavasti toimuv) renditud vara oluline parendamine, millest rentnik saab rendilepingu pikendamise või tühistamise või alusvara ostmise õigust realiseeritavaks muutumisel eeldatavasti olulist majanduslikku kasu;

c) rendilepingu lõpetamisega seotud kulutused, näiteks läbirääkimiste kulutused, kolimiskulutused, rentniku vajadustele vastava muu alusvara leidmise kulutused, uue vara kasutusele võtmise kulutused rentniku tegevuses või lõpetamistrahvid ja muud sarnased kulutused, kaasa arvatud kulutused, mis on seotud alusvara tagastamiseks lepingus sätestatud seisukorras või lepingus sätestatud kohta;

d) kõnealuse alusvara tähtsus rentniku tegevuse jaoks, võttes arvesse näiteks seda, kas tegemist on eriotstarbelise varaga, alusvara asukohta ja sobivate alternatiivide kättesaadavust ja

e) õiguse realiseerimisega seotud tingimuslikkus (nt õigus muutub realiseeritavaks ainult juhul, kui üks või mitu tingimust on täidetud) ja vastavate tingimuste esinemise tõenäosus.

B38 Rendilepingu pikendamise või tühistamise õigus võib olla kombineeritud ühe või mitme lepinguklausliga (näiteks jääkväärtuse garantii) nii, et rentnik garanteerib rendileandjale minimaalse või fikseeritud rahalise laekumise, mis on sisuliselt sama, olenemata õiguse kasutamisest. Sellisel juhul eeldab üksus paragrahvis B42 esitatud sisuliselt fikseeritud makseid käsitlevaid suuniseid arvestamata, et rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab rendilepingu pikendamise või aluseks oleva vara ostmise õiguse või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise õiguse.

B39 Mida lühem on katkestamatu rendiperiood, seda suurema tõenäosusega kasutab rentnik rendilepingu pikendamise õigust või jätab kasutamata rendilepingu lõpetamise õiguse. Selle põhjuseks on asjaolu, et asendusvara hankimisega seotud kulutused on lühema katkestamatu perioodi korral tõenäoliselt proportsionaalselt suuremad.

▼**M54**

B40 Rentniku varasem praktika seoses perioodiga, mille jooksul ta tavaliselt teatud liiki (renditud või omandis olevat) vara on kasutanud, ja sellega seotud majanduslikud põhjused võivad anda kasulikku teavet, mis aitab hinnata, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab õigust või jätab selle kasutamata. Näiteks kui rentnik on tavaliselt kasutanud teatud liiki vara kindla ajavahemiku jooksul või rentnikul on tavaks teatud liiki alusvara rendiõigusi kasutada, võtab rentnik vastava vara rendiõiguste kasutamise piisava kindluse hindamisel arvesse sellist varasemat tegevust.

B41 Paragrahvis 20 öeldakse, et rentnik hindab rendiperioodi pärast selle algust ümber juhul, kui esineb mõni oluline sündmus või oluline asjaolude muutus, mis on rentniku kontrolli all ning mõjutab seda, kas rentnik on piisavalt kindel, et ta kasutab mõnda algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võtmata jäänud õigust või jätab kasutamata mõne õiguse, mida on algse rendiperioodi määratlemisel arvesse võetud. Olulised sündmused või asjaolude muutused on muu hulgas näiteks:

a) renditud vara oluline parendamine, mida ei nähtud ette rendiperioodi alguses ning millest rentnik saab rendilepingu pikendamise või tühistamise või alusvara ostmise õiguse realiseeritavaks muutumisel eeldatavasti olulist majanduslikku kasu;

b) alusvara oluline muudatus või kohandamine, mida rendiperioodi alguses ette ei nähtud;

c) alusvara allrentimine ajavahemikuks, mis kestab kauem kui varem kindlaks määratud rendiperiood, ja

d) rentniku äriline otsus, mis on otseselt seotud õiguse kasutamise või kasutamata jätmisega (näiteks otsus pikendada täiendava vara rendilepingut, kõrvaldada alternatiivne vara või sulgeda allüksus, milles kasutamisõiguse esemeks olevat vara kasutatakse).

Sisuliselt fikseeritud rendimaksed (paragrahvi 27 punkt a, paragrahvi 36 punkt c ja paragrahvi 70 punkt a)

B42 Rendimaksed sisaldavad kõiki sisuliselt fikseeritud rendimakseid. Sisuliselt fikseeritud rendimaksed on maksed, milles võib vormiliselt sisalduda muutuv element, kuid mille maksmine on sisuliselt vältimatu. Sisuliselt fikseeritud rendimaksed esinevad näiteks juhul, kui

a) maksed on struktureeritud muutuvate rendimaksetena, kuid tegelikult maksed ei muutu. Selliste maksete suhtes kohaldatakse tingimuslikke klausleid, millel puudub tegelik majanduslik sisu. Kõnealust liiki maksed on näiteks

i) maksed, mille tegemise tingimuseks on see, et vara toimivus rendiperioodil on tõendatud või esineb mõni sündmus, mille esinemata jäämine ei ole tegelikult võimalik, või

▼M54

ii) maksed, mis on algselt struktureeritud muutuvate rendimaksetena ja mille suurus sõltub alusvara kasutamisest, kuid mille muutuvus kaob teatud hetkel pärast rendiperioodi algust, nii et maksed muutuvad ülejäänud rendiperioodiks fikseerituks. Sellised maksed muutuvad sisuliselt fikseeritud makseteks siis, kui nende muutuvus kaob;

b) rentnikul oleks võimalik teha mitmeid erinevaid makseid, aga reaalselt saab teha ainult ühte tüüpi makseid. Sellisel juhul käsitab üksus rendimaksetena reaalselt tehtavaid makseid;

c) rentnik saaks reaalselt teha mitmeid erinevaid makseid, aga ta peab tegema vähemalt ühte tüüpi makseid. Sellisel juhul käsitab üksus rendimaksetena selliseid makseid, mille (diskonteeritud) koondsumma on kõige väiksem.

Rentniku tegevus seoses alusvaraga enne rendiperioodi algust

Rentniku kulutused seoses alusvara konstrueerimise või kavandamisega

B43 Üksus võib pidada läbirääkimisi rendilepingu sõlmimiseks enne, kui alusvara rentnikule kasutatavaks muutub. Mõne rendilepingu puhul peab rentnik alusvara ise konstrueerima või ümber tegema. Olenevalt lepingu tingimustest võidakse rentnikult nõuda makseid vara konstrueerimise või kavandamisega eest.

B44 Kui rentnikul tekib seoses alusvara konstrueerimise või kavandamisega kulutusi, rakendab rentnik selliste kulutuste kajastamiseks muid kohaldatavaid standardeid, näiteks IAS 16. Alusvara konstrueerimise või kavandamisega seotud kulutused ei sisalda makseid, mida rentnik teeb alusvara kasutamisõiguse eest. Alusvara kasutamisõiguse eest tehtavad maksed on rendimaksed, olenemata nende tegemise ajast.

Alusvara omandiõigus

B45 Rentnik võib omandada alusvara omandiõiguse enne, kui see omandiõigus antakse üle rendileandjale ja vara renditakse rentnikule. Omandiõiguse saamine üksinda ei määra seda, kuidas tehingut raamatupidamisarvestuses kajastatakse.

B46 Kui rentnik kontrollib alusvara (või omandab selle üle kontrolli) enne vara üleandmist rendileandjale, on tegemist müügi- ja tagasirenditehinguga, mida arvestatakse vastavalt paragrahvidele 98–103.

▼M54

B47 Kui rentnikul puudub kontroll alusvara üle enne vara üleandmist rendileandjale, ei ole tegemist müügi- ja tagasirenditehinguga. Selline olukord võib esineda näiteks juhul, kui rendileandja ja rentnik sõlmivad kokkuleppe, mille kohaselt rendileandja ostab tootjalt vara ja rendib selle rentnikule. Rentnik võib omandada alusvara omandiõiguse enne, kui omandiõigus läheb üle rendileandjale. Sellisel juhul, kui rentnik saab alusvara omandiõiguse, kuid ei oma vara üle kontrolli enne selle üleandmist rendileandjale, arvestatakse tehingut rendina, mitte müügi- ja tagasirenditehinguna.

Rentniku avalikustatav teave (paragrahv 59)

B48 Et teha kindlaks, kas paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks on vaja esitada täiendavat teavet rentimistegevuse kohta, kaalub rentnik,

a) kas vastav teave on finantsaruannete kasutajate jaoks oluline. Rentnik esitab paragrahvis 59 nimetatud täiendavat teavet üksnes juhul, kui võib arvata, et see teave on finantsaruannete kasutajate jaoks oluline. Selline olukord on tõenäoline, kui teave aitab aruannete kasutajatel mõista

   i) rendilepingutega võimaldatud paindlikkust. Rendilepingud võimaldavad paindlikkust näiteks juhul, kui rentnikul on võimalik vähendada oma kohustusi lepingu lõpetamise õiguse kasutamisega või soodsatel tingimustel sõlmitud rendilepingute pikendamisega;

   ii) rendilepingutega kehtestatud piiranguid. Rendilepingutega võidakse kehtestada piiranguid, näiteks nõudes, et rentnik säilitaks teatud kindlaid finantssuhtarve;

   iii) avaldatud teabe tundlikkust oluliste muutujate suhtes. Avaldatud teavet võivad mõjutada näiteks tulevased muutuvad rendimaksed;

   iv) rendilepingutest tulenevaid muid riske;

   v) kõrvalekaldeid tegevusala üldistest tavadest. Sellised kõrvalekalded võivad hõlmata näiteks ebatavalisi või ainulaadseid renditingimusi, mis mõjutavad rentniku rendiportfelli;

b) kas vastav teave on selge juba põhilistes finantsaruannetes või märkustes esitatud andmete põhjal. Rentnik ei pea finantsaruannetes mujal juba esitatud teavet enam kordama.

B49 Täiendav teave muutuvate rendimaksete kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

a) põhjusi, miks rentnik kasutab muutuvaid rendimakseid, ja selliste maksete sagedust;

▼**M54**

b) muutuvate rendimaksete suhtelist suurust võrreldes fikseeritud maksetega;

c) olulisi muutujaid, millest muutuvad rendimaksed sõltuvad, ning maksete eeldatavat muutumist seoses oluliste muutujate muutustega ja

d) muutuvate rendimaksete muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B50 Täiendav teave lepingu pikendamise või lõpetamise võimaluste kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

a) põhjusi, miks rentnik pikendamise või tühistamise õigusi kasutab ja selliste õiguste esinemise sagedust;

b) valikuliste rendimaksete suhtelist suurust võrreldes fikseeritud maksetega;

c) rendikohustiste hindamisel arvesse võtmata õiguse kasutamise sagedust ja

d) õiguste muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B51 Täiendav teave jääkväärtuse garantiide kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

a) põhjusi, miks rentnik jääkväärtuse garantiisid annab, ja selliste garantiide kasutamise sagedust;

b) jääkväärtuse riski suurust rentniku jaoks;

c) nende alusvarade laadi, mille suhtes garantiisid antakse, ja

d) garantiide muud mõju tegevusele ja majandusnäitajatele.

B52 Täiendav teave müügi- ja tagasirenditehingute kohta, mis võib olenevalt asjaoludest vajalikuks osutuda paragrahvis 51 esitatud avalikustamise eesmärgi saavutamiseks, võib hõlmata teavet, mis aitab finantsaruannete kasutajatel hinnata näiteks

a) põhjusi, miks rentnik müügi- ja tagasirenditehinguid kasutab, ja selliste tehingute esinemissagedust;

b) konkreetsete müügi- ja tagasirenditehingute põhitingimusi;

c) makseid, mida ei ole arvestatud rendikohustiste mõõtmisel ja

d) müügi- ja tagasirenditehingute mõju rahavoogudele aruandeperioodil.

▼M54

Rendileandja rentide liigitus (paragrahvid 61–66)

B53 Käesolevas standardis esitatud rendileandja rendilepingute liigitus põhineb määral, mille ulatuses kõik olulised alusvara omandiga seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad kasutamata tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutusest tingitud rentaabluse muutustest. Hüve võib olla eeldatavalt kasumlik tegevus alusvara majandusliku eluea jooksul ja kasum väärtuse suurenemisest või jääkväärtuse realiseerimisest.

B54 Rendileping võib sisaldada tingimusi, mille kohaselt rendimakseid muudetakse juhul, kui rendi jõustumise päeva ja rendiperioodi alguse vahel toimub teatud kindlaid muutusi (näiteks alusvara maksumuse muutumine rendileandja jaoks või rendi rahastamisega seotud rendileandja kulutuste muutus). Sellisel juhul eeldatakse rendilepingu liigitamise eesmärgil, et kõnealused muutused leidsid aset rendi jõustumise päeval.

B55 Kui rent hõlmab nii maa kui ka hoonete komponente, hindab rendileandja eraldi iga komponendi liigitamist kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 62–66 ja B53–B54. Selle kindlaksmääramisel, kas maakomponent on kasutus- või kapitalirent, on oluline kaalutlus see, et maal on tavaliselt piiramatu majanduslik eluiga.

B56 Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotab rendileandja rendimaksete miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ühekordsed ettemaksed) maa- ja hoonete komponentide vahel proportsionaalselt renditava maa-komponendi ja hoonete komponendi rendiomandiõiguse vastavate õiglaste väärtustega rendi jõustumise päeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe komponendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad komponendid on selgelt kasutusrendid, mil kogu rent liigitatakse kasutusrendiks.

B57 Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus maakomponendi summa on rendi suhtes ebaoluline, võib rendileandja rendi liigitamisel käsitada maad ja hooneid ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 62–66 ja B53–B54. Sellisel juhul loeb rendileandja hoonete majanduslikku eluiga kogu alusvara majanduslikuks elueaks.

Allrentide liigitamine

B58 Allrendi liigitamisel liigitab vaherendileandja allrendi kapitali- või kasutusrendiks järgmiselt:

a) kui põhirent on lühiajaline rent, mida üksus kui rentnik on arvestanud vastavalt paragrahvile 6, liigitatakse allrent kasutusrendiks;

▼M54

b) muul juhul lähtutakse allrendi liigitamisel kasutamisõiguse esemeks olevast varast, mis tuleneb põhirendist, mitte aga alusvarast (näiteks rendis olev materiaalse põhivara objekt).

Lisa C

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa ja tal on sama õiguslik jõud nagu standardi muudel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

C1 Üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud üksustele, kes rakendavad käesoleva standardi esmase rakendamise kuupäeval või enne seda standardit IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav tulu*. Kui üksus rakendab käesolevat standardit varem, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M72

C1A 2020. aasta mais välja antud muudatusega *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* lisati paragrahvid 46A, 46B, 60A, C20A ja C20B. Rentnik rakendab kõnealust muudatust 1. juunil 2020 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Lubatud on varasem kohaldamine, sealhulgas nendes finantsaruannetes, mille avaldamist ei ole 28. mai 2020. aasta seisuga heaks kiidetud.

▼M54

ÜLEMINEK

C2 Paragrahvides C1–C19 esitatud nõuete täitmisel tähendab esmase rakendamise kuupäev selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab esmakordselt käesolevat standardit.

Rendi mõiste

C3 Praktilise abinõuna ei ole üksus kohustatud esmase rakendamise kuupäeval ümber hindama, kas lepingu puhul on tegemist rendilepinguga või kas see sisaldab rendisuhet. Selle asemel on üksusel lubatud

a) rakendada käesolevat standardit lepingutele, mis on varem tunnistatud rendilepinguteks vastavalt standardile IAS 17 *Rendid* ja IFRIC 4 *Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*. Üksus kohaldab selliste rentide suhtes paragrahvides C5–C18 esitatud üleminekunõudeid;

b) mitte rakendada käesolevat standardit lepingutele, mida ei ole varem vastavalt standarditele IAS 17 ja IFRIC 4 tunnistatud rendisuhet sisaldavaks.

C4 Kui üksus otsustab kasutada paragrahvis C3 esitatud praktilist abinõud, peab ta selle asjaolu avalikustama ning kasutama seda abinõud oma kõigi lepingute suhtes. Seega rakendab üksus paragrahvides 9–11 esitatud nõudeid üksnes esmase rakendamise kuupäeval või pärast seda sõlmitavate (või muudetavate) lepingute suhtes.

Rentnikud

C5 Rentnik rakendab käesolevat standardit oma rentide suhtes

a) tagasiulatuvalt iga eelneva aruandeperioodi kohta, mis on esitatud vastavalt standardile IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* või

b) tagasiulatuvalt koos käesoleva standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvidele C7–C13.

▼M54

C6 Rentnik kohaldab paragrahvi C5 alusel tehtud valikut järjepidevalt oma kõigi rendilepingute suhtes, milles ta on rentnik.

C7 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, ei arvesta rentnik võrdlusandmeid ümber. Selle asemel kajastab rentnik käesoleva standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajadusel omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena esmase rakendamise kuupäeval.

Varem kasutusrendiks liigitatud rendid

C8 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, peab rentnik

a) kajastama esmase rakendamise kuupäeva seisuga kasutamisõiguse esemeks olevat vara nende rentide kohta, mis varem olid standardi IAS 17 kohaselt liigitatud kasutusrendiks. Rentnik mõõdab rendikohustist järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses, mida diskonteeritakse rentniku alternatiivse laenuintressimääraga esmase rakendamise kuupäeval;

b) kajastama esmase rakendamise kuupäeva seisuga kasutamisõiguse esemeks olevat vara nende rentide puhul, mis varem olid standardi IAS 17 kohaselt liigitatud kasutusrendiks. Rentnik otsustab iga rendi puhul eraldi, kas kasutamisõiguse esemeks oleva vara väärtust hinnatakse

   i) bilansilises väärtuses, nagu oleks standardit rakendatud alates rendiperioodi algusest, kuid diskonteerituna rentniku alternatiivse intressimääraga esmase rakendamise kuupäeval, või

   ii) rendikohustisega võrdses summas, mida on korrigeeritud selle rendiga seotud ette makstud või akumuleerunud rendimaksetega, mida kajastatakse finantsseisundi aruandes vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva;

c) rakendama standardit IAS 36 *Varade väärtuse langus* kasutamisõiguse esemeks oleva vara suhtes esmase rakendamise kuupäeval, välja arvatud juhul, kui rentnik kasutab paragrahvi C10 punktis b osutatud praktilist abinõud.

C9 Olenemata paragrahvi C8 nõuetest, juhindub rentnik varem standardi IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud rentide puhul järgmisest:

a) üleminekukorrektsioone ei pea tegema rentide puhul, mille alusvara on väikese väärtusega (nagu on kirjeldatud paragrahvides B3–B8) ja mida arvestatakse vastavalt paragrahvile 6. Rentnik rakendab kõnealuste rentide kajastamiseks käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast;

b) üleminekukorrektsioone ei pea tegema rentide puhul, mida varem on arvestatud kinnisvarainvesteeringuna, kasutades standardis IAS 40 *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud õiglase väärtuse mudelit. Rentnik rakendab kõnealuste rentidega seotud kasutamisõiguse esemeks oleva vara ja rendikohustise kajastamiseks standardit IAS 40 ja käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast;

▼M54

c) esmase rakendamise kuupäeval mõõdetakse õiglases väärtuses kasutamisõiguse esemeks olevat vara nende rentide puhul, mida varem arvestati standardi IAS 17 kohaselt kasutusrendina ning mida alates esmase rakendamise kuupäevast arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna, kasutades standardis IAS 40 esitatud õiglase väärtuse mudelit. Rentnik rakendab kõnealuste rentidega seotud kasutamisõiguse esemeks oleva vara ja rendikohustise kajastamiseks standardit IAS 40 ja käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast.

C10 Rentnik võib kasutada üht või mitut järgmistest praktilistest abinõudest, kui ta rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt vastavalt paragrahvi C5 punktile b varem IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud rentide suhtes. Rentnikul on lubatud rakendada kõnealuseid praktilisi abinõusid iga rendi suhtes eraldi:

a) rentnik võib rakendada ühtset diskontomäära rendiportfellile, mille rendid on piisavalt sarnaste tunnustega (näiteks sarnane järelejäänud rendiperiood, sarnane alusvara liik, sarnane majanduskeskkond);

b) väärtuse languse analüüsi tegemise asemel võib rentnik vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva tugineda standardi IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kohaselt esitatud hinnangule rendilepingute kahjulikkuse kohta. Kui rentnik otsustab kasutada seda praktilist abinõud, peab rentnik korrigeerima kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtust esmase rakendamise kuupäeval kahjulike rendilepingute eraldise summa võrra, mida on finantsseisundi aruandes kajastatud vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva;

c) rentnik võib otsustada, et ta ei rakenda paragrahvis C8 esitatud nõudeid rentide suhtes, mille rendiperiood lõpeb 12 kuu jooksul alates esmase rakendamise kuupäevast. Sellisel juhul rentnik

   i) kajastab kõnealuseid rente sarnaselt lühiajaliste rendilepingutega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 6 ja

   ii) lisab nende rentidega seotud kulu lühiajalise rendi kulule, mis avaldatakse selle aruandeperioodi kohta, mille sisse jääb esmase rakendamise kuupäev;

d) rentnik võib esmase rakendamise kuupäeval kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtust hinnates arvestamata jätta esmased otsekulutused;

e) rentnik võib kasutada tagantjärele tarkust, tehes seda näiteks rendiperioodi kindlaksmääramiseks juhul, kui leping sisaldab rendi pikendamise või tühistamise õigust.

Varem kapitalirendiks liigitatud rendid

C11 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b selliste rentide suhtes, mis liigitati IAS 17 kohaselt kapitalirendiks, on kasutamisõiguse esemeks oleva vara bilansiline väärtus ja rendikohustis esmase rakendamise kuupäeva seisuga sama, mis standardi IAS 17 kohaselt mõõdetud rendivara bilansiline väärtus ja rendikohustis vahetult enne nimetatud kuupäeva. Selliste rentide puhul kajastab rentnik kasutamisõiguse esemeks olevat vara ja rendikohustist käesoleva standardi kohaselt alates esmase rakendamise kuupäevast.

▼M54

Avalikustamine

C12 Kui rentnik otsustab rakendada käesolevat standardit vastavalt paragrahvi C5 punktile b, peab rentnik avaldama IAS 8 paragrahvi 28 kohaselt nõutava teabe esmase rakendamise kohta, välja arvatud IAS 8 paragrahvi 28 punktis f osutatud teave. IAS 8 paragrahvi 28 punktis f osutatud teabe asemel avaldab rentnik

a) rentniku alternatiivse laenuintressimäära kaalutud keskmise väärtuse, mida rakendatakse esmase rakendamise kuupäeval finantsseisundi aruandes kajastatud rendikohustiste suhtes, ja

b) selgituse järgmiste väärtuste võimaliku erinevuse kohta:

i) IAS 17 kohaselt avalikustatud kasutusrendiga seotud kohustused vahetult esmase rakendamise kuupäevale eelnenud aruandeperioodi lõpus; kohustused on diskonteeritud alternatiivse laenuintressimääraga esmase rakendamise kuupäeval vastavalt paragrahvi C8 punktile a ja

ii) esmase rakendamise kuupäeval finantsseisundi aruandes kajastatud rendikohustised.

C13 Kui rentnik kasutab ühte või mitut paragrahvis C10 nimetatud praktilist abinõud, peab ta selle asjaolu avalikustama.

Rendileandjad

C14 Rendileandja ei pea üleminekukorrektsioone tegema rendilepingute puhul, milles ta on rendileandja, ning rakendab kõnealuste rentide kajastamiseks käesolevat standardit alates esmase rakendamise kuupäevast, välja arvatud paragrahvis C15 kirjeldatud juhtudel.

C15 Vaherendileandja

a) hindab ümber IAS 17 kohaselt kasutusrendiks liigitatud allrendid, mis esmase rakendamise kuupäeval veel kestavad, et teha iga allrendi kohta kindlaks, kas see tuleks käesoleva standardi rakendamisel liigitada kasutus- või kapitalirendiks. Vaherendileandja esitab kõnealuse hinnangu esmase rakendamise kuupäeval, võttes aluseks põhirendi ja allrendi järelejäänud lepingutingimused selle kuupäeva seisuga;

b) IAS 17 kohaselt kasutusrendiks, aga käesoleva standardi kohaselt kapitalirendiks liigitatud allrentide puhul kajastatakse allrenti uue kapitalirendina, mis jõustus esmase rakendamise kuupäeval.

Enne esmase rakendamise kuupäeva tehtud müügi- ja tagasirenditehingud

C16 Üksus ei hinda ümber enne esmase rakendamise kuupäeva tehtud müügi- ja tagasirenditehinguid, et teha kindlaks, kas alusvara üleandmine vastab IFRS 15 tingimustele, mis võimaldaksid seda arvestada müügina.

C17 Kui müügi- ja tagasirenditehingut on IAS 17 kohaselt arvestatud müügi ja kapitalirendina, siis müüja-rentnik

a) kajastab tagasirenti samuti, nagu ta kajastab kõiki muid esmase rakendamise kuupäeval kehtivaid kapitalirente ja

b) jätkab müügitulu amortiseerimist rendiperioodi jooksul.

▼M54

C18 Kui müügi- ja tagasirenditehingut on IAS 17 kohaselt arvestatud müügi ja kasutusrendina, siis müüja-rentnik

a) arvestab tagasirenti samuti, nagu ta arvestab kõiki muid esmase rakendamise kuupäeval kehtivaid kasutusrente, ja

b) korrigeerib kasutamisõiguse esemeks oleva tagasirenditud vara väärtust tulevaste perioodide tulu või kuluga, mis on seotud finantsseisundi aruandes vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva kajastatud turutingimustest erinevate tingimustega.

Varem seoses äriühendustega kajastatud summad

C19 Kui rentnik kajastas varem äriühenduse osana saadud soodsate või ebasoodsate kasutusrendi tingimustega seotud vara või kohustist standardi IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, peab rentnik selle vara või kohustise kajastamise lõpetama ning korrigeerima kasutamisõiguse esemeks oleva vara bilansilist väärtust esmase rakendamise kuupäeval vastava summa võrra.

Viited standardile IFRS 9

C20 Kui üksus rakendab käesolevat standardit, kuid ei rakenda veel standardit IFRS 9 *Finantsinstrumendid*, käsitletakse käesoleva standardi iga viidet standardile IFRS 9 viitena standardile IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*.

▼M72

COVID-19ga seotud rendihinna alandused rentnikele

C20A Rentnik kohaldab muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine* (vt paragrahv C1A) tagasiulatuvalt, kajastades kõnealuse muudatuse algse kohaldamise kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või kui see on asjakohane, omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena selle aruandeaasta alguses, mille kestel rentnik esimest korda muudatust kohaldab.

C20B Aruandeperioodil, mille kestel rentnik kohaldab esimest korda muudatust *COVID-19ga seotud rendihinna alandamine*, ei kehti rentniku suhtes nõue avaldada IAS 8 paragrahvi 28 punktis f nõutud teave.

▼M54

TEISTE STANDARDITE KEHTETUKS TUNNISTAMINE

C21 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised standardid ja tõlgendused:

a) IAS 17 *Rendid*;

b) IFRIC 4 *Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*;

c) SIC-15 *Kasutusrent – stiimulid* ja

d) SIC 27 *Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine*.

▼**M54**

Lisa D

Teiste standardite muudatused

Käesolevas lisas esitatakse teistes standardites tehtavad muudatused, mis on tingitud käesoleva standardi väljaandmisest Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu poolt. Üksus rakendab muudatusi 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab seda standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

Üksusel ei ole lubatud rakendada standardit IFRS 16 enne, kui ta rakendab standardit IFRS 15 Kliendilepingutest saadav müügitulu *(vt paragrahv C1).*

Seega esitatakse 1. jaanuaril 2016 kehtinud standardite muudatused käesolevas lisas nende standardite 1. jaanuaril 2016 kehtinud teksti põhjal, mida on muudetud IFRS 15-ga. Käesolevas lisas esitatud nende standardite tekst ei sisalda muid muudatusi, mis ei kehtinud 1. jaanuaril 2016.

1. jaanuaril 2016 mittekehtinud standardite muudatused esitatakse käesolevas lisas nende standardite esmase avaldatud teksti põhjal, mida on muudetud IFRS 15-ga. Käesolevas lisas esitatud nende standardite tekst ei sisalda muid muudatusi, mis ei kehtinud 1. jaanuaril 2016.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 1

Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes

VIITED

▼M54

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

— IAS 16 *„Materiaalsed põhivarad”* (parandatud 2003)

— IAS 23 *„Laenukasutuse kulutused”*

— IAS 36 *„Vara väärtuse langus”* (parandatud 2004)

— IAS 37 *„Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*

▼M54

— IFRS 16 *Rendiarvestus*

▼B

TAUST

1 Paljudel (majandus)üksustel on kohustus materiaalse põhivara objekte demonteerida, eemaldada ning taastada. Käesolevas tõlgenduses on kõnealused kohustused nimetatud „eemaldamis-, taastamis- ning sarnasteks kohustisteks”. IAS 16 kohaselt sisaldab materiaalse põhivara objekti maksumus selle demonteerimise ja eemaldamise ning asukoha taastamise maksumuse esialgset hinnangut, kusjuures kohustus tekib (majandus)üksuse jaoks kas siis, kui objekt on omandatud või selle tagajärjel, et objekti on konkreetse perioodi vältel kasutatud muudel eesmärkidel kui varude tootmiseks sellel perioodil. IAS 37 sisaldab nõudeid selle kohta, kuidas mõõta eemaldamis-, taastamis- ning sarnaseid kohustisi. Käesolev tõlgendus annab juhtnööre selle kohta, kuidas kajastada mõju, mis on seotud olemasolevate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste mõõtmisest tulenevate muutustega.

RAKENDUSALA

▼M54

2 Käesolevat tõlgendust rakendatakse kõigi olemasolevate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste muutuste osas eeldusel, et need kohustised on:

a) kajastatud materiaalse põhivara objekti maksumuse osana kooskõlas IAS 16-ga või kasutamisõiguse esemeks oleva vara maksumuse osana kooskõlas IFRS 16-ga ja

▼B

b) kajastatud kohustisena kooskõlas IAS 37-ga.

Eemaldamis-, taastamis- ning sarnane kohustis võib eksisteerida näiteks tehase eemaldamiseks, keskkonnakahjustuse likvideerimiseks hankivas tööstuses või seadmete eemaldamiseks.

KÜSIMUS

3 Käesolev tõlgendus käsitleb seda, kuidas tuleks kajastada järgmiste sündmuste, mis muudavad eksisteerivate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste mõõtmistulemust, mõju:

▼B

a) muutused tõenäolises majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemises (näiteks rahavoos) kõnealuse kohustuse täitmisel;

b) muutused IAS 37 paragrahvis 47 määratletud turu-põhises diskontomääras (see hõlmab muutusi raha hetkeväärtuses ja kohustise spetsiifilistes riskides) ja

c) suurenemine, mis peegeldab aja möödumist (samuti diskonto tühistamist).

KONSENSUS

4 Muutused eksisteerivate eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes, mis on tingitud kas ajastuse või kohustuse täitmiseks vajaliku majanduslikku kasu väljendavate ressursside vähenemisest või diskontomäära muutusest, tuleb arvestada kooskõlas järgnevate paragrahvidega 5–7.

5 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud soetusmaksumuse meetodit:

a) võttes arvesse punkti b tuleb muutused kohustises liita või maha arvata seonduva vara soetusmaksumusest aruandeperioodil;

b) summa, mis arvatakse maha vara soetusmaksumusest, ei tohi ületada tema ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. Kui kohustise vähendamine ületab vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, tuleb ülejääk kohe kajastada ►M5 koondkasumi aruandes ◄;

c) kui korrigeerimise tulemusena vara maksumus suureneb, kaalub (majandus)üksus, kas võib tegemist olla indikatsiooniga, et vara uus ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei ole täies mahus kaetav. Kui selline indikatsioon on olemas, kontrollib (majandus)üksus vara väärtuse langust hinnates selle kaetavat väärtust ning kajastama kahjumi väärtuse langusest kooskõlas IAS 36-ga.

6 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud ümberhindluse mudelit:

a) muutused kohustises muudavad selle vara osas eelnevalt kajastatud ümberhindluse reservi suurenemist või vähenemist järgmiselt:

►M5 i) kohustise vähenemist (vastavalt punktile b) kajastatakse muus koondkasumis ja suurenemist omakapitalis ümberhindluse reservis, ◄ välja arvatud ulatuses, mis tühistab selle vara osas eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud ümberhindamisest tuleneva väärtuse vähenemise, mis tuleb kajastada ►M5 koondkasumi aruandes ◄;

►M5 ii) kohustise suurenemist kajastatakse kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, mis vastab konkreetse vara osas eksisteeriva ümberhindamisest tuleneva väärtuse suurenemisele, ja mis kajastatakse otse omakapitalis kajastatud ümberhindluse reservi vähendamisena; ◄

b) juhul kui kohustise vähenemine ületab vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis oleks varal olnud siis, kui seda oleks kajastatud soetusmaksumuse meetodil, kajastatakse ületav osa kohe ►M5 koondkasumi aruandes ◄;

▼B

c) muutus kohustises on indikaatoriks, et vara tuleks ümber hinnata tagamaks, et ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei erine oluliselt sellest, mis oleks varal ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ õiglast väärtust kasutades. ►M5 Kõik sellised ümberhindlused võetakse arvesse määratlemaks kasumis või kahjumis või muus koondkasumis kajastatud summasid punkti a põhjal. Kui ümberhindamine on vajalik, hinnatakse ümber kõik seda liiki varad; ◄

▼M5

d) IAS 1-s nõutakse koondkasumi aruandes kõikide muude koondkasumite iga komponendi avalikustamist. Sellest nõudest kinni pidades tuuakse välja ja avalikustatakse eraldi kohustise muutusest tulenev muutus ümberhindluse reservis.

▼B

7 Vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse vara kasuliku eluea jooksul. Seega tuleb seonduva vara kasuliku eluea lõppedes kõik hilisemad muutused kohustises kajastada nende ilmnemisel ►M5 koondkasumi aruandes ◄. See kehtib nii soetusmaksumuse meetodi kui ka ümberhindluse mudeli puhul.

▼M1

8 Perioodilist diskonto amortiseerimist tuleb tekkepõhiselt kajastada finantskuluna ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Kapitaliseerimine vastavalt standardile IAS 23 ei ole lubatud.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

9 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. septembrist 2004 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab tõlgendust enne 1. septembrit 2004 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M5

9A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 6. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M54

9B 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 2. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B

ÜLEMINEK

10 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga „Arvestuspõhimõtted, arvestushinnangute muutused ja vead nõuetega” ([1]).

([1]) Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust perioodi suhtes, mis algab enne 1. jaanuari 2005, järgib (majandus)üksus IAS 8 varasemat versiooni, mis kandis nimetust *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites*, nõudeid, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on varasemal perioodil rakendanud selle standardi muudetud versiooni.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 2

Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid

VIITED

— IAS 32 „Finantsinstrumendid: esitamine” (parandatud 2003) ([1])

▼M53

_____

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼M33

— IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*

▼B

TAUST

1 Ühistud ja muud sarnased (majandus)üksused on moodustatud isikute rühmade poolt, et rahuldada ühiseid majanduslikke või sotsiaalseid vajadusi. Siseriiklikud seadused defineerivad tavaliselt ühistut ühendusena, mis püüab kaasa aidata oma liikmete majanduslikule edenemisele ühise äritegevuse kaudu (omaabi põhimõte). Liikmete osalust ühistus kutsutakse sageli liikmete osadeks või muuks selliseks ja käesolevas tekstis nimetatakse neid edaspidi „liikmete osadeks”.

2 IAS 32 kehtestab põhimõtted finantsinstrumentide liigitamiseks finantskohustisteks või omakapitaliks. Muu hulgas rakendatakse neid põhimõtteid tagasimüüdavate instrumentide, mis võimaldavad instrumendi valdajal neid emiteerijale raha või muude finantsinstrumentide eest tagasi müüa, liigitamisel. Nimetatud põhimõtteid on keeruline rakendada liikmete osadele ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnastele instrumentidele. Mõned rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu liikmed on palunud abi, et mõista, kuidas rakendatakse IAS 32 põhimõtteid liikmete osadele ja sarnastele instrumentidele, millel on teatud tunnused, ja asjaolude kohta, mil sellised tunnused mõjutavad liigitamist kohustisteks või omakapitaliks.

RAKENDUSALA

3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse IAS 32 rakendusalasse kuuluvate finantsinstrumentide suhtes, sealhulgas ühistuliste (majandus)üksuste liikmetele emiteeritud finantsinstrumentide suhtes, mis tõendavad liikmete osalust (majandus)üksuses. Käesolevat tõlgendust ei rakendata finantsinstrumentide suhtes, mida arveldatakse või saab arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendiga.

PÕHIKÜSIMUS

4 Paljudel finantsinstrumentidel, sealhulgas liikmete osadel on omakapitali tunnused, kaasa arvatud hääleõigus ja õigus osaleda dividendide väljamaksmisel. Mõned finantsinstrumendid annavad valdajale õiguse nõuda tagasiostmist raha või muu finantsvara eest, kuid võivad sisaldada piiranguid finantsinstrumentide tagasiostmise teostamise suhtes. Kuidas tuleks neid tagasiostmise tingimusi hinnata otsustamisel, kas finantsinstrumendid tuleks liigitada kohustisteks või omakapitaliks?

([1]) ►M6 2005. aasta augustis muudeti IAS 32 nimetust ja uus nimetus on IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*. 2008. aasta veebruaris muutis IASB IAS 32 ja nõudis, et kõik instrumendid, millel on IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitataks omakapitaliks. ◄

▼B

KONSENSUS

5 Finantsinstrumentide (sealhulgas ühistuliste (majandus)üksuste liikmete osade) valdaja lepingupõhised õigused taotleda tagasiostmist ei põhjusta iseenesest finantsinstrumentide liigitamist finantskohustiseks. Pigem peab (majandus)üksus kaaluma kõiki finantsinstrumentidega seotud tingimusi, otsustamaks, kas liigitada seda finantskohustiseks või omakapitaliks. Need tingimused sisaldavad liigitamise kuupäeval kehtivaid asjakohaseid kohalikke seadusi, järelevalveorganit ja (majandus)üksuse põhikirja, kuid ei sisalda nende seaduste, järelevalveorgani ja põhikirja eeldatavaid tulevasi muudatusi.

▼M6

6 Liikmete osad, mida liigitataks omakapitaliks, kui liikmetel ei oleks õigust nõuda nende lunastamist, on omakapital, kui esineb ükskõik kumb paragrahvides 7 ja 8 kirjeldatud tingimustest või liikmete osadel on kõik IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Nõudmiseni hoiused, sealhulgas jooksevkontod, hoiukontod ja sarnased lepingud, mis tekivad liikmete tegutsemisel klientidena, on (majandus)üksuse finantskohustised.

▼B

7 Liikmete osad on omakapital, kui (majandus)üksusel on tingimusteta õigus keelduda liikmete osade tagasiostmisest.

8 Kohalik seadus, järelevalveorgan või (majandus)üksuse põhikiri võib kehtestada liikmete osade tagasiostmisele erinevat liiki keelde, näiteks tingimusteta keelde või likviidsuse kriteeriumidel põhinevaid keelde. Kui tagasiostmine on tingimusteta keelatud kohaliku seaduse, järelevalveorgani või (majandus)üksuse põhikirjaga, on liikmete osad omakapital. Kuid kohaliku seaduse, järelevalveorgani või (majandus)üksuse põhikirja sätted, mis keelavad tagasiostmise ainult teatud tingimuste, näiteks likviidsuspiirangute, täitmise (või mittetäitmise) korral, ei tähenda veel, et liikmete osad on omakapital.

▼M6

9 Tingimusteta keeld võib olla absoluutne selles mõttes, et kõik lunastamised on keelatud. Tingimusteta keeld võib olla osaline selles mõttes, et see keelab liikmete osade lunastamise, kui lunastamine põhjustaks liikmete osade arvu või liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summa langemise allapoole teatud taset. Liikmete osad, mis ei kuulu lunastamiskeelu alla, on kohustised, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda lunastamisest paragrahvi 7 kohaselt või liikmete osadel on kõik tunnused ja need vastavad IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele. Mõningatel juhtudel võib osade arv või sissemakstud omakapitali summa, mille suhtes kehtib lunastamiskeeld, aja jooksul muutuda. Selline lunastamiskeelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ümberliigitamise.

▼B

10 Esmasel kajastamisel kajastab (majandus)üksus oma tagasiostetavat finantskohustist õiglases väärtuses. Liikmete tagasiostmise tunnusega osade puhul kajastab (majandus)üksus tagasiostetava finantskohustise õiglase väärtuse mitte madalamana maksimumsummast, mis kuulub tasumisele tema põhikirja või rakendatava seaduse tagasiostmise sätete kohaselt, diskonteerituna alates esimesest päevast, mil selle summa tasumist võidakse nõuda (vt näide 3).

▼M36

11 Vastavalt IAS 32 paragrahvile 35 kajastatakse omakapitaliinstrumentide jaotamine omanikele otse omakapitalis. Finantskohustiseks liigitatud finantsinstrumentidega seotud intressid, dividendid ja muud tasud kajastatakse kuluna sõltumata sellest, kas neid makstud summasid nimetatakse juriidiliselt dividendideks, intressiks või muul viisil.

▼B

12 Konsensuse lahutamatuks osaks olevas lisas esitatakse näiteid käesoleva konsensuse rakendamise kohta.

AVALIKUSTAMINE

13 Kui tagasiostmise keelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ülekande, siis avalikustab (majandus)üksus eraldi ülekande summa, aja ja põhjuse.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

14 Käesoleva tõlgenduse jõustumiskuupäev ja ü leminekunõuded on samad kui IAS 32 (parandatud 2003) puhul. (Majandus)ü ksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui (majandus)ü ksus rakendab seda tõlgendust enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Käesolevat tõlgendust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M6

14A (Majandus)üksus rakendab paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M33

16 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige A8. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M36

17 Dokumendiga *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011*, välja antud mais 2012, muudeti paragrahv 11. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2013 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab kõnealust IAS 32 muudatust dokumendi *Iga-aastased parandused ajavahemikuks 2009–2011* (välja antud mais 2012) osana varasema perioodi suhtes, rakendatakse kõnealuse varasema perioodi suhtes paragrahvi 11 muudatust.

▼M53

19 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve A8 ja A10 ning jäeti välja paragrahvid 15 ja 18. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼B

Lisa

Näited konsensuse rakendamise kohta

Käesolev lisa on Tõlgenduse lahutamatu osa.

▼M6

A1 Käesolevas lisas esitatakse seitse näidet IFRIC konsensuse rakendamise kohta. Need näited ei kujuta endast ammendavat loetelu; muud faktide variatsioonid on võimalikud. Iga näite puhul eeldatakse, et ei ole muid tingimusi peale näite faktides esitatute, mis nõuaksid finantsinstrumendi liigitamist finantskohustiseks ja et finantsinstrumendil ei ole kõiki tunnuseid või see ei vasta IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele.

▼B

TINGIMUSTETA ÕIGUS KEELDUDA TAGASIOSTMISEST (paragrahv 7)

Näide 1

Faktid

A2 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi (majandus)üksuse otsustada. Põhikiri ei näe ette selle õiguse edasist täpsustamist ega piiramist. Oma varasemas tegevuses ei ole (majandus)üksus mitte kunagi keeldunud oma liikmete osade tagasiostmisest, kuigi valitsemisorganil on õigus seda teha.

Liigitus

A3 (Majandus)üksusel on tingimusteta õigus keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on omakapital. IAS 32-s kehtestatakse liigitamise põhimõtted, mis põhinevad finantsinstrumendi tingimustel ja sätestatakse, et varem tehtud mittekohustuslikud maksed või kavatsus neid teha ei tingi kohustiseks liigitamist. IAS 32 paragrahvis AG26 sätestatakse:

Kui eelisaktsiad on mittetagasiostetavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:

a) minevikus tehtud väljamaksed;

b) kavatsus teha tulevikus väljamakseid;

c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);

d) emitendi reservide maht;

e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või

f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Näide 2

Faktid

A4 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi (majandus)üksuse otsustada. Kuid põhikirjas sätestatakse ka, et tagasiostmise heakskiitmine toimub automaatselt, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus ei suuda teha väljamakseid, rikkumata sealjuures kohalikke likviidsust või reserve käsitlevaid määruseid.

Liigitus

A5 (Majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on finantskohustis. Eespool kirjeldatud piirangud põhinevad (majandus)üksuse suutlikkusel arveldada oma kohustist. Need piiravad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või reservi nõuded ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Seetõttu IAS 32-s kehtestatud põhimõtete kohaselt ei tingi need finantsinstrumendi liigitamist omakapitaliks. IAS 32 paragrahvis AG25 sätestatakse:

▼B

Eelisaktsiaid saab emiteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud õigusi, et määrata kindlaks kas tas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optsiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda aktsia finantsvara aktsiaomanikule. *Emitendi võimalik suutmatus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista seda kohustust.* [Rõhuasetus lisatud]

TAGASIOSTMISE KEELUD (paragrahvid 8 ja 9)

Näide 3

Faktid

A6 Ühistuline (majandus)üksus on varem erinevatel kuupäevadel ja erinevates summades emiteerinud oma liikmetele osasid järgmiselt:

a) 1. jaanuaril 20X1 100 000 osa, igaüks väärtusega 10 valuutaühikut (VÜ) (1 000 000 VÜ-d);

b) 1. jaanuaril 20X2 100 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d (veel 2 000 000 VÜ-d, nii et väljalastud osad kokku on 3 000 000 VÜ-d).

Osad on nõudmisel tagasiostetavad summa eest, mille eest nad emiteeriti.

A7 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et kumulatiivsed tagasiostmised ei tohi ületada 20 protsenti tema liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust. 31. detsembril 20X2 on (majandus)üksusel 200 000 käibel olevat osa, mis on liikmete kunagi käibel olnud osade suurim arv ja ühtki osa pole kunagi tagasi ostetud. 1. jaanuaril 20X3 teeb üksus oma põhikirja muudatusi ja suurendab kumulatiivsete tagasiostmiste lubatud taset 25 protsendini oma liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust.

Liigitus

Enne seda, kui põhikirja on muudetu*d*

▼M53

A8 Liikmete osad, mis ei kuulu tagasiostmise keelu alla, on finantskohustised. Ühistuline üksus mõõdab seda finantskohustist esmasel kajastamisel õiglases väärtuses. Kuna need osad on nõudmisel tagasiostetavad, siis mõõdab ühistuline üksus selliste finantskohustiste õiglast väärtust kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 47: „Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole madalam kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa […]”. Seega liigitab ühistuline üksus finantskohustisteks maksimumsumma, mis kuulub tasumisele vastavalt tagasiostmise sätetele.

▼B

A9 1. jaanuaril 20X1 on vastavalt tagasiostmise sätetele tasumisele kuuluv maksimumsumma 20 000 osa, igaüks väärtusega 10 VÜ-d ja (majandus)üksus liigitab vastavalt 200 000 VÜ-d finantskohustiseks ja 800 000 VÜ-d omakapitaliks. Kuid 1. jaanuaril 20X2 tõuseb seoses uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisega tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma 40 000 osale, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisel tekib uus kohustis, mida kajastatakse esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses. Pärast nende osade väljalaskmist moodustab kohustis 20 % väljalastud osade koguarvust (200 000), igaüks väärtusega 20 VÜ-d ehk kokku 800 000 VÜ-d. Sellega seoses tuleb kajastada 600 000 VÜ suurust lisakohustist. Käesolevas näites ei kajastata ei kasumit ega kahjumit. (Majandus)üksus kajastab nüüd vastavalt 800 000 VÜ-d finantskohustistena ja 2 200 000 VÜ-d omakapitalina. Selles näites on eeldatud, et neid summasid ei muudeta ajavahemikus 1. jaanuar 20X1 kuni 31. detsember 20X2.

Pärast seda, kui põhikirja on muudetu*d*

▼M53

A10 Pärast muudatust põhikirjas võib ühistuline üksus olla kohustatud tagasi ostma maksimaalselt 25 protsenti oma käibel olevatest osadest ehk maksimaalselt 50 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Seega 1. jaanuaril 20X3 liigitab ühistuline üksus summa 1 000 000 VÜ-d finantskohustiseks, mis on tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma, määratletud kooskõlas IFRS 13 paragrahviga 47. Seega kannab ta 1. jaanuaril 20X3 summa 200 000 VÜ-d omakapitalist üle finantskohustistesse, jättes 2 000 000 VÜ-d liigitatuna omakapitaliks. Käesolevas näites ei kajasta üksus ülekandmisel ei kasumit ega kahjumit.

▼B

Näide 4

Faktid

A11 (Majandus)üksuste tegevust reguleerivad kohalikud õigusaktid või (majandus)üksuse põhikirja tingimused keelavad (majandus)üksusel tagasi osta liikmete osasid juhul, kui nende tagasiostmisel väheneks liikmete osade arvelt sissemakstud omakapital alla 75 protsendi suurimast liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summast. Käesoleva ühistu suurim summa on 1 000 000 VÜ-d. ►M5 Aruandeperioodi lõpus ◄ on sissemakstud omakapitali saldo 900 000 VÜ-d.

Liigitus

A12 Antud juhul tuleks 750 000 VÜ-d liigitada omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d tuleks liigitada finantskohustiseks. Lisaks juba mainitud paragrahvidele sätestab IAS 32 paragrahv 18 punkt b ühes osas:

▼M6

…finantsinstrument on finantskohustis, kui ta annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdav instrument”) emitendile tagasi müüa, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustis isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu näitaja põhjal, millel on potentsiaal tõusta või langeda. Omaniku õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa tähendab seda, et (tagasi)müüdav instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

▼B

A13 Käesolevas näites kirjeldatud tagasiostmise keeld erineb piirangutest, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Need on piirangud (majandus)üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st nad takistavad kohustise eest tasumist ainult siis, kui teatud tingimused on täidetud. Sellest erinevalt kirjeldab käesolev näide teatud summat ületavate tagasiostmiste tingimusteta keeldu, olenemata sellest, kas üksus on suuteline tagasi ostma oma liikmete osasid (näiteks arvestades tema raharessursse, kasumeid või jaotatavaid reserve). Sisuliselt takistab tagasiostmise keeld (majandus)üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud sissemakstud omakapitali summa. Seega, need osad, mille suhtes kehtib tagasiostmise keeld, ei ole finantskohustis. Ehkki iga liikme osad võivad olla üksikult tagasiostetavad, ei ole osa kõikidest käibel olevatest osadest mitte ühelgi juhul tagasiostetavad, välja arvatud (majandus)üksuse likvideerimisel.

Näide 5

Faktid

A14 Käesoleva näite faktid on toodud näites 4. Lisaks seal kirjeldatule takistavad kohalike õigusaktidega kehtestatud likviidsusnõuded (majandus)üksuse ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ tagasi ostmast liikmete osasid, välja arvatud juhul, kui tema raha ja lühiajalised investeeringud ületavad teatud ettenähtud summat. Nende likviidsusnõuete mõju ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on selline, mis ei võimalda (majandus)üksusel maksta rohkem kui 50 000 VÜ-d liikmete osade tagasi ostmiseks.

Liigitus

A15 Sarnaselt näitega 4 liigitab (majandus)üksus 750 000 VÜ-d omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d finantskohustiseks. Seda põhjusel, et kohustiseks liigitatud summa põhineb (majandus)üksuse tingimusteta õigusel keelduda tagasiostmisest ja mitte tingimuslikel piirangutel, mis takistavad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või mõned muud tingimused ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Käesolevas näites kehtivad IAS 32 paragrahvide 19 ja AG25 sätted.

Näide 6

Faktid

A16 (Majandus)üksuse põhikiri keelab tal oma liikmete osasid tagasi osta, välja arvatud laekumiste summa ulatuses, mis on saadud liikmete uute osade emiteerimisel uutele või praegustele liikmetele viimase kolme aasta jooksul. Laekumisi liikmete osade emiteerimisest tuleb kasutada selleks, et tagasi osta need osad, mille suhtes liikmed on taotlenud tagasiostmist. Viimase kolme aasta jooksul olid laekumised liikmete osade emiteerimisest 12 000 VÜ-d ja ühtegi liikmete osa pole tagasi ostetud.

Liigitus

A17 (Majandus)üksus liigitab 12 000 VÜ-d oma liikmete osadest finantskohustiseks. Kooskõlas näites 4 kirjeldatud järeldustega ei ole liikmete osad, millele tuleb rakendada tingimusteta keeldu, finantskohustised. Selline tingimusteta keeld kehtib summa puhul, mis on võrdne enne kolme viimast aastat väljalastud osadelt saadud maksetega ja see summa liigitatakse vastavalt omakapitaliks. Kuid summale, mis vastab eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumistele, ei rakendata tagasiostmise tingimusteta keeldu. Seega eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumine põhjustab finantskohustiste tekkimise seni, kuni neid ei saa enam kasutada liikmete osade tagasiostmiseks. Selle tulemusel on (majandus)üksusel tekkinud finantskohustis, mis vastab viimase kolme aasta jooksul emiteeritud osade eest laekunud summale, millest on maha arvatud sellel ajavahemikul sooritatud tagasiostmised.

▼B

Näide 7

Faktid

A18 (Majandus)üksus on ühistuline pank. Kohalikud seadused, mis reguleerivad ühistuliste pankade tegevust, sätestavad, et vähemalt 50 protsenti üksuse kõikidest „täitmata kohustistest” (mõiste, mis on defineeritud määrustes ja mis hõlmab liikmete osade kontosid) peavad olema liikmete sissemakstud omakapitali vormis. Selle sätte mõju on selline, et kui kõik ühistu täitmata kohustised esinevad liikmete osade näol, võib ta need kõik tagasi osta. 31. detsembril 20X1 on (majandus)üksusel täitmata kohustisi summas 200 000 VÜ-d, millest 125 000 VÜ-d kujutab endast liikmete osade kontosid. Liikmete osade kontode tingimused lubavad valdajal neid nõudmisel tagasi osta ja põhikirjas puuduvad tagasiostmise piirangud.

Liigitus

A19 Käesolevas näites liigitatakse liikmete osad finantskohustisteks. Tagasiostmise keeld on sarnane nendele piirangutele, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Piirang on tingimuslik kitsendus (majandus)üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st see takistab kohustise tasumist ainult sel juhul, kui teatud tingimused on täidetud. Täpsemalt öeldes, (majandus)üksus on kohustatud tagasi ostma kõik liikmete osad (125 000 VÜ-d) pärast seda, kui ta on ära maksnud oma kõik ülejäänud kohustised (75 000 VÜ-d). Seega, tagasiostmise keeld ei hoia ära (majandus)üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud arvu liikmete osasid või sissemakstud omakapitali summa. Ta võimaldab (majandus)üksusel ainult tagasiostmist edasi lükata kuni tingimuse täitmiseni, st teiste kohustiste eest tasumiseni. Käesolevas näites ei tule liikmete osade suhtes rakendada tagasiostmise tingimusteta keeldu ja seega liigitatakse need finantskohustisteks.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 4

Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti

VIITED

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead"*

— IAS 16 *„Materiaalsed põhivarad"* (parandatud 2003)

— IAS 17 *„Rendid"* (parandatud 2003)

— IAS 38 *„Immateriaalsed varad"* (parandatud 2004)

▼M33

— IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*

▼B

TAUST

1 (Majandus)üksus võib sõlmida kokkuleppe, mis koosneb ühest tehingust või mitmest omavahel seotud tehingust, mida ei vormistata juriidiliselt rendina, kuid mis annab makse või rea maksete eest õiguse vara (nt materiaalse põhivara objekti) kasutamiseks. Järgnevalt on toodud näiteid kokkulepetest, mille puhul üks (majandus)üksus (tarnija) annab sellise vara kasutamise õiguse teisele (majandus)üksusele (ostjale), tihti koos seonduvate teenustega:

— sisseostmise kokkulepped (nt (majandus)üksuse andmetöötluse funktsioonide sisseost);

— kokkulepped telekommunikatsioonitööstuses, kus võrguettevõtjad sõlmivad ostjatega lepingud, et anda neile võrgumahu õigusi;

— võta-või-maksa ja teised sarnased lepingud, mille puhul ostjad peavad teatud makseid sooritama olenemata sellest, kas nad võtavad vastu lepingujärgsed tooted või teenused (nt võta-või-maksa leping tarnija elektritootmise peaaegu kogu võimsuse ostmiseks).

2 Käesolev tõlgendus annab juhiseid kindlaksmääramiseks, kas sellised kokkulepped on rent või sisaldavad seda, ning mida tuleb kajastada kooskõlas IAS 17-ga. See ei anna juhiseid selle kohta, kuidas tuleb sellist renti nimetatud standardi kohaselt liigitada.

3 Mõnede kokkulepete puhul on rendisuhte aluseks olev vara suurema vara osa. Käesolev tõlgendus ei käsitle seda, kuidas kindlaks määrata, millal on suurema vara osa ise aluseks olev vara IAS 17 tähenduses. Sellele vaatamata kuuluvad käesoleva tõlgenduse rakendusalasse need kokkulepped, mille puhul on kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga arvestusühikuks aluseks olev vara.

RAKENDUSALA

▼M9

4 Käesolevat tõlgendust ei rakendata kokkulepete suhtes, mis on:

a) IAS 17 rakendusalasse mittekuuluv rendisuhe või mis hõlmavad seda; või

b) standardi IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped* rakendusalasse kuuluvad avaliku ja erasektori vahelised teenuste kontsessioonikokkulepped.

▼B

KÜSIMUSED

5 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) kuidas kindlaks määrata, kas kokkulepe on rent, nagu on määratletud IAS 17-s või sisaldab seda;

b) millal tuleb hinnata või ümber hinnata, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda, ja

c) kui kokkulepe on rent või sisaldab seda, siis kuidas rendimakseid eraldada kokkuleppe teiste osade eest tehtavatest maksetest.

KONSENSUS

Kindlakstegemine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda

6 Kindlakstegemine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda põhineb kokkuleppe sisul ning nõuab hinnangu andmist selle kohta, kas:

a) kokkuleppe täitmine sõltub teatud vara või varade (edaspidi: vara) kasutamisest ja

b) kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks.

Kokkuleppe täitmine sõltub teatud vara kasutamisest

7 Ehkki teatud vara võib olla kokkuleppes selgelt määratletud, ei ole see rendi objektiks, kui kokkuleppe täitmine ei sõltu antud vara kasutamisest. Näiteks kui tarnija kohustub kohale toimetama teatud kaubad või osutama teenuseid ning tal on õigus ja ta on suuteline pakkuma neid kaupu või osutama teenuseid kokkuleppes määratlemata varasid kasutades, siis ei sõltu kokkuleppe täitmine antud varast ning kokkulepe ei sisalda renti. Garantiikohustus, mis lubab või nõuab teatud vara mittenõuetekohasel toimimisel selle asendamist sama või sarnaste varadega, ei välista rendina käsitlemist. Lisaks ei välista lepinguline säte (tingimuslik või muu), mis lubab või nõuab tarnijal teisi varasid mis tahes põhjusel asendada kindlaksmääratud kuupäeval või pärast seda, rendina käsitlemist enne asendamise kuupäeva.

8 Vara on kaudselt määratletud näiteks siis, kui tarnija omab või üürib kohustuse täitmiseks ainult üht vara ning tarnija jaoks pole kohustuse täitmine teisi varasid kasutades majanduslikult teostatav ega praktiline.

Kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks

9 Kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks siis, kui kokkulepe annab ostjale (rentnikule) õiguse kontrollida kokkuleppe aluseks oleva vara kasutamist. Õigus kokkuleppe aluseks oleva vara kasutamise kontrollimiseks antakse siis, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:

a) Ostja on suuteline või tal on õigus enda poolt kindlaksmääratud tingimustel vara ekspluateerida või vara ekspluateerimisel teisi juhendada sealjuures saades või kontrollides rohkem kui väheolulist osa varast tulenevast toodangust või muust kasust.

▼B

b) Ostja on suuteline või tal on õigus kontrollida füüsilist juurdepääsu kokkuleppe aluseks olevale varale, sealjuures saades või kontrollides rohkem kui väheolulist osa varast tulenevast toodangust või muust kasust.

c) Faktid ja asjaolud viitavad sellele, et on ebatõenäoline, et üks või mitu osapoolt, väljaarvatud ostja, võtavad endale rohkem kui väheolulise osa toodangust või mõnest muust kasust, mida toodetakse või luuakse vara abil kokkuleppe tähtaja jooksul ning ostja poolt toodangu eest makstav hind pole lepingus ühe toodanguühiku kohta fikseeritud ega ole ka võrdne tooteühiku kehtiva turuhinnaga toodangu kohaletoimetamise ajal.

Hindamine või ümberhindamine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda

10 Hinnang, kas kokkulepe hõlmab renti, tuleb anda kokkuleppe jõustumise hetkel, mis on varaseim kahest järgmisest: kokkuleppe kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad järgima kokkuleppe põhitingimusi kõikide faktide ja asjaolude põhjal. Hinnangut, kas kokkulepe hõlmab renti, saab muuta pärast kokkuleppe jõustumist ainult siis, kui vähemalt üks järgmistest tingimustest on täidetud:

a) Lepingutingimused on muutunud, välja arvatud juhul, kui muutus ainult uuendab või pikendab kokkulepet.

b) Uuendamisvõimalust kasutatakse või pikendus lepitakse kokku kokkuleppe osapoolte vahel, välja arvatud siis, kui uuendamis- või pikendamisperiood on algselt arvatud rendiperioodi sisse vastavalt IAS 17 paragrahvile 4. Sellist kokkuleppe uuendamist või pikendamist, milles ei ole ette nähtud ühegi esialgse kokkuleppe tingimuse muutmist enne esialgse kokkuleppe tähtaja lõppu, hinnatakse paragrahvide 6–9 kohaselt ainult uuendamis- või pikendamisperioodi suhtes.

c) Muutus on toimunud määratluses, kas täitmine sõltub teatud varast.

d) Varas on toimunud oluline muutus, näiteks materiaalse põhivara oluline füüsiline muutus.

11 Kokkuleppe ümberhindamine peab põhinema faktidel ja asjaoludel ümberhindamise kuupäeva seisuga, arvestades järelejäänud perioodi kokkuleppe tähtajani. Muutused hinnangutes (näiteks ostjale või teistele potentsiaalsetele ostjatele eeldatav kohaletoimetatav toodangu kogus) ei põhjusta ümberhindamist. Kui kokkulepe hinnatakse ümber ja määratakse kindlaks, et see sisaldab renti (või ei sisalda renti), tuleb rakendada rendiarvestust (või lõpetada selle rakendamine) alates järgmisest sündmusest:

a) paragrahvi 10 punktide a, c või d puhul, kui asjaolude muutus mis põhjustab ümberhindamise leiab aset;

b) paragrahvi 10 punkti b puhul uuendamis- või pikendamisperioodi jõustumisel.

▼B

Rendimaksete eraldamine teistest maksetest

12 Kui kokkulepe sisaldab renti, peavad kokkuleppe osapooled rakendama IAS 17 nõudeid kokkuleppe rendielemendile, välja arvatud siis, kui nad on sellest vabastatud vastavalt IAS 17 paragrahvile 2. Seega, kui kokkulepe sisaldab renti, tuleb seda renti liigitada kapitalirendiks või kasutusrendiks vastavalt IAS 17 paragrahvidele 7–19. Kokkuleppe muid elemente, mis jäävad IAS 17 rakendusalast välja, kajastatakse vastavalt teistele standarditele.

13 IAS 17 nõuete rakendamise eesmärgil tuleb kokkuleppes ettenähtud maksed ja muud tasud eraldada kokkuleppe jõustumisel või kokkuleppe ümberhindamisel rendimakseteks ja tasudeks muude elementide eest nende suhteliste õiglaste väärtuste põhjal. Rendimaksete miinimumsumma, nagu on defineeritud IAS 17 paragrahvis 4, sisaldab ainult rendimakseid (st õigust kasutada vara) ja ei sisalda kokkuleppe muude elementide eest makstavaid tasusid (nt teenuste ja tootmissisendite kulu eest).

14 Mõnel juhul peab ostja rendimaksete eraldamisel teistest kokkuleppe elementide eest makstavatest tasudest kasutama hindamistehnikat. Näiteks võib ostja hinnata rendimakseid, võttes aluseks sarnase vara rendilepingu, kus puuduvad teised elemendid või hinnates makseid kokkuleppe teiste elementide eest sarnaste lepingutega võrdlemise ning seejärel nimetatud maksete kokkuleppe järgsete kogumaksete summast mahaarvamise teel.

15 Kui ostja leiab, et maksete usaldusväärne eraldamine on teostamatu:

a) kajastab ta kapitalirendi puhul vara ja kohustist summas, mis võrdub paragrahvides 7 ja 8 määratletud rendiobjektiks oleva vara ([1]); seejärel vähendatakse kohustist tasutud maksete võrra ja kohustiselt arvestatakse finantskulu, kasutades selleks ostja alternatiivset laenuintressimäära ([2]);

b) kajastab ta kasutusrendi puhul kõiki kokkuleppe kohaseid makseid kasutusrendimaksetena selleks, et järgida IAS 17-s esitatud avalikustamise nõudeid, kuid

   i) avalikustab need maksed eraldi teiste kokkulepete rendimaksete miinimumsummast, mis ei sisalda mitte-rendi elementide makseid, ja

   ii) teatab, et avalikustatud maksed sisaldavad ka makseid kokkuleppe mitte-rendi elementide eest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

16 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

([1]) ►M33 IAS 17-s kasutatakse mõistet „õiglane väärtus” viisil, mis erineb teataval määral õiglase väärtuse mõistest IFRS 13-s. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 17, siis mõõdab ta seega õiglast väärtust kooskõlas IAS 17-ga, mitte IFRS 13-ga. ◄

([2]) st rendileandja kasvav laenuintressimäär, nagu see on määratletud IAS 17-e paragrahvis 4.

▼B

ÜLEMINEK

17 IAS 8 määratleb, kuidas (majandus)üksus rakendab arvestusmeetodite muutust, mis tuleneb tõlgenduse esmasest rakendamisest. (Majandus)üksus ei pea neid nõudeid järgima käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel. Kui (majandus)üksus kasutab seda vabastust, rakendab ta tõlgenduse paragrahve 6–9 nende kokkulepete suhtes, mis eksisteerisid varaseima perioodi alguses, mille kohta on esitatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohased võrdlusandmed nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid selle perioodi alguses.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 5

Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides

VIITED

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

▼M32

———————

— IAS 28 *„Investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse”*

———————

▼B

— IAS 37 *„Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*

▼M53

———————

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼M32

— IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*

— IFRS 11 *Ühised ettevõtmised*

▼B

— SIC12 *„Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused”* (parandatud 2004)

TAUST

1 Eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondide (edaspidi: eemaldamise fondid või fondid) eesmärgiks on varade eraldamine kas mõnede või kõikide käitiste (nagu tuumaelektrijaama) või teatud vahendite (nagu autode) käigust maha võtmise kulutuste finantseerimiseks või keskkonna parandamiseks (nagu veesaastatuse vähendamiseks või kaevandatud maa taastamiseks), mida nimetatakse ühiselt eemaldamiseks.

2 Sissemaksed nendesse fondidesse võivad olla kas vabatahtlikud või õigusaktidega nõutud. Fondidel võib olla üks järgmistest struktuuridest:

a) Fondid, mis on loodud ühe osaleja poolt kas konkreetse ala või geograafiliselt eraldiasetsevate aladega seotud eemaldamise kohustuste finantseerimiseks.

b) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste eemaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui osalejatel on õigus eemaldamise kulutuste hüvitisele nende poolt tehtud sissemaksete ja nendelt sissemaksetelt saadud tulude ulatuses, millest on maha arvatud nende osa fondijuhtimise kuludest. Osalejatel võib olla kohustus täiendavate sissemaksete sooritamiseks, näiteks teise osaleja pankroti korral.

c) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste eemaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui sissemaksete nõutav tase on määratud osaleja praeguse tegevuse põhjal ja selle osaleja saadav kasu on määratud tema endise tegevuse põhjal. Sellistel juhtudel võib tekkida mittevastavus osaleja poolt tehtud sissemaksete summa (praeguse tegevuse põhjal) ja fondist saada oleva (endise tegevuse põhjal) summa vahel.

3 Sellistel fondidel on üldjuhul järgmised tunnused:

a) Fondi valitsevad sõltumatud fondivalitsejad.

▼B

b) (Majandus)üksused (osalejad) teevad fondi sissemakseid, mida investeeritakse erinevatesse varadesse, mille hulka võivad kuuluda nii võla- kui ka omakapitaliinvesteeringud ja mis aitavad tasuda osalejate eemaldamise kulutuste eest. Fondihaldurid otsustavad, kuidas sissemakseid investeerida, arvestades neid piiranguid, mis on kehtestatud fondi reguleerivates dokumentides ja muudes kohaldatavates õigusaktides.

c) Eemaldamise kulutuste eest tasumise kohustus lasub osalejatel. Osalejad võivad saada fondist hüvitist kas tekkinud eemaldamise kulutuste ulatuses või osalejale fondi varadest kuuluvas ulatuses, olenevalt sellest, kumb neist on madalam.

d) Osalejatel võib olla või mitte olla piiratud juurdepääs fondi varade ülejäägile, mis ületab osalejate kohustused eemaldamise kulutuste katmiseks.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse osaleja finantsaruannetes selliste osaluste kajastamisel eemaldamise fondides, millel esinevad mõlemad järgmised tunnused:

a) varasid hallatakse eraldi (hoides neid kas eraldiseisvas juriidilises isikus või lahus varadena teises (majandus)üksuses) ja

b) osaleja juurdepääs fondi varadele on piiratud.

▼M53

5 Osalus fondi jäägis, mis ületab õigust hüvitisele, nagu näiteks lepinguline õigus väljamaksetele eemaldamise lõppedes või fondi likvideerimisel, võib olla IFRS 9 rakendusalas olev omakapitaliinstrument ja see ei kuulu käesoleva tõlgenduse rakendusalasse.

▼B

KÜSIMUSED

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) Kuidas peaks osaleja kajastama oma osalust fondis?

b) Kui osaleja kohustub tegema täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osaleja pankroti korral, siis kuidas tuleks sellist kohustust kajastada?

KONSENSUS

Fondiosaluse kajastamine

7 Osaleja peab oma eemaldamise kulutuste maksmise kohustust kajastama kohustisena ning kajastama oma osalust fondis eraldi, välja arvatud juhul, kui osaleja ei ole kohustatud maksma eemaldamise kulutuste eest isegi siis, kui fond ei suuda seda teha.

▼M32

8 Osaline peab kindlaks tegema, kas tal on fondi üle kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju, kooskõlas IFRS 10, IFRS 11 ja IAS 28-ga. Kui tal on see olemas, arvestab osaline oma osalust fondis nimetatud standardite kohaselt.

▼M32

9 Kui osalejal puudub kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju fondi üle, peab ta õigust fondist saadavale hüvitisele kajastama hüvitisena kooskõlas IAS 37-ga. Hüvitist mõõdetakse sõltuvalt sellest, kumb on madalam, kas:

▼B

a) kajastatud eemaldamise kohustuse summas või

b) osalejale fondi netovarade õiglasest väärtusest kuuluva osa summas.

Muutused hüvitise, mis pole sissemaksed fondi või väljamaksed fondist, saamise õiguse ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ väärtuses tuleb kajastada muutuste toimumise perioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

Täiendavate sissemaksete kohustuste kajastamine

10 Kui osaleja on kohustatud tegema tõenäolisi täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osaleja pankroti korral või kui fondi investeeritud varade väärtus langeb sel määral, et neist ei piisa fondi hüvitiskohustuse täitmiseks, on see kohustus tingimuslik kohustis, mis kuulub IAS 37 rakendusalasse. Osaleja kajastab kohustist ainult siis, kui täiendavate sissemaksete tegemine on tõenäoline.

Avalikustamine

11 Osaleja avalikustab fondis omatava osaluse olemuse ja piirangud fondi investeeritud varadele.

12 Kui osalejal on kohustus teha võimalikke täiendavaid sissemakseid, mida ei kajastata kohustisena (vt paragrahv 10), avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 86 kohaselt.

13 Kui osaleja kajastab osalust fondis vastavalt paragrahvile 9 avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 85 punkti c kohaselt.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

14 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M32

14B IFRS 10-ga ja IFRS 11-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõikeid 8 ja 9. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 10 ja IFRS 11.

▼M53

14D IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahvi 5 ning jäeti välja paragrahvid 14A ja 14C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼B

ÜLEMINEK

15 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8 nõuetega.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 6

Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

TAUST

1 IAS 37 paragrahv 17 määratleb, et kohustav sündmus on möödunud sündmus, mis on tinginud praeguse kohustuse, mille tasumisele puudub (majandus)üksusel realistlik alternatiiv.

2 IAS 37 paragrahv 19 sätestab, et eraldisi kajastatakse ainult „(majandus)üksuse tulevikutegevusest sõltumatute möödunud sündmuste tõttu tekkinud kohustuste” puhul.

3 Euroopa Liidu direktiiv elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kohta, millega reguleeritakse seadmete jäätmete kogumist, käitlemist, taaskasutamist ja keskkonnaohutut kõrvaldamist, on tekitanud küsimusi, millal tuleks kajastada kohustist elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete eemaldamiseks. Direktiivis tehakse vahet uute ja vanade ning kodumajapidamistest ja muudest allikatest pärinevate jäätmete vahel. Uute jäätmete all mõistetakse pärast 13. augustit 2005 müüdud toodetest tekkivaid jäätmeid. Kõik enne nimetatud kuupäeva müüdud majapidamisseadmed loetakse direktiivi tähenduses vanade jäätmete allikaks.

4 Direktiivis sätestatakse, et vanade majapidamisseadmete jäätmete käitluskulud peavad kandma seda liiki seadmete tootjad, kes on turul ajavahemikul, mis tuleb täpsustada iga liikmesriigi poolt rakendatavas õigusaktis (hindamisperiood). Direktiiv sätestab, et iga liikmesriik kehtestab mehhanismi, mis sunniks tootjaid andma proportsionaalse panuse „näiteks proportsionaalselt nende vastava turuosaga seadme liigiti”.

5 Mitu käesolevas tõlgenduses kasutatavat terminit, nagu „turuosa” ja „hindamisperiood” võivad erinevates liikmesriikides rakendatavates õigusaktides olla määratletud väga erineval moel. Näiteks võib hindamisperioodi pikkus olla üks aasta või ainult üks kuu. Samuti võivad turuosa hindamine ja kohustuse arvutamiseks kasutatavad valemid erinevate liikmesriikide õigusaktides erineda. Kuid kõik toodud näited mõjutavad vaid kohustise hindamist, mis on väljaspool käesoleva tõlgenduse rakendusala.

RAKENDUSALA

6 Käesolev tõlgendus annab juhiseid müüdud vanade majapidamisseadmete käitluskohustiste kajastamiseks tootjate finantsaruannetes (EL-i elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete direktiivi kohaselt).

▼B

7 Tõlgendus ei käsitle uusi ega vanu jäätmeid, mis pärinevad mujalt kui kodumajapidamistest. Selliste jäätmete käitlemise kohustust on piisavalt käsitletud IAS 37-s. Kui aga liikmesriikide õigusaktid käsitlevad kodumajapidamistest pärinevaid uusi jäätmeid samuti kui sealt pärinevaid vanu jäätmeid, siis kehtivad käesoleva tõlgenduse põhimõtted vastavalt IAS 8 paragrahvides 10–12 esitatud tähtsusjärjekorrale. IAS 8 tähtsusjärjekord on asjakohane ka muude määruste puhul, millega pannakse kohustusi sarnaselt EL-i direktiivis määratletud kulude jaotamise mudeliga.

KÜSIMUS

8 IFRIC-il paluti teha kindlaks, mis on elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete eemaldamisel vastavalt IAS 37 paragrahv 14 punktile a kohustav sündmus jäätmekäitluskulude reservi kajastamiseks:

— kas vanade majapidamisseadmete tootmine või müük;

— turul osalemine hindamisperioodil;

— kulude tekkimine jäätmekäitluse käigus.

KONSENSUS

9 Vastavalt IAS 37 paragrahvi 14 punktile a on kohustavaks sündmuseks turul osalemine hindamisperioodil. Sellest tulenevalt ei teki vanade majapidamisseadmete jäätmekäitluskohustus toodete tootmisel ega müügil. Et kohustus vanade majapidamisseadmete suhtes on seotud pigem turul osalemisega hindamisperioodi jooksul kui käitlemist vajavate toodete tootmise või müügiga, siis kohustust ei ole, kui ja kuni ei eksisteeri turuosa hindamisperioodi kestel. Kohustava sündmuse ajastus võib olla sõltumatu konkreetsest perioodist, mil jäätmehaldusmeetmeid ellu viiakse ja tekivad sellega seotud kulud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

10 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. detsembril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. detsembrit 2005, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEK

11 Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 7

Korrigeerimise kohaldamine IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt

VIITED

— IAS 12 „Tulumaks”

— IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades”

TAUST

1 Käesolevas tõlgenduses on toodud juhised, kuidas rakendada IAS 29 nõudeid aruandeperioodil, mil (majandus)üksus tuvastab ([1]) hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, kui see majanduskeskkond ei olnud eelnenud perioodil hüperinflatiivne, ning (majandus)üksus korrigeerib seetõttu oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga.

KÜSIMUSED

2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) kuidas tõlgendada IAS 29 paragrahvi 8 nõuet „…

peavad olema esitatud ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus”, juhul kui (majandus)üksus seda standardit rakendab?

b) kuidas peaks (majandus)üksus kajastama korrigeeritud finantsaruannetes edasi lükkunud tulumaksukirjete algseisu?

KONSENSUS

3 Aruandeperioodil, mil (majandus)üksus tuvastab hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, mis ei olnud hüperinflatiivne eelmisel perioodil, rakendab (majandus)üksus IAS 29 nõudeid, nagu oleks majanduskeskkond alati olnud hüperinflatiivne. Seetõttu tuleb (majandus)üksuse finantsaruandes esitatud varaseima perioodi algbilanssi algses soetusmaksumuses mõõdetavate mitterahaliste kirjete suhtes korrigeerida, et peegeldada inflatsiooni mõju alates varade omandamise ja kohustiste tekkimise või võtmise päevast kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄. Mitterahaliste kirjete puhul, mis ei ole algbilansis omandamise või tekkimise kuupäeva väärtuses, peegeldab korrigeerimine inflatsiooni mõju alates nende väärtuste määramisest kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄.

4 ►**M5** Aruandeperioodi lõpus ◄ kajastatakse ja mõõdetakse edasi lükkunud tulumaksukirjeid kooskõlas IAS 12-ga. Aruandeperioodi algbilansi edasi lükkunud tulumaksusummad tuleb määrata järgmiselt:

a) (majandus)üksus arvestab edasi lükkunud tulumaksukirje ümber vastavalt IAS 12-le pärast seda, kui ta on korrigeerinud oma mitterahaliste kirjete ►**M5** finantsseisundi aruandelisi ◄ jääkmaksumusi aruandeperioodi alguspäevaks, kasutades selle kuupäeva mõõtmisühikut;

([1]) Hüperinflatsiooni tuvastamine põhineb IAS 29 lõikes 3 esitatud kriteeriumide ettevõttepoolsel hindamisel.

▼B

b) punkti a kohaselt ümber arvestatud edasi lükkunud tulumaksukirjeid korrigeeritakse mõõtmisühiku muutuse võrra aruandeperioodi alguskuupäevast kuni lõpukuupäevani.

(Majandus)üksus rakendab punktide a ja b meetodit edasi lükkunud tulumaksukirjete korrigeerimiseks aruandeperioodi korrigeeritud finantsaruandes esitatud iga võrreldava perioodi algbilansis, mille suhtes ta rakendab IAS 29-t.

5 Pärast seda, kui (majandus)üksus on oma finantsaruandeid korrigeerinud, korrigeeritakse kõiki järgneva perioodi vastavaid näitajaid, k.a edasi lükkunud tulumaksukirjed, rakendades järgneval perioodil toimunud mõõtmisühiku muutust ainult eelnenud perioodi korrigeeritud finantsaruannete suhtes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

6 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. märtsil 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. märtsi 2006 algavate perioodide finantsaruannete suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 10

Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus

VIITED

— IAS 34 „Vahefinantsaruandlus”

— IAS 36 „Varade väärtuse langus”

▼M53

———————

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼B

TAUST

▼M53

1 Üksus on kohustatud hindama firmaväärtuse väärtuse langust iga aruandeperioodi lõpus ning vajaduse korral kajastama väärtuse langusest tekkinud kahjumit antud kuupäeval kooskõlas IAS 36-ga. Kuid järgneva aruandeperioodi lõpus võivad tingimused olla sedavõrd muutunud, et vara väärtuse langusest tekkinud kahjum oleks olnud väiksem või puudunud, kui väärtuse languse hindamine oleks läbi viidud alles sellel päeval. Käesolev tõlgendus annab juhiseid, kas sellist vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit peaks tühistama.

2 Tõlgenduses käsitletakse IAS 34 nõuete ning IAS 36-s toodud firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise nõude koostoimet ning selle koostoime mõju edasistele vahefinantsaruannetele ja aruandeaasta finantsaruannetele.

▼B

KÜSIMUS

3 IAS 34 paragrahvis 28 nõutakse, et (majandus)üksus rakendaks oma vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Samas on ka sätestatud, et „(majandus)üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, kord poolaastas või kord kvartalis) ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahefinantsaruande mõõtmised kumulatiivselt aasta algusest.”

4 IAS 36 paragrahvis 124 on sätestatud, et „firmaväärtuse langusest tekkinud kahjumit ei tohi hiljem tühistada”.

▼M53

5 [Välja jäetud]

6 [Välja jäetud]

7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmist küsimust:

kas üksus peaks tühistama firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi, mis on kajastatud vaheperioodil, kui väärtuse langusest tekkinud kahjumi hindamisel järgneva aruandeperioodi lõpus oleks kahjum olnud väiksem või üldse puudunud?

▼B

KONSENSUS

▼M53

8 Üksus ei tohi tühistada firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumit, mis on kajastatud eelmisel vaheperioodil.

▼B

9 (Majandus)üksus ei tohi laiendada kõnealust konsensust analoogia põhjal teistele võimalikele vastuoludele IAS 34 ja teiste standardite vahel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

10 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. novembril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeperioodile mis algab enne 1. novembrit 2006, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt firmaväärtuse suhtes alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 36. (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust soetusmaksumuses kajastatavatesse omakapitaliinstrumentidesse ja finantsvaradesse tehtud investeeringutele edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 39 mõõtmiskriteeriume.

▼M53

14 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 1, 2, 7 ja 8 ning jäeti välja paragrahvid 5, 6, 11–13. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M23

_____

▼M9

RAHVUSVAHELISE FINANTSARUANDLUSE TÕLGENDUSTE KOMITEE (IFRIC) TÕLGENDUS 12

Teenuste kontsessioonikokkulepped

VIITED

— *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik* ([1])

— IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne kasutuselevõtt*

— IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*

▼M53

— IFRS 9 *Finantsinstrumendid*

▼M52

— IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*

▼M54

— IFRS 16 *Rendiarvestus*

▼M9

— IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 16 *Materiaalne põhivara*

— IAS 17 *Rent*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 20 *Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*

— IAS 23 *Laenukasutuse kulutused*

— IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine*

— IAS 36 *Varade väärtuse langus*

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

— IAS 38 *Immateriaalne vara*

▼M53

_____

▼M9

— IFRIC 4 *Rendisuhte olemasolu kindlaksmääramine*

— SIC-29 *Avalikustamine – teenuste kontsessioonikokkulepped*

TAUST

1 Paljudes riikides on avalike teenustega seotud infrastruktuuri – näiteks teid, sildu, tunneleid, vanglaid, haiglaid, lennujaamu, veevarustusrajatisi, energia- ja telekommunikatsioonivõrke – traditsiooniliselt ehitanud, käitanud ja hooldanud avalik sektor ning seda on rahastatud riigieelarve assigneeringute kaudu.

([1]) ►M68 Viide IASC *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikule*, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◄

▼M9

2 Mõnedes riikides on valitsused võtnud kasutusele lepingulised teenuste kokkulepped, et ergutada erasektorit osalema sellise infrastruktuuri arendamisel, rahastamisel, käitamisel ja hooldamisel. Infrastruktuur võib juba olemas olla või võib selle ehitada teenuste kokkuleppe kehtivuse ajal. Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvas kokkuleppes osaleb tavaliselt erasektori üksus (kontsessiooni saaja), kes ehitab avaliku teenuse osutamiseks kasutatava infrastruktuuri või täiustab seda (näiteks selle võimsust suurendades) ning käitab ja hooldab kõnealust infrastruktuuri kindlaksmääratud aja jooksul. Kontsessiooni saajale makstakse kokkuleppe kehtivuse ajal osutatud teenuste eest. Kokkulepet reguleeritakse lepinguga, milles sätestatakse tegevusstandardid, hindade korrigeerimise mehhanismid ja vaidluste lahendamise kord. Sellist kokkulepet kirjeldatakse sageli kui „ehita – käita – anna üle", „renoveeri – käita – anna üle" või „avaliku ja erasektori vahelist" teenuste kontsessioonikokkulepet.

3 Kõnealuste teenusealaste kokkulepete tunnuseks on see, et kontsessiooni saaja kohustub osutama avalikku teenust. Riikliku poliitikaga tuleb tagada infrastruktuuriga seotud teenuste osutamine üldsusele, sõltumata teenuseid osutava poole staatusest. Teenuste kokkuleppega pannakse saajale lepinguline kohustus osutada üldsusele teenuseid avaliku sektori üksuse nimel. Teised ühised tunnused on:

a) teenuste kokkuleppe üks pool (kontsessiooni andja) on avaliku sektori üksus, sealhulgas riigiasutus, või erasektori üksus, kellele teenuse osutamise kohustus on üle antud;

b) kontsessiooni saaja vastutab vähemalt osaliselt infrastruktuuri ja sellega seonduvate teenuste juhtimise eest, mitte ei tegutse ainult kontsessiooni andja esindajana;

c) lepinguga määratakse alghinnad, mille kontsessiooni saaja peab kehtestama, ja reguleeritakse hindade muutmist teenuste kokkuleppe kehtivusaja jooksul;

d) kontsessiooni saaja on kohustatud kokkuleppe kehtivusaja lõppedes andma väikese täiendava tasu eest või tasuta kontsessiooni andjale üle kindlaksmääratud seisundis infrastruktuuri, sõltumata sellest, kumb pool seda algselt rahastas.

RAKENDUSALA

4 Käesolevas tõlgenduses antakse juhised avaliku ja erasektori vahelistest teenuste kontsessioonikokkulepetest tuleneva kajastamise kohta kontsessiooni saajate raamatupidamisarvestuses.

5 Käesolevat tõlgendust rakendatakse avaliku ja erasektori vahelistele teenuste kontsessioonikokkulepete suhtes, kui:

a) kontsessiooni andja kontrollib või reguleerib seda, milliseid teenuseid peab kontsessiooni saaja infrastruktuuri kaudu osutama, kellele ja millise hinnaga ta peab neid osutama ning

b) kontsessiooni andja kontrollib – omandiõiguse või kasusaamise õiguse kaudu või muul viisil – kokkuleppe kehtivusaja lõppedes mis tahes olulist infrastruktuuri jääkväärtust.

6 Infrastruktuur, mida avaliku ja erasektori vahelise teenuste kontsessioonikokkuleppe kohaselt kasutatakse kogu selle kasuliku eluea jooksul (varade kogu eluea jooksul), kuulub käesoleva tõlgenduse rakendusalasse, kui on täidetud punkti 5 alapunktis a nimetatud tingimus. Punktides AG1–AG8 antakse juhiseid selle kohta, kuidas määrata kindlaks, kas ja millises ulatuses kuuluvad avaliku ja erasektori vahelised teenuste kontsessioonikokkulepped käesoleva tõlgenduse rakendusalasse.

▼M9

7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse:

a) infrastruktuuri suhtes, mille kontsessiooni saaja ehitab või omandab kolmandalt isikult teenuste kokkuleppe eesmärgil; ja

b) olemasoleva infrastruktuuri suhtes, millele juurdepääsu annab kontsessiooni andja kontsessiooni saajale teenuste kokkuleppe eesmärgil.

8 Käesolevas tõlgenduses ei määratleta täpsemalt sellise infrastruktuuri raamatupidamisarvestust, mida kontsessiooni saaja omas enne teenuste kokkuleppe sõlmimist ja mida kajastati materiaalse põhivarana. Sellisele infrastruktuuri suhtes kohaldatakse IFRSiga ettenähtud kajastamise lõpetamise tingimusi (määratletud standardis IAS 16).

9 Käesolevas tõlgenduses ei määratleta täpsemalt kontsessiooni andjate raamatupidamisarvestust.

PROBLEEMID

10 Käesolevas tõlgenduses määratletakse teenuste kontsessioonikokkulepete kohaste kohustuste ja nendega seotud õiguste kajastamise ja mõõtmise üldpõhimõtted. Teenuste kontsessioonikokkulepete kohta teabe avalikustamise nõuded on esitatud standardis SIC-29 *Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine*. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) kontsessiooni saajal infrastruktuuri suhtes olevate õiguste käsitlemine;

b) kokkuleppest tulenevalt saadud tasude kajastamine ja mõõtmine;

c) ehitus- või renoveerimisteenused;

d) käitamisteenused;

e) laenukasutuse kulutused;

f) finantsvarade ja immateriaalse vara edasine raamatupidamislik käsitlemine ja

g) infrastruktuuri elemendid, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saaja käsutusse.

KONSENSUS

Kontsessiooni saajal infrastruktuuri suhtes olevate õiguste käsitlemine

11 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvat infrastruktuuri ei tohi kajastada kontsessiooni saaja materiaalse põhivarana, kuna lepinguline teenuste kokkulepe ei anna kontsessiooni saajale õigust kontrollida avaliku teenusega seotud infrastruktuuri kasutamist. Kontsessiooni saaja võib kasutada infrastruktuuri selleks, et osutada kontsessiooni andja nimel lepingus sätestatud tingimuste kohaselt avalikku teenust.

Kokkuleppest tulenevalt saadud tasude kajastamine ja mõõtmine

12 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvate lepinguliste kokkulepete kohaselt tegutseb kontsessiooni saaja teenuse osutajana. Kontsessiooni saaja rajab või renoveerib infrastruktuuri (ehitus- või renoveerimisteenused), mida kasutatakse avaliku teenuse osutamiseks, ning käitab ja hooldab asjaomast infrastruktuuri (käitamisteenused) kindlaksmääratud aja jooksul.

▼M52

13 Kontsessiooni saaja kajastab ja mõõdab osutatud teenuste eest saadavat müügitulu vastavalt standardile IFRS 15. Tasu laadist oleneb selle järgnev raamatupidamislik käsitlemine. Finantsvarade ja immateriaalse vara kujul saadud tasu edasist kajastamist on üksikasjalikult käsitletud paragrahvides 23–26.

Ehitus- või renoveerimisteenused

14 Kontsessiooni saaja kajastab ehitus- või renoveerimisteenuseid vastavalt standardile IFRS 15.

Tasu, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saajale

15 Kui kontsessiooni saaja osutab ehitus- või renoveerimisteenuseid, tuleb kontsessiooni saaja saadud või saadaolev tasu kajastada vastavalt standardile IFRS 15. Tasuks võivad olla õigused:

▼M9

a) finantsvaradele või

b) immateriaalsele varale.

16 Kontsessiooni saaja peab kajastama finantsvarasid niivõrd, kuivõrd tal on tingimusteta lepinguline õigus saada ehitusteenuste eest kontsessiooni andjalt või kontsessiooni andja korraldusel raha või muid finantsvarasid; kontsessiooni andja võimalus hoiduda tasu maksmisest on tavaliselt väike või puudub, kuna leping kuulub seaduse kohaselt täitmisele. Kontsessiooni saajal on tingimusteta õigus saada raha, kui kontsessiooni andja tagab lepinguga selle, et saajale makstakse a) kindlaksmääratud või kindlaksmääratavad summad või hüvitatakse b) avaliku teenuse kasutajatelt saadud summade ja kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate summade erinevus (kui need summad on erinevad), isegi kui summa suurus sõltub sellest, kuivõrd kontsessiooni saaja on taganud infrastruktuuri kvaliteedi või tõhususe vastavuse kindlaksmääratud nõuetele.

17 Kontsessiooni saaja peab kajastama immateriaalset vara niivõrd, kuivõrd ta saab õiguse (litsentsi) võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu. Õigus võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu ei ole tingimusteta õigus saada raha, kuna summad sõltuvad sellest, kui palju üldsus teenust kasutab.

▼M52

18 Kui kontsessiooni saajale makstakse ehitusteenuste eest osaliselt finantsvarade ja osaliselt immateriaalse varaga, tuleb kontsessiooni saaja tasu iga komponenti kajastada eraldi. Saadud või saadaoleva tasu mõlemat komponenti tuleb esmaselt kajastada vastavalt standardile IFRS 15.

19 Kontsessiooni andja poolt kontsessiooni saajale makstava tasu laad määratakse kindlaks lepingutingimuste ja asjaomase lepinguõiguse alusel, kui selline õigus on kehtestatud. Tasu laadist oleneb selle järgnev arvestamine, nagu on kirjeldatud paragrahvides 23–26. Samas liigitatakse mõlemat liiki tasu ehitus- või renoveerimisperioodi ajal lepinguliseks varaks vastavalt standardile IFRS 15.

▼M52

Käitamisteenused

20 Kontsessiooni saaja kajastab käitamisteenuseid vastavalt standardile IFRS 15.

▼M9

Lepinguline kohustus taastada infrastruktuuri töökõlblikkus kindlaksmääratud tasemel

21 Kontsessiooni saajal võivad olla lepingulised kohustused, mida ta peab litsentsi tingimusena täitma, a) säilitada infrastruktuuri töökõlblikkus kindlaksmääratud tasemel või b) taastada infrastruktuuri kindlaksmääratud seisund enne selle üleandmist kontsessiooni andjale teenuste kokkuleppe kehtivusaja lõppedes. Kõnealuseid lepingulisi kohustusi infrastruktuuri säilitamise või taastamise kohta tuleb – välja arvatud renoveerimiselemendi osas (vt punkt 14) – kajastada ja mõõta vastavalt standardile IAS 37, st vastavalt parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta bilansipäeva seisuga.

Kontsessiooni saaja laenukasutuse kulutused

22 Standardi IAS 23 kohaselt tuleb kokkuleppega seostatavaid laenukasutuse kulutusi kajastada selle perioodi kuluna, millal need tekivad, välja arvatud juhul kui kontsessiooni saajal on lepinguline õigus saada immateriaalset vara (õigus võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu). Sel juhul kapitaliseeritakse kokkuleppega seostatavad laenukasutuse kulutused kokkuleppe rakendusetapi jooksul vastavalt kõnealusele standardile.

Finantsvarad

▼M53

23 Punktide 16 ja 18 kohaselt kajastatavate finantsvarade suhtes rakendatakse standardit IAS 32 ning tõlgendusi IFRS 7 ja 9.

24 Summat, mida kontsessiooni andja peab maksma või mida tema korraldusel tuleb maksta, kajastatakse vastavalt IFRS 9-le ja mõõdetakse:

a) amortiseeritud soetusmaksumuses;

b) õiglases väärtuses muus koondkasumis või

c) õiglases väärtuses läbi kasumiaruande.

25 Kui summat, mida kontsessiooni andja peab maksma, mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses või õiglases väärtuses muus koondkasumis, eeldatakse IFRS 9-s, et sisemise intressimäära meetodit kasutades arvutatud intressi kajastatakse kasumiaruandes.

▼M9

Immateriaalne vara

26 Punktide 17 ja 18 kohaselt kajastatava immateriaalse vara suhtes kohaldatakse standardit IAS 38. Standardi IAS 38 punktides 45–47 antakse juhised sellise immateriaalse vara mõõtmiseks, mis on omandatud vahetusena ühe või mitme mitterahalise vara objekti või rahaliste ja mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu.

▼M52

Infrastruktuuri elemendid, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saaja käsutusse

27 Paragrahvi 11 kohaselt ei kajastata kontsessiooni saaja materiaalse põhivarana infrastruktuuri elemente, millele kontsessiooni andja on teenuste kokkuleppe eesmärgil andnud kontsessiooni saajale juurdepääsu. Kontsessiooni andja võib anda kontsessiooni saajale ka teisi elemente, mille kontsessiooni saaja võib endale jätta või millega ta võib toimida oma äranägemisel. Kui kõnealune vara on osa tasust, mida kontsessiooni andja peab maksma teenuste eest, ei ole tegemist standardis IAS 20 määratletud valitsusepoolse abiga. Selle asemel kajastatakse neid osana tehinguhinnast, nagu on määratletud standardis IFRS 15.

▼M9

JÕUSTUMISKUUPÄEV

28 Üksus kohaldab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2008 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2008 algaval aruandeaastal, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼M52

28D IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti osa „Viited” ning paragrahve 13–15, 18–20 ja 27. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼M53

28E IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 23–25 ning jäeti välja paragrahvid 28A–28C. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M54

28F 2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi AG8 ja lisa B. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼M9

ÜLEMINEK

29 Kui punktist 30 ei tulene teisiti, kajastatakse arvestusmeetodite muudatusi vastavalt standardile IAS 8, st tagasiulatuvalt.

30 Kui mis tahes konkreetse teenuste kokkuleppe korral ei ole kontsessiooni saajal võimalik kohaldada käesolevat tõlgendust tagasiulatuvalt kõige varasema kajastatud perioodi algusest alates, peab ta:

a) kajastama finantsvarasid ja immateriaalset vara, mis olid olemas kõige varasema kajastatud perioodi alguses;

b) kasutama nende finantsvarade ja immateriaalse vara varasemat puhasmaksumust (siiski eelnevalt liigitatud) nende kõnealuse kuupäeva puhasmaksumusena ja

c) testima kõnealusel kuupäeval kajastatud finantsvarade ja immateriaalse vara väärtuse langust, kui see on teostatav; kui see ei ole võimalik, tuleb nende summade väärtuse langust testida aruandeperioodi alguskuupäeva seisuga.

▼M9

Lisa A

RAKENDUSJUHIS

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (punkt 5)

AG1 Käesoleva tõlgenduse punktis 5 määratakse kindlaks, et infrastruktuur kuulub tõlgenduse rakendusalasse, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kontsessiooni andja kontrollib või reguleerib seda, milliseid teenuseid peab kontsessiooni saaja infrastruktuuri kaudu osutama, kellele ja millise hinnaga ta peab neid osutama; ning

b) kontsessiooni andja kontrollib – omandiõiguse või kasusaamise õiguse kaudu või muul viisil – kokkuleppe kehtivusaja lõppedes mis tahes olulist infrastruktuuri jääkväärtust.

AG2 Tingimuses a nimetatud kontroll või reguleerimine võib toimuda lepingu kaudu või muul viisil (nt reguleeriva asutuse kaudu) ja hõlmab olukordi, kus kontsessiooni andja ostab kogu toodangu, samuti olukordi, kus osa toodangust või kogu toodangu ostavad muud kasutajad. Kõnealuse tingimuse kohaldamisel tuleb kontsessiooni andjat ja mis tahes temaga seotud pooli käsitleda koos. Kui kontsessiooni andja on avaliku sektori üksus, tuleb avalikku sektorit tervikuna koos üldistes huvides tegutsevate reguleerivate asutustega käsitleda käesoleva tõlgenduse kohaldamisel kontsessiooni andjaga seotud pooltena.

AG3 Tingimuse a kohaldamisel ei pea kontsessiooni andja omama täielikku kontrolli hindade üle: piisab sellest, kui kontsessiooni andja, leping või reguleeriv asutus reguleerib hindu, nt piiristusmehhanismi kaudu. Kokkuleppe olulises osas tuleb seda tingimust siiski kohaldada. Ebaolulisi detaile, näiteks vaid üksikutel juhtudel kohaldatavat piirangut, tuleb ignoreerida. Seevastu kui lepingu kohaselt võib kontsessiooni saaja hindu vabalt kehtestada, kuid igasugune ülemäärane kasum tuleb tagastada kontsessiooni andjale, on kontsessiooni saaja tulu piiratud ja kontrollitingimuse hinnaelement täidetud.

AG4 Tingimuse b kohaldamisel peaks kontsessiooni andja kontroll mis tahes olulise jääkväärtuse üle piirama kontsessiooni saaja tegelikku võimalust infrastruktuuri müüa või pantida ja andma kontsessiooni andjale pideva kasutusõiguse kogu kokkuleppe kehtivusaja jooksul. Infrastruktuuri jääkväärtus on infrastruktuuri hinnanguline jooksev väärtus sellisena, nagu vastaks selle vanus ja seisund juba kokkuleppe kehtivusaja lõppedes eeldatud vanusele ja seisundile.

AG5 Kontrolli tuleks eristada juhtimisest. Kui kontsessiooni andja säilitab nii punkti 5 alapunktis a kirjeldatud kontrolli kui ka infrastruktuuri mis tahes olulise jääkväärtuse, tegeleb kontsessiooni saaja vaid infrastruktuuri juhtimisega kontsessiooni andja nimel, kuigi tal võib juhtimisküsimustes olla ulatuslik otsustusõigus.

▼**M9**

AG6 Tingimused a ja b koos määravad kindlaks, kas kontsessiooni andja kontrollib infrastruktuuri, sealhulgas mis tahes vajalikke väljavahetatud elemente (vt punkt 21) kogu selle majandusliku eluea jooksul. Näiteks kui kontsessiooni saaja peab mõne infrastruktuuri elemendi osa (nt tee pinnakatte või hoone katuse) kokkuleppe kehtivusaja jooksul välja vahetama, arvestatakse infrastruktuuri elementi kui tervikut. Tingimus b on seega kogu infrastruktuuri, sealhulgas väljavahetatud osa osas täidetud, kui kontsessiooni andja kontrollib selle lõplikult väljavahetatud osa mis tahes olulist jääkväärtust.

AG7 Vahel on infrastruktuuri kasutamine punkti 5 alapunktis a kirjeldatud viisil osaliselt reguleeritud ja osaliselt reguleerimata. Sellised kokkulepped esinevad mitmesugusel kujul:

a) mis tahes infrastruktuuri, mis on füüsiliselt eraldatav ja mida on võimalik iseseisvalt käitada ning mis vastab standardis IAS 36 määratletud raha teeniva üksuse definitsioonile, tuleb analüüsida eraldi kui seda kasutatakse täielikult reguleerimata eesmärgil. Seda võib kohaldada näiteks haigla erasektorile kuuluva tiiva suhtes, kui kontsessiooni andja kasutab haigla ülejäänud osa riikliku ravikindlustusega hõlmatud patsientide ravimiseks.

b) kui kõrvaltegevused (nt haigla kauplus) on reguleerimata, tuleb kontrolli omamise tingimust kohaldada nii, nagu neid teenuseid ei oleks olemas, kuna kõrvaltegevuste olemasolu ei kahjusta kontsessiooni andja kontrolli infrastruktuuri üle, kui kontsessiooni andja kontrollib teenuseid punktis 5 kirjeldatud viisil.

▼**M54**

AG8 Kontsessiooni saajal võib olla õigus kasutada punkti AG7 alapunktis a kirjeldatud eraldatavat infrastruktuuri või rajatisi, mida kasutatakse punkti AG7 alapunktis b kirjeldatud reguleerimata kõrvalteenuste osutamiseks. Mõlemal juhul võib olla sisuliselt tegemist olukorraga, kus kontsessiooni andja rendib kõnealust eraldatavat infrastruktuuri või rajatist kontsessiooni saajale; sellisel juhul tuleb seda kajastada vastavalt IFRS 16-le.

▼M3

IFRIC TÕLGENDUS 13

Kliendilojaalsuse programmid

VIITED

— IAS 8 „Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead”

— IAS 18 „Tulu”

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

▼M33

— IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*

▼M3

TAUST

1 Ettevõtted kasutavad kliendilojaalsuse programme, et ergutada kliente oma kaupu või teenuseid ostma. Kui klient ostab kaupu või teenuseid, annab ettevõte sellele kliendile boonuspunkte (mida sageli nimetatakse „punktideks”). Klient võib vahetada boonuspunkte selliste boonuste vastu, nagu näiteks tasuta või soodushinnaga kaubad või teenused.

2 Programmid toimivad mitut moodi. Kliendid peavad näiteks koguma teatud miinimumarvu või miinimumväärtuses boonuspunkte, enne kui nad saavad neid lunastada. Boonuspunktid võivad olla seotud üksikostude või mitme ostuga, või pideva käitumistavaga teatud perioodi jooksul. Ettevõte võib juhtida kliendilojaalsuse programme ise või osaleda kolmanda osapoole poolt juhitavas programmis. Pakutavad boonused võivad sisaldada ettevõtte enda poolt müüdavaid kaupu või teenused ja/või õigusi nõuda kaupu või teenuseid kolmandalt osapoolelt.

RAKENDUSALA

3 Käesolev tõlgendus rakendub kliendilojaalsuse boonuspunktidele, mida:

a) ettevõte annab oma klientidele müügitehingu käigus, nt. kaupade müügil, teenuste pakkumisel või kliendi poolt ettevõtte varade kasutamisel; ja

b) kliendid võivad võimalike lisatingimuste täitmisel lunastada neid tulevikus tasuta või soodushinnaga kaupade või teenuste vastu.

Käesolev tõlgendus käsitleb oma klientidele boonuspunkte pakkuva ettevõtte raamatupidamisarvestust.

PROBLEEMID

4 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) kas ettevõtte kohustust pakkuda tulevikus tasuta või soodushinnaga kaupu või teenuseid („boonuseid”) tuleb kajastada ja mõõta järgmiselt:

i) jaotada osa müügitehingu käigus saadud või saadaolevast tasust boonuspunktidele ja lükata tulu kajastamine edasi (rakendades standardi IAS 18 paragrahvi 13); või

ii) kajastada boonuste andmisega seotud tulevasi hinnangulisi kulutusi (rakendades standardi IAS 18 paragrahvi 19); ja

b) juhul, kui tasu jaotatakse boonuspunktidele:

i) kui palju peaks neile jaotama;

▼M3

ii) millal tulu peaks kajastama; ja

iii) kui boonuseid pakub kolmas osapool, kuidas peaks tulu kajastama.

KONSENSUS

5 Ettevõte peab rakendama standardi IAS 18 paragrahvi 13 ja kajastama müügitehingu(te)s („esialgne müük”) jagatud boonuspunkte selle (nende) eraldi kindlaksmääratava komponendina. Esialgses müügis saadud või saadaoleva tasu õiglane väärtus jaotatakse boonuspunktide ja müügi teiste komponentide vahel.

▼M33

6 Boonuspunktidele jaotatud tasu mõõdetakse, võttes arvesse nende õiglast väärtust.

▼M3

7 Kui ettevõte annab boonuseid ise, kajastab ta boonuspunktidele jaotatud tasu tuluna siis, kui boonuspunktid lunastatakse ja ta on täitnud oma kohustused antavate boonuste suhtes. Kajastatud tulu summa põhineb boonuste vastu lunastatavate boonuspunktide arvu suhtel eeldatavasti lunastatavate boonuspunktide koguarvu.

8 Kui boonuseid annab kolmas osapool, hindab ettevõte seda, kas boonuspunktidele jaotatud tasu makstakse talle endale (s.t kui tehingu teostajale) või kolmandale osapoolele (s.t kui kolmanda osapoole agendile).

a) Juhul, kui ettevõttele makstakse tasu kolmanda osapoole eest, siis ta:

i) mõõdab oma tulu talle jääva netosummana, s.t vahena boonuspunktidele jaotatud tasu ja boonuseid andvale kolmandale osapoolele makstava summa vahel; ja

ii) kajastab seda netosummat tuluna hetkel, mil kolmandal osapoolel tekib kohustus boonuseid anda ja õigus saada selle eest tasu. Need sündmused võivad toimuda samaaegselt boonuspunktide andmisega. Teisel juhul, kui klient saab valida, kas ta soovib boonust kätte saada kas ettevõttelt või kolmandalt osapoolelt, võivad need sündmused toimuda alles siis, kui klient valib boonuse kättesaamise kolmandalt osapoolelt.

b) Kui tasu makstakse ettevõttele, mõõdab ta boonuspunktidele jaotatud brutotasu oma tuluna ja kajastab tulu siis, kui ta on täitnud boonustega seotud kohustused.

9 Kui ükskõik, millisel ajahetkel boonuste andmisega seotud kohustuste täitmiseks vajalikud vältimatud kulutused ületavad eeldatavasti nende eest saadud või saadaolevat tasu (s.t esialgse müügi hetkel boonuspunktidele jaotatud tasu, mida pole veel tuluna kajastatud, pluss võimalik täiendav tasu, mida saadakse, kui klient lunastab oma boonuspunkte), on ettevõttel kahjulikud lepingud. Ettevõte kajastab ülejääki kohustisena vastavalt standardile IAS 37. Sellise kohustise kajastamise vajadus võib tekkida siis, kui boonuse andmisega kaasnevad eeldatavad kulutused tõusevad, näiteks kui ettevõte muudab oma ootusi lunastatavate boonuspunktide arvu suhtes.

▼M3

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

10 Ettevõte peab käesolevat tõlgendust rakendama majandusaastatele, mis algavad 1. juulil 2008 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui ettevõte rakendab tõlgendust perioodile, mis algab enne 1. juulit 2008, peab ta selle fakti avalikustama.

▼M29

10A 2010. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendused* muutis paragrahvi AG2. (Majandus)üksus rakendab muudatust 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate majandusaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M33

10B IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõiked 6 ja AG1–AG3. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼M3

11 Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

Lisa

Rakendusjuhend

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa

Boonuspunktide õiglase väärtuse mõõtmine

▼M33

AG1 Vastavalt konsensuse lõikele 6 tuleb boonuspunktidele jaotatud tasu mõõta, võttes arvesse nende õiglast väärtust. Kui identse boonuspunkti puhul ei ole olemas noteeritud turuhinda, tuleb õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutada muud hindamistehnikat.

AG2 (Majandus)üksus võib mõõta boonuspunktide õiglast väärtust, võrreldes seda nende eest lunastatavate boonuste õiglase väärtusega. Boonuspunktide õiglases väärtuses võetakse vajaduse korral arvesse:

(a) allahindluste või soodustuste summa, mida muul juhul pakutaks klientidele, kes ei ole teeninud boonuspunkte esialgsel müügil;

(b) selliste boonuspunktide osakaalu, mida kliendid eeldatavasti ei lunasta; ja

(c) mittetäitmise riski.

Kui kliendid saavad valida eri boonuste vahel, kajastab boonuspunktide õiglane väärtus kõigi pakutavate boonuste õiglast väärtust, mida on kaalutud iga boonuse eeldatava valimissagedusega.

AG3 Mõnikord võib kasutada ka muid hindamistehnikaid. Kui boonuseid annab näiteks kolmas osapool ja (majandus)üksus maksab kolmandale osapoolele iga tema antava boonuspunkti eest, võib ta mõõta boonuspunktide õiglast väärtust, võrreldes seda summaga, mida ta maksab kolmandale osapoolele, lisades sobiva kasumimarginaali. Konsensuse lõike 6 nõuetele vastava ja asjaomastes tingimustes kõige sobivama hindamistehnika valimisel ja rakendamisel on vaja anda hinnanguid.

▼M4

IFRIC TÕLGENDUS 14

IAS 19 – *Kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime*

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 19 *Hüvitised töötajatele* ►M31 (muudetud 2011) ◄

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

▼M31

1 IAS 19 lõige 64 piirab kindlaksmääratud hüvitiste netovara mõõtmise kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejäägi või vara ülemmääraga, olenevalt sellest, kumb on madalam. IAS 19 lõikes 8 on vara ülemmäär määratletud kui „mis tahes majandusliku kasu nüüdisväärtus, mis saadakse plaani tagasimaksetest või tulevaste plaani sissemaksete vähendustest”. Küsimused on kerkinud selle kohta, millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi käsitada kättesaadavana, eriti kui on olemas rahastamise miinimumnõuded.

▼M4

2 Paljudes riikides on kehtestatud minimaalsed rahastamisnõuded, et paremini tagada töötajate hüvitiste plaani liikmetele antud lubadusi töösuhtejärgsete hüvitiste suhtes. Selliste nõuetega nähakse tavaliselt ette määratletud perioodil plaani tehtavate sissemaksete minimaalne summa või tase. Seetõttu võib minimaalne rahastamisnõue piirata (majandus)üksuse võimalusi vähendada tulevasi sissemakseid.

3 Lisaks võib kindlaksmääratud hüvitise vara mõõtmise piirang muuta minimaalse rahastamisnõude kahjulikuks. Tavaliselt ei mõjutaks plaani sissemaksete tegemise nõue kindlaksmääratud hüvitise vara või kohustise mõõtmist. See on tingitud asjaolust, et sissemaksed muutuvad maksmise järgselt plaani varadeks ja seega on täiendav netokohustis null. Kuid minimaalne rahastamisnõue võib muutuda kohustiseks, kui nõutavad sissemaksed ei ole pärast nende maksmist (majandus)üksuse käsutuses.

▼M27

3A 2009. aasta novembris muutis Rahvusvaheline Raamatupidamisstandardite Nõukogu IFRIC 14, et kõrvaldada soovimatu tagajärg, mis tuleneb tulevaste sissemaksete ettemaksete käsitlusest teatud asjaolude korral, kui esineb minimaalne rahastamisnõue.

▼M4

RAKENDUSALA

4 Käesolev tõlgendus rakendub kõikidele töösuhtejärgsetele kindlaksmääratud hüvitistele ja teistele töötajate pikaajalistele kindlaksmääratud hüvitistele.

5 Käesoleva tõlgenduse tähenduses on minimaalsed rahastamisnõuded mis tahes nõuded töösuhtejärgsete või muude pikaajaliste kindlaksmääratud hüvitiste plaani rahastamiseks.

▼M4

PROBLEEM

▼M31

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi käsitada kättesaadavana kooskõlas IAS 19 lõikes 8 esitatud mõistega „vara ülemmäär”.

▼M4

b) Kuidas minimaalne rahastamisnõue võiks mõjutada tulevaste sissemaksete vähenduste olemasolu.

c) Millal võiks minimaalne rahastamisnõue tekitada kohustise.

KONSENSUS

Tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu

7 (Majandus)üksus määrab tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu kindlaks vastavalt plaani tingimustele ja plaani jurisdiktsioonis kehtivatele mis tahes seaduslikele nõuetele.

8 Majanduslik kasu, mis saadakse tagasimaksetena või tulevaste sissemaksete vähendustena, eksisteerib, kui (majandus)üksus saab seda kasutada teatud hetkel plaani kehtivusaja jooksul või kui plaani kohustised arveldatakse. Eelkõige võib selline majanduslik kasu olla olemas ka siis, kui see ei ole kasutatav vahetult bilansipäeval.

9 Saadaolev majanduslik kasu ei sõltu sellest, kuidas (majandus)üksus kavatseb ülejääki kasutada. (Majandus)üksus määrab kindlaks maksimaalse majandusliku kasu, mis saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või mõlema kombinatsioonist. (Majandus)üksus ei kajasta tagasimaksete ja tulevaste sissemaksete vähenduste kombinatsioonist saadavat majanduslikku kasu, mis põhineb üksteist välistavatel eeldustel.

10 Vastavalt IAS 1-le avalikustab (majandus)üksus informatsiooni peamiste hindamisebakindluse allikate kohta bilansipäeval, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste korrigeerimisi. See võib hõlmata olemasoleva ülejäägi kasutamise võimalike piirangute avalikustamist või saadava majandusliku kasu summa kindlaksmääramiseks kasutatud aluse avalikustamist.

Majanduslik kasu tagasimaksena

Õigus tagasimaksele

11 Tagasimakse on (majandus)üksuse jaoks olemas ainult siis, kui (majandus)üksusel on tingimusteta õigus tagasimaksele:

a) plaani kehtivusaja jooksul, eeldamata, et plaani kohustised tuleb tagasimakse saamiseks arveldada (nt mõnedes jurisdiktsioonides võib (majandus)üksusel olla õigus tagasimaksele plaani kehtivusaja jooksul, olenemata sellest, kas plaani kohustised on arveldatud); või

b) plaani kohustiste järk-järgulisel arveldamisel aja jooksul, kuni kõik liikmed on plaanist väljunud; või

▼M4

c) plaani kohustiste arveldamisel täielikult ühekorraga (s.o plaani lõpetamisena).

Tingimusteta õigus tagasimaksele võib eksisteerida olenemata plaani rahastamistasemest bilansipäeval.

12 Kui (majandus)üksuse õigus ülejäägi tagasimaksele sõltub tema kontrollile täielikult mittealluva ühe või mitme ebakindla tulevase sündmuse esinemisest või mitteesinemisest, siis (majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust ja ta ei kajasta vara.

13 (Majandus)üksus mõõdab tagasimaksena saadavat majanduslikku kasu ülejäägi summana bilansipäeval (mis on plaani varade õiglane väärtus, millest on maha arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus), mida (majandus)üksusel on õigus saada tagasimaksena, millest on maha arvatud kaasnevad kulud. Kui näiteks tagasimaksele kohaldataks muud maksu peale tulumaksu, mõõdab (majandus)üksus tagasimakse summat pärast maksu.

14 Saadava tagasimakse summa mõõtmisel plaani lõpetamise korral (paragrahvi 11 punkt c) võtab (majandus)üksus arvesse kulud plaani kohustiste arveldamiseks ja tehtavad plaani väljamaksed. Näiteks (majandus)üksus arvestab maha teenustasud, kui neid makstakse plaanist, mitte (majandus)üksuse poolt, ja mis tahes kindlustusmakse kulud, mis võivad olla nõutavad tagamaks kohustist.

15 Kui tagasimakse summa määratakse ülejäägi täissumma või selle osana kindlaks, mitte fikseeritud summana, ei tee (majandus)üksus raha ajaväärtuse korrigeerimisi isegi juhul, kui tagasimakse on realiseeritav ainult mingil kuupäeval tulevikus.

Majanduslik kasu sissemakse vähendusena

▼M27

16 Kui tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete puhul puudub minimaalne rahastamisnõue, siis tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu on

a) (kehtetu)

b) (majandus)üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus iga perioodi kohta plaani eeldatava eluea või (majandus)üksuse eeldatava eluea jooksul, olenevalt kumb on lühem. (Majandus)üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus ei sisalda töötajate poolt kantavad summasid.

▼M31

17 (Majandus)üksus määrab tulevased tööalase teenistuse kulutused kindlaks, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Seepärast eeldab (majandus)üksus, et plaan ei näe ette ühtegi hüvitiste muutust tulevikus enne plaani muutmist, ja eeldab stabiilset tööjõudu tulevikus, välja arvatud kui (majandus)üksus vähendab plaaniga kaetud töötajate arvu. Viimasel juhul hõlmab tulevaste töötajate arvu eeldus vähendamist.

▼M27

Minimaalse rahastamisnõude mõju tulevaste sissemaksete vähendusena saadavale majanduslikule kasule

18 (Majandus)üksus analüüsib minimaalset rahastamisnõuet antud kuupäeval sissemaksete puhul, mis peavad katma a) eksisteeriva puudujäägi varasema tööalase teenistuse osas minimaalse rahastamise alusel ja b) tulevase tööalase teenistuse.

▼M4

19 Sissemaksed, mis katavad eksisteerivat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste puhul, ei mõjuta tulevasi sissemakseid tulevaste teenuste eest. Need võivad tekitada kohustise vastavalt paragrahvidele 23–26.

▼M27

20 Kui on olemas minimaalne rahastamisnõue tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete suhtes, siis on tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu alljärgneva summa:

a) iga summa, mis vähendab tulevase minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, sest (majandus)üksus tegi ettemakse (st maksis rahasumma enne, kui temalt seda nõuti); ja

b) hinnanguline tulevase tööalase teenistuse kulutus igal perioodil vastavalt paragrahvidele 16 ja 17, millest on maha arvatud hinnangulise minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed, mis oleksid nõutavad tulevase tööalase teenistuse eest neil perioodidel juhul, kui ei oleks tehtud punktms a kirjeldatud ettemakset.

21 (Majandus) üksus hindab tulevasi minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, võttes arvesse minimaalse rahastamise alusel kindlaksmääratud eksisteeriva ülejäägi mõju, kuid jättes arvesse võtmata paragrahvi 20 punktis a kirjeldatud ettemakse. (Majandus)üksus kasutab eeldusi, mis on kooskõlas minimaalse rahastamisalusega, ning selle alusega mittemääratletud tegurite puhul eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Hinnang hõlmab kõiki muudatusi, mis tulenevad eeldatavasti sellest, et (majandus)üksus maksab minimaalseid sissemakseid nende tähtajal. Hinnang ei hõlma siiski selliste minimaalse rahastamisaluse tingimuste eeldatavate muudatuste mõju, mis ei ole olulises osas vastu võetud või lepingupõhiselt kokku lepitud aruandeperioodi lõpus.

22 Kui (majandus) üksus määrab kindlaks paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa juhul, kui minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed tulevase tööalase teenistuse eest ületavad IAS 19 järgset tulevase tööalase teenistuse kulutust igal konkreetsel perioodil, siis vähendab see ülejääk tulevaste sissemaksete vähendusena saadava majandusliku kasu summat. Paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa ei või siiski kunagi olla väiksem kui null.

▼M4

Kui minimaalne rahastamisnõue võib tekitada kohustise

23 Kui (majandus)üksus on minimaalse rahastamisnõude kohaselt kohustatud teostama sissemakseid, et katta olemasolevat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste suhtes, siis määrab (majandus)üksus kindlaks, kas makstavad sissemaksed on kasutatavad tagasimaksena või tulevaste sissemaksete vähendusena pärast nende maksmist plaani.

▼M31

24 Ulatuses, milles makstavad sissemaksed ei ole pärast nende plaani maksmist saadaval, kajastab (majandus)üksus kohustist kohustuse tekkimisel. Kohustis vähendab kindlaksmääratud hüvitiste netovara või suurendab kindlaksmääratud hüvitiste netokohustist nii, et IAS 19 lõike 64 rakendamisel sissemaksete tegemise korral ei teki ei tulu ega kulu.

———————

▼M4

JÕUSTUMISKUUPÄEV

27 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2008 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud.

▼M5

27A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 26. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M27

27B *Minimaalse rahastamisnõude järgsete ettemaksetega* lisati paragrahv 3A ning muudeti paragrahvid 16–18 ja 20–22. (Majandus) üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M31

27C IAS 19-ga (muudetud 2011) muudeti lõiked 1, 6, 17 ja 24 ning jäeti välja lõiked 25 ja 26. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IAS 19 (muudetud 2011).

▼M4

ÜLEMINEK

28 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust esimestes finantsaruannetes esitatud perioodi algusest millele tõlgendus rakendub. (Majandus)üksus kajastab käesoleva tõlgenduse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist jaotamata kasumis selle perioodi alguses.

▼M27

29 (Majandus) üksus rakendab paragrahvides 3A, 16–18 ja 20–22 toodud muudatusi alates esimestes finantsaruannetes, milles (majandus) üksus rakendab käesolevat tõlgendust, esitatud varaseima võrreldava perioodi algusest. Kui (majandus)üksus on eelnevalt rakendanud käesolevat tõlgendust enne muudatuste rakendamist, kajastab ta muudatuste rakendamisest tuleneva korrigeerimise jaotamata kasumis esitatud varaseima võrreldava perioodi alguses.

▼**M13**

TÕLGENDUS IFRIC 15

Kinnisvara ehituslepingud

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 11 *Ehituslepingud*

— IAS 18 (*Müügi)tulu*

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

— IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*

— IFRIC 13 *Kliendilojaalsuse programmid*

TAUST

1 Kinnisvarasektoris võivad (majandus)üksused, kes tegelevad kinnisvaraobjektide ehitamisega ise või alltöövõtjate kaudu, sõlmida enne ehitustegevuse lõpetamist ühe või mitme ostjaga lepingud. Sellised lepingud esinevad erinevates vormides.

2 Näiteks võivad eluasemete ehitamisega tegelevad (majandus)üksused turustada üksikuid ühikuid (kortereid või maju) plaaniväliselt, s.t ajal, mil kestab ehitustegevus või isegi enne selle alustamist. Iga ostja sõlmib (majandus)üksusega lepingu, mille alusel omandatakse kindlaksmääratud ühik, kui see on kasutusvalmis. Tavaliselt tasub ostja (majandus)üksusele ettemaksu, mis on tagastatav ainult siis, kui (majandus)üksus ei suuda valminud ühikut lepingutingimuste kohaselt üle anda. Ostuhinna jääk tasutakse üldiselt (majandus)üksusele ainult lepingutingimuste täitmisel, kui ostja saab ühiku enda omandisse.

3 (Majandus)üksused, kes tegelevad kaubanduslike või tööstuslike kinnisvaraobjektide ehitamisega, võivad sõlmida lepingu ainsa ostjaga. Ostjalt võidakse nõuda valmidusastmelist tasumist esialgse lepingu ja lepingujärgse valmimise vahelisel ajal. Ehitustegevus võib toimuda ostjale kuuluval või tema poolt renditaval maa-alal enne ehitustegevuse alustamist.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse selliste (majandus)üksuste tulu ja seotud kulutuste arvestamisel, kes tegelevad kinnisvaraobjektide ehitamisega ise või alltöövõtjate kaudu.

5 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvad lepingud on kinnisvara ehituslepingud. Lisaks kinnisvara ehitamisele võivad sellised lepingud hõlmata ka muude kaupade või teenuse pakkumist.

KÜSIMUSED

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse kahte küsimust:

a) Kas leping kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse?

b) Millal peaks kinnisvara ehitamisest saadavat tulu kajastama?

▼M13

KONSENSUS

7 Alljärgnev arutelu eeldab, et (majandus)üksus on eelnevalt analüüsinud kinnisvara ehituslepingut ja kõiki sellega seotud lepinguid ning jõudnud järeldusele, et tal ei säili juhtimisvastutus, mis tavaliselt seondub omandiõigusega, ega efektiivne kontroll valmisehitatud kinnisvaraobjekti üle ulatuses, mis välistaks osa või kogu tasu kajastamise tuluna. Kui osa saadud tasust ei ole võimalik tuluna kajastada, puudutab alljärgnev arutelu ainult lepingu seda osa, mille suhtes tulu kajastatakse.

8 Üksiku lepingu raames võib (majandus)üksus lisaks kinnisvaraobjekti ehitamisele võtta endale kohustuse kaupade või teenuste pakkumiseks (nt maa müük või kinnisvara haldusteenused). Sellist lepingut võib kooskõlas IAS 18 paragrahviga 13 jagada eraldi kindlakstehtavateks komponentideks, k.a kinnisvara ehituskomponendiks. Kogu lepingust saadud või saadaoleva tasu õiglane väärtus jaotatakse igale komponendile. Eraldiseisvate komponentide kindlaks tegemisel rakendab (majandus)üksus käesoleva tõlgenduse paragrahve 10–12 kinnisvara ehituskomponendi suhtes, et määrata kindlaks, kas nimetatud komponent kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse. IAS 11 segmentideks jaotamise kriteeriumeid rakendatakse iga ehituslepinguna määratletud lepingu komponendi suhtes.

9 Alljärgnev arutelu puudutab kinnisvara ehituslepingut, kuid see kehtib samuti muid komponente sisaldava lepingu raames kindlaks tehtud kinnisvara ehituskomponendi kohta.

Kindlaksmääramine, kas leping kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse

10 Selle kindlaksmääramine, kas kinnisvara ehitusleping kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse sõltub lepingutingimustest ning kõikidest seotud faktidest ja tingimustest. Selline kindlaksmääramine nõuab hinnangute andmist iga lepingu kohta.

11 IAS 11 rakendatakse siis, kui leping vastab IAS 11 paragrahvis 3 sätestatud ehituslepingu mõistele: „leping, mis on spetsiaalselt sõlmitud teatud vara või … varade kogumi rajamiseks”. Kinnisvara ehitusleping vastab ehituslepingu mõistele, kui ostja suudab määratleda kinnisvaraobjekti kujunduse peamisi struktuurielemente enne ehitustegevuse alustamist ja/või suudab määratleda peamisi struktuurimuutusi ehitustegevuse ajal (vaatamata sellele, kas ta kasutab seda võimalust või mitte). IAS 11 rakendatavuse korral sisaldab ehitusleping kõiki teenuste osutamise lepinguid või komponente, mis on otseselt seotud kinnisvara ehitamisega kooskõlas IAS 11 paragrahvi 5 punktiga a ja IAS 18 paragrahviga 4.

12 Seevastu, kinnisvara ehitusleping, mille puhul on ostjatel ainult piiratud võime mõjutada kinnisvara kujundust, nt valida kujundus (majandus)üksuse poolt määratletud valikuvõimaluste hulgast või ainult põhikujunduse väiksemad muudatused, on IAS 18 rakendusalasse kuuluv kauba müügileping.

Kinnisvara ehitamisest saadava tulu arvestus

Leping on ehitusleping

13 Kui leping kuulub IAS 11 rakendusalasse ja selle tulemust saab usaldusväärselt hinnata, kajastab (majandus)üksus tulu lähtuvalt lepingulise tegevuse valmidusastmest kooskõlas IAS 11-ga.

▼**M13**

14 Leping ei pruugi vastata ehituslepingu mõistele ja seega kuuluda IAS 18 rakendusalasse. Sellisel juhul määrab (majandus)üksus kindlaks selle, kas on tegemist teenuste osutamise lepingu või kauba müügilepinguga.

Leping on teenuste osutamise leping

15 Kui (majandus)üksus ei ole kohustatud omandama ja tarnima ehitusmaterjale, võib leping olla üksnes teenuste osutamise leping kooskõlas IAS 18-ga. Sellisel juhul, kui on täidetud IAS 18 paragrahvi 20 kriteeriumid, nõutakse IAS 18-ga, et tehingu tulu kajastataks lähtuvalt tehingu valmidusastmest kasutades valmidusastme meetodit. Tulu ja seotud kulutuste kajastamiseks rakendatakse sellise tehingu puhul tavaliselt IAS 11 nõudeid (IAS 18 paragrahv 21).

Leping on kauba müügileping

16 Kui (majandus)üksus on kohustatud koos ehitusmaterjalidega osutama teenuseid, et täita oma lepingulist kohust anda ostjale üle kinnisvaraobjekt, on leping kauba müügileping ja kehtivad IAS 18 paragrahvis 14 sätestatud tulu kajastamise kriteeriumid.

17 (Majandus)üksus võib anda ostjale üle kontrolli ja poolelioleva töö omandiga seotud olulised riskid ja hüved selle hetkeolukorras ehitustegevuse käigus. Sellisel juhul, kui on järjepidevalt täidetud kõik IAS 18 paragrahvi 14 tingimused ehitustegevuse käigus, kajastab (majandus)üksus tulu lähtuvalt valmidusastmest kasutades valmidusastme meetodit. IAS 11 nõuded on üldiselt rakendatavad sellise tehingu tulu ja seotud kulutuste kajastamiseks.

18 (Majandus)üksus võib anda ostjale üle kinnisvara omandiõigusega seotud kontrolli ning olulised riskid ja hüved tervikuna ühelainsal ajahetkel (nt valmimisel, üleandmisel või pärast seda). Sellisel juhul kajastab (majandus)üksus tulu ainult siis, kui kõik IAS 18 paragrahvi 14 kriteeriumid on täidetud.

19 Kui (majandus)üksus on kohustatud teostama edasisi töid ostjale juba üleantud kinnisvaraobjekti puhul, kajastab ta kohustist ja kulutust kooskõlas IAS 18 paragrahvi 19-ga. Kohustist mõõdetakse kooskõlas IAS 37-ga. Kui (majandus)üksus on kohustatud üle andma lisakaupu või -teenuseid, mis on ostjale juba üleantud kinnisvaraobjektist eraldi kindlaks tehtavad, oleks ta kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8 allesjäänud kaubad või teenused kindlaks teinud müügi eraldi komponendina.

Avalikustatav teave

20 Kui (majandus)üksus kajastab tulu kasutades valmidusastme meetodit selliste lepingute puhul, mis vastavad järjepidevalt kõigile IAS 18 paragrahvi 14 kriteeriumitele ehitustegevuse käigus (vt tõlgenduse paragrahv 17), avalikustab ta:

a) selle, kuidas ta määrab kindlaks, millised lepingud vastavad järjepidevalt kõigile IAS 18 paragrahvi 14 kriteeriumitele ehitustegevuse käigus;

b) sellistest lepingutest tekkinud tulusumma perioodi jooksul; ja

c) pooleliolevate lepingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatavad meetodid.

▼**M13**

21 Paragrahvis 20 kirjeldatud lepingute puhul, mis on aruandluskuupäeval pooleliolevad, avalikustab (majandus)üksus veel lisaks:

a) tehtud kulutuste ja kajastatud kasumite (miinus kajastatud kahjumid) summa; ja

b) saadud ettemaksete kogusumma.

IAS 18 LISA MUUDATUSED

22–23 [Muudatus ei ole rakendatav tühjade, nummerdatud standardite suhtes]

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

24 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab tõlgendust enne 1. jaanuari 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

25 Arvestusmeetodi muutusi arvestatakse tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga.

▼M10

TÕLGENDUS IFRIC 16

Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses

VIITED

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*

— IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*

▼M53

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼M10

TAUST

1 Paljudel aruandvatel (majandus)üksustel on investeeringuid välismaistes äriüksustes (mis on määratletud IAS 21 paragrahvis 8). Sellisteks välismaisteks äriüksusteks võivad olla tütarettevõtted, sidusettevõtted, ühisettevõtmised või filiaalid. IAS 21-s nõutakse, et (majandus)üksus määraks iga oma välismaise äriüksuse arvestusvaluuta selle äriüksuse esmase majanduskeskkonna valuutana. Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse on (majandus)üksus kohustatud kajastama valuutakursi vahesid muus koondkasumis seni, kuni ta võõrandab välismaise äriüksuse.

2 Riskimaandamisinstrumentide arvestust välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes rakendatakse ainult siis, kui selle välismaise äriüksuse netovarad on kajastatud finantsaruannetes. ►M32 [1] ◄ Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne välismaise äriüksuse netovarade bilansilise (jääk)maksumusega või sellest väiksem.

▼M53

3 IFRS 9-s nõutakse nõuetele vastava riskimaandamisobjekti ja nõuetele vastavate riskimaandamisinstrumentide määratlemist riskimaandamissuhte arvestuses. Kui netoinvesteeringute riskimaandamise korral on olemas määratletud riskimaandamissuhe, kajastatakse kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendist, mis on määratud kindlaks kui netoinvesteeringu efektiivne riskimaandamisinstrument, muus koondkasumis ja see on arvestatud koos välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega.

▼M10

4 Paljude välismaiste äriüksustega (majandus)üksus võib olla avatud mitmetele välisvaluutariskidele. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks välisvaluutariskid, mis vastavad maandatud riski kriteeriumitele välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu maandamisel.

▼M53

5 IFRS 9-s lubatakse üksusel määratleda kas tuletisinstrumendist või mittetuletisinstrumendist finantsinstrumenti (või tuletisinstrumentidest ja mittetuletisinstrumentidest finantsinstrumentide kombinatsiooni) riskimaandamisinstrumentidena välisvaluutariski suhtes. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, millal võib kontsernisiseselt lugeda riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele vastavateks riskimaandamisinstrumente, mida kasutatakse välismaisesse äriüksusesse tehtava netoinvesteeringu riskimaandamiseks.

([1]) See puudutab konsolideeritud finantsaruandeid, finantsaruandeid, milles arvestatakse selliseid investeeringuid nagu sidusettevõtted või ühisettevõtted kapitaliosaluse meetodil, ja finantsaruandeid, mis sisaldavad filiaali või ühist äriüksust, nagu on määratletud IFRS 11-s *Ühised ettevõtmised.*

▼**M53**

6 IAS 21-s ja IFRS 9-s nõutakse, et emaettevõtja poolt välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitataks ümberliigitamiskannetena omakapitalist kasumiaruandesse ümber muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsed summad, mis on seotud nii välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega kui ka kasumi või kahjumiga netoinvesteeringu efektiivse riskimaandajana kindlaksmääratud riskimaandamisinstrumendilt. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas üksus peaks määrama kindlaks omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad nii riskimaandamisinstrumendi kui ka riskimaandamisobjekti puhul.

▼**M10**

RAKENDUSALA

▼**M53**

7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksuse suhtes, mis maandab välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringutest tulenevat välisvaluutariski ja soovib vastata riskimaandamisarvestuse tingimustele kooskõlas IFRS 9-ga. Viitamise hõlbustamiseks nimetatakse käesolevas tõlgenduses sellist üksust emaettevõtjaks ja välismaiste äriüksuste netovarasid sisaldavaid finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks. Kõik viited emaettevõtjale kehtivad samamoodi ka üksuse suhtes, millel on netoinvesteeringuid välismaises üksuses, mis on ühisettevõtja, sidusettevõtja või filiaal.

▼**M10**

8 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamise suhtes; seda ei tohi rakendada analoogia põhjal teist liiki riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhtes.

KÜSIMUSED

9 Välismaistesse äriüksustesse tehtud investeeringuid võidakse omada otse emaettevõtte kaudu või kaudselt selle tütarettevõtte või tütarettevõtete kaudu. Käesolevas tõlgenduses käsitletavad küsimused on:

a) *maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet:*

i) kas emaettevõte võib määratleda maandatava riskina ainult valuutakursi vahesid, mis tulenevad emaettevõtte ja selle välismaise äriüksuse arvestusvaluutade vahelisest erinevusest või kas ta võib määratleda maandatava riskina ka emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannete esitusvaluuta ja välismaise äriüksuse arvestusvaluuta vahelisest erinevusest tulenevaid valuutakursi vahesid;

ii) kui emaettevõte omab välismaist äriüksust kaudselt, siis kas maandatav risk võib sisaldada ainult välismaise äriüksuse ja selle vahetu emaettevõtte arvestusvaluutade erinevustest tulenevaid valuutakursi vahesid või kas maandatav risk võib sisaldada ka välismaise äriüksuse ja selle vahepealse või lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutade vahelisi valuutakursi vahesid (s.t kas see asjaolu, et välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaettevõtte kaudu, mõjutab majanduslikku riski lõplikku kontrolli omava emaettevõtte suhtes).

▼**M10**

b) *kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada:*

i) kas kriteeriumitele vastavat riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhet võib tuvastada ainult siis, kui oma netoinvesteeringut maandav (majandus)üksus on riskimaandamisinstrumendi osapool või kas kontserni kuuluv mis tahes (majandus)üksus võib omada riskimaandamisinstrumenti olenemata oma arvestusvaluutast;

ii) kas riskimaandamisinstrumendi (mis on või ei ole tuletisinstrument) olemus või konsolideerimismeetod mõjutab riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

c) *milliseid summasid tuleks liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigituskannetena välismaise äriüksuse võõrandamise korral:*

i) kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, millised summad emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservist tuleb riskimaandamisinstrumendi ja selle välismaise äriüksuse suhtes liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes;

ii) kas konsolideerimismeetod mõjutab omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavate summade kindlaksmääramist.

KONSENSUS

Maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet

10 Riskimaandamisinstrumentide arvestust võib rakendada ainult välisvaluuta vahedele, mis esinevad välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja emaettevõtte arvestusvaluuta vahel.

11 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariskide maandamisel võib maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes kajastatud välismaise äriüksuse netovarade bilansilise (jääk)maksumusega või sellest väiksem. Välismaise äriüksuse netovarade, mida võib emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehinguna, bilansiline (jääk)maksumus sõltub sellest, kas välismaise äriüksuse mingi madalamatasemeline emaettevõte on rakendanud riskimaandamisinstrumentide arvestust selle välismaise äriüksuse kõikide või osade netovarade suhtes ja seda arvestust on peetud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

12 Maandatavat riski võib määratleda välisvaluutariskina, mis tekib välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja selle välismaise äriüksuse mis tahes emaettevõtte (vahetu, vahepealne või lõplikku kontrolli omav emaettevõte) arvestusvaluuta vahel. Asjaolu, et netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaettevõtte kaudu, ei mõjuta välisvaluutariskist tuleneva majandusliku riski olemust lõpliku emaettevõtte jaoks.

▼M10

13 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tulenev avatus välisvaluutariskile võib vastata riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele ainult ühes konsolideeritud finantsaruandes. Seega kui välismaise äriüksuse samasid netovarasid maandab sama riski suhtes mitu kontserni kuuluvat emaettevõtet (näiteks nii otsene kui ka kaudne emaettevõte), vastab ainult üks riskimaandamissuhe riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele lõpliku emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Ühe emaettevõtte poolt oma konsolideeritud finantsaruannetes määratletud riskimaandamissuhte arvestust ei pea pidama mingi teine kõrgematasemeline emaettevõte. Kui aga kõrgematasemeline emaettevõte ei pea sellist arvestust, tuleb madalamatasemelise emaettevõtte poolt rakendatud riskimaandamisinstrumentide arvestus tühistada enne kõrgematasemelise emaettevõtte poolse riskimaandamisinstrumentide arvestuse kajastamist.

Kes võib omada riskimaandamisinstrumente

▼M53

14 Tuletis- või mittetuletisinstrumenti (või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide kombinatsiooni) võib määratleda riskimaandamisinstrumendina välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisel. Riskimaandamisinstrumente võivad omada kontserni kuuluv või kuuluvad üksus või üksused seni, kuni on täidetud IFRS 9 paragrahvis 6.4.1 toodud määratlemise, dokumenteerimise ja efektiisuse nõuded, mis on seotud netoinvesteeringu riskimaandamisega. Eraldi peab olema selgelt dokumenteeritud kontserni riskimaandamisstrateegia seoses erinevate võimalusega instrumentide hoidmiseks kontserni erinevatel tasemetel.

▼M10

15 Efektiivsuse hindamise eesmärgil arvutatakse riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutus välisvaluutariski suhtes lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast, mille suhtes maandatavat riski mõõdetakse, kooskõlas riskimaandamisinstrumentide arvestuse dokumentatsiooniga. Sõltuvalt sellest, kus riskimaandamisinstrumenti omatakse, võib riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastada väärtuse muutuse kogusummat kasumiaruandes või muus koondkasumis või mõlemas. Kuid efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutust kajastatakse kasumiaruandes või muus koondkasumis. Riskimaandamisinstrumentide arvestuses kajastatakse muutuse kogu efektiivset osa muus koondkasumis. Efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrument on tuletis- või mittetuletisinstrument, ega ka konsolideerimismeetod.

Riskimaandatud välismaise äriüksuse võõrandamine

▼M53

16 Kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, siis on selleks summaks, mille kindlakstegemist nõutakse IFRS 9 paragrahvis 6.5.14, riskimaandamisinstrumendi suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamiskandena kasumiaruandesse ümberliigitatud summa emaettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes. See summa on sellisest riskimaandamisinstrumendist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis määratleti efektiivse riskimaandamisinstrumendina.

▼M10

17 Emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservist kasumiaruandesse ümberliigitatud summa kõnealusesse välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu suhtes kooskõlas IAS 21 paragrahviga 48 on see summa, mis sisaldub emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis kõnealuse välismaise äriüksuse

▼M10

suhtes. Lõplikku kontrolli omava emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes ei mõjuta konsolideerimismeetod kõikide välismaiste äriüksuste suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud kogu netosummat. Kuid see, kas lõplikku kontrolli omav emaettevõte kasutab konsolideerimise otse- või astmelist meetodit, ([1]) võib mõjutada konkreetse välismaise äriüksuse suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud summat. Konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine võib tingida riskimaandamise efektiivsuse kindlaksmääramiseks kasutatud summast erineva summa ümberliigitamise kasumiaruandesse. Selle erinevuse võib kõrvaldada määrates kindlaks kõnealuse välismaise äriüksusega seotud summa, mis oleks saadud konsolideerimise otsemeetodi kasutamise korral. Sellise korrigeerimise tegemine ei ole nõutav IAS 21-ga. Kuid valitud arvestusmeetodit tuleb järgida järjepidevalt kõikide netoinvesteeringute puhul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

▼M22

18 (Majandus)-üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. oktoobril 2008 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)-üksus rakendab 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* tehtud paragrahvi 14 muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Mõlema varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. oktoobrit 2008 algava perioodi suhtes või paragrahvi 14 muudatust enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M53

18B IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 3, 5–7, 14, 16 AG1 ja AG8 ning jäeti välja paragrahv 18A. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M10

ÜLEMINEK

19 IAS 8-s sätestatakse, kuidas (majandus)üksus rakendab tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevat arvestusmeetodi muudatust. (Majandus)üksus ei ole kohustatud järgima neid nõudeid tõlgenduse esmakordsel rakendamisel. Kui (majandus)üksus on määratlenud riskimaandamisinstrumendi netoinvesteeringu riskimaandajana, kuid riskimaandamine ei vasta käesolevas tõlgenduses toodud riskimaandamisinstrumentide arvestuse tingimustele, rakendab (majandus)üksus IAS 39 sellise riskimaandamisinstrumentide arvestuse lõpetamiseks edasiulatuvalt.

Lisa

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

▼M53

AG1 Käesolevas lisas kirjeldatakse tõlgenduse rakendamist kasutades allpool toodud grupi struktuuri. Kõikidel juhtudel testitakse kirjeldatud riskimaandamissuhet efektiivsuse suhtes kooskõlas IFRS 9-ga, kuigi seda testimist ei käsitleta käesolevas lisas. Lõplikuks emaettevõtjaks olev emaettevõtja esitab oma konsolideeritud finantsaruanded arvestusvaluutas euro (EUR). Iga tütarettevõtja on täielikult omatud.

([1]) Otsemeetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded otse ümber lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutasse. Astmeline meetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded kõigepealt ümber vahepealse emaettevõtte (vahepealsete emaettevõtete) arvestusvaluutasse ja seejärel arvestatakse lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutasse (või esitusvaluutasse, kui see on erinev).

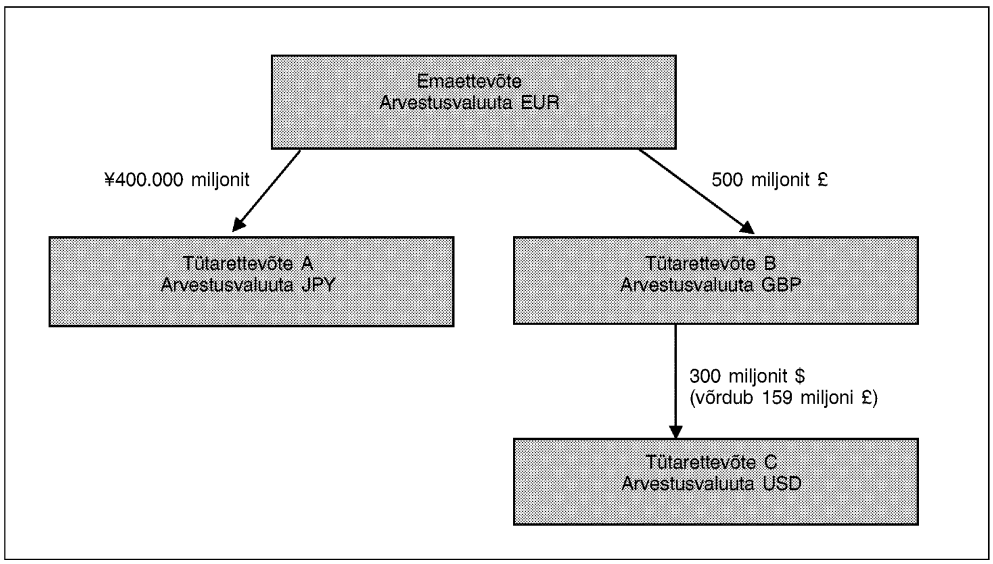
▼**M53**

Emaettevõtja 500 miljoni naelsterlingi suurune netoinvesteering tütarettevõtjas B (arvestusvaluuta naelsterling (GBP)) sisaldab 159 miljonit naelsterlingit, mis vastab tütarettevõtja B 300 miljoni USA dollari suurusele netoinvesteeringule tütarettevõtjas C (arvestusvaluuta USA dollarid (USD)). Teisisõnu, tütarettevõtja B netovarad, arvestamata tema investeeringut tütarettevõtjas C, on 341 miljonit naelsterlingit.

▼**M10**

Maandatava riski olemus, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

AG2 Emaettevõte võib maandada oma netoinvesteeringu tütarettevõtetes A, B ja C nende vastavate arvestusvaluutade (Jaapani jeen (JPY), naelsterling ja USA dollar) ja euro vahelise valuutakursiriski suhtes. Lisaks võib emaettevõtte maandada tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C arvestusvaluutade USD/GBP vahelise valuutakursiriski. Tütarettevõte B võib oma konsolideeritud finantsaruannetes maandada oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu nende vastavate arvestusvaluutade, s.o USA dollari ja naelsterlingi, vahelise valuutakursiriski suhtes. Järgmistes näidetes on määratletud risk hetke valuutakursirisk, sest riskimaandamisinstrumendid ei ole tuletisinstrumendid. Kui riskimaandamisinstrumendid oleksid forvardlepingud, saaks emaettevõtte määratleda forvardi valuutakursiriski.



Maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

AG3 Emaettevõte soovib maandada oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenevat valuutakursiriski. Oletagem, et tütarettevõttel A on sõltumatult osapoolelt saadud laen summas 300 miljonit USA dollarit. Tütarettevõtte A netovarad aruandeperioodi alguses on 400.000 miljonit Jaapani jeeni, sealhulgas sõltumatult osapoolelt laekunud laen summas 300 miljonit USA dollarit.

▼**M10**

AG4 Maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu bilansilise (jääk)maksumusega (300 miljonit USA dollarit) tema konsolideeritud finantsaruannetes või sellest väiksem. Oma konsolideeritud finantsaruannetes saab emaettevõte tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu määratleda riskimaandamisinstrumendina EUR/USD hetke valuutakursiriski suhtes, mis on seotud tema netoinvesteeringuga tütarettevõtte C netovarasse summas 300 miljonit USA dollarit. Sellisel juhul sisalduvad nii EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, kui ka EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest netoinvesteeringust tütarettevõttes C, välisvaluuta ümberarvestusreservis emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes pärast riskimaandamisinstrumentide arvestuse rakendamist.

AG5 Riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastataks USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— eurodesse ümberarvestatud USD/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus kasumiaruandes.

Paragrahvis AG4 toodud määratluse asemel võib emaettevõte oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu riskimaandamisinstrumendina GBP/USD hetke valuutakursi riski suhtes tütarettevõtte C ja tütarettevõtte B vahel. Sel juhul kajastataks USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— GBP/USD hetke valuutakursi muutust välisvaluuta ümberarvestusreservis tütarettevõtte C suhtes,

— eurodesse ümberarvestatud GBP/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus koondkasumis.

AG6 Emaettevõte ei saa oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda 300 miljoni USA dollari suurust välislaenu tütarettevõttes A riskimaandamisinstrumendina nii EUR/USD kui ka GBP/USD hetke valuutakursiriski suhtes. Üks riskimaandamisinstrument saab maandada sama määratletud riski ainult üks kord. Tütarettevõte B ei saa rakendada riskimaandamisinstrumentide arvestust oma konsolideeritud finantsaruannetes, sest riskimaandamisinstrumenti omatakse mujal kui tütarettevõtet B ja tütarettevõtet C sisaldavas kontsernis.

▼M10

Kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada (paragrahvid 14 ja 15)?

AG7 Nagu on märgitud paragrahvis AG5, kajastataks riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kogu väärtuse muutust tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tuleneva valuutakursiriski suhtes nii kasumiaruandes (USD/JPY hetke risk) kui ka muus koondkasumis (EUR/JPY) emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Mõlemaid summasid võetakse arvesse paragrahvis AG4 määratletud riskimaandamise efektiivsuse hindamisel, sest nii riskimaandamisinstrumendi kui ka maandatava alusinstrumendi- või tehingu väärtuse muutust arvutatakse võrreldes emaettevõtte arvestusvaluutat eurot tütarettevõtte C arvestusvaluuta USA dollari suhtes kooskõlas riskimaandamise dokumentatsiooniga. Konsolideerimismeetod (s.o otsemeetod või astmeline meetod) ei mõjuta riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

Välismaise äriüksuse võõrandamise korral kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad (paragrahvid 16 ja 17)

▼M53

AG8 Tütarettevõtja C võõrandamise korral on emaettevõtja välisvaluuta ümberarvestusreservist tema konsolideeritud finantsaruannete kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad järgmised:

a) tütarettevõtja A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu suhtes, summa, mille kindlakstegemist nõutakse IFRS 9 kohaselt, st kogu väärtuse muutus muus koondkasumis riskimaandamisinstrumendi efektiivse osana kajastatud valuutakursiriski suhtes; ja

▼M10

b) tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu suhtes, emaettevõtte konsolideerimismeetodiga kindlaksmääratud summa. Kui emaettevõte kasutab otsemeetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks otseselt EUR/USD valuutakursi alusel. Kui emaettevõte kasutab astmelist meetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks välisvaluuta ümberarvestusreservi alusel, mida tütarettevõte B kajastas arvestades GBP/USD valuutakurssi, mis on arvestatud ümber emaettevõtte arvestusvaluutasse EUR/GBP valuutakurssi kasutades. Emaettevõtte poolt konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine varasematel perioodidel ei nõua temalt ega keela tal tütarettevõtte C võõrandamise korral ümberliigitatava välisvaluuta ümberarvestusreservi summa kindlaks määramist summana, mida ta oleks kajastanud siis, kui ta oleks kasutanud alati otsemeetodit, sõltuvalt oma arvestusmeetodist.

Mitme välismaise äriüksuse riskimaandamine (paragrahvid 11, 13 ja 15)

AG9 Järgmistes näidetes selgitatakse, et emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes on risk, mida saab maandada, alati tema arvestusvaluuta (euro) ning tütarettevõtete B ja C arvestusvaluutade vaheline risk. Olenemata sellest, kuidas riskimaandamisinstrumendid on määratletud, on maksimumsummad, mida saab efektiivsete riskimaandamisinstrumentidena kajastada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis mõlema välismaise äriüksuse riskimaandamisel, 300 miljonit USA dollarit EUR/USD riski ja 341 miljonit naelsterlingit EUR/GBP riski suhtes. Muud valuutakursi muutustest tulenevad väärtuse muutused on kajastatud emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Loomulikult oleks emaettevõttel võimalik määratleda 300 miljonit USA dollarit ainult USD/GBP hetke valuutakursi muutuste suhtes või 500 miljonit naelsterlingit ainult GBP/EUR hetke valuutakursi muutuste suhtes.

▼M10

Emaettevõte omab riskimaandamisinstrumente nii USA dollarites kui ka naelsterlingites

AG10 Emaettevõte võib soovida maandada valuutavahetusriski nii oma tütarettevõttesse B kui ka tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute suhtes. Oletagem, et emaettevõtte omab sobivaid USA dollarites ja naelsterlingites määratletud riskimaandamisinstrumente, mida võiks määratleda tema tütarettevõttesse B ja tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumentidena. Määratlused, mida emaettevõte saab teha oma konsolideeritud finantsaruannetes, hõlmavad alljärgnevat, kuid mitte ainult:

a) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte C vaheline hetke valuutakursi risk (EUR/USD) ning kuni 341 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse B tehtud 341 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vaheline hetke valuutakurss (EUR/GBP).

b) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/USD) ning kuni 500 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vaheline hetke valuutakurss (EUR/GBP).

AG11 Emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/USD risk on erinev risk kui emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/GBP risk. Kuid paragrahvi AG10 punktis a kirjeldatud juhtumil on emaettevõte talle kuuluva USA dollari riskimaandamisinstrumendi määratlemisega juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski. Kui emaettevõte oleks määratlenud ka talle naelsterlingites kuuluva instrumendi oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, maandataks topelt sellest netoinvesteeringust 159 miljoni naelsterlingi suurust osa, mis on tütarettevõttesse C USA dollarites tehtud netoinvesteeringu väärtus naelsterlingites, GBP/EUR riski suhtes emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

AG12 Paragrahvi AG10 punktis b kirjeldatud juhtumil, kui emaettevõte määratleb maandatava riski tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C vahelise hetke valuutakursi riskina (GBP/USD), arvestatakse emaettevõtte 300 miljoni USA dollari suuruse riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutusest ainult GBP/USD osa tütarettevõtte C suhtes emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis. Muutuse ülejäänud osa (mis vastab GBP/EUR muutusele 159 miljoni naelsterlingi puhul) arvestatakse emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes paragrahvi AG5 kohaselt. Kuna USD/GBP riski määratlemisel tütarettevõtete B ja C vahel ei arvestata GBP/EUR riski, saab emaettevõte samuti määratleda oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust kuni 500 miljonit naelsterlingit, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/EUR).

▼M10

Tütarettevõte B omab riskimaandamisinstrumenti USA dollarites

AG13 Oletagem, et tütarettevõte B omab 300 miljoni USA dollari suurust välisvõlga, mis kanti emaettevõttele üle naelsterlingites määratud ettevõttesisese laenuga. Kuna nii tema varad kui ka kohustised suurenesid 159 miljoni naelsterlingi võrra, tütarettevõtte B netovarad ei muutunud. Tütarettevõte B võiks määratleda välisvõla oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu GBP/USD riski riskimaandajana oma konsolideeritud finantsaruannetes. Emaettevõte võib arvestada selle riskimaandamisinstrumendi tütarettevõtte B poolset määratlust oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandamiseks GBP/USD riski suhtes (vt paragrahv 13) ja emaettevõte võiks määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi kogu oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana. Esimest riskimaandamisinstrumenti, mille on määratlenud tütarettevõte B, hinnataks lähtudes tütarettevõtte B arvestusvaluutast (naelsterling) ja teist riskimaandamisinstrumenti, mille on määratletud emaettevõte, hinnataks lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Sel juhul on ainult emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev GBP/USD risk, mitte kogu EUR/USD risk, maandatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes USA dollarites määratud riskimaandamisinstrumendi poolt. Seetõttu võib emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suurusest netoinvesteeringust tulenevat kogu EUR/GBP riski maandada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

AG14 Kuid siiski tuleb arvesse võtta ka tütarettevõttele B makstava emaettevõtte 159 miljoni naelsterlingi suuruse laenu arvestust. Kui emaettevõtte laenu võlgnevust ei peeta tema tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringu osaks, sest see ei vasta IAS 21 paragrahvis 15 toodud tingimustele, arvestataks ümberarvestusest tulenevat GBP/EUR valuutakursi vahet emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Kui tütarettevõttele B makstavat 159 miljoni naelsterlingi suurust laenu võlgnevust peetakse emaettevõtte netoinvesteeringu osaks, oleks see netoinvesteering ainult 341 miljonit naelsterlingit ning summa, mida emaettevõte saaks määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehinguna GBP/EUR riski suhtes, väheneks vastavalt 500 miljonilt naelsterlingilt 341 miljoni naelsterlingini.

AG15 Kui emaettevõte tühistaks tütarettevõtte B poolt määratletud riskimaandamissuhte, saaks emaettevõtte määratleda tütarettevõttele B kuuluva 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana EUR/USD riski suhtes ja määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi maandamaks ainult kuni 341 miljoni naelsterlingi suurust osa tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust. Sellisel juhul arvutataks mõlema riskimaandamisinstrumendi efektiivsus lähtuvalt emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Seega sisalduksid emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis nii USD/GBP muutus tütarettevõttele B kuuluva välislaenu väärtuses kui ka GBP/EUR muutus tütarettevõttele B emaettevõtte poolt võlgnetava laenu väärtuses (kogusummas sama kui USD/EUR). Kuna emaettevõte on juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski, saab ta maandada ainult kuni 341 miljonit naelsterlingit oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/GBP riski suhtes.

▼M17

IFRIC TÕLGENDUS 17

Mitterahaliste varade jaotamine omanikele

VIITED

— IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008)

— IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*

— IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*

▼M32

— IFRS 10 *Konsolideeritud finantsaruanded*

▼M33

— IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*

▼M17

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

— IAS 10 *Aruandeperioodijärgsed sündmused*

— IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud mais 2008)

TAUST

1 Mõnikord jaotab (majandus)üksus varasid, mis on muu kui raha (mitterahalised varad), dividendidena oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele ([1]) Sellistes olukordades võib (majandus)üksus anda ka omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi. IFRIC on saanud taotlusi juhiste saamiseks selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks arvestama selliseid jaotamisi.

2 Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (IFRSides) ei esitata juhiseid selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks mõõtma jaotamisi oma omanikele (tavaliselt nimetatud kui dividendid). IAS 1-s nõutakse (majandus)üksuselt andmete esitamist omanikele väljamaksetena kajastatud dividendide kohta kas omakapitali muutuste aruandes või finantsaruannete lisades.

ULATUS

3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse (majandus)üksuse poolt oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele tehtavate varade mittevastastikuste jaotamiste järgmiste liikide suhtes:

a) mitterahaliste varade (nt materiaalse põhivara objektid, IFRS 3-s määratletud ärid, osalused muus (majandus)üksuses või müügigruppides, nagu on määratletud IFRS 5-s) jaotamised; ja

b) jaotamised, mis annavad omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi.

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult jaotamiste suhtes, mille puhul sama liiki omakapitali instrumentide kõiki omanikke koheldakse võrdselt.

([1]) IAS 1 paragrahvis 7 on omanikud defineeritud kui omakapitalina liigitatud instrumentide omanikud.

▼M17

5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata sellise mitterahalise vara jaotamise suhtes, mille üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või osapooled enne ja pärast jaotamist. Seda erandit rakendatakse jaotamist tegeva (majandus)üksuse konsolideerimata, eraldiseisvate ja konsolideeritud finantsaruannete suhtes.

6 Kooskõlas paragrahviga 5 ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui mitterahalise vara üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või samad osapooled enne ja pärast jaotamist. IFRS 3 paragrahvis B2 sätestatakse, et „Üksikisikute rühma loetakse (majandus)üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.” Seega selleks, et jaotamine ei kuuluks käesoleva tõlgenduse rakendusalasse sel alusel, et samad pooled kontrollivad vara nii enne kui ka pärast jaotamist, peab jaotamist saavate üksikisikutest aktsionäride rühmal olema lepingupõhiste kokkulepete tulemusena selline lõplik kollektiivne jõud väljamakset tegeva (majandus)üksuse üle.

▼M32

7 Lõike 5 kohaselt ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui (majandus)üksus jaotab osa oma osalusest tütarettevõttes, kuid säilitab kontrolli tütarettevõtte üle. (Majandus)üksus, mis teeb väljamakse, millest tulenevalt kajastab (majandus)üksus mittekontrollivat osalust oma tütarettevõttes, arvestab seda väljamakset kooskõlas IFRS 10-ga.

▼M17

8 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse ainult sellise (majandus)üksuse poolset arvestust, mis teeb väljamakse mitterahalise varana. Selles ei käsitleta sellist väljamakset saavate aktsionäride poolset arvestust.

KÜSIMUSED

9 Kui (majandus)üksus deklareerib väljamakse ja tal on kohustus jaotada kõnealuseid varasid oma omanikele, peab ta kajastama kohustise makstava dividendi kohta. Sellest tulenevalt käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmisi küsimusi:

a) Millal peaks (majandus)üksus kajastama makstavat dividendi?

b) Kuidas peaks (majandus)üksus mõõtma makstavat dividendi?

c) Kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi, kuidas peaks ta arvestama jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse?

KONSENSUS

Millal kajastada makstavat dividendi

10 Dividendi maksmise kohustist kajastatakse, kui dividend on nõuetekohaselt heakskiidetud ja ei ole enam (majandus)üksuse suva kohaselt otsustada, see kuupäev on siis:

a) kui dividendi väljakuulutamine, nt juhtkonna või direktoraadi poolt, on kinnitatud asjakohase organi, nt aktsionäride poolt, juhul kui jurisdiktsioonis nõutakse sellist kinnitamist, või

b) kui dividend on välja kuulutatud, nt juhtkonna või direktoraadi poolt, juhul kui jurisdiktsioonis ei nõuta täiendavat kinnitamist.

▼M17

Makstava dividendi mõõtmine

11 (Majandus)üksus mõõdab kohustist jaotada omanikele mitterahalisi varasid dividendina jaotatavate varade õiglases väärtuses.

12 Kui (majandus)üksus annab oma omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalist vara või rahalist alternatiivi, hindab (majandus)üksus makstavat dividendi, võttes arvesse nii iga alternatiivi õiglast väärtust kui ka sellega seotud tõenäosust, millega omanikud valivad iga alternatiivi.

13 Iga aruandeperioodi lõpus ja maksetähtajal vaatab (majandus)üksus üle ja korrigeerib makstava dividendi bilansilist (jääk)maksumust, tehes mis tahes muudatused omakapitalis kajastatud jaotatava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse summa korrigeerimisena.

Jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse arvestamine, kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi

14 Kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi, kajastab ta jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse, selle olemasolu korral, kasumiaruandes.

Esitamine ja avalikustatav teave

15 (Majandus)üksus esitab paragrahvis 14 kirjeldatud erinevuse eraldi kirjena kasumiaruandes.

16 (Majandus)üksus avalikustab rakendatavuse korral alljärgneva teabe:

a) makstava dividendi bilansiline (jääk)maksumus perioodi alguses ja lõpus; ja

b) perioodis kajastatud bilansilise (jääk)maksumuse suurenemine või vähenemine kooskõlas paragrahviga 13 tulenevalt jaotatavate varade õiglase väärtuse muutusest.

▼M33

17 Kui (majandus)üksus kuulutab pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist välja dividendid, mis jaotatakse mitterahalise varana, avalikustab ta:

▼M17

a) jaotatava vara olemuse;

b) aruandeperioodi lõpu seisuga jaotatava vara bilansilise (jääk)maksumuse; ja

▼M33

c) jaotatava vara õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpu seisuga, kui see erineb selle bilansilisest (jääk)maksumusest, ja teabe nende meetodite kohta, mida kasutati õiglase väärtuse mõõtmiseks kooskõlas IFRS 13 lõike 93 punktidega b, d, g ja i ning lõikega 99.

▼**M17**

JÕUSTUMISKUUPÄEV

18 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Tagasiulatuv rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab ka IFRS 3 (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRS 5 (muudetud käesoleva tõlgendusega).

▼**M32**

19 IFRS 10-ga, välja antud 2011. aasta mais, muudeti lõige 7. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 10.

▼**M33**

20 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige 17. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M18**

TÕLGENDUS IFRIC 18

Varade üleandmised klientide poolt

VIITED

— *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik*

— IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* (parandatud 2008

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*

— IAS 18 *Müügitulu*

— IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*

— IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*

TAUST

1 (Majandus)üksus võib kommunaalsektoris saada oma klientidelt materiaalse põhivara objekte, mida tuleb kasutada nende klientide ühendamiseks võrguga ja neile püsiva juurdepääsu võimaldamiseks sellistele kaupadele nagu elekter, maagaas või vesi. Alternatiivselt võib (majandus)üksus saada klientidelt raha selliste materiaalse põhivara objektide omandamise või ehitamise eest. Tavaliselt nõutakse klientidelt lisatasu tasumist, mis baseerub soetatud kaupade või teenuste kasutamisel.

2 Varade üleandmised klientide poolt võivad lisaks kommunaalsektorile toimuda ka teistes sektorites. Näiteks võib infotehnoloogilisi funktsioone sisseostev (majandus)üksus anda oma materiaalse põhivara objektid üle sisseostetava teenuse pakkujale.

3 Mõnedel juhtudel ei pruugi vara üleandjaks olla (majandus)üksus, kes saab lõpuks püsiva juurdepääsu pakutavatele kaupadele või teenustele ja kes on nende kaupade või teenuste saaja. Kuid mugavuse huvides viidatakse käesolevas tõlgenduses vara üleandvale (majandus)üksusele kui kliendile.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse materiaalse põhivara objektide üleandmiste arvestamisel klientidelt selliseid üleandmisi saavates (majandus)üksustes.

5 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvad lepingud on sellised lepingud, mille alusel saab (majandus)üksus kliendilt materiaalse põhivara objekti, mida (majandus)üksus peab seejärel kasutama kliendi ühendamiseks võrguga või kliendile pakutavatele kaupadele või teenustele püsiva juurepääsu võimaldamiseks, või tegema mõlemat.

6 Käesolev tõlgendus kehtib samuti lepingute suhtes, mille alusel saab (majandus)üksus kliendilt raha, kui seda rahasummat tohib kasutada ainult materiaalse põhivara objekti ehitamiseks või omandamiseks ja (majandus)üksus peab seejärel seda materiaalse põhivara objekti kasutama kas kliendi ühendamiseks võrguga või kliendile pakutavatele kaupadele või teenustele püsiva juurdepääsu võimaldamiseks, või tegema mõlemat.

▼**M18**

7 Käesolev tõlgendus ei kehti lepingute suhtes, mille alusel on üleandmine kas valitsusepoolne sihtfinantseerimine vastavalt IAS 20 määratlusele või infrastruktuur, mida kasutatakse IFRIC 12 rakendusalasse kuuluva teenuse kontsessioonikokkuleppe puhul.

KÜSIMUSED

8 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) Kas esineb vastavus vara mõistele?

b) Juhul, kui esineb vastavus vara mõistele, kuidas peaks üleantud materiaalse põhivara objekti mõõtma esmasel kajastamisel?

c) Juhul, kui materiaalse põhivara objekti mõõdetakse õiglases väärtuses esmasel kajastamisel, kuidas tuleks tekkinud krediiti arvestada?

d) Kuidas peaks (majandus)üksus oma kliendilt saadud raha ülekannet arvestama?

KONSENSUS

Kas esineb vastavus vara mõistele?

9 Kui (majandus)üksus saab kliendilt üleantud materiaalse põhivara objekti, hindab ta, kas üleantud objekt vastab *Raamistikus* esitatud vara mõistele. *Raamistiku* paragrahvi 49 punktis a sätestatakse, et „vara on ressurss, mida (majandus)üksus kontrollib minevikusündmuste tulemusena ja millest (majandus)üksus saab tulevast majanduslikku kasu.” Enamikel juhtudel tekib (majandus)üksusel omandiõigus üleantud materiaalse põhivara objektile. Kuid omandiõigus ei ole vara olemasolu üle otsustamiseks oluline. Seega, kui klient säilitab kontrolli üleantud vara üle, ei esine vaatamata omandiõiguse üleandmisele vastavust vara mõistele.

10 Vara kontrolliv (majandus)üksus võib tavaliselt varaga toimida oma äranägemise järgi. (Majandus)üksus võib näiteks selle vara vahetada teiste varade vastu, kasutada seda kaupade või teenuste loomiseks, küsida teistelt selle kasutamise eest hinda, kasutada seda kohustiste arveldamiseks, hoida seda või jagada omanikele. (Majandus)üksus, kellele antakse kliendi poolt üle materiaalse põhivara objekt, arvestab kõiki olulisi fakte ja asjaolusid üleantud objekti üle kontrolli hindamisel. Näiteks, vaatamata sellele, et (majandus)üksus peab üleantud materiaalse põhivara objekti kasutama ühe või mitme teenuse pakkumiseks kliendile, võib ta otsustada seda, kuidas üleantud materiaalse põhivara objekti kasutada ja hooldada, ning millal see välja vahetada. Sellisel juhul järeldab (majandus)üksus tavaliselt, et ta kontrollib üleantud materiaalse põhivara objekti.

Kuidas peaks üleantud materiaalse põhivara objekti mõõtma esmasel kajastamisel?

11 Kui (majandus)üksus järeldab, et esineb vastavus vara mõistele, kajastab ta üleantud vara materiaalse põhivara objektina kooskõlas IAS 16 paragrahviga 7 ja mõõdab selle soetusmaksumust esmasel kajastamisel õiglases väärtuses kooskõlas nimetatud standardi paragrahviga 24.

▼M18

Kuidas tuleks krediiti arvestada?

12 Järgnev arutelu eeldab, et materiaalse põhivara objekti vastuvõttev (majandus)üksus on otsustanud, et üleantud objekti tuleks kajastada ja mõõta kooskõlas paragrahvidega 9-11.

13 IAS 18 paragrahvis 12 sätestatakse, et „Kaupade müümist või teenuste osutamist vahetusena teistsuguste kaupade või teenuste vastu loetakse müügitulu loovaks tehinguks.” Vastavalt käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvate lepingute tingimustele oleks materiaalse põhivara objekti üleandmine vahetus teistsuguste kaupade või teenuste vastu. Järelikult kajastab (majandus)üksus müügitulu kooskõlas IAS 18-ga.

Eraldi tuvastatavate teenuste kindlakstegemine

14 (Majandus)üksus võib nõustuda ühe või enama teenuse osutamisega, vahetades need üleantud materiaalse põhivara objekti vastu, nagu näiteks ühendades kliendi võrguga, võimaldades kliendile püsiva juurepääsu kaupadele või teenustele, või teha mõlemat. IAS 18 paragrahvi 13 kohaselt teeb (majandus)üksus kindlaks lepingus sisalduvad eraldi tuvastavad teenused.

15 Tunnused, mis viitavad kliendi võrguga ühendamisele kui eraldi tuvastatavale teenusele, hõlmavad alljärgnevat:

a) teenusega liitumist pakutakse kliendile ja see kujutab endast kliendi jaoks eraldiseisvat väärtust;

b) teenusega liitumise õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.

16 Tunnuseks, mis viitab sellele, et klientidele kaupadele või teenustele püsiva juurdepääsu võimaldamine on eraldi tuvastatav teenus, on see, et üleandmist sooritav klient saab tulevikus püsiva juurdepääsu, kaubad või teenused, või mõlemad madalama hinna eest, mida nõutaks ilma materiaalse põhivara objekti üleandmiseta.

17 Vastupidiselt, tunnus, mis viitab sellele, et kohustus võimaldada kliendile püsiva juurdepääsu kaupadele või teenustele, mis tuleneb pigem (majandus)üksuse tegevusloa või muu määruse tingimustest, kui lepingust, mis on seotud materiaalse põhivara objekti üleandmisega, on see, et üleandmist sooritavad kliendid maksavad püsiva juurdepääsu või kaupade või teenuste, või mõlema eest ühesugust hinda.

Müügitulu kajastamine

18 Juhul, kui tehakse kindlaks ainult üks teenus, kajastab (majandus)üksus müügitulu teenuse osutamise järgselt kooskõlas IAS 18 paragrahviga 20.

19 Kui tehakse kindlaks enam kui üks eraldi tuvastatav teenus, nõutakse IAS 18 paragrahvis 13, et lepingu eest saadud või saadaoleva brutotasu õiglane väärtus tuleb jagada igale teenusele ja seejärel rakendatakse IAS 18 kajastamiskriteeriumeid iga teenuse suhtes.

20 Juhul, kui püsiteenus tehakse kindlaks lepingu osana, siis määratakse kindlaks periood, mille jooksul kajastatakse sellelt teenuselt saadavat müügitulu, tavaliselt kliendiga sõlmitud lepingu tingimustes. Kui lepingus ei määratleta ajaperioodi, kajastatakse müügitulu perioodi jooksul, mis ei ole pikem, kui püsiteenuse osutamiseks kasutatava üleantud vara kasulik eluiga.

▼**M18**

Kuidas peaks (majandus)üksus arvestama oma kliendilt saadud raha ülekannet?

21 Kui (majandus)üksusele kantakse kliendilt üle raha, hindab ta seda, kas leping kuulub käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kooskõlas paragrahviga 6. Juhul, kui see on nii, hindab (majandus)üksus, kas ehitatud või omandatud materiaalse põhivara objekt vastab vara mõistele kooskõlas paragrahvidega 9 ja 10. Kui esineb vastavus vara mõistele, kajastab (majandus)üksus materiaalse põhivara objekti kooskõlas IAS 16-ga ja kajastab müügitulu kliendilt saadud rahasummas kooskõlas paragrahvidega 13–20.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

22 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust tagasiulatuvalt klientidelt 1. juulil 2009 või hiljem saadud varade üleandmiste suhtes. Varasem rakendamine on lubatud tingimusel, et tõlgenduse rakendamisele eelnevate üleandmiste suhtes vajalikud hinnangud ja informatsioon saadi selliste üleandmiste hetkel. (Majandus)üksus avalikustab kuupäeva, millest alates tõlgendust rakendati.

▼M28

TÕLGENDUS IFRIC 19

Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega

VIITED

— *Raamistik finantsaruannete koostamiseks ja esitamiseks* ([1])

— IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*

— IFRS 3 *Äriühendused*

▼M53

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼M33

— IFRS 13 *Õiglase väärtuse mõõtmine*

▼M28

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*

▼M53

_____

▼M28

TAUST

1 Võlgnik ja võlausaldaja võivad pidada uuesti läbirääkimisi finantskohustise tingimuste üle, mille tulemusena võlgnik kustutab kohustise kas täielikult või osaliselt, emiteerides omakapitaliinstrumente võlausaldajale. Neid tehinguid nimetatakse mõnikord „võla kustutamiseks aktsiakapitali kaudu”. Käesoleva IFRIC suhtes on saadud taotlusi juhiste saamiseks selliste tehingute arvestamiseks.

ULATUS

2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse (majandus)üksuse poolset arvestust juhul, kui finantskohustise tingimuste üle peetakse uuesti läbirääkimisi, mille tulemusena (majandus)üksus emiteerib oma võlausaldajale omakapitaliinstrumente finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt. Selles ei käsitleta võlausaldajapoolset arvestust.

3 (Majandus)üksus ei rakenda käesolevat tõlgendust tehingute suhtes olukordades, kus:

a) võlausaldaja on ka otsene või kaudne aktsionär ja tegutseb otsese või kaudse olemasoleva aktsionärina;

b) võlausaldajat ja (majandus)üksust kontrollitakse sama isiku või isikute poolt enne ja pärast tehingut ning tehingu sisu hõlmab omakapitali jaotamist (majandus)üksuse poolt või selle sissemaksmist (majandus)üksusesse;

c) finantskohustise kustutamine omakapitali aktsiate emiteerimisega on kooskõlas finantskohustise esialgsete tingimustega.

KÜSIMUSED

▼M53

4 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) kas üksuse omakapitaliinstrumendid, mis on emiteeritud finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, on „makstud tasu” IFRS 9 paragrahvi 3.3.3 kohaselt?

([1]) ►M68 Viide IASC *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikule*, mille nõukogu võttis vastu 2001. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◄

▼M28

b) Kuidas peaks (majandus)üksus esmalt mõõtma omakapitaliinstrumente, mis on emiteeritud sellise finantskohustise kustutamiseks?

c) Kuidas peaks (majandus)üksus arvestama kustutatud finantskohustise bilansilise (jääk)maksumuse ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide esmalt mõõdetud summa vahelist erinevust?

KONSENSUS

▼M53

5 Üksuse omakapitaliinstrumentide emiteerimine võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt on tasu, mis on makstud IFRS 9 paragrahvi 3.3.3 kohaselt. Üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.3.1.

▼M28

6 Selliste omakapitaliinstrumentide esmasel kajastamisel, mis on emiteeritud võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, mõõdab (majandus)üksus neid emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.

▼M53

7 Kui emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse omakapitaliinstrumente kustutatud finantskohustise õiglases väärtuses. Kui mõõdetakse nõudetunnusega kustutatud finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglast väärtust, siis IFRS 13 paragrahvi 47 ei rakendata.

▼M28

8 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, hindab (majandus)üksus, kas osa makstud tasust on seotud tasumata jäetud kohustise tingimuste muutusega. Kui osa makstud tasust on seotud kohustise allesjäänud osa tingimuste muutusega, jaotab (majandus)üksus makstud tasu kustutatud kohustise osa ja tasumata jäänud kohustise osa vahel. (Majandus)üksus kaalub selle jaotuse tegemisel kõiki tehinguga seotud asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

▼M53

9 Kustutatud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise jääkmaksumuse ja makstud tasu vaheline erinevus kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas IFRS 9 paragrahviga 3.3.3. Emiteeritud omakapitaliinstrumendid kajastatakse esmalt ja mõõdetakse kuupäeval, mil finantskohustis (või selle kohustise osa) kustutatakse.

10 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, jaotatakse tasu paragrahvi 8 kohaselt. Allesjäänud kohustisele jaotatud tasu on osa hinnangust selle kohta, kas allesjäänud kohustise tingimusi on oluliselt muudetud. Kui allesjäänud kohustist on oluliselt muudetud, arvestab üksus muutust esialgse kohustise kustutamisena ja uue kohustise arvelevõtmisena vastavalt IFRS 9 paragrahvi 3.3.2 nõuetele.

▼M28

11 (Majandus)üksus avalikustab paragrahvide 9 ja 10 kohaselt kajastatud kasumi või kahjumi eraldi kirjena kasumiaruandes või lisades.

▼**M28**

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

12 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. juulil 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2010 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

13 (Majandus)üksus rakendab arvestusmeetodi muutust IAS 8 kohaselt alates varaseima esitatud võrreldava perioodi algusest.

▼**M33**

15 IFRS 13-ga, välja antud mais 2011, muudeti lõige 7. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 13.

▼**M53**

17 IFRS 9-ga, välja antud 2014. aasta juulis, muudeti paragrahve 4, 5, 7, 9 ja 10 ning jäeti välja paragrahvid 14 ja 16. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼**M33**

IFRIC TÕLGENDUS 20

Paljanduskulud pealmaakaevanduse tootmisetapis

VIITED

— *Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik* ([1])

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 2 *Varud*

— IAS 16 *Materiaalne põhivara*

— IAS 38 *Immateriaalsed varad*

TAUST

1 Pealmaakaevandamisel võib (majandus)üksus pidada vajalikuks eemaldada kaevandamisjäätmed (nn katend), et saada juurdepääs maagimaardlale. Jäätmete eemaldamist nimetatakse paljandamiseks.

2 Kaevanduse arendusetapis (enne tootmise alustamist) kapitaliseeritakse paljanduskulud tavaliselt karjääri rajamise ja arendamise amortiseeritava maksumuse osana. Tootmise alustades kõnealused kapitaliseeritud kulud amortiseeritakse süstemaatiliselt, kasutades tavaliselt tootmisühiku meetodit.

3 Kaevandusettevõte võib jätkata karjääri tootmisetapis katendi eemaldamist ja sel juhul on tal paljanduskulud.

4 Tootmisetapis toimuva paljandamise ajal eemaldatav materjal ei kujuta endast tingimata 100 % ulatuses jäätmeid; sageli on see maagi ja jäätmete segu. Maagi sisaldus jäätmetes võib olla erinev: alates ebamajanduslikult väikesest kuni tulusalt suureni. Vähese maagisisaldusega materjali eemaldades võidakse saada kasulikku materjali, mida saab kasutada varude tootmiseks. Materjali eemaldamine võib anda ka juurdepääsu sügavamal asetsevatele materjalikihtidele, mille puhul on maagi sisaldus jäätmetes suurem. (Majandus)üksus võib saada seega paljandamisel kasu kahel viisil: kasutatav maak, mida saab kasutada varude tootmiseks, ja parem juurdepääs täiendavatele materjalikogustele, mida kaevandatakse tulevastel perioodidel.

5 Käesolevas tõlgenduses kaalutakse seda, millal ja kuidas kajastada eraldi sellist paljandamisest tulenevat kaht liiki kasu, ning samuti seda, kuidas mõõta seda kasu nii esmasel kajastamisel kui ka hiljem.

ULATUS

6 Käesolevat tõlgendust rakendatakse jäätmete eemaldamise kulude suhtes, mis tekivad pealmaakaevandamisel karjääri tootmisetapis (nn tootmisetapi paljanduskulud).

([1]) ►**M68** Viide *Finantsaruandluse kontseptuaalsele raamistikule*, mis anti välja 2010. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◄

▼**M33**

KÜSIMUSED

7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

(a) tootmisetapi paljanduskulude kajastamine varana;

(b) paljandamisest tuleneva vara esmane mõõtmine ja

(c) paljandamisest tuleneva vara edasine mõõtmine.

KONSENSUS

Tootmisetapi paljanduskulude kajastamine varana

8 Sellisel määral, nagu paljandamisest saadav kasu realiseerub toodetud varuna, kajastab (majandus)üksus paljanduskulud kooskõlas IAS 2 *Varud* põhimõtetega. Sellisel määral, nagu kasu seisneb paremas juurdepääsus maagile, kajastab (majandus)üksus need kulud põhivarana, kui on täidetud allpool paragrahvis 9 sätestatud tingimused. Käesolevas tõlgenduses osutatakse kõnealusele põhivarale kui paljandamisest tulenevale varale.

9 (Majandus)ettevõte kajastab paljandamisest tulenevat vara siis ja ainult siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

(a) paljandamisega seotud tulevane majanduslik kasu (parem juurdepääs maagilasundile) kuulub tõenäoliselt (majandus)üksusele;

(b) (majandus)üksus saab teha kindlaks maagilasundi komponendi, millele juurdepääs on paranenud; ja

(c) selle komponendiga seostatava paljandamisega seotud kulusid saab usaldusväärselt mõõta.

10 Paljandamisest tulenev vara kajastatakse täiendavalt olemasolevale varale või olemasoleva vara suurendamisena. Teisisõnu kajastatakse paljandamisest tulenev vara olemasoleva vara *osana*.

11 Paljandamisest tulenev vara liigitatakse materiaalseks või immateriaalseks varaks sarnaselt olemasoleva varaga. Teisisõnu määrab kõnealuse olemasoleva vara olemus selle, kas (majandus)üksus liigitab paljandamisest tuleneva vara materiaalse või immateriaalse varana.

Paljandamisest tuleneva vara esmane mõõtmine

12 (Majandus)üksus mõõdab paljandamisest tulenevat vara esmalt soetusmaksumuses – s.o kindlakstehtud maagikomponendile juurdepääsu parandava paljandamisega otseselt seotud kogukulud, millele lisanduvad sellega otseselt seostatavad üldkulud. Tootmisetapis toimuva paljandamisega samal ajal võidakse teostada teatavaid ettenägematuid tegevusi, mis ei ole vajalikud tootmisetapis toimuva paljandamise kavakohaseks jätkamiseks. Selliste ettenägematute tegevustega seostatavaid kulusid ei arvata paljandamisest tuleneva vara maksumuse hulka.

▼M33

13 Kui paljandamisest tuleneva vara maksumust ja toodetud varude maksumust ei saa eraldi kindlaks teha, jaotab (majandus)üksus tootmisetapi paljanduskulud toodetud varude ja paljandamisest tuleneva vara vahel, kasutades asjakohasel tootmismääral põhinevat jaotamisalust. Kõnealune tootmismäär arvutatakse maagilasundi kindlakstehtud komponendi kohta ja seda kasutatakse võrdlusalusena, et määrata kindlaks, millises ulatuses on toimunud tulevase kasu loomisega seonduv täiendav tegevus. Sellise määra võib arvutada muu hulgas järgmiselt:

(a) toodetud varude maksumus võrreldes eeldatava maksumusega;

(b) kaevandatud jäätmete kogus võrreldes eeldatava kogusega teatava maagitootmise koguse kohta ja

(c) kaevandatud maagi mineraalisisaldus võrreldes kaevandatava maagi eeldatava mineraalisisaldusega teatava toodetud maagi koguse kohta.

Paljandamisest tuleneva vara edasine mõõtmine

14 Pärast esmast kajastamist kajastatakse paljandamisest tulenevat vara sarnaselt olemasoleva varaga, mille osa see on, kas soetusmaksumuses või ümberhinnatud maksumuses, millest lahutatakse kulum või amortisatsioon ja (vara) väärtuse langusest tulenevad kahjumid.

15 Paljandamisest tulenev vara amortiseeritakse süstemaatiliselt maagilasundi sellise kindlakstehtud komponendi eeldatava kasuliku eluea jooksul, mis on paljandamise tulemusena paremini juurdepääsetav. Selleks kasutatakse tootmisühiku meetodit, kui mõni muu meetod ei ole asjakohasem.

16 Maagilasundi kindlakstehtud komponendi eeldatav kasulik eluiga, mida kasutatakse paljandamisest tuleneva vara amortiseerimiseks, erineb eeldatavast kasulikust elueast, mida kasutatakse karjääri enda ja sellega seotud pikaajaliste varade amortiseerimiseks. Erandiks on sellised üksikud olukorrad, kus paljandamine parandab juurdepääsu kogu ülejäänud maagilasundile. See võib juhtuda näiteks karjääri kasuliku eluea lõpupoole, kui kindlakstehtud komponent on kaevandatava maagilasundi viimane osa.

▼**M33**

Lisa A

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa ja tal sama pädevus nagu tõlgenduse teistel osadel.

A1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2013 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

A2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust tootmisetapi paljanduskulude suhtes, mis tekkisid varaseima esitatud perioodi alguses või hiljem.

A3 Kõigi varem kajastatud varade jäägid, mis tulenesid tootmisetapis toimunud paljandamisest (nn paljandamisest tulenev varasem vara), liigitatakse alates varaseima esitatud perioodi algusest ümber sellise olemasoleva vara osana, millega paljandamine oli seotud, maagilasundi sellise allesjäänud kindlakstehtud komponendi ulatuses, millega saab paljandamisest tulenevat varasemat vara seostada. Kõnealune varade jääk amortiseeritakse maagilasundi sellise kindlakstehtud komponendi järelejäänud eeldatava kasuliku eluea jooksul, millega iga paljandamisest tuleneva varasema vara jääk on seotud.

A4 Juhul kui asjaomast paljandamisest tulenevat varasemat vara ei saa seostada maagilasundi kindlakstehtud komponendiga, kajastatakse see vara jääk jaotamata kasumi algsaldos varaseima esitatud perioodi alguses.

▼M41

IFRIC 21

Tõlgendus IFRIC 21 Lõivud [1]

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 12 *Tulumaks*

— IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*

— IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*

— IAS 34 *Vahefinantsaruandlus*

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

— IFRIC 6 *Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised — elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed*

TAUST

1. Valitsus võib kehtestada (majandus)üksusele lõivu. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee on saanud taotlused juhiste saamiseks selle kohta, kuidas arvestada lõivu seda maksva (majandus)üksuse finantsaruannetes. Küsimus on seotud sellega, millal kajastada standardi IAS 37 (*Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*) kohaselt arvestatavat lõivu maksmise kohustist.

RAKENDUSALA

2. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse lõivu maksmise kohustise arvestamist, kui tegemist IAS 37 reguleerimisalasse kuuluva kohustisega. Samuti käsitletakse sellise lõivu maksmise kohustise arvestamist, mille ajastus ja summa on kindel.

3. Käesolevas tõlgenduses ei käsitleta lõivu maksmise kohustise kajastamisest tulenevate kulude arvestamist. Selle üle otsustamisel, kas lõivu maksmise kohustise kajastamisest tekib vara või kulu, peaksid (majandus)üksused kohaldama muid standardeid.

4. Käesoleva tõlgenduse kohaldamisel tähendab lõiv majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, mille valitsused on (majandus)üksustele õigusaktide (st õigusnormide) kohaselt kehtestanud, välja arvatud:

   a) ressursside vähenemised, mis kuuluvad muude standardite reguleerimisalasse (nt tulumaks, mis kuulub IAS 12 (*Tulumaks*) reguleerimisalasse), ja

   b) trahvid või muud karistused, mida määratakse õigusaktide rikkumise eest.

„Valitsus” tähendab valitsussektorit, valitsusasutusi ja muid samalaadseid kohaliku, riigi või rahvusvahelise tasandi asutusi.

[1] Paljundamine lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Väljaspool EMPd on kõik olemasolevad õigused kaitstud, v.a õigus paljundada isiklikuks kasutamiseks või muul õiguspärasel otstarbel. Lisateavet on võimalik saada IASB veebilehelt www.iasb.org

▼**M41**

5. Lõivu määratlusele ei vasta makse, mille (majandus)üksus teeb vara soetamiseks või teenuste osutamise eest valitsusega sõlmitud lepingupõhise kokkuleppe alusel.

6. (Majandus)üksus ei ole kohustatud rakendama käesolevat tõlgendust kohustiste suhtes, mis tulenevad heitkogustega kauplemise süsteemidest.

KÜSIMUSED

7. Selleks et selgitada lõivu maksmise kohustise arvestamist, käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmiseid küsimusi.

   a) Mis on kohustav sündmus, millest tuleneb lõivu maksmise kohustise kajastamine?

   b) Kas majanduslik sund jätkata tegevust tulevasel perioodil loob faktilise kohustuse sellise lõivu maksmiseks, mille aluseks on tegutsemine kõnealusel tulevasel perioodil?

   c) Kas tegevuse jätkuvuse eeldus tähendab, et (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine tulevasel perioodil?

   d) Kas lõivu maksmise kohustise kajastamine tekib teataval ajahetkel või tekib see teatavatel asjaoludel aja jooksul järk-järgult?

   e) Mis on kohustav sündmus, millest tuleneb lõivu maksmise kohustise kajastamine sellise kohustise korral, mis tekib miinimumkünnise saavutamisel?

   f) Kas lõivu maksmise kohustise aruandeaasta finantsaruandes ja vahefinantsaruandes kajastamise põhimõtted on samad?

KONSENSUS

8. Kohustav sündmus, millest tekib lõivu maksmise kohustis, on tegevus, mis tingib lõivu maksmise, nagu see on õigusaktides kindlaks määratud. Näiteks kui tegevus, millest tuleneb lõivu maksmine, on tulu tekkimine käesoleval perioodil, ja kõnealuse lõivu arvutamine põhineb eelmisel perioodil tekkinud tulul, on selle lõivu puhul kohustav sündmus tulu tekkimine käesoleval perioodil. Tulu tekkimine eelmisel perioodil on eksisteeriva kohustuse tekkimiseks vajalik, kuid mitte piisav.

9. Selle tulemusena, et (majandus)üksusel on majanduslik sund jätkata tegevust tulevasel perioodil, ei teki tal faktilist kohustust maksu lõivu, mille aluseks on tegutsemine kõnealusel tulevasel perioodil.

10. Finantsaruannete koostamine tegevuse jätkuvuse eelduse kohaselt ei tähenda, et (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus maksta lõivu, mille aluseks on tegutsemine tulevasel perioodil.

11. Lõivu maksmise kohustist kajastatakse järk-järgult, kui kohustav sündmus toimub aja jooksul järk-järgult (st kui tegevus, mis on vastavalt õigusaktides kindlaks määratule aluseks lõivu maksmisele, toimub aja jooksul). Näiteks kui kohustav sündmus on tulu tekkimine teatava ajavahemiku jooksul, siis kajastatakse sellele vastavat kohustist ajal, mil (majandus)üksusel see tulu tekib.

▼**M41**

12. Kui lõivu maksmise kohustus tekib miinimumkünnise saavutamisel, peab sellest kohustusest tuleneva kohustise arvestamine toimuma kooskõlas käesoleva tõlgenduse punktides 8–14 (eriti punktid 8 ja 11) sätestatud põhimõtetega. Näiteks kui kohustav sündmus on minimaalse tegevuskünnise saavutamine (näiteks minimaalse tulu või müügitulu summa tekkimine või minimaalse toodangu mahu tootmine), kajastatakse sellele vastav kohustis minimaalse tegevuskünnise saavutamisel.

13. (Majandus)üksus kohaldab vahefinantsaruandes samu kajastamise põhimõtteid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Selle tulemusel lõivu maksmise kohustist vahefinantsaruandes:

    a) ei kajastata, kui vahearuandeperioodi lõpus puudub eksisteeriv kohustus maksta lõiv, ja

    b) kajastatakse, kui vahearuandeperioodi lõpus on olemas eksisteeriv kohustus maksta lõiv.

14. (Majandus)üksus kajastab vara, kui ta on tasunud lõivu ettemaksena, kuid tal ei ole veel eksisteerivat kohustust seda lõivu maksta.

▼**M41**

Lisa A

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu tõlgenduse teistel osadel.

A1 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2014 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

A2 Käesoleva tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevaid muutusi arvestusmeetodites arvestatakse tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 (*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*).

▼M63

IFRICi tõlgendus 22

Välisvaluutatehingud ja ettemakstud tasu

VIITED

— Finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik ([1])

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead“

— IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud“

TAUST

1. IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud“ paragrahviga 21 on ette nähtud, et välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestab üksus välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (*spot*-kurssi) tehingu kuupäeval. IAS 21 paragrahvis 22 on märgitud, et tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.

2. Kui üksus maksab või saab ette tasu välisvaluutas, kajastab ta tavaliselt mitterahalist vara või mitterahalist kohustist ([2]) enne sellega seotud vara, kulu või tulu kajastamist. Seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) on asjaomaste standardite rakendamisel kajastatud summa, mille tulemusel lõpetatakse ettemakstud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise kajastamine.

3. Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite tõlgendamise komitee (edaspidi „tõlgendamise komitee“) sai algselt küsimuse selle kohta, kuidas määrata IAS 21 paragrahvide 21–22 kohaselt tulu kajastamisel kindlaks „tehingu kuupäev“. Küsimus käis konkreetselt asjaolude kohta, mille korral üksus kajastab ettemakstud tasu saamisest tulenevat mitterahalist kohustist enne seotud tulu kajastamist. Küsimust arutades märkis tõlgendamise komitee, et välisvaluutas tasu ette saamine või maksmine ei ole piiratud tulutehingutega. Sellest tulenevalt otsustas tõlgendamise komitee täpsustada tehingu kuupäeva, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu esmasel kajastamisel, kui üksus on saanud või maksnud ette tasu välisvaluutas.

RAKENDUSALA

4. Käesolevat tõlgendust rakendatakse välisvaluutatehingu (või selle osa) suhtes, kui üksus kajastab mitterahalist vara või mitterahalist kohustist, mis tuleneb tasu ette maksmisest või saamisest enne seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) kajastamist üksuse poolt.

5. Käesolevat tõlgendust ei rakendata, kui üksus mõõdab seotud vara, kulu või tulu esmasel kajastamisel:

   a) õiglases väärtuses või

   b) sellise tasu õiglases väärtuses, mis maksti või saadi muul kuupäeval kui ettemakstud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise esmase kajastamise kuupäev (nt firmaväärtuse mõõtmine IFRS 3 „Äriühendused“ kohaselt).

([1]) ►M68 Viide *Finantsaruandluse kontseptuaalsele raamistikule*, mis anti välja 2010. aastal ja mis kehtis tõlgenduse väljatöötamise ajal. ◄

([2]) Näiteks IFRS 15 „Kliendilepingutest saadav müügitulu“ paragrahviga 106 on ette nähtud, et kui klient maksab tasu või kui üksusel on tingimusteta õigus tasusummale (st nõue) enne, kui üksus annab kauba või teenuse kliendile üle, kajastab üksus lepingu lepingulise kohustisena makse tegemisel või makse tähtajal (olenevalt sellest, kumb on varasem).

▼**M63**

6. Üksus ei pea rakendama käesolevat tõlgendust järgmise suhtes:

   a) tulumaksud või

   b) tema poolt välja antud kindlustuslepingute (sealhulgas edasikindlustuslepingud) ja tema poolt sõlmitud edasikindlustuslepingute suhtes.

KÜSIMUS

7. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse seda, kuidas määrata kindlaks tehingu kuupäev, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) esmasel kajastamisel siis, kui lõpetatakse välisvaluutas ette makstud või saadud tasust tuleneva mitterahalise vara või mitterahalise kohustise kajastamine.

KONSENSUS

8. IAS 21 paragrahvide 21–22 rakendamisel on tehingu kuupäev, mida kasutatakse sellise vahetuskursi kindlaksmääramiseks, mida kasutatakse seotud vara, kulu või tulu (või selle osa) esmasel kajastamisel, on kuupäev, mil üksus esmaselt kajastab ette makstud või saadud tasust tulenevat mitterahalist vara või mitterahalist kohustist.

9. Kui tehakse või saadakse mitu ettemakset, määrab üksus tehingu kuupäeva iga ette makstud või saadud tasu puhul.

▼**M63**

Liide A

Jõustumiskuupäev ja üleminekusätted

Käesolev lisa on IFRIC 22 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRIC 22 teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

A1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2018 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

A2 Käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel rakendab üksus seda kas:

a) tagasiulatuvalt, rakendades IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead“, või

b) edasiulatuvalt kõigi käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvate varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastatakse:

i) sellise aruandeperioodi alguses, mil üksus käesolevat tõlgendust esmakordselt rakendab, või pärast seda, või

ii) eelmise aruandeperioodi alguses, esitatud võrreldava teabena sellise aruandeperioodi finantsaruannetes, mil üksus käesolevat tõlgendust esmakordselt rakendab, või pärast seda.

A3 Üksus, kes rakendab paragrahvi A2 punkti b, rakendab esmakordsel rakendamisel tõlgendust varade, kulude ja tulude suhtes, mida esmaselt kajastati paragrahvi A2 punkti b alapunkti i või ii kohase aruandeperioodi alguses või pärast seda ja mille puhul üksus on kajastanud mitterahalisi varasid või mitterahalisi kohustisi, mis tulenevad enne kõnealust kuupäeva ette makstud tasust.

▼**M63**

Liide B

Käesolevas lisas esitatud muudatust rakendatakse 1. jaanuaril 2018 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, rakendab ta seda muudatust selle varasema perioodi suhtes.

▼**M64**

IFRIC 23

Ebaselgus tulumaksukäsitluste osas

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*

— IAS 12 *Tulumaks*

TAUST

1. Standardis IAS 12 *Tulumaks* on kindlaks määratud tasumisele kuuluvaid ning edasilükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi käsitlevad nõuded. Üksus rakendab IAS 12 nõudeid kohaldatava maksuseaduse alusel.

2. Kuidas maksuseadust konkreetse tehingu või asjaolu suhtes kohaldatakse, võib olla ebaselge. Kas teatav maksukäsitlus on maksuseaduse seisukohast aktsepteeritav, ei pruugi olla teada enne, kui asjaomane maksuhaldusasutus või kohus teeb tulevikus otsuse. Seepärast võib konkreetse maksukäsitluse vaidlustamine või selle kontroll maksuhaldusasutuse poolt mõjutada üksuse tasumisele kuuluvate ning edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste arvestust.

3. Käesolevas tõlgenduses on

   a) „maksukäsitlus“ käsitlus, mida üksus on kasutanud või kavatseb kasutada oma tuludeklaratsioonides;

   b) „maksuhaldusasutus“ organ, kes otsustab, kas maksukäsitlused on maksuseaduse alusel aktsepteeritavad. Maksuhaldusasutus võib olla ka kohus;

   c) „ebaselge maksukäsitlus“ selline maksukäsitlus, mille puhul ei ole selge, kas asjaomane maksuhaldusasutus aktsepteerib seda maksuseaduse kohaselt. Näiteks üksuse otsus jätta tuludeklaratsioon maksujurisdiktsioonis esitamata või jätta teatav tulu maksustava kasumi hulka arvamata on ebaselge maksukäsitlus, kui ei ole kindel, et seda maksuseaduse alusel aktsepteeritakse.

RAKENDUSALA

4. Käesolevas tõlgenduses selgitatakse, kuidas kohaldada IAS 12 kajastamist ja mõõtmist käsitlevaid nõudeid, kui tulumaksukäsitluste osas valitseb ebaselgus. Sellisel juhul peab üksus kajastama ja mõõtma oma tasumisele kuuluvat ning edasilükkunud tulumaksu vara ja kohustist IAS 12 nõuete kohaselt, lähtudes käesolevat tõlgendust rakendades kindlaks määratud maksustatavast kasumist (maksukahjumist), maksustamisbaasidest, kasutamata maksukahjumitest, kasutamata maksukrediitidest ja maksumääradest.

KÜSIMUSED

5. Käesolevas tõlgenduses selgitatakse tulumaksukäsitluste ebaselgusega seoses järgmisi küsimusi:

   a) kas üksus peaks kaaluma iga ebaselget maksukäsitlust eraldi;

▼M64

b) mida peaks üksus eeldama selle kohta, kuidas maksuhaldusasutus maksukäsitlusi kontrollib;

c) kuidas peaks üksus kindlaks määrama maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumid, kasutamata maksukrediidid ja maksumäärad ning

d) kuidas peaks üksus arvesse võtma faktide ja asjaolude muutusi.

KONSENSUS

Kas üksus peaks käsitama iga ebaselget maksukäsitlust eraldi

6. Üksus peab otsustama, kas käsitada iga ebaselget maksukäsitlust eraldi või koos ühe või mitme muu ebaselge maksukäsitlusega selle alusel, kumb lähenemisviis tõotab ebaselguse paremini kõrvaldada. Selle üle otsustamisel, kumb lähenemisviis tõotab ebaselguse paremini kõrvaldada, võib üksus võtta arvesse nt seda, a) kuidas ta koostab tuludeklaratsioone ja kuidas valitud meetod toetab maksukäsitlusi või b) kuidas teeb tema eeldustel maksuhaldusasutus oma kontrolle ja kuidas ta lahendab küsimused, mis võivad kõnealuste kontrollide alusel tekkida.

7. Kui üksus kaalub paragrahvi 6 kohaldamisel rohkem kui ühte ebaselget maksukäsitlust koos, loeb üksus käesoleva tõlgenduse viiteid ebaselgele maksukäsitlusele viidetena ebaselgete maksukäsitluste grupile, mida kaalutakse koos.

Maksuhaldusasutuse kontroll

8. Kui üksus hindab, kas ja kuidas ebaselge maksukäsitlus mõjutab maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramist, peab ta lähtuma sellest, et maksuhaldusasutus kontrollib summasid, mida tal on õigus kontrollida, ja et tal on kogu asjakohane teave kõnealuste kontrollide tegemiseks.

Maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramine

9. Üksus peab otsustama, kas on tõenäoline, et maksuhaldusasutus aktsepteerib ebaselget maksukäsitlust.

10. Kui üksus jõuab järeldusele, et maksuhaldusasutus ebaselget maksukäsitlust tõenäoliselt aktsepteerib, määrab üksus kindlaks maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumid, kasutamata maksukrediidid ja maksumäärad vastavalt maksukäsitlusele, mida ta kasutas või plaanib kasutada tuludeklaratsioonides.

11. Kui üksus jõuab järeldusele, et maksuhaldusasutus ebaselget maksukäsitlust tõenäoliselt ei aktsepteeri, kajastab üksus maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel ebaselguse mõju. Üksus peab peegeldama iga ebaselge maksukäsitluse ebaselguse mõju, kasutades üht järgmistest meetoditest sõltuvalt sellest, kumb meetod tõotab üksuse arvates paremini kõrvaldada ebaselguse:

▼M64

a) kõige tõenäolisem summa – summa, mis on võimalike tulemuste hulgast kõige tõenäolisem. Kõige tõenäolisem summa võib paremini ennustada ebaselguse kõrvaldamist, kui võimalikud tulemused on binaarsed või keskendunud ühele väärtusele;

b) eeldatav väärtus – võimalike tulemuste tõenäosusega kaalutud summad kokku liidetuna. Eeldatav väärtus võib paremini ennustada ebaselguse kõrvaldamist, kui olemas on erinevad võimalikud tulemused, mis ei ole ei binaarsed ega keskendunud ühele väärtusele.

12. Kui ebaselge maksukäsitlus mõjutab tasumisele kuuluvat ja edasilükkunud tulumaksu (nt kui see mõjutab nii maksustatavat kasumit, mida kasutatakse tasumisele kuuluva tulumaksu kindlaksmääramiseks, ja maksubaase, mida kasutatakse edasilükkunud tulumaksu kindlaksmääramiseks), peavad üksuse hinnangud olema nii tasumisele kuuluva kui ka edasilükkunud tulumaksu osas järjepidevad.

Faktide ja asjaolude muutumine

13. Üksus vaatab käesoleva tõlgendusega nõutud hinnangud uuesti läbi, kui hinnangu aluseks olevad faktid või asjaolud muutuvad või kui saadakse uut teavet, mis mõjutab kõnealust hinnangut. Näiteks võib faktide või asjaolude muutumine muuta üksuse otsuseid maksukäsitluse aktsepteeritavuse kohta või tema hinnanguid ebaselguse mõjule või mõlemat. Paragrahvides A1–A3 esitatakse juhised faktide ja asjaolude muutumise juhuks.

14. Üksus peab kajastama faktide ja asjaolude muutumise või uue teabe mõju IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead* kohase arvestushinnangu muutusena. Et otsustada, kas pärast aruandeperioodi toimuv muutus on korrigeeriv või mittekorrigeeriv sündmus, peab üksus rakendama standardit IAS 10 *Sündmused pärast aruandeperioodi*.

Lisa A

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRIC 23 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRIC 23 teistel osadel.

FAKTIDE JA ASJAOLUDE MUUTUMINE (PARAGRAHV 13)

A1 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 13 rakendamisel peab üksus hindama faktide ja asjaolude muutuse või uue teabe asjakohasust ja mõju kohaldatavat maksuseadust arvestades. Näiteks võib olla vaja teatava sündmuse tõttu ühe maksukäsitlusega seotud hinnangut uuesti läbi vaadata, kuid seda ei ole vaja teha teise maksukäsitluse puhul, kui nende maksukäsitluste suhtes kohaldatakse eri maksuseadusi.

A2 Näidetena sellistest faktide ja asjaolude muutumisest või uuest teabest, mis sõltuvalt asjaoludest võib tingida vastavalt käesolevale tõlgendusele hinnangu uue läbivaatamise, võib muu hulgas (aga mitte ainult) nimetada järgmist:

a) maksuhaldusasutuse kontrollid või võetud meetmed, näiteks:

i) üksuse kasutatud maksukäsitluse või sarnase maksukäsitluse heakskiitmine või heakskiitmata jätmine maksuhaldusasutuse poolt;

▼**M64**

ii) teave selle kohta, et maksuhaldusasutus on kiitnud heaks või jätnud heaks kiitmata sarnase maksukäsitluse, mida kasutab teine üksus; ja

iii) teave sarnase maksukäsitluse korral tasutud või saadud summa kohta;

b) maksuhaldusasutuse kehtestatud normide muutmine;

c) maksuhaldusasutuse maksukäsitluse kontrollimise või taaskontrollimise õiguse lõppemine.

A3 Asjaolu, et maksuhaldusasutus ei ole maksukäsitlust heaks kiitnud või tagasi lükanud, tõenäoliselt ei kujuta endast eraldi faktide või asjaolude muutust või uut teavet, mis mõjutab käesoleva tõlgenduse kohaseid hinnanguid.

AVALIKUSTAMINE

A4 Kui tulumaksukäsitluse osas valitseb ebaselgus, otsustab üksus, kas ta avaldab

a) maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* paragrahvi 122 kohaselt tehtud hinnangud; ja

b) teabe selliste eelduste ja hinnangute kohta, mis on IAS 1 paragrahvide 125–129 kohaselt maksustatava kasumi (maksukahjumi), maksustamisbaasi, kasutamata maksukahjumite, kasutamata maksukrediitide ja maksumäärade kindlaksmääramisel tehtud.

A5 Kui üksus jõuab järeldusele, et on tõenäoline, et maksuhaldusasutus aktsepteerib ebaselget maksukäsitlust, peab ta otsustama, kas ta avaldab IAS 12 paragrahvi 88 kohaselt ebaselguse võimaliku mõju tulumaksuga seotud tingimusliku kohustisena.

Lisa B

Jõustumiskuupäev ja üleminek

Käesolev lisa on IFRIC 23 lahutamatu osa ja sellel on sama õiguslik jõud nagu IFRIC 23 teistel osadel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

B1 Üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2019 või pärast seda algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEK

B2 Käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel rakendab üksus seda kas:

a) tagasiulatuvalt, rakendades IAS 8, kui see on võimalik ilma tagantjärele tarkust kasutamata; või

b) tagasiulatuvalt koos tõlgenduse esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga, mida kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval. Kui üksus valib selle ülemineku lähenemisviisi, ei pea ta võrdlusandmeid ümber arvestama. Selle asemel kajastab üksus käesoleva tõlgenduse esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõju jaotamata kasumi (või vajaduse korral omakapitali mõne muu komponendi) algsaldo korrigeerimisena. Esmase rakendamise kuupäev tähendab selle aruandeperioodi algust, mil üksus rakendab käesolevat tõlgendust esmakordselt.

▼B

TÕLGENDUS SIC 7

Euro kasutuselevõtt

VIITED

▼M5

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

— IAS 10 „►M5 *Sündmused pärast aruandeperioodi* ◄” *(parandatud 2003)*

— IAS 21 *„Valuutakursside muutuste mõjud” (parandatud 2003)*

▼M11

— IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008)

▼B

KÜSIMUS

1 Alates 1. jaanuarist 1999, mil alustab tegevust Euroopa Majandus- ja Rahaliit (EMU), saab euro omaette valuutaks ning euro ja rahaliidus osalevate riikide valuutade vahetuskursid fikseeritakse lõplikult; st alates sellest kuupäevast kaob risk, et edaspidi tekiks nende valuutadega seoses valuutakursi vahesid.

2 Küsimus on selles, kuidas rakendada IAS 21 rahaliidus osalevate Euroopa Liidu liikmesriikide valuutadelt eurole ülemineku suhtes (edaspidi „üleminek”).

KONSENSUS

3 Ülemineku suhtes tuleb rangelt rakendada IAS 21 nõudeid välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestuse kohta. Sama põhimõte kehtib valuutakursside kindlaksmääramise suhtes siis, kui riigid ühinevad rahaliiduga hiljem.

4 See tähendab eelkõige järgmist:

a) tehingutest tulenevaid välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse jätkuvalt ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi. Kõik sellest tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse kohe tulu või kuluna, välja arvatud, et (majandus)üksus jätkab oma seni kehtinud arvestusmeetodite rakendamist valuutakursi kasumite ja kahjumite suhtes, mis on seotud valuutariski maandamiseks sõlmitud tuletisinstrumentidega;

▼M11

b) kumulatiivsed valuutakursi vahed, mis on seotud välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestamisega, mida kajastatakse muus koondkasumis, akumuleeritakse omakapitalis ja liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse üksnes välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu võõrandamisel või osalisel võõrandamisel; ja

▼B

c) rahaliidus osalevate riikide valuutas fikseeritud kohustiste ümberarvestamisest tulenevaid valuutakursi vahesid ei arvata nendega seotud varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ maksumuse hulka.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Oktoober 1997.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. juunil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼M5

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakenduvad need muudatused ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M11

IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 4 punkt b. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

TÕLGENDUS SIC 10

Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”

KÜSIMUS

1 Mõnedes riikides võib (majandus)üksusele antav valitsusepoolne abi olla suunatud äritegevuse julgustamiseks või pikaajaliseks toetamiseks teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellise abi saamise tingimused ei pruugi olla konkreetselt seotud (majandus)üksuse põhitegevusega. Selline abi on näiteks ressursside üleandmine valitsuse poolt (majandus)üksustele, mis:

a) tegutsevad teatud konkreetses tegevusharus;

b) jätkavad tegutsemist hiljuti erastatud tegevusharudes või

c) alustavad või jätkavad äritegevust vähearenenud piirkondades.

2 Probleem on selles, kas niisugune valitsusepoolne abi on sihtfinantseerimine IAS 20 rakendussalas ja kas seda tuleks seetõttu arvestada nimetatud standardi kohaselt.

KONSENSUS

3 (Majandus)üksustele antav valitsusepoolne abi vastab IAS 20-s esitatud sihtfinantseerimise määratlusele isegi juhul, kui pole sätestatud (majandus)üksuse põhitegevusega konkreetselt seotud muid tingimusi kui nõue tegutseda teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellist abi ei pea seetõttu kajastama otse ►M5 aktsionäride osalustes ◄.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Jaanuar 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. augustil 1998. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼M32

_____

_____

▼B

TÕLGENDUS SIC 15

Kasutusrendid – stiimulid

VIITED

▼M5

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

KÜSIMUS

1 Läbirääkimistel uue kasutusrendi võtmiseks või olemasoleva kasutusrendi uuendamiseks võib rendileandja lepingu sõlmimise huvides rentnikule stiimuleid pakkuda. Selliste stiimulite näited on lepingu sõlmimise järel tehtavad rahamaksed rentnikule või rentniku kulude (nt kolimiskulutused, renditud vara parendamine ning rentniku varasema rendikohustusega seotud kulutused) hüvitamine või eeldamine rendileandja poolt. Teise võimalusena võidakse kokku leppida, et rendiperioodi algperioodidel renti ei maksta või see on väiksem.

2 Küsimus on selles, kuidas kajastada kasutusrendi stiimuleid nii rentniku kui ka rendileandja finantsaruannetes.

KONSENSUS

3 Kõiki uue või uuendatud kasutusrendi stiimuleid kajastatakse renditava varaobjekti kasutamise osas kokkulepitud netotasu lahutamatu osana, olenemata stiimuli olemusest või vormist või maksete ajakavast.

4 Rendileandja peab kajastama stiimulite kogumaksumust renditulu lineaarse vähendusena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditavast varaobjektist saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist paremini.

5 Rentnik peab kajastama stiimulite kogumaksumust rendikulude lineaarse vähendusena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditava vara kasutamisest saadava rentnikukasu ajalist jaotumist paremini.

6 Rentniku kantud kulutused, sealhulgas varasema rendilepinguga seotud kulutused (nt lõpetamis- ja kolimiskulutused ning renditud vara parendamiskulutused), kaasa arvatud kulutused, mis tegelikult hüvitatakse stiimulite kaudu, arvestatakse rentniku poolt vastavalt sellele standardile, mida rakendatakse nende kulutuste suhtes.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Juuni 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavate rendiperioodide suhtes.

▼M33

———————

▼B

TÕLGENDUS SIC 25

Tulumaks – (majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutused

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 12 „Tulumaks”

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutumine võib mõjutada (majandus)üksust, suurendades või vähendades selle tulumaksukohustisi või varasid. See võib toimuda näiteks (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide avaliku noteerimise või (majandus)üksuse omakapitali ümberstruktureerimise korral. Samuti võib see toimuda kontrolliva omaniku siirdumisel välismaale. Selle tulemusena võidakse (majandus)üksust maksustada senisest erinevalt; ta võib näiteks saada või kaotada maksusoodustusi ning tema suhtes võidakse tulevikus kohaldada teistsugust tulumaksumäära.

2 (Majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutumine võib vahetult mõjutada (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksukohustisi või varasid. Muutumine võib ka suurendada või vähendada (majandus)üksuse bilansis kajastatud edasi lükkunud tulumaksu kohustisi või varasid, sõltuvalt sellest, kuidas maksustaatuse muutumine mõjutab (majandus)üksuse varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisest või tasumisest tulenevaid tulumaksumõjusid.

3 Küsimus on selles, kuidas (majandus)üksus peaks käsitlema enda või omanike maksustaatuse muutusest tulenevaid tulumaksumõjusid.

KONSENSUS

▼M5

4 (Majandus)üksus või selle omanike maksustaatuse muutumise tagajärjel ei suurene ega vähene kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud summad. Maksustaatuse muutumisega kaasnevad tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu mõjud kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis, kui kõnealused mõjud ei ole seotud tehingute ja sündmustega, mis samal või mõnel muul perioodil suurendavad või vähendavad otse omakapitalis või muus koondkasumis kajastatud summasid. Kõnealused tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil omakapitalis kajastatud summa muutustega (ei sisaldu kasumis või kahjumis), krediteeritakse või debiteeritakse otse omakapitalis. Need tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil muus koondkasumis kajastatud summadega, kajastatakse muus koondkasumis.

▼B

KONSENSUSE KUUPÄEV

August 1999.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutustest teavitatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼M5

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼B

TÕLGENDUS SIC 27

Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine

VIITED

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

▼M52 _____

▼B

— IAS 17 *„Rendid” (parandatud 2003)*

▼M52 _____

▼B

— IAS 37 *„Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*

▼M53 _____

▼B

— IFRS 4 *„Kindlustuslepingud”*

▼M53

— IFRS 9-le *Finantsinstrumendid*

▼M52

— IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*

▼B

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus võib sõlmida mitteseotud osapoole või osapooltega („investor”) tehinguid või sarja liigendatud tehinguid (kokkulepe), mis on juriidiliselt rendilepingud. Näiteks võib (majandus)üksus investorile vara rendile anda ja sama vara tagasi rendile võtta või teise võimalusena kooskõlas seadusega müüa vara ja võtta sama vara tagasi rendile. Kokkulepete vorm ja tingimused võivad oluliselt erineda. Rendile andmise ja tagasirendi näite puhul võib kokkuleppe eesmärk olla investori maksusoodustus, mida jagatakse (majandus)üksusega tasu vormis, ja mitte vara kasutusõiguse andmine.

2 Kui investoriga sõlmitav kokkulepe on juriidiliselt rendileping, on käsitletavad probleemid järgmised:

a) kuidas määrata kindlaks, kas sarja kuuluvad tehingud on omavahel seotud ja kas neid tuleb käsitleda ühe tehinguna;

b) kas kokkulepe vastab IAS 17 kohasele rendi mõistele, ja kui mitte,

i) kas eraldi investeeringukonto ja võimalikud olemasolevad rendimaksekohustused on (majandus)üksuse vara ja kohustised (nt arvestades lisa A paragrahvi A2 punktis a kirjeldatud näidet);

▼B

ii) kuidas peaks (majandus)üksus arvestama muid kokkuleppest tulenevaid kohustusi ja

iii) kuidas peaks (majandus)üksus arvestama tasu, mida ta investorilt võib saada.

KONSENSUS

3 Sarja kuuluvad tehingud, mis on juriidiliselt rendilepingud, on omavahel seotud ja neid tuleb käsitleda ühe tehinguna, kui nende üldist majanduslikku mõju ei saa mõista neid ühe tervikuna käsitlemata. Seda tuleb ette näiteks juhul, kui sarja kuuluvad tehingud on omavahel tihedasti seotud, nende üle on läbi räägitud kui ühe terviku üle ja nad leiavad aset samaaegselt või üksteise järel. (Lisas A esitatakse näide käesoleva tõlgenduse rakendamise kohta.)

4 Arvestus peegeldab kokkuleppe sisu. Kokkuleppe sisu kindlaksmääramiseks tuleb hinnata tehingu kõiki aspekte ja tagajärgi, rõhutades neid, millel on majanduslik mõju.

5 IAS 17-t rakendatakse siis, kui kokkuleppe sisu sisaldab vara kasutusõiguse andmist kokkulepitud ajaks. Näitajad, mis üksikult osutavad, et kokkuleppesse ei tarvitse kuuluda renti kooskõlas IAS 17-ga, on järgmised (lisas B esitatakse näiteid selle tõlgenduse rakendamise kohta):

a) (majandus)üksus säilitab kõik kõnealuse varaobjekti omamisega seonduvad riskid ja hüved ning tal on sisuliselt samasugused õigused selle vara kasutamiseks nagu enne kokkulepet;

b) kokkuleppe peamine põhjus on konkreetse maksustamisega seotud tulemuse saavutamine ja mitte vara kasutusõiguse andmine ja

c) tehinguga kaasneb optsioon, mille tingimused muudavad selle kasutamise peaaegu kindlaks (nt müügioptsioon, mis on teostatav eeldatud õiglasest väärtusest märkimisväärselt kõrgema hinna eest, kui optsiooni teostamine muutub võimalikuks).

6 „Raamistiku” paragrahvide 49–64 mõisteid ja juhiseid tuleb rakendada, et määrata kindlaks, kas eraldi investeeringukonto ja rendimaksekohustused on sisuliselt (majandus)üksuse vara ja kohustised. Näitajad, mis koos osutavad, et eraldi investeeringukonto ja rendimaksekohustused ei vasta sisuliselt vara ja kohustise mõistetele ega peaks olema (majandus)üksuse poolt kajastatud, on järgmised:

a) (majandus)üksus ei saa kasutada investeeringukontot oma eesmärkide poole püüdlemiseks ega ole kohustatud renti maksma. See juhtub siis, kui näiteks ettemakstud summa on investori kaitseks paigutatud eraldi investeeringukontole ja seda võib kasutada üksnes investorile maksmiseks, investor nõustub rendimaksekohustuste tasumisega investeeringukontol olevatest summadest ja (majandus)üksusel ei ole võimalik investorile investeeringukontolt tehtavaid makseid kinni pidada;

b) on väga väike risk, et (majandus)üksus peab investorilt saadud igasuguse tasu täielikult tagasi maksma ja võib-olla mingi lisasumma tasuma, või kui tasu ei ole saadud, maksma muude kohustuste (nt garantii) alusel. Üksnes väike makserisk on näiteks siis, kui kokkuleppe tingimused nõuavad, et ettemakstud summa investeeritakse riskivabadesse varadesse, mis eeldatavasti tekitavad piisavalt raha rendimaksekohustuste täitmiseks, ja

▼B

c) lisaks kokkuleppe sõlmimisel makstud käsirahale on ainukesed kokkuleppest eeldatavad rahavood rendimaksed, mis sooritatakse üksnes käsiraha alusel moodustatud eraldi investeeringukontolt.

▼M53

7 Muid kokkuleppega seotud kohustusi, kaasa arvatud kõik antud garantiid ja varasema lõpetamisega seotud kohustused, arvestatakse nende tingimustest sõltuvalt kas kooskõlas IAS 37-ga, IFRS 4-ga või IFRS 9-ga.

▼M52

8 IFRS 15 nõudeid rakendatakse iga kokkuleppega seotud faktide ja asjaolude suhtes, et kindlaks määrata, millal kajastada tasu tuluna, mille üksus võib saada. Arvesse tuleb võtta selliseid tegureid nagu see, kas üksus on jätkuvalt seotud tasu saamise eelduseks oleva tulevase olulise toimingukohustustega; kas üksusele on jäänud riske; ning millised on võimalike garantiikokkulepete tingimused ja tasu tagasimaksmise risk. Näitajad, mis üksikult osutavad, et kogu kokkuleppe sõlmimisel saadud tasu kajastamine tuluna ei ole põhjendatud, on järgmised:

▼B

a) teatavate oluliste toimingute sooritamise või nendest hoidumise kohustused on saadud tasu väljateenimise tingimus ja seetõttu ei ole juriidiliselt siduva kokkuleppe täitmine kõige olulisem kokkuleppega eeldatav toiming;

b) alusvara kasutusele on kehtestatud kasutuspiirangud, mis reaalselt mõjutavad ja oluliselt muudavad (majandus)üksuse suutlikkust varaobjekti kasutada (nt ammutada, müüa või tagatisena pantida);

c) võimalus, et osa tasust tuleb tagasi maksta ja tuleb maksta mingi lisasumma, ei ole väike. Seda tuleb ette näiteks järgmistel juhtudel:

i) alusvara ei ole eriotstarbeline vara, mida (majandus)üksus vajab oma äritegevuse teostamiseks, ja seetõttu on võimalik, et (majandus)üksus võib maksta mingi summa kokkuleppe enneaegseks lõpetamiseks, või

ii) (majandus)üksus on kokkuleppe tingimuste kohaselt kohustatud investeerima või tal on mõningane või täielik õigus investeerida ettemakstud summasid varasse, millega on seotud vähesest suurem risk (nt valuuta-, intressi- või krediidirisk). Sel juhul ei ole risk, et investeeringu väärtusest ei piisa rendimaksekohustuste täitmiseks, enam eriti väike ja seetõttu on võimalik, et (majandus)üksus peab mingi summa maksma.

9 Tasu esitatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ selle majandusliku sisu ja olemuse alusel.

AVALIKUSTAMINE

10 Kõiki sellise kokkuleppe aspekte, mis sisuliselt ei hõlma renti kooskõlas IAS 17-ga, võetakse arvesse, et kindlaks määrata asjakohane avalikustatav teave, mis on vajalik kokkuleppe ja kasutatud arvestusliku käsitluse mõistmiseks. (Majandus)üksus avalikustab kõikide aruandeperioodide kohta, mil kokkulepe jõus on, järgmised andmed:

▼B

a) kokkuleppe kirjeldus, kaasa arvatud:

i) alusvara ja selle kasutuspiirangud;

ii) kokkuleppe kestus ja muud olulised tingimused;

iii) omavahel seotud tehingud, kaasa arvatud võimalikud optsioonid ja

b) iga saadud tasu suhtes rakendatud arvestuslik käsitlus, aruandeperioodil tuluna kajastatud summa ning ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje, milles see sisaldub.

11 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 10 kohaselt avalikustatav teave esitatakse eraldi iga kokkuleppe kohta ja koondteabena kokkuleppe iga liigi kohta. Liik on kokkulepete rühm, mille objektiks olev alusvara on sarnane (nt elektrijaamad).

KONSENSUSE KUUPÄEV

Veebruar 2000.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

▼M53

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

IFRS 9-ga muudeti paragrahvi 7. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 9.

▼M52

IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti osa „Viited” ja paragrahvi 8. Üksus rakendab neid muudatusi siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼B

TÕLGENDUS SIC 29

▼M9

Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine

▼B

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

— IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004)

▼M54

— IFRS 16 *Rendiarvestus*

▼B

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus (►M9 saaja ◄) võib sõlmida kokkuleppe teise (majandus)üksusega (►M9 andja ◄) teenuste osutamiseks, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele. ►M9 Andja ◄ võib olla avaliku või erasektori (majandus)üksus, kaasa arvatud valitsusasutus. Näideteks teenuste kontsessioonkokkulepete kohta on reoveepuhastus- ja veevarustusrajatised, maanteed, parklad, tunnelid, sillad, lennujaamad ja telekommunikatsioonivõrgud. Näideteks kokkulepete kohta, mis ei ole teenuste kontsessioonkokkulepped, on (majandus)üksuse poolt allhanke korras sisse ostetavad siseteenused (nt töötajate kohvik, hoonete hooldus- ja remonditööd ning raamatupidamis- või infotehnoloogiateenused).

2 Teenuste kontsessioonikokkuleppe puhul annab ►M9 andja ◄ kontsessiooni kehtivuse ajaks ►M9 saajale ◄:

a) õiguse osutada teenuseid, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele, ja

b) mõnedel juhtudel õiguse kasutada teatavat materiaalset vara, immateriaalset vara või finantsvara,

mille vastu ►M9 saaja ◄:

c) kohustub kontsessiooni kehtivuse ajal osutama teenuseid teatavatel tingimustel ja

d) kui on asjakohane, kohustub kontsessiooni kehtivuse lõppemisel tagastama kontsessiooni kehtivuse alguses saadud ja/või kontsessiooni kehtivuse ajal omandatud õigused.

3 Kõikide teenuste kontsessioonikokkulepete ühine omadus on, et ►M9 saaja ◄ omandab nii õiguse kui ka kohustuse osutada avalikke teenuseid.

4 Küsimus seisneb selles, millised andmed tuleb avalikustada ►M9 saaja ◄ ja ►M9 andja ◄ finantsaruannete lisades.

▼M54

5 Teatavaid mõningate teenuste kontsessioonikokkulepetega seotud aspekte ja avalikustamisnõudeid juba käsitletakse olemasolevates rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (nt IAS 16 rakendatakse materiaalse põhivara objektide omandamise suhtes, IFRS 16 vara rendi suhtes ja IAS 38 immateriaalse vara omandamise suhtes). Teenuste kontsessioonikokkulepe võib siiski hõlmata täitmisele kuuluvaid lepinguid, mida ei käsitleta rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, välja arvatud juhul, kui lepingud on kahjulikud, mille puhul rakendatakse IAS 37-t. Seetõttu käsitleb käesolev tõlgendus täiendavaid avalikustamisnõudeid teenuste kontsessioonikokkulepete kohta.

▼B

KONSENSUS

6 Kõiki teenuste kontsessioonikokkuleppe aspekte tuleb arvesse võtta, et määrata kindlaks, milliste andmete avalikustamine lisades on asjakohane. ►M9 Saaja ◄ ja ►M9 andja ◄ peavad iga aruandeperioodi kohta esitama järgmised andmed:

a) kokkuleppe kirjeldus;

b) kokkuleppe olulised tingimused, mis võivad mõjutada tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust (nt kontsessiooni kehtivuse aeg, hindade ümberarvutuse kuupäevad ja hindade ümberarvutuse või uute läbirääkimiste kindlaksmääramise alus);

c) järgmiste tingimuste olemus ja ulatus (nt kogus, ajavahemik või summa, sõltuvalt sellest, mis on asjakohane):

i) õigus kasutada teatavat vara;

ii) kohustus osutada teenuseid või õigus eeldada teenuste osutamist;

iii) kohustus omandada või ehitada materiaalse põhivara objekte;

iv) kohustus teatavat vara üle anda või õigus seda saada kontsessiooni kehtivuse aja lõppemisel;

v) pikendamise ja lõpetamise optsioonid ja

vi) muud õigused ja kohustused (nt olulised remondid) ja

d) aruandeperioodil toimunud kokkuleppe muudatused ►M9 ja ◄

▼M9

e) kuidas teenuste kokkulepe on liigitatud.

6A Saaja peab avaldama tulud ning kasumi või kahjumi, mis on saadud aruandeperioodil ehitusteenuste vahetamisel finantsvarade või immateriaalse vara vastu.

▼B

7 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 6 kohaselt avalikustatav informatsioon antakse eraldi iga teenuste kontsessioonikokkuleppe kohta või koondandmetena teenuste kontsessioonikokkuleppe iga liigi kohta. Liik on teenuste kontsessioonikokkulepete rühm, mis hõlmab sarnaseid teenuseid (nt maksukogumis-, telekommunikatsiooni- ja reoveepuhastusteenused).

▼B

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001.

▼M54

Üksus rakendab paragrahvi 6 punkti e ja paragrahvi 6A muudatusi 1. jaanuaril 2008 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Kui üksus rakendab IFRIC 12 varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼B

TÕLGENDUS SIC 31

Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 18 „Müügitulu”

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus (edaspidi „müüja”) võib sõlmida bartertehingu, et osutada reklaamiteenuseid tasuks kliendilt (edaspidi „klient”) saadavate reklaamiteenuste eest. Reklaam võib olla esitatud internetis või välireklaamikohtadel, edastatud televisioonis või raadios, avaldatud ajalehtedes või ajakirjades või esitatud muul reklaamikandjal.

2 Mõnel juhul ei vahetata (majandus)üksuste vahel ei raha ega muud tasu. Mõnel muul juhul vahetatakse ka võrdseid või ligikaudu võrdseid rahasummasid või muud tasu.

3 Tavategevusena reklaamiteenuseid osutav müüja kajastab kooskõlas IAS 18-ga reklaami sisaldavast bartertehingust tulenevalt tulu, juhul kui lisaks muudele kriteeriumidele on vahetatud teenused erinevad (IAS 18 paragrahv 12) ja tulu summat saab usaldusväärselt mõõta (IAS 18 paragrahvi 20 punkt a). Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksnes erinevate reklaamiteenuste vahetuse suhtes. Samalaadsete reklaamiteenuste vahetus ei ole IAS 18 kohaselt tulu tekitav tehing.

4 Probleem on selles, milliste asjaolude korral saab müüja usaldusväärselt mõõta bartertehingus saadud või osutatud reklaamiteenuste tulu selle õiglases väärtuses.

KONSENSUS

5 Reklaami sisaldavast bartertehingust saadavat tulu ei saa usaldusväärselt mõõta, lähtudes saadud reklaamiteenuste õiglasest väärtusest. Samas saab müüja usaldusväärselt mõõta bartertehingus osutatud reklaamiteenuste tulu selle õiglases väärtuses, lähtudes ainult mittebartertehingutest, mis:

a) hõlmavad bartertehingus sisalduva reklaamiga samalaadset reklaami;

b) toimuvad sageli;

c) esindavad valdavat osa tehingutest ja summast, võrreldes kõikide tehingutega, mis on samalaadsed bartertehingus osutatava reklaamiteenusega;

d) on seotud raha ja/või muu tasuga (nt kaubeldavad väärtpaberid, mitterahaline vara ja muud teenused), millel on usaldusväärselt mõõdetav õiglane väärtus, ja

e) ei ole seotud bartertehingu vastaspoolega.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. Arvestusmeetodite muutusi käsitletakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS SIC 32

Immateriaalsed varad –veebilehe kulud

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 2 „Varud” (parandatud 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

— IAS 36 „Varade väärtuse langus” (parandatud 2004)

— IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004)

— IFRS 3 „Äriühendused”

▼M52

— IFRS 15 *Kliendilepingutest saadav müügitulu*

▼M54

— IFRS 16 *Rendiarvestus*

▼B

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus võib teha sisemisi kulutusi oma sise- või välisjuurdepääsuga veebilehe arendusele ja haldusele. Välisjuurdepääsuga veebilehte võib kasutada mitmesugusel otstarbel, nagu näiteks (majandus)üksuse toodete ja teenuste müügiedendus ja reklaam, elektrooniliste teenuste pakkumine ning toodete ja teenuste müümine. Sisejuurdepääsuga veebilehte võib kasutada (majandus)üksuse tegevuspõhimõtete ja kliendiandmete säilitamiseks ning asjakohase info otsimiseks.

2 Veebilehe arendusetappe võib kirjeldada järgmiselt:

a) planeerimine – hõlmab teostatavusuuringute läbiviimist, eesmärkide ja detailide määratlemist, valikuvõimaluste hindamist ja eelistuste valikut;

b) rakenduse ja infrastruktuuri arendus – hõlmab domeeninime saamist, riistvara ning operatsioonitarkvara ostmist ja arendust, väljaarendatud rakenduste paigaldamist ja koormustestimist;

c) graafilise kujunduse arendus – hõlmab veebilehtede väljanägemise kujundust;

d) sisuarendus – hõlmab tekstilise või graafilise teabe loomist, ostmist, koostamist ja üleslaadimist veebilehele enne veebilehe arenduse lõpuleviimist. Seda teavet võib salvestada eraldi andmebaasidesse, mis on integreeritud veebilehele (või pääseb neile veebilehelt juurde) või kodeerida otse veebilehtedele.

3 Kui veebilehe arendustegevus on lõpetatud, algab haldusetapp. Selles etapis (majandus)üksus säilitab ja laiendab veebilehe rakendusi, infrastruktuuri, graafilist kujundust ja sisu.

▼B

4 (Majandus)üksuse oma veebilehe arendusele ja haldusele minevate sisemiste kulutuste arvestuse küsimused on järgmised:

a) kas veebileht on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille kohta kehtivad IAS 38 nõuded, ja

b) nende kulutuste sobiv arvestuslik käsitlus.

▼M68

5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata veebilehega seotud riistvara (näiteks veebiserverid, katsetamisserverid, tootmisserverid ja internetiühendused) ostmis-, arendus- ja halduskulutustele. Sellised kulutused arvestatakse kooskõlas IAS 16-ga. Kui üksusel tekivad lisaks kulutused ka seoses tasudega veebilehekülge haldavale internetiteenuse pakkujale, siis kajastatakse need kulutused IAS 1.88 ja *Finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku* kohaselt kuluna teenuste saamise hetkel.

▼M54

6 IAS 38 ei rakendata immateriaalsetele varadele, mida üksus hoiab müügiks tavategevuse raames (vt IAS 2 ja IFRS 15), ega immateriaalse vara rendilepingutele, mida arvestatakse vastavalt IFRS 16-le. Seega ei kohaldata käesolevat tõlgendust teisele isikule müüdava või IFRS 16 kohaselt arvestatava veebisaidi (või veebisaidi tarkvara) arendamise või toimimisega seotud kulutuste suhtes.

▼B

KONSENSUS

7 (Majandus)üksuse oma veebileht, mis tekib arendustöö tulemusena ja on sise- või välisjuurdepääsuga, on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille suhtes kehtivad IAS 38 nõuded.

8 Arendustöö tulemusena tekkivat veebilehte kajastatakse immateriaalse varana siis ja ainult siis, kui see vastab IAS 38 paragrahvis 21 kirjeldatud üldistele kajastamise ja esmase mõõtmise nõuetele ning majandusüksus rahuldab lisaks ka IAS 38 paragrahvi 57 nõudeid. Konkreetselt võib (majandus)üksus suuta rahuldada IAS 38 paragrahvi 57 punktis d toodud nõuet demonstreerida, kuidas veebileht loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, kui veebileht on näiteks võimeline looma tulu, sealhulgas otsest tulu, võimaldades vastu võtta tellimusi. (Majandus)üksus ei suuda demonstreerida, kuidas ainuüksi või eeskätt tema enese toodete ja teenuste müügiedenduseks ja reklaamiks arendatud veebileht loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, ja järelikult kajastatakse kõiki niisuguse veebilehe arenduskulutusi kuludena nende tegemise ajal.

9 Kõiki (majandus)üksuse oma veebilehe sisemisi arendus- ja halduskulutusi arvestatakse kooskõlas IAS 38-ga. Hinnata tuleb iga kulutustega seotud tegevuse olemust (nt töötajate koolitus ja veebilehe hooldamine), ja vastavat veebilehe arenduse või järelarenduse etappi, et määrata asjakohane arvestuslik käsitlus (käesoleva tõlgenduse lisas on toodud lisajuhised). Näiteks:

a) Planeerimisfaas on olemuselt sarnane IAS 38 paragrahvides 54–56 toodud uuringute etapile. Selles etapis tehtud kulutused tuleb kajastada kuluna tekkimise hetkel.

▼B

b) Rakenduse ja infrastruktuuri arendusetapp, graafilise kujunduse etapp ja sisuarendusetapp, kui sisu arendatakse muul otstarbel kui (majandus)üksuse oma toodete ja teenuste reklaam ja müügiedendus, on olemuselt sarnased IAS 38 paragrahvides 57–64 kirjeldatud arendusetapiga. Neis arenguetappides tehtud kulutused kajastatakse immateriaalse varana kajastatava veebilehe maksumuses kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8, juhul kui kulutus on otseselt seostatav ning on vajalik Veebilehe loomiseks, tootmiseks või ettevalmistamiseks nii, et ta toimiks juhtkonna poolt kavandatud viisil. Näiteks spetsiaalselt veebilehe tarvis tehtud sisu ostmis- või loomiskulutused (välja arvatud sisu, milles reklaamitakse ja edendatakse (majandus)üksuse oma tooteid ja teenuseid) või kulutused, mis võimaldavad veebilehe sisu kasutamist (nt taasesitamislitsentsi tasu), tuleb lülitada arendusmaksumusse, kui see tingimus on rahuldatud. Samas, kooskõlas IAS 38 paragrahviga 71 ei tohi immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida eelmistes finantsaruannetes kajastati algselt kuluna, kajastada hiljem immateriaalse vara soetusmaksumuse osana (nt kui autoriõiguse soetusmaksumus on täielikult amortiseeritud ja sisu esitatakse pärast seda veebilehel).

c) Sisu arendusetapis tehtud kulutusi, mille puhul sisu arendatakse (majandus)üksuse oma toodete ja teenuste reklaamiks ja müügiedenduseks (nt digitaalfotod toodetest), tuleb kajastada kuluna nende tekke hetkel kooskõlas IAS 38 paragrahvi 69 punktiga c. Näiteks majandusüksuse oma toodete digitaalfotode tegemise ja nende väljanägemise parandamisega seotud professionaalsete teenuste kulutusi tuleb arvestada kuluna teenuste saamise hetkel, mitte aga digitaalfotode veebilehel esitamise hetkel.

d) Haldusetapp algab, kui veebilehe arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuludena nende tekke hetkel, välja arvatud juhul, kui need täidavad IAS 38 paragrahvis 18 esitatud kajastamise kriteeriumeid.

10 Veebilehte, mida kajastatakse immateriaalse varana kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8, tuleb pärast esmast kajastamist mõõta, rakendades IAS 38 paragrahvides 72–87 toodud nõudeid. Veebilehe kasulik eluiga peaks parima hinnangu kohaselt olema lühike.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 25. märtsil 2002. Antud tõlgenduse kasutuselevõtu mõju tuleb arvestada, kasutades IAS 38 (avaldatud 1998) ülemineku nõudeid. Seetõttu, kui veebileht ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumile, kuid seda kajastati eelnevalt varana, tuleb objekt bilansist välja kanda käesoleva tõlgenduse jõustumise kuupäeval. Kui veebileht eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse varana kajastamise kriteeriumitele, kuid seda ei kajastatud eelnevalt varana, ei kajastata immateriaalset vara antud tõlgenduse jõustumiskuupäeval. Kui veebileht eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse vara kajastamise kriteeriumitele, ning seda kajastati eelnevalt varana ning kajastati algselt soetusmaksumuses, loetakse selle esmase kajastamise summat õigesti määratuks.

▼**M52**

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvi 5. Üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui üksus rakendab standardit IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

IFRS 15-ga *Kliendilepingutest saadav müügitulu*, välja antud mais 2014, muudeti osa „Viited” ja paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab standardit IFRS 15.

▼**M54**

2016. aasta jaanuaris välja antud IFRS 16-ga muudeti paragrahvi 6. Üksus rakendab seda muudatust siis, kui ta rakendab IFRS 16.

▼**M68**

2018. aastal välja antud *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* muudeti paragrahvi 5. Üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2020 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui üksus rakendab samal ajal ka kõiki muid *Muudatustega IFRSides kontseptuaalsele raamistikule viitamisel* tehtud muudatusi. Üksus rakendab SIC-32 muudatust tagasiulatuvalt kooskõlas standardiga IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Ent kui üksus otsustab, et tagasiulatuv rakendamine oleks ebapraktiline või põhjustaks liigseid kulusid või pingutusi, rakendab ta SIC-32 muudatust, viidates IAS 8 paragrahvidele 23–28, 50–53 ja 54F.