Tämä asiakirja on ainoastaan dokumentoinnin apuväline eikä sillä ole oikeudellista vaikutusta. Unionin toimielimet eivät vastaa sen sisällöstä. Säädösten todistusvoimaiset versiot on johdanto-osineen julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä ja ne ovat saatavana EUR-Lexissä. Näihin virallisiin teksteihin pääsee suoraan tästä asiakirjasta siihen upotettujen linkkien kautta.

►B

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

annettu 3 päivänä marraskuuta 2008,

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

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

(EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1)

sellaisena kuin se on muutettuna seuraavilla:

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

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

►**M60**	Komission asetus (EU) 2018/289, annettu 26 päivänä helmikuuta 2018	L 55	21	27.2.2018
►**M61**	Komission asetus (EU) 2018/400, annettu 14 päivänä maaliskuuta 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M62**	Komission asetus (EU) 2018/498, annettu 22 päivänä maaliskuuta 2018	L 82	3	26.3.2018
►**M63**	Komission asetus (EU) 2018/519, annettu 28 päivänä maaliskuuta 2018	L 87	3	3.4.2018
►**M64**	Komission asetus (EU) 2018/1595, annettu 23 päivänä lokakuuta 2018	L 265	3	24.10.2018
►**M65**	Komission asetus (EU) 2019/237, annettu 8 päivänä helmikuuta 2019	L 39	1	11.2.2019
►**M66**	Komission asetus (EU) 2019/402, annettu 13 päivänä maaliskuuta 2019	L 72	6	14.3.2019
►**M67**	Komission asetus (EU) 2019/412, annettu 14 päivänä maaliskuuta 2019	L 73	93	15.3.2019
►**M68**	Komission asetus (EU) 2019/2075, annettu 29 päivänä marraskuuta 2019	L 316	10	6.12.2019
►**M69**	Komission asetus (EU) 2019/2104, annettu 29 päivänä marraskuuta 2019	L 318	74	10.12.2019
►**M70**	Komission asetus (EU) 2020/34, annettu 15 päivänä tammikuuta 2020	L 12	5	16.1.2020
►**M71**	Komission asetus (EU) 2020/551, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2020	L 127	13	22.4.2020
►**M72**	Komission asetus (EU) 2020/1434, annettu 9 päivänä lokakuuta 2020	L 331	20	12.10.2020

Oikaistu:

►**C1**	Oikaisu, EUVL L 248, 22.9.2010, s. 67 (494/2009)			

▼B

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

annettu 3 päivänä marraskuuta 2008,

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

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

1 artikla

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

2 artikla

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

Viittauksia kumottuun asetukseen pidetään viittauksina tähän asetukseen.

3 artikla

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

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

▼B

LIITE

KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

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

▼B

IAS 40	*Sijoituskiinteistöt*
IAS 41	*Maatalous*
IFRS 1	*Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*
IFRS 2	*Osakeperusteiset maksut*
IFRS 3	*Liiketoimintojen yhdistäminen*
IFRS 4	*Vakuutussopimukset*
IFRS 5	*Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot*
IFRS 6	*Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*
IFRS 7	*Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*
IFRS 8	*Toimintasegmentit*
IFRS 9	*Rahoitusinstrumentit*
IFRS 10	*Konsernitilinpäätös*
IFRS 11	*Yhteisjärjestelyt*
IFRS 12	*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä*
IFRS 13	*Käyvän arvon määrittäminen*
IFRS 15	*Myyntituotot asiakassopimuksista*
IFRS 16	*Vuokrasopimukset*
IFRIC 1	*Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset*
IFRIC 2	*Jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muut vastaavat instrumentit*
IFRIC 4	*Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen*
IFRIC 5	*Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen*
IFRIC 6	*Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat — sähkö- ja elektroniikkalaiteromu*
IFRIC 7	*Tilinpäätöksen oikaisemiseen perustuvan lähestymistavan soveltaminen IAS 29:n Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa mukaisesti*
IFRIC 10	*Osavuosikatsaukset ja arvon alentuminen*
IFRIC 12	Tulkinta IFRIC 12 *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*
IFRIC 13	*Tulkinta IFRIC 13 Kanta-asiakasohjelmat*
IFRIC 14	*IFRIC tulkinta 14 IAS 19 – Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys*
IFRIC 15	Tulkinta IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset*
IFRIC 16	Tulkinta IFRIC 16 *Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset*
IFRIC 17	Tulkinta IFRIC 17 *Muiden kuin käteisvarojen jakaminen omistajille*
IFRIC 18	Tulkinta IFRIC 18 *Omaisuuserien siirrot asiakkailta*
IFRIC 19	Tulkinta IFRIC 19 *Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla*
IFRIC 20	Tulkinta IFRIC 20 *Pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa*

▼**M41**

IFRIC 21	Tulkinta IFRIC 21 *Julkiset maksut* (*)

▼**B**

IFRIC 22	Tulkinta IFRIC 22 *Ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja etukäteisvastike*
IFRIC 23	Tulkinta IFRIC 23 *Tuloverokäsittelyjä koskeva epävarmuus*
SIC-7	*Euron käyttöönotto*
SIC-10	*Julkinen tuki — ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan*
SIC-15	*Muut vuokrasopimukset — kannustimet*
SIC-25	*Tuloverot — yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset*
SIC-27	*Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus*
SIC-29	*Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot — palvelutoimilupajärjestelyt*
SIC-31	*Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat*
SIC-32	*Aineettomat hyödykkeet — verkkosivustoista johtuvat menot*

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

▼M5

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 1

Tilinpäätöksen esittäminen

TAVOITE

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

SOVELTAMISALA

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

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

▼M32

4 Tämä standardi ei koske IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* mukaisesti laadittavien osavuosijakson lyhennettyjen tilinpäätösten rakennetta ja sisältöä. Tällaisiin tilinpäätöksiin sovelletaan kuitenkin kappaleita 15–35. Tämä standardi koskee samalla tavoin kaikkia yhteisöjä, mukaan lukien ne, jotka esittävät konsernitilinpäätöksen IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* mukaisesti ja ne, jotka esittävät erillistilinpäätöksen IAS 27:n *Erillistilinpäätös* mukaisesti.

▼M5

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

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

MÄÄRITELMÄT

▼M68

7 **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

▼M5

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

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

▼M5

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

(a) IFRS-standardit;

(b) IAS-standardit; ja

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

▼M69

***Olennainen*:**

Informaatio on olennaista, jos sen esittämättä jättämisen, virheellisen esittämisen tai tekemisen vaikeasti ymmärrettäväksi voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät tiettyä raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota sisältävän tilinpäätöksen perusteella.

Olennaisuus riippuu informaation luonteesta tai suuruusluokasta tai näistä molemmista. Yhteisö arvioi, onko informaatio olennaista joko yksin tai yhdessä muun informaation kanssa tarkasteltuna ottaen huomioon tilinpäätös kokonaisuutena.

Informaatiosta tulee vaikeasti ymmärrettävää, jos se viestitään tavalla, jolla olisi tilinpäätöksen ensisijaisille käyttäjille samankaltainen vaikutus kuin kyseisen informaation esittämättä jättämisellä tai virheellisellä esittämisellä. Seuraavat ovat esimerkkejä olosuhteista, joiden seurauksena olennaisesta informaatiosta tulee vaikeasti ymmärrettävää:

a) olennaista erää, liiketointa tai muuta tapahtumaa koskeva informaatio esitetään tilinpäätöksessä, mutta käytettävät sanamuodot ovat epämääräisiä tai epäselviä;

b) olennaista erää, liiketointa tai muuta tapahtumaa koskeva informaatio on hajautettu eri puolille tilinpäätöstä;

c) erilaisia eriä, liiketoimia tai muita tapahtumia on yhdistetty epäasianmukaisella tavalla;

d) samankaltaisia eriä, liiketoimia tai muita tapahtumia on erotettu epäasianmukaisella tavalla; ja

e) tilinpäätöksen ymmärrettävyys vähentyy sen seurauksena, että epäolennainen informaatio peittää olennaista informaatiota siinä määrin, ettei ensisijainen käyttäjä pysty toteamaan, mikä informaatio on olennaista.

▼M69

Sen arvioiminen, voisiko informaation kohtuudella odottaa vaikuttavan tietyn yhteisön yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaisten käyttäjien tekemiin päätöksiin, edellyttää, että yhteisö ottaa huomioon kyseisten käyttäjien ominaispiirteet, samalla kun se ottaa huomioon myös yhteisön omat olosuhteet.

Monet nykyiset ja mahdolliset sijoittajat, lainanantajat ja muut luottoa antavat tahot eivät pysty pyytämään raportoivia yhteisöjä toimittamaan informaatiota suoraan niille, ja ne joutuvat pitkälti täyttämään taloudellisen informaation tarpeensa yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen avulla. Tästä johtuen ne ovat ensisijaisia käyttäjiä, joille yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös on kohdistettu. Tilinpäätös laaditaan sellaisia käyttäjiä varten, joilla on kohtuullinen liiketoiminnan ja taloudellisen toiminnan tuntemus ja jotka tarkastelevat ja analysoivat informaatiota huolellisesti. Joskus jopa asiaa hyvin tuntevat ja huolelliset käyttäjät saattavat tarvita neuvontaa ymmärtääkseen monimutkaisia taloudellisia ilmiöitä koskevaa informaatiota.

▼M5

►M31 *Liitetiedot* sisältävät informaatiota, joka esitetään taseessa, voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa), ◄ oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettävien tietojen lisäksi. Liitetiedoissa esitetään sanallisia kuvauksia tai erittelyjä kyseisiin laskelmiin sisältyvistä eristä sekä informaatiota eristä, jotka eivät ole merkittävissä näihin laskelmiin.

▼M53

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

Muita laajan tuloksen eriä ovat:

▼M31

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

(b) etuuspohjaisten järjestelyjen uudelleen määrittämisestä johtuvat erät (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*);

▼M5

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

▼M53

(d) voitot ja tappiot oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyistä sijoituksista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattaviksi IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* kappaleen 5.7.5 mukaisesti;

(da) voitot ja tappiot rahoitusvaroista, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti;

▼M53

(e) tehokas osuus suojausinstrumenteista johtuvista voitoista ja tappioista rahavirran suojauksessa sekä voitot ja tappiot suojausinstrumenteista, jotka suojaavat oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjä sijoituksia, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti (ks. IFRS 9:n luku 6);

(f) velan luottoriskin muutoksista johtuva käyvän arvon muutos tietyistä veloista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi (ks. IFRS 9:n kappale 5.7.7);

(g) optioiden aika-arvon arvonmuutokset, kun optiosopimuksen perusarvo ja aika-arvo erotetaan toisistaan ja suojausinstrumentiksi määritetään vain perusarvon muutokset (ks. IFRS 9:n luku 6);

(h) termiinisopimusten korko-osuuden arvonmuutokset, kun termiinisopimuksen korko-osuus ja spot-osuus erotetaan toisistaan ja suojausinstrumentiksi määritetään vain spot-osuuden muutokset, sekä rahoitusinstrumentin eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion arvon muutokset, kun ne jätetään ulkopuolelle määritettäessä kyseinen rahoitusinstrumentti suojausinstrumentiksi (ks. IFRS 9:n luku 6).

▼M5

Omistajat ovat omaksi pääomaksi luokiteltujen instrumenttien haltijoita.

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

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

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

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

TILINPÄÄTÖS

Tilinpäätöksen tarkoitus

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

(a) varoista;

(b) veloista;

(c) omasta pääomasta;

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

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

(f) rahavirroista.

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

Tilinpäätöskokonaisuus

▼M49

10 Tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat seuraavat osat:

a) tase kauden lopussa;

b) kauden voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma;

c) laskelma oman pääoman muutoksista kauden aikana;

d) kauden rahavirtalaskelma;

e) liitetiedot, jotka sisältävät merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja muuta selittävää tietoa;

(ea) edellistä kautta koskevat vertailutiedot kappaleissa 38 ja 38A tarkemmin määrättävällä tavalla; ja

f) tase edellisen kauden alussa, kun yhteisö soveltaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, tekee tilinpäätöksen eriin takautuvan oikaisun tai muuttaa tilinpäätöksen erien luokittelua kappaleiden 40A–40D mukaisesti.

Yhteisö voi käyttää laskelmistaan myös muita kuin tässä standardissa käytettyjä nimityksiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman” sijaan otsikkoa ”laaja tuloslaskelma”.

▼M31

10A Yhteisö saa esittää yhden voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman siten, että voitto tai tappio ja muut laajan tuloksen erät esitetään kahdessa osassa. Osat on esitettävä yhdessä siten, että ensin esitetään voittoa tai tappiota koskeva osa ja välittömästi sen jälkeen muita laajan tuloksen eriä koskeva osa. Yhteisö saa esittää voittoa tai tappiota koskevan osan erillisessä voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa. Jos näin tehdään, erillisen voittoa tai tappiota osoittavan laskelman on välittömästi edellettävä laajaa tulosta esittävää laskelmaa, jonka on lähdettävä voitosta tai tappiosta.

▼M5

11 Yhteisön on esitettävä kaikki tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat tilinpäätöslaskelmat samanarvoisina.

▼M31

———————

▼M5

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

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

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

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

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

Yleiset piirteet

Oikean kuvan antaminen ja IFRS-standardien noudattaminen

▼M68

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

▼M5

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

▼M5

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

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

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

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

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

▼M68

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

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

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

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

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

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

▼M5

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

▼M5

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

▼M68

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

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

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

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

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

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

▼M5

Toiminnan jatkuvuus

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

▼M5

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

Suoriteperuste

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

▼M68

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

▼M5

Olennaisuus ja erien yhdistäminen

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

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

▼M49

30A Tätä standardia ja muita IFRS-standardeja soveltaessaan yhteisön on päätettävä – kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen – kuinka se yhdistää tietoa tilinpäätöksessä, johon luetaan myös liitetiedot. Yhteisö ei saa huonontaa tilinpäätöksensä ymmärrettävyyttä häivyttämällä olennaista informaatiota epäolennaisen informaation joukkoon tai yhdistämällä olennaisia eriä, jotka ovat luonteeltaan tai tarkoitukseltaan erilaisia.

31 Joissakin IFRS-standardeissa määrätään tiedoista, jotka on sisällytettävä tilinpäätökseen, johon luetaan myös liitetiedot. Yhteisön ei tarvitse esittää tilinpäätöksessään tiettyä IFRS-standardissa vaadittavaa tietoa, jos informaatio, joka annetaan esittämällä kyseinen tieto, ei ole olennaista. Näin on, vaikka kyseinen IFRS-standardi sisältäisi luettelon nimenomaisista vaatimuksista tai ne kuvattaisiin vähimmäisvaatimuksina. Yhteisön on myös harkittava lisätietojen antamista silloin, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

▼M5

Erien vähentäminen toisistaan

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

▼M5

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

▼M52

34 IFRS 15:ssä *Myyntituotot asiakassopimuksista* vaaditaan yhteisöä kirjaamaan asiakassopimuksista saatavat myyntituotot vastikemääränä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu luvattujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista vastaan. Kirjattavien myyntituottojen määrässä otetaan huomioon mahdolliset yhteisön myöntämät paljousalennukset ja muut alennukset. Yhteisö toteuttaa tavanomaisessa toiminnassaan muitakin liiketoimia, jotka eivät synnytä myyntituottoja vaan ovat pääasiallisen tuloa tuottavan toiminnan kannalta poikkeuksellisia. Yhteisö esittää tällaisten liiketoimien tulokset vähentämällä toisistaan tuotot ja vastaavat samasta liiketoimesta johtuvat kulut, kun tämä esittämistapa kuvastaa liiketoimen tai muun tapahtuman tosiasiallista sisältöä. Esimerkiksi:

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

▼M5

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

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

Raportointitiheys

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

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

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

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

▼M5

Vertailutiedot

▼M36

Vähimmäisvertailutiedot

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

38A **Yhteisön on esitettävä vähintään kaksi tasetta, kaksi voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavaa laskelmaa, kaksi erillistä voittoa tai tappiota osoittavaa laskelmaa (jos ne esitetään), kaksi rahavirtalaskelmaa ja kaksi oman pääoman muutoksia osoittavaa laskelmaa sekä niihin liittyvät liitetiedot.**

38B Edellisen kauden (tai edellisten kausien) tilinpäätökseen sisältyvä kertova informaatio on joissakin tapauksissa edelleen merkityksellistä tarkasteltavana olevalla kaudella. Yhteisö esimerkiksi esittää tarkasteltavana olevan kauden tilinpäätöksessä yksityiskohtaiset tiedot oikeudenkäynnistä, jonka tulos oli epävarma edellisen raportointikauden lopussa ja joka on edelleen ratkaisematta. Tieto siitä, että epävarmuus oli olemassa jo edellisen raportointikauden lopussa, ja siitä, miten kauden aikana on toimittu sen poistamiseksi, voi olla hyödyllinen käyttäjille.

Lisäksi esitettävät vertailutiedot

38C Yhteisö voi esittää IFRS-standardien edellyttämien vähimmäisvertailutietojen lisäksi myös muita vertailutietoja edellyttäen, että nämä tiedot on tuotettu IFRS-standardien mukaisesti. Nämä vertailutiedot voivat koostua yhdestä tai useammasta kappaleessa 10 tarkoitetusta laskelmasta, mutta niiden ei tarvitse muodostaa tilinpäätöskokonaisuutta. Tällaisessa tapauksessa yhteisön on esitettävä kyseisiin lisälaskelmiin liittyvät liitetiedot.

38D Yhteisö voi esimerkiksi esittää kolmannen voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman (jolloin se esittää tarkasteltavana olevan kauden, edellisen kauden ja niiden lisäksi yhden vertailukauden). Yhteisön ei kuitenkaan tarvitse esittää kolmatta tasetta, kolmatta rahavirtalaskelmaa eikä kolmatta oman pääoman muutoksia osoittavaa laskelmaa (ts. ylimääräistä vertailukautta koskevaa tilinpäätöstä). Yhteisön täytyy esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa vertailutiedot, jotka koskevat kyseistä lisätietona esitettävää voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavaa laskelmaa.

———————

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, takautuva oikaiseminen tai luokittelun muutos

40A **Yhteisön on esitettävä kappaleessa 38A vaadittavien vähintään esitettävien vertailevien tilinpäätöslaskelmien lisäksi kolmas tase edellisen tilikauden alusta, jos:**

(a) **se soveltaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, tekee tilinpäätöksen eriin takautuvan oikaisun tai muuttaa tilinpäätöksen erien luokittelua; ja**

▼M36

(b) **takautuvalla soveltamisella, takautuvalla oikaisemisella tai luokittelun muutoksella on olennainen vaikutus taseen sisältämään informaatioon edellisen tilikauden alussa.**

40B Kappaleessa 40A kuvatuissa olosuhteissa yhteisön on esitettävä kolme tasetta:

(a) tarkasteltavana olevan kauden lopusta;

(b) edellisen kauden lopusta; ja

(c) edellisen kauden alusta.

40C Silloin kun yhteisön täytyy esittää lisätase kappaleen 40A mukaisesti, sen täytyy esittää kappaleissa 41–44 ja IAS 8:ssa vaadittavat tiedot. Sen ei kuitenkaan tarvitse esittää edellisen kauden alun avaavaan taseeseen liittyviä liitetietoja.

40D Kyseisen avaavan taseen on oltava edellisen tilikauden alusta riippumatta siitä, esitetäänkö yhteisön tilinpäätöksessä vertailutietoja sitä aikaisemmilta kausilta (kappaleen 38C sallimalla tavalla).

41 Jos yhteisö muuttaa tilinpäätöksen erien esittämistapaa tai luokittelua, sen on luokiteltava vertailuluvut uudelleen, paitsi milloin uudelleenluokittelu ei ole käytännössä mahdollista. Kun yhteisö muuttaa vertailulukujen luokittelua, sen on esitettävä (myös edellisen tilikauden alun tilanteesta):

(a) luokittelun muutoksen luonne;

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

(c) syy luokittelun muuttamiseen.

▼M5

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

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

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

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

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

▼M5

Esittämistavan johdonmukaisuus

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

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

(b) jokin IFRS-standardi edellyttää esittämistavan muuttamista.

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

RAKENNE JA SISÄLTÖ

Johdanto

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

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

Tilinpäätöksen yksilöiminen

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

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

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

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

(b) onko kyseessä yksittäisen yhteisön vai konsernin tilinpäätös;

▼M5

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

(d) IAS 21:ssä määritelty esittämisvaluutta; ja

(e) mille tasolle tilinpäätöksessä esitettävät luvut on pyöristetty.

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

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

Tase

Taseessa esitettävät tiedot

▼M49

54 Taseen on sisällettävä erät, joissa esitetään seuraavat rahamäärät:

▼M5

(a) aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;

(b) sijoituskiinteistöt;

(c) aineettomat hyödykkeet;

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

(e) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset;

▼M45

(f) IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan kuuluvat biologiset hyödykkeet;

▼M5

(g) vaihto-omaisuus;

(h) myyntisaamiset ja muut saamiset;

(i) rahavarat;

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

(k) ostovelat ja muut velat;

(l) varaukset;

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

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

▼M5

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

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

(q) omassa pääomassa esitettävä ►M11 ►C1 määräysvallattomien omistajien osuus ◄ ◄; sekä

(r) emoyhteisön omistajille kuuluva oma pääoma.

▼M49

55 Yhteisön on esitettävä taseessa muita eriä (mukaan lukien kappaleessa 54 lueteltujen erien erittelyt), otsikkoja ja välisummia, silloin kun tällä on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ymmärtämisen kannalta.

55A Kun yhteisö esittää välisummia kappaleen 55 mukaisesti, näiden välisummien on täytettävä seuraavat vaatimukset:

a) ne koostuvat eristä, jotka muodostuvat IFRS-standardien mukaisesti kirjatuista ja arvostetuista rahamääristä;

b) ne esitetään ja nimetään siten, että on selvää ja ymmärrettävää, mistä eristä välisumma koostuu;

c) ne ovat kaudesta toiseen johdonmukaisia kappaleen 45 mukaisesti; ja

d) niitä ei esitetä näkyvämmin kuin väli- ja loppusummia, joita IFRS-standardeissa vaaditaan esitettäviksi taseessa.

▼M5

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

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

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

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

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

(a) varojen luonnetta ja likvidiyttä;

(b) varojen tarkoitusta yhteisössä; ja

(c) velkojen määrää, luonnetta ja erääntymisaikaa.

▼M5

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

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin

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

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

(a) kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; ja

(b) kahdentoista kuukauden pidemmän ajan kuluessa raportointikauden päättymisestä.

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

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

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

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

▼M5

Lyhytaikaiset varat

66 Yhteisön on luokiteltava omaisuuserä lyhytaikaiseksi, kun:

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

(b) se pitää omaisuuserää ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;

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

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

Yhteisön on luokiteltava kaikki muut varat pitkäaikaisiksi.

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

▼M53

68 Yhteisön toimintasyklillä tarkoitetaan aikaa, joka kuluu tuotantoprosessissa käytettävien omaisuuserien hankkimisesta siihen, kun niistä saadaan suoritus rahavaroina. Silloin kun yhteisön tavanomainen toimintasykli ei ole selvästi todettavissa, sen kestoksi oletetaan kaksitoista kuukautta. Tavanomaisen toimintasyklin aikana myytävät, kulutettavat tai realisoitavat omaisuuserät (esimerkiksi vaihto-omaisuus ja myyntisaamiset) kuuluvat lyhytaikaisiin varoihin silloinkin, kun niitä ei odoteta realisoitavan kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä. Lyhytaikaisiin varoihin kuuluvat myös varat, joita pidetään pääasiallisesti kaupankäyntitarkoituksessa (esimerkkejä näistä ovat jotkin rahoitusvarat, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää), sekä pitkäaikaisten rahoitusvarojen lyhytaikainen osuus.

▼M5

Lyhytaikaiset velat

▼M22

69 Yhteisön on luokiteltava velka lyhytaikaiseksi, kun:

a) se odottaa suorittavansa velan tavanomaisen toimintasyklinsä aikana;

b) se pitää velkaa ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa;

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

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

Yhteisön on luokiteltava kaikki muut velat pitkäaikaisiksi.

▼M5

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

▼M53

71 Toisia lyhytaikaisia velkoja ei suoriteta osana tavanomaista toimintasykliä, mutta ne erääntyvät kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä tai niitä pidetään ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa. Esimerkkejä ovat jotkin rahoitusvelat, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää, sekkitililuotot sekä lyhytaikainen osuus pitkäaikaisista rahoitusveloista, maksettavista osingoista, tuloveroveloista ja muista ostovelkoihin kuulumattomista veloista. Rahoitusvelat, jotka ovat pitkäaikaiseksi tarkoitettua rahoitusta (ts. eivät ole osa yhteisön tavanomaisen toimintasyklin aikana käytettävää käyttöpääomaa) ja jotka eivät eräänny maksettaviksi kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä, ovat pitkäaikaisia velkoja kappaleiden 74 ja 75 mukaisin rajoituksin.

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼**M5**

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

(a) lainan uudistaminen pitkäaikaisena;

(b) pitkäaikaisen lainasopimuksen ehtojen rikkomisen korjaaminen; ja

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

Taseessa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) osakepääomasta osakelajeittain:

(i) enimmäisosakemäärä;

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼M6

80A Jos yhteisö on muuttanut luokittelua siten, että:

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

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

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

▼M31

Voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma

———————

81A Voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (laaja tuloslaskelma) on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä koskevien osien lisäksi:

(a) voitto tai tappio;

(b) muiden laajan tuloksen erien yhteismäärä;

(c) kauden laaja tulos, joka on voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien yhteismäärä.

Jos yhteisö esittää erillisen voittoa tai tappiota osoittavan laskelman, se ei esitä laajaa tulosta esittävässä laskelmassa voittoa tai tappiota koskevaa osaa.

▼M31

81B Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota koskevan osan ja muita laajan tuloksen eriä koskevan osan lisäksi seuraavat kauden voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien jakautumista koskevat erät:

(a) kauden voitto tai tappio, joka kuuluu:

(i) määräysvallattomille omistajille; ja

(ii) emoyrityksen omistajille.

(b) kauden laaja tulos, joka kuuluu:

(i) määräysvallattomille omistajille; ja

(ii) emoyrityksen omistajille.

Jos yhteisö esittää erillisen laskelman voitosta tai tappiosta, sen on esitettävä kohdassa (a) tarkoitetut tiedot kyseisessä laskelmassa.

Voittoa tai tappiota koskevassa osassa tai voittoa tai tappiota osoittavassa laskelmassa esitettävät tiedot

▼M53

82 Voittoa tai tappiota koskevan osan tai voittoa tai tappiota osoittavan laskelman on sisällettävä muissa IFRS-standardeissa vaadittavien erien lisäksi rivit, joilla esitetään seuraavat rahamäärät kaudelta:

(a) tuotot siten, että erikseen esitetään efektiivisen koron menetelmää käyttäen lasketut korkotuotot;

(aa) voitot tai tappiot, jotka aiheutuvat jaksotettuun hankintamenoon arvostettujen rahoitusvarojen kirjaamisesta pois taseesta;

(b) rahoituskulut;

(ba) IFRS 9:n luvun 5.5 mukaisesti määritetyt arvonalentumistappiot (mukaan lukien arvonalentumistappioiden peruutukset tai arvoalentumisvoitot);

(c) osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuus- ja yhteisyritysten voitosta tai tappiosta;

(ca) jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua muutetaan siirtämällä se pois jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmästä siten, että se arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti, voitto tai tappio, joka johtuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän aiemman jaksotetun hankintamenon ja sen luokittelunmuutospäivän (määritelty IFRS 9:ssä) käyvän arvon välisestä erosta;

(cb) jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua muutetaan siirtämällä se pois käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavien ryhmästä siten, että se arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio, joka siirretään tulosvaikutteiseksi;

▼M31

(d) verokulu;

(e) [poistettu]

(ea) yhtenä rahamääränä lopetettuja toimintoja koskeva kokonaismäärä (ks. IFRS 5);

(f)–(i) [poistettu]

▼M31

Muita laajan tuloksen eriä koskevassa osassa esitettävät tiedot

▼M49

82A **Muita laajan tuloksen eriä koskevassa osassa on esitettävä seuraavat kauden muita laajan tuloksen eriä koskevat rivit:**

a) muut laajan tuloksen erät (lukuun ottamatta kohdassa (b) tarkoitettuja rahamääriä) luonteensa mukaisesti luokiteltuina ja ryhmiteltyinä eriin, joita muiden IFRS-standardien mukaan:

i) ei myöhemmin siirretä tulosvaikutteisiksi; ja

ii) siirretään myöhemmin tulosvaikutteisiksi määrättyjen ehtojen täyttyessä.

b) osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osakkuus- ja yhteisyritysten muista laajan tuloksen eristä jaoteltuna osuuteen eristä, joita muiden IFRS-standardien mukaan:

i) ei myöhemmin siirretä tulosvaikutteisiksi; ja

ii) siirretään myöhemmin tulosvaikutteisiksi määrättyjen ehtojen täyttyessä.

▼M31

———————

▼M49

85 **Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) muita eriä (mukaan lukien kappaleessa 82 lueteltujen erien erittelyt), otsikkoja ja välisummia, kun tällä on merkitystä yhteisön taloudellisen tuloksen ymmärtämisen kannalta.**

85A Kun yhteisö esittää välisummia kappaleen 85 mukaisesti, näiden välisummien on täytettävä seuraavat vaatimukset:

a) ne koostuvat eristä, jotka muodostuvat IFRS-standardien mukaisesti kirjatuista ja arvostetuista rahamääristä;

b) ne esitetään ja nimetään siten, että on selvää ja ymmärrettävää, mistä eristä välisumma muodostuu;

c) ne ovat kaudesta toiseen johdonmukaisia kappaleen 45 mukaisesti; ja

d) niitä ei esitetä näkyvämmin kuin väli- ja loppusummia, joita IFRS-standardeissa vaaditaan esitettäviksi voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävässä laskelmassa (tai esittävissä laskelmissa).

85B Yhteisön on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävässä laskelmassa (tai esittävissä laskelmissa) sellaiset erät, joilla kappaleen 85 mukaisesti esitetyt välisummat täsmäytetään välisummiin, joita IFRS-standardeissa vaaditaan esitettäviksi tällaisessa laskelmassa (tai tällaisissa laskelmissa).

▼M31

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

87 Yhteisö ei saa esittää mitään tuotto- tai kulueriä satunnaisina erinä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävässä laskelmassa (tai esittävissä laskelmissa) eikä liitetiedoissa.

▼M5

Kauden voitto tai tappio

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

▼M68

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

▼M5

Muut kauden laajan tuloksen erät

▼M31

90 Yhteisön on esitettävä niiden tuloverojen määrä, jotka liittyvät kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään, luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien, joko voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa.

91 Yhteisö saa esittää muut laajan tuloksen erät joko:

(a) niihin liittyvien verovaikutusten huomioon ottamisen jälkeen, tai

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

Jos yhteisö valitsee vaihtoehdon (b), sen on jaoteltava verot toisaalta niistä eristä johtuviin veroihin, jotka saatetaan myöhemmin siirtää voittoa tai tappiota koskevaan osaan, ja toisaalta niistä eristä johtuviin veroihin, joita ei myöhemmin siirretä voittoa ja tappiota koskevaan osaan.

▼M5

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

▼M53

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

▼M31

94 Yhteisö saa esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) tai liitetiedoissa. Jos yhteisö esittää luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut liitetiedoissa, se esittää muut laajan tuloksen erät sellaisina kuin ne ovat niihin liittyvien luokittelun muutosten jälkeen.

▼M53

95 Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja syntyy esimerkiksi ulkomaisen yksikön luovutuksesta (ks. IAS 21) ja silloin, kun jokin suojattu ennakoitu rahavirta vaikuttaa voittoon tai tappioon (ks. IFRS 9:n kappale 6.5.11(d) rahavirran suojaukseen liittyen).

96 Luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja ei aiheudu IAS 16:n tai IAS 38:n mukaisesti kirjattavista uudelleenarvostusrahaston muutoksista eikä IAS 19:n mukaisesti kirjattavista etuuspohjaisten järjestelyjen uudelleen määrittämisistä johtuvista eristä. Nämä kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, eikä niitä siirretä tulosvaikutteisiksi myöhemmillä kausilla. Uudelleenarvostusrahaston muutokset voidaan myöhemmillä kausilla siirtää kertyneisiin voittovaroihin, kun omaisuuserää käytetään tai se kirjataan pois taseesta (ks. IAS 16 ja IAS 38). IFRS 9:n mukaan luokittelun muutoksesta johtuvia oikaisuja ei synny, jos rahavirran suojauksesta tai option aika-arvon (tai termiinisopimuksen korko-osuuden tai rahoitusinstrumentin eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion) kirjanpitokäsittelystä johtuu, että rahamääriä siirretään pois rahavirran suojausrahastosta tai oman pääoman erillisestä erästä ja sisällytetään suoraan jonkin omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon. Nämä rahamäärät siirretään suoraan varoihin tai velkoihin.

▼M31

Voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

▼M5

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

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

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

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

(c) aineellisista käyttöomaisuushyödykkeiden luovutukset;

(d) sijoitusten luovutukset;

(e) lopetetut toiminnot;

(f) oikeudenkäyntien seurauksena maksettavat korvaukset; sekä

(g) muut varausten peruutukset.

▼**M5**

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

▼**M31**

100 Yhteisöjä kannustetaan esittämään kappaleessa 99 tarkoitettu erittely voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävässä laskelmassa (tai esittävissä laskelmissa).

▼**M5**

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

Laskelma oman pääoman muutoksista

▼M29

Oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa esitettävät tiedot

▼M53

106 Yhteisön on esitettävä laskelma oman pääoman muutoksista kappaleessa 10 vaadittavalla tavalla. Oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa on seuraavat tiedot:

▼M29

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

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

▼M53

(c) [poistettu]

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

(i) voitosta tai tappiosta;

(ii) muista laajan tuloksen eristä; ja

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

▼M29

Oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa esitettävät tiedot

106A Yhteisön on jokaisen oman pääoman erän osalta esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa eräkohtainen analyysi muista laajan tuloksen eristä (katso kappaleen 106 kohdan (d) alakohta (ii).

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

▼M5

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

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

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

Rahavirtalaskelma

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

Liitetiedot

Rakenne

112 Liitetiedoissa on:

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

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

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

▼M49

113 Yhteisön on esitettävä liitetiedot järjestelmällisellä tavalla niin pitkälti kuin se on käytännössä mahdollista. Järjestelmällisestä tavasta päättäessään yhteisön on otettava huomioon sen vaikutus tilinpäätöksen ymmärrettävyyteen ja vertailukelpoisuuteen. Yhteisön on viitattava jokaisesta taseen, voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman (tai osoittavien laskelmien), oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman erästä mahdolliseen sitä koskevaan liitetietoinformaatioon ja päinvastoin.

▼M49

114 Seuraavat ovat esimerkkejä järjestelmällisestä liitetietojen järjestämisestä tai ryhmittelystä:

a) näkyvyyden antaminen niille toiminnan alueille, joita yhteisö pitää merkityksellisimpinä taloudellisen tuloksensa ja taloudellisen asemansa ymmärtämisen kannalta, kuten tiettyjä liiketoimintoja koskevien tietojen esittäminen yhdessä;

b) kaikkia samankaltaisesti arvostettuja eriä, kuten käypään arvoon arvostettuja varoja, koskevien tietojen esittäminen yhdessä; tai

c) voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman (tai osoittavien laskelmien) ja taseen erien järjestyksen seuraaminen, kuten:

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

ii) merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet (ks. kappale 117);

iii) taseessa, voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa), oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettyjä eriä koskevat täydentävät tiedot siinä järjestyksessä kuin kyseiset laskelmat ja erät on esitetty; ja

iv) muut tiedot, mukaan lukien:

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

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

———————

▼M5

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

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittäminen

▼M49

117 Yhteisön on esitettävä merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, jotka sisältävät seuraavaa:

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

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

▼M5

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

▼M49

119 Päättäessään tietyn tilinpäätöksen laatimisperiaatteen esittämisestä johto harkitsee, auttaisiko sen esittäminen käyttäjiä ymmärtämään, miten liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet vaikuttavat tilinpäätöksen osoittamaan taloudelliseen tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Kukin yhteisö ottaa huomioon toimintansa luonteen ja harkitsee, mitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sen tilinpäätöksen käyttäjät voisivat odottaa sen tyyppisen yhteisön esittävän. Tiettyjen laatimisperiaatteiden esittämisestä on hyötyä käyttäjille erityisesti silloin, kun nämä periaatteet on valittu IFRS-standardien sallimista vaihtoehdoista. Yksi esimerkki on tieto siitä, soveltaako yhteisö sijoituskiinteistöihinsä käyvän arvon mallia vai hankintamenomallia (ks. IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*). Joissakin IFRS-standardeissa nimenomaisesti vaaditaan tiettyjen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämistä, ja tämä käsittää myös johdon tekemät valinnat sallittujen laatimisperiaatteiden välillä. Esimerkiksi IAS 16:n mukaan on esitettävä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokkiin sovellettavat arvostusperusteet.

———————

▼M5

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

▼M49

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

▼M54

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

▼M53

(a) [poistettu]

▼M54

(b) milloin rahoitusvarojen ja, kun kyse on vuokralle antajista, vuokrasopimuksen kohteena olevien omaisuuserien omistamiseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ovat siirtyneet kaikilta olennaisilta osin toisille yhteisöille; ja

▼M53

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

(d) määrätäänkö rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimusehdoissa tiettyinä ajankohtina toteutuvista rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.

▼M5

►M32 124 Joidenkin kappaleen 122 mukaisten tietojen esittämistä vaaditaan muissa IFRS-standardeissa. Esimerkiksi IFRS 12:n *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* mukaan yhteisön on annettava tiedot harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka se on tehnyt määrittäessään, onko sillä määräysvalta toisessa yhteisössä. ◄ IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava kriteerit, joita yhteisö käyttää sijoituskiinteistön erottamiseen omassa käytössä olevasta kiinteistöstä ja kiinteistöstä, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, kun kiinteistöjen luokitteleminen on hankalaa.

Arvioihin liittyvät epävarmuustekijät

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

(a) niiden luonne, ja

(b) niiden kirjanpitoarvot raportointikauden lopussa.

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

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

▼M33

128 Kappaleen 125 mukaisia tietoja ei vaadita esitettäväksi varoista ja veloista, joihin liittyy merkittävä riski kirjanpitoarvon olennaisesta muuttumisesta seuraavan tilikauden aikana, jos ne arvostetaan raportointikauden lopussa käypään arvoon, joka perustuu toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle omaisuuserälle tai velalle noteerattuun hintaan. Tällaiset käyvät arvot voivat muuttua olennaisesti seuraavan tilikauden aikana, mutta nämä muutokset eivät johdu oletuksista tai muista raportointikauden päättymisajankohdan arvioihin liittyvistä epävarmuustekijöistä.

▼M5

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

(a) oletusten tai muiden arvioihin liittyvien epävarmuustekijöiden luonne;

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

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

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

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

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

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

▼M33

133 Muissa IFRS-standardeissa vaaditaan esittämään tilinpäätöksessä tietoja joistakin sellaisista oletuksista, joita kappale 125 muutoin edellyttäisi. Esimerkiksi IAS 37:n mukaan tilinpäätöksessä on tietyissä tapauksissa ilmoitettava tärkeimmät vastaisia tapahtumia koskevat oletukset, jotka vaikuttavat kuhunkin varausten ryhmään. IFRS 13:ssa *Käyvän arvon määrittäminen* vaaditaan, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot merkittävistä oletuksista (mukaan lukien arvostusmenetelmä(t) ja syöttötiedot), joita yhteisö käyttää määritettäessä käypään arvoon taseeseen merkittävien varojen ja velkojen käypiä arvoja.

▼M5

Pääoma

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

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

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

(i) kuvaus siitä, mitä se hallinnoi pääomana;

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M6

Omaksi pääomaksi luokitellut lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit

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

(a) yhteenlasketut määrälliset tiedot omaksi pääomaksi luokitellusta määrästä;

▼M6

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

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

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

▼M5

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

137 Yhteisön on esitettävä liitetiedoissa:

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

(b) etuosakkeille kertyneet kirjaamattomat osingot.

▼M6

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

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

(b) kuvaus yhteisön toiminnan luonteesta ja pääasiallisista toiminnoista;

(c) emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen nimi; ja

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

▼M5

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

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

▼M11

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

▼**M6**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M29**

139F Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 106 ja 107 sekä kappaleen 106A lisäämisen. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼**M32**

139H Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 12 muutettiin kappaleita 4, 119, 123 ja 124. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 12:ta.

▼**M33**

139I Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 128 ja 133. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

139J Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ja 115, lisättiin kappaleet 10A, 81A, 81B ja 82A sekä poistettiin kappaleet 12, 81, 83 ja 84. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2012 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

139K Asiakirjalla IAS 19 *Työsuhde-etuudet* (muutettu kesäkuussa 2011) muutettiin kappaleeseen 7 sisältyvää ”muiden laajan tuloksen erien” määritelmää ja kappaletta 96. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 19:ää (muutettu kesäkuussa 2011).

▼**M36**

139L Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaleita 10, 38 ja 41, poistettiin kappaleet 39–40 sekä lisättiin kappaleet 38A–38D ja 40A–40D. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M52**

139N Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 34. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M53**

139O Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ja 123 sekä poistettiin kappaleet 139E, 139G and 139M. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M49**

139P Joulukuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva hanke* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 ja 122, lisättiin kappaleet 30A, 55A ja 85A–85B sekä poistettiin kappaleet 115 ja 120. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisöjen ei tarvitse esittää näiden muutosten osalta IAS 8:n kappaleissa 28–30 vaadittavia tietoja.

▼**M54**

139Q Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaletta 123. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M68**

139S Vuonna 2018 julkaistulla asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* muutettiin kappaleita 7, 15, 19–20, 23–24, 28 ja 89. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö soveltaa samanaikaisesti kaikkia muita asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* tehtyjä muutoksia. Yhteisön on sovellettava IAS 1:n muutoksia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisö kuitenkin toteaa, ettei takautuva soveltaminen olisi käytännössä mahdollista tai että siitä aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, sen on sovellettava IAS 1:n muutosta IAS 8:n kappaleisiin 23–28, 50–53 ja 54F perustuvalla tavalla.

▼**M69**

139T Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Olennaisen määritelmä* (muutokset IAS 1:een ja IAS 8:aan) muutettiin IAS 1:n kappaletta 7 ja IAS 8:n kappaletta 5 sekä poistettiin IAS 8:n kappale 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M5**

IAS 1:N (UUDISTETTU 2003) KUMOAMINEN

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

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 2

Vaihto-omaisuus

TAVOITE

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

SOVELTAMISALA

▼M53

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

a) [poistettu]

b) rahoitusinstrumentit (ks. IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* ja IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*); ja

▼B

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

3. Tätä standardia ei sovelleta seuraavanlaiseen vaihto-omaisuuteen:

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

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

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

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

▼B

MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vaihto-omaisuutta ovat omaisuuserät, jotka:

a) on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa;

b) ovat käsiteltävinä tuotantoprosessissa tällaista myyntiä varten; tai

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

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

▼M33

Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)

7. Nettorealisointiarvo viittaa siihen nettorahamäärään, jonka yhteisö odottaa saavansa myydessään vaihto-omaisuuden tavanomaisessa liiketoiminnassa. Käypä arvo kuvastaa hintaa, johon tavanmukainen liiketoimi saman vaihto-omaisuuden myymiseksi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä kyseisen vaihto-omaisuuden pääasiallisilla (tai suotuisimmilla) markkinoilla. Ensiksi mainittu on yhteisökohtainen arvo; jälkimmäinen ei. Vaihto-omaisuuden nettorealisointiarvo voi olla erisuuruinen kuin myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo.

▼M52

8. Vaihto-omaisuus käsittää ostetut ja myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet, joihin kuuluvat esimerkiksi vähittäiskauppiaan ostamat myytäväksi tarkoitetut kauppatavarat taikka myytäväksi tarkoitetut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Yhteisön valmistamat valmiit tuotteet ja tuotannossa olevat keskeneräiset tuotteet kuuluvat myös vaihto-omaisuuteen, joka niiden lisäksi sisältää tuotantoprosessissa käytettäväksi tarkoitetut raaka-aineet ja tarvikkeet. Asiakassopimuksen täyttämisestä aiheutuvat menot, jotka eivät johda vaihto-omaisuuden (tai jonkin muun standardin soveltamisalaan kuuluvien omaisuuserien) syntymiseen, käsitellään kirjanpidossa IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti.

▼B

VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTAMINEN

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

Vaihto-omaisuuden hankintameno

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

Ostomenot

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

▼B

Valmistusmenot

▼M54

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

▼B

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

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

Muut menot

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

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

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

▼B

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

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

d) myynnin menot.

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

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

Palvelujen tuottajan vaihto-omaisuuden hankintameno

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

Biologisista hyödykkeistä korjatun vaihto-omaisuuden hankintameno

▼M8

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

▼B

Hankintamenon määrittämismenetelmät

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

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

▼B

Hankintamenon selvittämistavat

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

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

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

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

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

Nettorealisointiarvo

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

▼M52

29. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi toteutetaan yleensä hyödykekohtaisesti. Joissakin tapauksissa voi kuitenkin olla asianmukaista yhdistää samankaltaisia tai toisiinsa liittyviä hyödykkeitä. Tämä voi koskea esimerkiksi hyödykkeitä, jotka kuuluvat samaan tuotelinjaan, joilla on sama tarkoitusperä tai lopullinen käyttötarkoitus, joita valmistetaan ja myydään samalla maantieteellisellä alueella ja joita ei ole käytännössä mahdollista arvioida erillään muista kyseisen tuotelinjan hyödykkeistä. Vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamiseksi tehtäviä kulukirjauksia ei ole soveliasta tehdä vaihto-omaisuusryhmittäin, esimerkiksi kaikista valmiista tuotteista tai jonkin toimintasegmentin koko vaihto-omaisuudesta.

▼B

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

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

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

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

KULUKSI KIRJAAMINEN

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

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

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

36. Tilinpäätöksessä on esitettävä:

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

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

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

d) kaudella kuluksi kirjattu vaihto-omaisuuden määrä;

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

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

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

h) velkojen vakuutena olevan vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo.

▼M52

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

▼B

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

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

VOIMAANTULO

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

▼M33

40C. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 6 sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja kappaletta 7. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M52**

40E. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 2, 8, 29 ja 37 sekä poistettiin kappale 19. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M53**

44F. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 2 ja poistettiin kappaleet 40A, 40B ja 40D. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M54**

40G. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaletta 12. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**B**

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

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

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

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 7

Rahavirtalaskelmat

TAVOITE

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

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

SOVELTAMISALA

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

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

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

RAHAVIRTAINFORMAATION HYÖDYT

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

▼B

nykyarvon arvioimiseen ja vertailuun. Se myös parantaa eri yhteisöjen toiminnan tulosta koskevan raportoinnin vertailukelpoisuutta, sillä se eliminoi samojen liiketoimien ja muiden tapahtumien erilaisen kirjanpitokäsittelyn vaikutukset.

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

MÄÄRITELMÄT

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Käteisvarat sisältävät käteisen rahan ja vaadittaessa maksettavat talletukset.

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

Rahavirrat ovat rahavarojen virtausta yhteisöön ja pois yhteisöstä.

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

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

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

Rahavarat

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

▼B

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

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

RAHAVIRTALASKELMAN ESITTÄMINEN

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

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

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

Liiketoiminta

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

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

a) tavaroiden ja palvelujen myynnistä saadut maksut;

b) rojalteista, palkkioista ja muista tuotoista saadut maksut;

▼B

c) tavaroiden ja palvelujen toimittajille suoritetut maksut;

d) henkilöstölle ja henkilöstöön kuuluvien puolesta suoritetut maksut;

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

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

g) kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä sopimuksista saadut ja suoritetut maksut.

▼M8

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

▼B

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

Investoinnit

▼M22

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

▼B

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

Rahoitus

▼M54

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

▼B

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

b) yhteisön osakkeiden hankkimisesta tai lunastamisesta omistajille suoritetut maksut;

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

d) suoritetut velkojen lyhennykset; ja

▼M54

e) vuokralle ottajan suorittamat vuokrasopimuksesta johtuvaa velkaa pienentävät maksut.

▼B

LIIKETOIMINNAN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

18. Yhteisön on esitettävä liiketoiminnan rahavirrat käyttäen joko:

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

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

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

a) yhteisön kirjanpidosta; tai

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

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

ii) muilla erillä, joihin ei liity maksutapahtumaa; ja

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

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

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

b) erät, joihin ei liity maksutapahtumaa, kuten poistot, varaukset, laskennalliset verot, realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot, osakkuusyritysten jakamattomat voittovarat ja ►M11 ►C1 määräysvallattomien omistajien osuudet ◄ ◄; sekä

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

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

INVESTOINTIEN JA RAHOITUKSEN RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN

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

▼B

RAHAVIRTOJEN ESITTÄMINEN NETTOMÄÄRÄISINÄ

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

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

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

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

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

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

c) kiinteistöjen omistajien puolesta perityt ja heille tilitettävät vuokrat.

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

a) pääomia, jotka liittyvät luottokorttiasiakkaisiin;

b) sijoitusten ostoa ja myyntiä; ja

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

24. Rahoituslaitos saa esittää seuraavista toiminnoista johtuvat rahavirrat nettomääräisinä:

a) määräaikaistalletusten vastaanottamisesta ja suorittamisesta johtuvat maksut;

b) talletusten tekeminen muihin rahoituslaitoksiin ja niiden nostaminen; sekä

c) asiakkaille annetut rahalainat sekä niiden takaisinmaksut.

ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISET RAHAVIRRAT

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

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

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

▼B

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

29. [poistettu]

30. [poistettu]

KOROT JA OSINGOT

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

▼M1

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

▼B

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

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

TULOVEROT

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

▼B

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

SIJOITUKSET TYTÄR-, OSAKKUUS- JA YHTEISYRITYKSIIN

▼M32

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

38. Yhteisö, joka soveltaa pääomaosuusmenetelmää osuuteensa osakkuus- tai yhteisyrityksessä, sisällyttää rahavirtalaskelmaansa rahavirrat, jotka koskevat sen sijoituksia osakkuus- tai yhteisyritykseen, sekä varojen jakamiset ja muut sen itsensä ja osakkuus- tai yhteisyrityksen väliset suoritetut tai saadut maksut.

▼M11

OMISTUSOSUUKSIEN MUUTOKSET TYTÄRYRITYKSISSÄ JA MUISSA LIIKETOIMINNOISSA

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

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

a) maksettu tai saatu kokonaisvastike;

b) rahavaroista koostuva osuus vastikkeesta;

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

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

▼M38

40A. IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös* määritellyn sijoitusyhteisön ei tarvitse soveltaa kappaletta 40(c) tai 40(d) tytäryrityssijoitukseen, joka on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

▼M11

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

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

▼M38

42A. Rahavirrat, jotka johtuvat sellaisista omistusosuuden muutoksista tytäryrityksessä, jotka eivät aiheuta määräysvallan menetystä, on luokiteltava rahoituksen rahavirroiksi, paitsi jos tytäryrityksen omistaa IFRS 10:ssä määritelty sijoitusyhteisö ja se on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

42B. Sellaiset omistusosuuden muutokset tytäryrityksessä, jotka eivät aiheuta määräysvallan menetystä, esimerkiksi tilanne, jossa emoyritys myöhemmin ostaa tai myy tytäryrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, käsitellään kirjanpidossa omaa pääomaa koskevina liiketoimina (ks. IFRS 10), paitsi jos tytäryrityksen omistaa sijoitusyhteisö ja se on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Näin ollen tästä johtuvat rahavirrat luokitellaan samalla tavalla kuin muut kappaleessa 17 kuvatut liiketoimet omistajien kanssa.

▼B

LIIKETOIMET, JOIHIN EI LIITY MAKSUTAPAHTUMAA

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

▼M54

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

a) omaisuuserien hankkiminen suoraan velkaa vastaan tai vuokrasopimuksella;

▼B

b) yhteisön hankkiminen osakeantia käyttäen; ja

c) velan muuttaminen omaksi pääomaksi.

▼M58

RAHOITUKSESTA JOHTUVIEN VELKOJEN MUUTOKSET

44A. Yhteisön on esitettävä tietoja, jotka antavat tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuuden arvioida rahoituksesta johtuvien velkojen muutoksia, mukaan lukien sekä rahavirroista aiheutuvat muutokset että muutokset, joihin ei liity rahavirtaa.

44B. Siltä osin kuin on tarpeellista kappaleen 44A vaatimuksen täyttämiseksi, yhteisön on esitettävä seuraavat rahoituksesta johtuvien velkojen muutokset:

a) rahoituksen rahavirroista aiheutuvat muutokset;

b) muutokset, jotka aiheutuvat tytäryrityksiä tai muita liiketoimintoja koskevan määräysvallan saamisesta tai menettämisestä;

c) valuuttakurssien muutosten vaikutus;

d) käypien arvojen muutokset; ja

e) muut muutokset.

44C. Rahoituksesta johtuvat velat ovat velkoja, joista syntyneet rahavirrat on luokiteltu tai joista tulevaisuudessa syntyvät rahavirrat luokitellaan rahavirtalaskelmassa rahoituksen rahavirroiksi. Lisäksi kappaleen 44A mukainen vaatimus tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskee myös rahoitusvarojen (esimerkiksi varojen, jotka suojaavat rahoituksesta johtuvia velkoja) muutoksia, jos kyseisistä rahoitusvaroista syntyneet rahavirrat on sisällytty tai tulevaisuudessa syntyvät rahavirrat sisällytetään rahoituksen rahavirtoihin.

44D. Yksi tapa täyttää kappaleen 44A mukainen vaatimus tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on esittää taseeseen sisältyvien rahoituksesta johtuvien velkojen alkusaldon ja loppusaldon välinen täsmäytyslaskelma, joka sisältää kappaleessa 44B yksilöidyt muutokset. Silloin kun yhteisö esittää tällaisen täsmäytyslaskelman, sen on annettava riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista yhdistää täsmäytyslaskelmaan sisältyvät erät taseeseen ja rahavirtalaskelmaan.

44E. Jos yhteisö esittää kappaleessa 44A vaadittavat tiedot yhdessä muiden varojen ja velkojen muutoksia koskevien tietojen kanssa, sen on esitettävä rahoituksesta johtuvien velkojen muutokset erillään muiden varojen ja velkojen muutoksista.

▼B

RAHAVAROJEN OSATEKIJÄT

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

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

▼B

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

MUUT ESITETTÄVÄT TIEDOT

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

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

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

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

▼M32

_____

▼B

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

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

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

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

VOIMAANTULO

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

▼**M11**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M32**

57. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaleita 37, 38 ja 42B sekä poistettiin kappale 50(b). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼**M38**

58. Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 42A ja 42B sekä lisättiin kappale 40A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisö*t sisältyviä muutoksia.

▼**M54**

59. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaleita 17 ja 44. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M58**

60. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla *Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva hanke* (muutokset IAS 7:ään) lisättiin kappaleet 44A–44E. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Kun yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran, sen ei tarvitse esittää vertailutietoja aiemmilta kausilta.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 8

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

TAVOITE

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

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

SOVELTAMISALA

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

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

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

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

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

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

a) IFRS-standardit;

b) IAS-standardit; ja

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

▼M69

Olennainen määritellään IAS 1:n kappaleessa 7, ja sitä käytetään tässä standardissa samassa merkityksessä.

▼B

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

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

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

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

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

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

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

a) takautuvan soveltamisen tai oikaisemisen vaikutukset eivät ole määritettävissä;

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

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

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

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

   muusta informaatiosta.

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

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

▼B

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

▼M69

6 [poistettu]

▼B

TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISPERIAATTEET

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinta ja soveltaminen

▼M8

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

▼B

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

▼M8

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

▼B

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

a) merkityksellistä käyttäjille taloudellisessa päätöksenteossa; ja

b) luotettavaa siten, että tilinpäätös:

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

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

iii) on puolueetonta, ts. vääristymätöntä;

iv) on tuotettu varovaisuutta noudattaen; ja

v) on täydellistä kaikilta olennaisilta osin.

▼M8

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

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

▼M68

(b) **Taloudellisen raportoinnin käsitteellisessä viitekehyksessä (Käsitteellinen viitekehys)† annetut varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ja kirjauskriteerit sekä niiden arvostukseen liittyvät käsitteet.**

▼B

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

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden johdonmukaisuus

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

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

14. Yhteisö saa muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta vain, jos

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

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

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

16. Seuraavat eivät ole tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia:

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

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

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

▼B

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

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten toteuttaminen

19. Kappaleessa 23 esitetyin rajoituksin:

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

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

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

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

Takautuva soveltaminen

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

Rajoitukset takautuvalle soveltamiselle

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

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

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

▼B

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

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

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

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

a) kyseisen standardin tai tulkinnan otsikko;

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

c) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne;

d) kuvaus siirtymäsäännöistä, mikäli tällaisia on;

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

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

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

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

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

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

▼B

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

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

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen luonne;

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

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

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

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

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

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

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

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

a) tämä seikka; ja

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

31. Kappaleen 30 noudattamiseksi yhteisö harkitsee seuraavien tietojen esittämistä:

a) uuden standardin tai tulkinnan otsikko;

b) tulossa olevan tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen tai muutosten luonne;

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

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

e) joko:

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

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

▼B

KIRJANPIDOLLISTEN ARVIOIDEN MUUTOKSET

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

a) luottotappiot;

b) vaihto-omaisuuden epäkuranttius;

c) rahoitusvarojen tai -velkojen käypä arvo;

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

e) takuuvelvoitteet.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

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

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

VIRHEET

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

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

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

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

Rajoitukset takautuvalle oikaisemiselle

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

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

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

▼B

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

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

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

Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden esittäminen tilinpäätöksessä

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

a) aikaisempia kausia koskevan virheen luonne;

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

i) kuhunkin tilinpäätöksen erään, johon se vaikuttaa; ja

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

c) korjauksen määrä aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän kauden alussa; ja

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

Näitä tietoja ei tarvitse toistaa myöhempien kausien tilinpäätöksissä.

KUN TAKAUTUVA SOVELTAMINEN JA OIKAISEMINEN EI OLE KÄYTÄNNÖSSÄ MAHDOLLISTA

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

▼B

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

▼M33

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

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

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

muusta informaatiosta. Tietyn tyyppisiä arvioita (esim. käypä arvo, jota määritettäessä käytetään merkittäviä muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja) tehtäessä näitä informaatiotyyppejä ei ole käytännössä mahdollista erottaa toisistaan. Silloin kun takautuva soveltaminen tai oikaiseminen edellyttäisi sellaista merkittävää arviota, jota tehtäessä näitä informaatiotyyppejä on mahdotonta erottaa toisistaan, uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta ei ole käytännössä mahdollista soveltaa takautuvasti tai aikaisempia kausia koskevaa virhettä ei ole käytännössä mahdollista korjata takautuvasti.

▼M53

53. Kun uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan aikaisempaan kauteen tai kun korjataan aikaisempia kausia koskevia rahamääriä, ei pitäisi käyttää jälkiviisautta tehtäessä oletuksia siitä, mitkä johdon aikomukset olisivat olleet aikaisemmalla kaudella, eikä myöskään arvioitaessa aikaisemmalla kaudella kirjattuja, määritettyjä tai tilinpäätöksessä esitettyjä lukuja. Kun yhteisö esimerkiksi korjaa aikaisempia kausia koskevan virheen, joka liittyy henkilöstön kertyneitä sairauslomia koskevan velvoitteen laskemiseen IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti, se ei ota huomioon informaatiota seuraavan kauden aikaisesta tavallista vakavammasta influenssajaksosta, joka on tullut tietoon vasta sen jälkeen, kun edellisen tilikauden tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi. Vaikka aikaisemmilta kausilta esitettävien vertailutietojen oikaiseminen edellyttää usein merkittävien arvioiden tekemistä, tämä ei estä vertailutietojen oikaisemista tai korjaamista luotettavasti.

▼M68

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼B

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

▼M33

54C. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen* muutettiin kappaletta 52. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M53

54E. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit* muutettiin kappaletta 53 ja poistettiin kappaleet 54A, 54B ja 54D. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M68

54F. Vuonna 2018 julkaistulla asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* muutettiin kappaleita 6 ja 11(b). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö soveltaa samanaikaisesti kaikkia muita asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* tehtyjä muutoksia. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 6 ja 11(b) tehtyjä muutoksia takautuvasti tämän standardin mukaisesti. Jos yhteisö kuitenkin toteaa, ettei takautuva soveltaminen olisi käytännössä mahdollista tai että siitä aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, sen on sovellettava kappaleisiin 6 ja 11(b) tehtyjä muutoksia tämän standardin kappaleisiin 23–28 perustuvalla tavalla. Jos minkä tahansa asiakirjaan *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* sisältyvän muutoksen takautuvasta soveltamisesta aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisön on tämän standardin kappaleita 23–28 soveltaessaan luettava kaikki viittaukset ”ei käytännössä mahdolliseen” kappaleen 27 viimeistä virkettä lukuun ottamatta siten, että ne tarkoittavat ”aiheuttaa kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja”, ja viittaukset ”käytännössä mahdolliseen” siten, että ne tarkoittavat ”mahdollista ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja”.

54G. Jos yhteisö ei sovella IFRS 14:ää *Regulatory Deferral Accounts*, sen on soveltaessaan kappaletta 11(b) hintasäänneltyyn toimintaan liittyviin saldoihin (regulatory account balances) edelleen tukeuduttava *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskeviin yleisiin perusteisiin* ([1]) sisältyviin määritelmiin, kirjaamiskriteereihin ja arvostukseen liittyviin käsitteisiin ja arvioitava niiden soveltuvuutta *Käsitteellisessä viitekehyksessä* esitettyjen sijaan. Hintasäänneltyyn toimintaan liittyvä saldo (regulatory account balance) on minkä tahansa sellaisen kulutilin (tai tuottotilin) saldo, jota ei kirjata toisen sovellettavan IFRS-standardin mukaisesti omaisuuseräksi tai velaksi mutta jonka hintoja sääntelevä taho ottaa huomioon tai joka sen odotetaan ottavan huomioon määrittäessään hintaa (tai hintoja), joka voidaan periä asiakkailta. Hintoja sääntelevä taho on valtuudet omaava taho, jolla on lakiin tai määräykseen perustuva oikeus määrätä yhteisöä sitova hinta tai hinnan vaihteluväli. Hintoja sääntelevä taho voi olla kolmas osapuoli tai yhteisön lähipiiriin kuuluva taho, mukaan lukien yhteisön oma hallintoelin, jos kyseinen taho on lain tai määräyksen perusteella velvollinen asettamaan hinnat sekä asiakkaiden etu huomioon ottaen että yhteisön yleisen taloudellisen elinkelpoisuuden turvaamiseksi.

▼M69

54H Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Olennaisen määritelmä* (muutokset IAS 1:een ja IAS 8:aan) muutettiin IAS 1:n kappaletta 7 ja IAS 8:n kappaletta 5 sekä poistettiin IAS 8:n kappale 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

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

56. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

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

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

([1]) Viittaus koskee IASC:n julkaisemia ja IASB:n vuonna 2001 hyväksymiä *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevia yleisiä perusteita.*

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 10

▼M5

Raportointikauden päättymispäivän jälkeiset tapahtumat

▼B

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä:

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

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

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

SOVELTAMISALA

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

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

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

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

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

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

▼B

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

Esimerkki

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

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

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

Esimerkki

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

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

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

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

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

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

▼M53

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

▼B

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

▼M53

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

i) raportointikauden päättymisen jälkeen tapahtunut asiakkaan konkurssi yleensä vahvistaa, että saaminen kyseiseltä asiakkaalta oli luottoriskin vuoksi arvoltaan alentunut raportointikauden päättymispäivänä;

▼B

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

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

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

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

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

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

►M33 11. Esimerkki raportointikauden päättymisen jälkeisestä tapahtumasta, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, on sijoitusten käyvän arvon alentuminen raportointikauden päättymispäivän ja sen päivän välillä, jona tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Käyvän arvon alentuminen ei yleensä liity sijoituksen raportointikauden päättymispäivän tilanteeseen vaan kuvastaa myöhemmin syntyneitä olosuhteita. ◄ Tämän vuoksi yhteisö ei oikaise tilinpäätökseen merkittyjä sijoituksia. Yhteisö ei myöskään päivitä muita sijoituksista annettuja ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ tietoja, joskin se saattaa joutua antamaan lisätietoja kappaleen 21 perusteella.

▼B

Osingot

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

▼M17

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

▼B

TOIMINNAN JATKUVUUS

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

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

16. IAS 1 vaatii tiettyjen tietojen esittämistä, jos:

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

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

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Päivä, jona tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi

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

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

►M5 Raportointikauden päättymispäivän ◄ olosuhteita koskevien tietojen päivittäminen

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

▼B

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

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

▼M69

21. **Jos sellaiset raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista, ovat olennaisia, niiden esittämättä jättämisen voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät tiettyä raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota sisältävän tilinpäätöksen perusteella. Yhteisön on näin ollen esitettävä seuraavat tiedot kaikista olennaisista raportointikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien ryhmistä, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei ole oikaistu:**

a) **tapahtuman luonne; ja**

b) **arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta tai toteamus, ettei arviota ole mahdollista tehdä.**

▼B

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

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

b) toiminnon lopettamista koskevasta suunnitelmasta tiedottaminen;

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

VOIMAANTULO

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

▼M33

23A. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaletta 11. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M53

23B. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit* muutettiin kappaletta 9. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M69

23C. Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Olennaisen määritelmä* (muutokset IAS 1:een ja IAS 8:aan) muutettiin kappaletta 21. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 1:n kappaleeseen 7 ja IAS 8:n kappaleisiin 5 ja 6 sisältyvään olennaisen määritelmään tehtyjä muutoksia.

▼B

IAS 10:N (UUDISTETTU 1999) KUMOAMINEN

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

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 11

Pitkäaikaishankkeet

TAVOITE

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

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava pitkäaikaishankkeiden käsittelyyn toimittajaosapuolen tilinpäätöksessä.

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

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

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

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

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

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

▼B

5. Tässä standardissa pitkäaikaishankkeisiin luetaan myös:

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

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

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

PITKÄAIKAISHANKKEIDEN YHDISTÄMINEN JA JAKAMINEN

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

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

a) jokaisesta omaisuuserästä on tehty erillinen tarjous;

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

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

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

a) hankkeista on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena;

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

c) hankkeet toteutetaan samanaikaisesti tai välittömästi peräkkäin.

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

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

▼B

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

HANKKEEN TULOT

11. Hankkeen tuloihin on sisällytettävä:

a) alkuperäinen sopimuksen mukainen tulon määrä; ja

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

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

ii) ne ovat luotettavasti määritettävissä.

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

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

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

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

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

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

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

b) tulot ovat määritettävissä luotettavasti.

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

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

▼B

b) asiakkaan todennäköisesti hyväksymä lisäveloitus on määritettävissä luotettavasti.

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

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

b) saatavat kannustimet ovat määritettävissä luotettavasti.

HANKKEEN MENOT

16. Hankkeen menoihin on sisällytettävä:

a) tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot;

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

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

17. Tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyviä menoja ovat:

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

b) valmistuksessa käytettyjen materiaalien hankintameno;

c) hankkeessa käytettyjen koneiden ja laitteiden poistot;

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

e) koneiden ja laitteiden vuokrausmenot;

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

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

h) kolmansien osapuolien vaatimukset.

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

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

a) vakuutukset;

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

▼B

c) valmistuksen yleismenot.

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

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

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

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

b) myynnin menot;

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

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

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

HANKKEEN TUOTTOJEN JA KULUJEN KIRJAAMINEN

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

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

a) hankkeen kokonaistulo on määritettävissä luotettavasti;

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien valmistettavaa omaisuuserää;

b) saatava vastike; sekä

c) maksutapa ja maksuehdot.

▼B

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

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

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

b) suoritettua työtä koskevat selvitykset; tai

c) hanketyön tietyn fyysisen osuuden valmistuminen.

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

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

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

b) alihankkijoille ennakkoon suoritetut maksut alihankintasopimuksen mukaisesta työsuorituksesta.

32. Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti:

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

d) joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan; tai

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

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

ODOTETTAVISSA OLEVIEN TAPPIOIDEN KIRJAAMINEN

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

37. Tällaisen tappion suuruus määritetään riippumatta:

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

b) hankkeen valmistusasteesta; tai

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

ARVIOIDEN MUUTOKSET

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

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) hankkeen tuloista kaudella tuotoiksi kirjattu määrä;

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

c) keskeneräisten hankkeiden valmistusastetta määritettäessä käytetyt menetelmät.

▼B

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

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

b) saadut ennakot; sekä

c) pidätetty määrä.

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

42. Yhteisön on esitettävä:

a) hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta varoina taseessa; ja

b) hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille velkoina taseessa.

43. Hankkeita koskevat bruttosaamiset asiakkailta ovat seuraavien summien nettomäärä:

a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

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

44. Hankkeita koskevat bruttovelat asiakkaille ovat seuraavien erien nettomäärä:

a) toteutuneet menot ja kirjatut voitot; joista vähennetään

b) kirjatut tappiot ja työn edistymiseen perustuva laskutus

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

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

VOIMAANTULO

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

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 12

Tuloverot

TAVOITE

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

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

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

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

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

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

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava tuloverojen kirjanpitokäsittelyyn.

2. Tässä standardissa tuloveroilla tarkoitetaan kaikkia kotimaisia ja ulkomaisia veroja, jotka perustuvat verotettavaan tuloon. Tuloveroihin kuuluvat myös ne verot, esimerkiksi lähdeverot, jotka tytär-, osakkuus- tai ►**M32** yhteisjärjestely ◄ maksaa jakaessaan voittoja raportoivalle yhteisölle.

3. [poistettu]

▼B

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

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Kirjanpidon tulos on kauden voitto tai tappio ennen verokulun vähentämistä.

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

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

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

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

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

a) verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin;

b) tulevaisuudessa käytettäviin verotuksellisiin tappioihin; ja

c) tulevaisuudessa käytettäviin verotukseen liittyviin hyvityksiin.

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

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

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

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

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

▼B

Verotuksellinen arvo

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

Esimerkkejä

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

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

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

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

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

---

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

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

Esimerkkejä

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

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

▼B

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

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

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

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

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

▼M33

10. Silloin kun omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo ei ole heti ilmeinen, voi tämän standardin perustana olevan pääperiaatteen huomioon ottamisesta olla apua: yhteisön on tiettyjä rajoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta kirjattava laskennallinen verovelka (tai -saaminen) aina, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen tai velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittaminen johtaisi siihen, että tulevaisuudessa maksettavaksi tulevat verot ovat suuremmat (tai pienemmät) kuin tilanteessa, jossa edellä tarkoitetulla kertymisellä tai suorittamisella ei olisi verovaikutuksia. Kappaleen 51A jälkeen esitettävä esimerkki C kuvaa tilanteita, joissa tämä perusperiaate voi olla hyödyllistä ottaa huomioon, esimerkiksi tapaus, jossa omaisuuserän tai velan verotuksellinen arvo riippuu tavasta, jolla tämän kertymisen tai suorittamisen odotetaan tapahtuvan.

▼B

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

KAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVIEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

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

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

▼B

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

LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN KIRJAAMINEN

VERONALAISET VÄLIAIKAISET EROT

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

a) liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, tai

b) omaisuuserän tai velan alkuperäisestä kirjaamisesta, kun kyseinen liiketoimi

i) ei ole liiketoimintojen yhdistäminen; ja

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

Jos veronalaiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka ►**M32** yhteisjärjestelyosuuksiin ◄, laskennallinen verovelka on kuitenkin kirjattava kappaleen 39 mukaisesti.

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

Esimerkki

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

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

▼B

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

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

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

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

18. Väliaikaisia eroja syntyy myös kun:

▼M12

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

▼B

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

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

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

e) tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten tai ►M32 yhteisjärjestelyosuuksien ◄ kirjanpitoarvo muuttuu niiden verotuksellisesta arvosta poikkeavaksi (ks. kappaleet 38–45).

Liiketoimintojen yhdistäminen

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

▼B

omistajalla, syntyy väliaikainen ero, josta aiheutuu laskennallinen verovelka. Syntyvä laskennallinen verovelka vaikuttaa liikearvoon (ks. kappale 66).

▼M54

Muutetaan kappaletta 20 koskien yritystä, joka ei vielä ole ottanut käyttöön IFRS 9:ää *Rahoitusinstrumentit*.

Käypään arvoon taseeseen merkityt varat

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

▼B

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

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

▼M54

Muutetaan kappaletta 20 koskien yritystä, joka on ottanut käyttöön IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit*.

Käypään arvoon taseeseen merkityt varat

20. IFRS-standardien mukaan tietyt omaisuuserät saadaan tai ne täytyy merkitä taseeseen käypään arvoon tai arvostaa uudelleen (ks. esimerkiksi IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*, IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*, IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*, ja IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit* ja IFRS 16 *Vuokrasopimukset*). Joissakin maissa omaisuuserän uudelleenarvostus tai kirjanpitoarvon muunlainen muuttaminen käypiä arvoja vastaavaksi vaikuttaa kyseisen kauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon). Tästä seuraa, että omaisuuserän verotuksellinen arvo muuttuu, eikä väliaikaista eroa näin ollen synny. Toisissa maissa omaisuuserän uudelleenarvostaminen tai kirjanpitoarvon muuttaminen ei vaikuta kyseisen kauden verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon), eikä omaisuuserän verotuksellista arvoa näin ollen muuteta. Omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyessä yhteisölle koituu kuitenkin tulevaisuudessa veronalaista taloudellista hyötyä, ja vastaava verotuksessa vähennyskelpoinen määrä tulee poikkeamaan tuon taloudellisen hyödyn määrästä. Uudelleenarvostetun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen ero on väliaikainen ero, joka aiheuttaa laskennallisen verovelan tai -saamisen syntymisen. Näin on siinäkin tapauksessa, että:

▼B

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

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

Liikearvo

▼M12

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

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

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

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

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

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

▼B

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

▼M12

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

21B. Liikearvoon liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat kirjataan kuitenkin siltä osin kuin ne eivät johdu liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta. Esimerkiksi jos yhteisö kirjaa liiketoimintojen yhdistämisessä liikearvon 100 CU ja siitä voidaan vähentää verotuksessa vuosittain 20 prosenttia hankintavuodesta alkaen, liikearvon verotuksellinen arvo on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa 100 CU ja hankintavuoden lopussa 80 CU. Jos liikearvon

▼M12

kirjanpitoarvo on hankintavuoden lopussa edelleen 100, kyseisen vuoden lopussa syntyy 20 CU:n suuruinen veronalainen väliaikainen ero. Koska tämä veronalainen väliaikainen ero ei liity liikearvon alkuperäiseen kirjaamiseen, siitä johtuva laskennallinen verovelka kirjataan.

▼B

Omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen

▼M12

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

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

▼B

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

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

Kappaletta 22(c) havainnollistava esimerkki

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

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

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

▼B

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

Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot

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

a) kyseinen liiketoimi ei ole liiketoimintojen yhdistäminen; ja

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

Jos verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin taikka ►**M32** yhteisjärjestelyosuuksiin ◄, laskennallinen verosaaminen on kuitenkin kirjattava kappaleen 44 mukaisesti.

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

Esimerkki

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

▼B

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

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

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

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

▼M12

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

▼B

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

▼M57

Kappaletta 26(d) havainnollistava esimerkki
Verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron tunnistaminen vuoden 2 lopussa: Yhteisö A ostaa vuoden 1 alussa 1 000 CU:n hintaan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin, jonka nimellisarvo 1 000 CU maksetaan eräpäivänä viiden vuoden kuluttua ja 2 %:n korko maksetaan kunkin vuoden lopussa. Efektiivinen korko on 2 %. Vieraan pääoman ehtoinen instrumentti arvostetaan käypään arvoon. Vuoden 2 lopussa vieraan pääoman ehtoisen instrumentin käypä arvo on alentunut 918 CU:hun, koska markkinakorot ovat nousseet 5 %:iin. Yhteisö A saa todennäköisesti kerätyksi kaikki sopimukseen perustuvat rahavirrat, jos se pitää vieraan pääoman ehtoisen instrumentin. Vieraan pääoman ehtoisesta instrumentista syntyvät voitot ovat verotettavia (tai tappiot vähennyskelpoisia) vasta, kun ne realisoituvat. Verotusta varten voitot (tai tappiot) jotka syntyvät vieraan pääoman ehtoisen instrumentin myynnistä tai sen erääntyessä, lasketaan saadun määrän ja vieraan pääoman ehtoisen instrumentin alkuperäisen hankintamenon välisenä erotuksena. Näin ollen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin verotuksellinen arvo on sen alkuperäinen hankintameno. *Vieraan pääoman ehtoisen instrumentin yhteisön A taseeseen merkityn kirjanpitoarvon 918 CU ja sen verotuksellisen arvon 1 000 CU välisestä erotuksesta aiheutuu vuoden 2 lopussa väliaikainen ero 82 CU (ks. kappaleet 20 ja 26(d)) riippumatta siitä, odottaako yhteisö A kerryttävänsä vieraan pääoman ehtoisen instrumentin kirjanpitoarvoa vastaavan määrän myymällä instrumentin vai käyttämällä sitä, ts. pitämällä sen ja keräämällä sopimukseen perustuvat rahavirrat, vaiko yhdistämällä molemmat tavat.* *Tämä johtuu siitä, että verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot ovat omaisuuserän tai velan taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja sen verotuksellisen arvon välisiä eroja, jotka johtavat verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vähennettävissä olevien määrien syntymiseen tulevilla kausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava rahamäärä suoritetaan (ks. kappale 5). Yhteisö A saa omaisuuserän verotuksellista arvoa 1 000 CU vastaavan vähennyksen verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä joko myynnin tai erääntymisen yhteydessä.*

▼B

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

▼M57

27A. Yhteisön arvioidessa, onko käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan se voi hyödyntää vähennyskelpoisen väliaikaisen eron, se ottaa huomioon, asettavatko verolait rajoituksia sille, mistä lähteistä saatavaa verotettavaa tuloa vastaan se voi tehdä vähennyksiä kyseisen väliaikaisen eron purkautuessa. Jos verolait eivät aseta tällaisia rajoituksia, yhteisö arvioi vähennyskelpoista väliaikaista eroa yhdessä kaikkien muiden verotuksessa vähennyskelpoisten erojen kanssa. Jos verolait kuitenkin asettavat rajoituksia tappioiden hyödyntämiselle niin, että niistä voidaan tehdä vähennyksiä vain tietyntyyppistä tuloa vastaan, vähennyskelpoista väliaikaista eroa arvioidaan yhdessä vain muiden kyseisen tyypin mukaisten väliaikaisten erojen kanssa.

▼B

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

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

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

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

▼M57

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

a) on todennäköistä, että yhteisölle syntyy riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyvää verotettavaa tuloa sillä kaudella, jolla verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero purkautuu (tai niillä kausilla, joiden verotettavaa tuloa vastaan laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellinen tappio voidaan käyttää taaksepäin tai eteenpäin). Tulevien kausien verotettavan tulon riittävyyttä arvioidessaan yhteisö:

i) vertaa verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja tulevaisuudessa kertyvään verotettavaan tuloon, joka ei sisällä kyseisten väliaikaisten erojen purkautumisesta johtuen verotuksessa vähennettäviä määriä. Tämä vertailu osoittaa, missä määrin tulevaisuudessa kertyvä verotettava tulo riittää siihen, että yhteisö vähentää näiden verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen purkautumisesta johtuvat määrät.

ii) ei ota huomioon niitä verotukseen vaikuttavia eriä, jotka johtuvat tulevilla kausilla syntyviksi ennakoiduista, verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, koska näistä verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verosaamisen itsensäkin hyödyntäminen edellyttää vastaisen verotettavan tulon kertymistä.

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

29A. Tulevaisuudessa todennäköisesti kertyvää verotettavaa tuloa koskevaan arvioon voi sisältyä joidenkin yhteisön varojen realisointi niiden kirjanpitoarvon ylittävään määrään, jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö todennäköisesti pystyy tähän. Esimerkiksi kun omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon, yhteisön on harkittava, onko riittävästi näyttöä sen johtopäätöksen tekemiseksi, että yhteisö todennäköisesti realisoi omaisuuserän sen kirjanpitoarvon ylittävään määrään. Näin voi olla esimerkiksi, kun yhteisö odottaa pitävänsä kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin ja keräävänsä sopimukseen perustuvat rahavirrat.

▼B

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

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

b) siirtämällä eräiden verotettavasta tulosta tehtävien vähennysten vaatimista myöhemmäksi;

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

▼B

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

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

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

32. [poistettu]

▼M12

Liikearvo

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

▼B

Omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen

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

Käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

Taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verosaamisten uudelleenarviointi

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

Sijoitukset tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin sekä ►M32 yhteisjärjestelyosuudet ◄

38. Väliaikaisia eroja syntyy, kun tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin tai osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten taikka ►**M32** yhteisjärjestelyosuudet ◄ kirjanpitoarvo (toisin sanoen emoyrityksen tai sijoittajayrityksen osuus tytäryrityksen, sivuliikkeen, osakkuusyrityksen tai sijoituskohteen nettovarallisuudesta liikearvon kirjanpitoarvo mukaan lukien) eroaa kyseessä olevan sijoituksen tai osuuden verotuksellisesta arvosta (joka on usein hankintameno). Tällaisia eroja voi syntyä monissa erilaisissa tilanteissa, esimerkiksi:

a) kun tytäryrityksissä, sivuliikkeissä, osakkuusyrityksissä ja ►**M32** yhteisjärjestelyissä ◄ on jakamattomia voittovaroja;

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

▼B

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

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

▼M32

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

a) emoyrityksellä, sijoittajayrityksellä, yhteisyrityksen osapuolella tai yhteisen toiminnon osapuolella on määräysvalta siihen, milloin väliaikainen ero purkautuu; ja

▼B

b) väliaikainen ero ei todennäköisesti purkaudu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa.

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

41. Yhteisön ei-monetaariset varat ja velat arvostetaan sen toimintavaluutan määräisinä (ks. IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*). Jos yhteisön verotettava tulo tai verotuksellinen tappio (ja näin ollen myös sen ei-monetaaristen varojen ja velkojen verotuksellinen arvo) määritetään jossakin muussa valuutassa, valuuttakurssin muutokset aiheuttavat väliaikaisia eroja, jotka johtavat laskennallisen verovelan tai (kappaleen 24 mukaisten edellytysten täyttyessä) laskennallisen verosaamisen kirjaamiseen. Syntyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista vastaava määrä kirjataan tulosvaikutteisesti kuluksi tai tuotoksi (ks. kappale 58).

42. Osakkuusyrityksen osakkaalla ei ole osakkuusyrityksessä määräysvaltaa, eikä se siten yleensä pysty määräämään yhteisön osingonjakopolitiikasta. Näin ollen sijoittaja kirjaa osakkuusyritykseen tehtyyn sijoitukseen liittyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvan laskennallisen verovelan, mikäli ei ole olemassa sopimusta, jonka mukaan osakkuusyrityksen voittoja ei jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Joskus sijoittajayritys ei mahdollisesti pysty määrittämään veroa, joka tulisi maksettavaksi sen saadessa osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintamenoa vastaavan määrän, mutta veron vähimmäismäärä on kuitenkin määritettävissä. Tällöin laskennallinen verovelka kirjataan tämän määrän mukaisena.

▼M32

43. Yhteisjärjestelyn osapuolten välisessä järjestelyssä mainitaan yleensä voitonjako ja määrätään, edellyttääkö tällaisia seikkoja koskevien päätösten tekeminen kaikkien osapuolten tai osapuolista koostuvan ryhmän suostumusta. Kun yhteisyrityksen osapuolella tai yhteisen toiminnon osapuolella on määräysvalta koskien ajankohtaa, jolloin sen osuus yhteisjärjestelyn voitoista jaetaan, ja kun on todennäköistä, ettei sen osuutta voitoista jaeta ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, laskennallista verovelkaa ei kirjata.

▼B

44. Yhteisön on kirjattava laskennallinen verosaaminen kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista sekä ►M32 yhteisjärjestelyosuuksista ◄, siihen ja vain siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että:

a) väliaikainen ero purkautuu ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa; ja

b) käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikainen ero on hyödynnettävissä.

45. Yhteisö ottaa huomioon kappaleissa 28–31 esitetyt ohjeet ratkaistessaan, kirjaako se laskennallisen verosaamisen verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista sekä ►M32 yhteisjärjestelyosuuksista ◄.

ARVOSTAMINEN

46. Tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvat verovelat (tai -saamiset) on kirjattava määrään, joka odotetaan suoritettavan veronsaajalle (tai saatavan siltä hyvityksenä), ja ne määritetään käyttäen niitä verokantoja (ja verolakeja), joista on säädetty tai jotka on käytännössä hyväksytty ►M5 raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä.

47. Laskennalliset verosaamiset ja -velat on määritettävä käyttäen niitä verokantoja, joiden odotetaan olevan voimassa sillä kaudella, jolla omaisuuserä realisoidaan tai muutoin hyödynnetään tai velka suoritetaan, perustuen niihin verokantoihin (ja verolakeihin), joista on säädetty tai jotka on käytännössä hyväksytty ►M5 raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä.

48. Kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat sekä laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään tavallisesti niiden verokantojen (ja verolakien) perusteella, joista on säädetty. Joissakin maissa verokantoja (ja verolakeja) koskevilla julkisen vallan ilmoituksilla on tosiasiallisesti sama vaikutus kuin varsinaisella säätämisellä, joka voi tapahtua useita kuukausia ilmoituksen jälkeen. Tällöin verosaamiset ja -velat määritetään näiden ilmoitettujen verokantojen (ja verolakien) mukaisesti.

49. Jos verokanta riippuu verotettavan tulon suuruudesta, laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään käyttäen sellaisia keskimääräisiä verokantoja, joita odotetaan sovellettavan verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) kausilla, joilla väliaikaisten erojen odotetaan purkautuvan.

50. [poistettu]

51. Laskennalliset verovelat ja -saamiset on määritettävä siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yhteisö ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ odottaa kerryttävänsä varojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

▼M33

51A. Joissakin maissa se, millä tavalla yhteisö kerryttää omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän (tai suorittaa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän), saattaa vaikuttaa toiseen tai molempiin seuraavista:

(a) verokanta, jota sovelletaan yhteisön kerryttäessä omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessa velan kirjanpitoarvoa vastaavan määrän; ja

(b) omaisuuserän (tai velan) verotuksellinen arvo.

Tällöin yhteisö käyttää laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrittämiseen ennakoidun kerryttämis- tai suorittamistavan kanssa yhdenmukaista verokantaa ja verotuksellista arvoa.

▼**M33**

Esimerkki A

Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvo on 100 ja verotuksellinen arvo 60. Hyödykkeen myyntiin sovellettaisiin 20 prosentin verokantaa ja muuhun tuloon 30 prosentin verokantaa.

Jos yhteisö aikoo myydä kyseisen hyödykkeen ilman että se enää käyttää sitä, yhteisö kirjaa laskennallisen verovelan 8 (20 % 40:stä), ja jos se aikoo pitää hyödykkeen ja kerryttää sen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, laskennallinen verovelka on 12 (30 % 40:stä).

Esimerkki B

Aineellinen käyttöomaisuushyödyke, jonka hankintameno on 100 ja kirjanpitoarvo 80, arvostetaan uudelleen määrään 150. Vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa. Hyödykkeen kertyneet poistot verotuksessa ovat 30, ja verokanta on 30 prosenttia. Mikäli hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon mutta hankintamenon ylittävä myyntitulo ei ole veronalaista.

Hyödykkeen verotuksellinen arvo on 70, ja veronalainen väliaikainen ero on 80. Mikäli yhteisö ennakoi kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yhteisön on saatava veronalaista tuloa 150, mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:stä). Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, laskennallinen verovelka lasketaan seuraavasti:

	Veronalainen väliaikainen ero	*Verokanta*	*Laskennallinen vero- velka*
Kertyneet poistot verotuksessa	*30*	*30 %*	*9*
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	*50*	*nolla*	—
Yhteensä	*80*		*9*

(Huom! Kappaleen 61A mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan muihin laajan tuloksen eriin.)

Esimerkki C

Lähtötiedot ovat samat kuin esimerkissä B sillä erotuksella, että jos hyödyke myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot luetaan verotettavaan tuloon (verokanta 30 %) ja myyntitulo inflaatiotarkistetulla hankintamenolla 110 vähennettynä verotetaan 40 prosentin verokannalla.

Mikäli yhteisö ennakoi kerryttävänsä hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän hyödykettä käyttämällä, yhteisön on saatava veronalaista tuloa 150 mutta hyödykkeestä voidaan tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja vain 70. Tällä perusteella verotuksellinen arvo on 70, veronalainen väliaikainen ero on 80 ja syntyy laskennallinen verovelka 24 (30 % 80:stä) samoin kuin esimerkissä B.

▼M33

Mikäli hyödykkeen kirjanpitoarvoa vastaava määrä odotetaan saatavan myymällä hyödyke välittömästi hintaan 150, yhteisö voi vähentää verotuksessa indeksikorjatun hankintamenon 110. Nettotulo 40 verotetaan 40 prosentin verokannalla. Lisäksi kertyneet verotuksessa tehdyt poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon ja verotetaan verokannalla 30 prosenttia. Tällä perusteella verotuksellinen arvo on 80 (110–30), veronalainen väliaikainen ero on 70 ja syntyy laskennallinen verovelka 25 (40 % 40:stä ja 30 % 30:stä). Mikäli verotuksellinen arvo ei käy heti selville tästä esimerkistä, kappaleessa 10 esitetystä perusperiaatteesta saattaa olla apua.

(Huom! Kappaleen 61A mukaan uudelleenarvostuksesta johtuva laskennallisen veron lisäys kirjataan muihin laajan tuloksen eriin.)

51B. Mikäli laskennallinen verovelka tai -saaminen johtuu ei poistojen kohteena olevasta omaisuuserästä, joka on arvostettu IAS 16:n uudelleenarvostusmallin mukaisesti, laskennalliset verovelat tai -saamiset on määritettävä siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia ei poistojen kohteena olevan omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä myymällä omaisuuserä, riippumatta siitä, millä perusteella kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo on määritetty. Jos verolaissa määrätään omaisuuserän myynnistä kertyvään verotettavaan määrään sovellettava verokanta, joka poikkeaa omaisuuserän käytöstä kertyvään verotettavaan määrään sovellettavasta verokannasta, käytetään silloin ensiksi mainittua verokantaa, kun määritetään ei poistojen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvää laskennallista verovelkaa tai -saamista.

51C. Mikäli laskennallinen verovelka tai -saaminen johtuu sijoituskiinteistöstä, joka on arvostettu IAS 40:n käyvän arvon mallin mukaisesti, on lähtökohtaisesti oletettava, että sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään sijoituskiinteistön myynnistä, mutta tämä oletus on kumottavissa. Näin ollen, ellei oletusta kumota, laskennalliset verovelat tai -saamiset on määritettävä siten, että ne kuvastavat verovaikutuksia sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä kokonaan sijoituskiinteistön myynnistä. Tämä oletus kumotaan, jos sijoituskiinteistö on poistojen kohteena ja jos sen pitäminen perustuu liiketoimintamalliin, jonka tavoitteena on käyttää sijoituskiinteistön ilmentämä taloudellinen hyöty olennaisilta osin ajan kuluessa sijoituskiinteistön myynnistä saatavan taloudellisen hyödyn sijaan. Jos oletus kumotaan, on noudatettava kappaleiden 51 ja 51A vaatimuksia.

Kappaletta 51C havainnollistava esimerkki

Sijoituskiinteistön hankintameno on 100 ja käypä arvo 150. Se arvostetaan IAS 40:n käyvän arvon mallin mukaisesti. Sijoituskiinteistö koostuu maa-alueesta, jonka hankintameno on 40 ja käypä arvo 60, sekä rakennuksesta, jonka hankintameno on 60 ja käypä arvo 90. Maa-alueella on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika.

Rakennuksen kertyneet poistot verotuksessa ovat 30. Sijoituskiinteistön käyvän arvon realisoitumattomat muutokset eivät vaikuta verotettavaan tuloon. Mikäli sijoituskiinteistö myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehtyjen 30:n suuruisten kertyneiden poistojen peruutus luetaan verotettavaan tuloon ja verotetaan tavanomaisella 30 prosentin verokannalla. Hankintamenon ylittävästä myyntitulosta verolaissa määrätään 25 prosentin verokanta alle kaksi vuotta hallussa olleille omaisuuserille ja 20 prosentin verokanta vähintään kaksi vuotta hallussa olleille omaisuuserille.

Sijoituskiinteistö on arvostettu IAS 40:n käyvän arvon mallin mukaisesti, joten on lähtökohtaisesti oletettava, että yhteisö tulee kerryttämään sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kokonaisuudessaan myymällä kiinteistön, mutta tämä oletus on kumottavissa. Mikäli tätä oletusta ei kumota, laskennallinen vero kuvastaa verovaikutuksia kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä kokonaan sijoituskiinteistön myynnistä, vaikka yhteisö odottaa saavansa sijoituskiinteistöstä vuokratuottoja ennen sen myyntiä.

▼**M33**

Mikäli maa-alue myydään, sen verotuksellinen arvo on 40 ja veronalainen väliaikainen ero on 20 (60–40). Mikäli rakennus myydään, sen verotuksellinen arvo on 30 (60–30) ja veronalainen väliaikainen ero on 60 (90–30). Tämän tuloksena sijoituskiinteistöön liittyvä veronalainen väliaikainen ero on kokonaisuudessaan 80 (20 + 60).

Kappaleen 47 mukaisesti verokantana käytetään sitä verokantaa, jonka odotetaan olevan voimassa sillä kaudella, jolla sijoituskiinteistö realisoidaan. Näin ollen tästä johtuva laskennallinen verovelka lasketaan seuraavasti, jos yhteisö odottaa myyvänsä sijoituskiinteistön pidettyään sitä hallussaan yli kaksi vuotta:

	Veronalainen väliaikainen ero	*Verokanta*	*Laskennallinen verovelka*
Kertyneet poistot verotuksessa	*30*	*30 %*	*9*
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	*50*	*20 %*	*10*
Yhteensä	*80*		*19*

Jos yhteisö odottaa myyvänsä sijoituskiinteistön pidettyään sitä hallussaan alle kaksi vuotta, edellä olevaa laskelmaa muutetaan siten, että siinä sovelletaan 20 prosentin verokannan sijasta 25 prosentin verokantaa hankintamenon ylittävään myyntituloon.

Jos yhteisö sen sijaan pitää rakennusta hallussaan sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoitteena on käyttää rakennuksen ilmentämä taloudellinen hyöty olennaisilta osin ajan kuluessa sen sijaan, että rakennus myytäisiin, tämä rakennusta koskeva oletus kumotaan. Maa-alue ei ole kuitenkaan poistojen kohteena. Siksi maa-aluetta koskevaa oletusta, joka koskee kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttämistä myymällä sijoituskiinteistö, ei kumota. Siitä seuraa, että laskennallinen verovelka kuvastaa verovaikutuksia, jotka aiheutuvat rakennuksen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttämisestä rakennusta käyttämällä ja maa-alueen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttämisestä myymällä maa-alue.

Mikäli rakennusta käytetään, sen verotuksellinen arvo on 30 (60–30) ja veronalainen väliaikainen ero on 60 (90–30), ja tästä syntyy laskennallinen verovelka 18 (30 % 60:stä).

Mikäli maa-alue myydään, sen verotuksellinen arvo on 40 ja veronalainen väliaikainen ero on 20 (60–40), ja tästä syntyy laskennallinen verovelka 4 (20 % 20:stä).

Tästä seuraa, että mikäli rakennukseen liittyvä oletus, joka koskee kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kerryttämistä myymällä rakennus, kumotaan, sijoituskiinteistöön liittyvä laskennallinen verovelka on 22 (18 + 4).

51D. Kappaleen 51C kumottavissa olevaa oletusta sovelletaan myös, kun laskennallinen verovelka tai -saaminen aiheutuu sijoituskiinteistön arvostamisesta liiketoimintojen yhdistämisessä, mikäli yhteisö käyttää käyvän arvon mallia kyseistä sijoituskiinteistön arvostamisessa alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

51E. Kappaleet 51B–51D eivät aiheuta muutoksia vaatimuksiin, jotka koskevat tämän standardin kappaleisiin 24–33 (verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot) ja kappaleisiin 34–36 (käyttämättömät verotukselliset tappiot ja hyvitykset) sisältyvien periaatteiden soveltamista, kun on kyse laskennallisten verosaamisten kirjaamisesta ja arvostamisesta.

▼B

52A. Joissakin maissa tuloveroihin sovelletaan korkeampaa tai matalampaa verokantaa, mikäli voitto tai kertyneet voittovarat jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yhteisön osakkeenomistajille. Joissakin muissa maissa tuloverot saattavat olla saatavissa takaisin tai tulla maksettaviksi, jos voitto tai kertyneet voittovarat jaetaan osaksi tai kokonaan osinkoina yhteisön osakkeenomistajille. Tällöin kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat sekä laskennalliset verosaamiset ja -velat määritetään käyttäen jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa.

▼M67

52B. [Poistettu]

▼B

▼M67

Kappaleita 52A ja 57A havainnollistava esimerkki

▼B

Seuraavassa esimerkissä käsitellään yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuvien verosaamisten ja -velkojen ja laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrittämistä sellaisessa maassa, jossa jakamattomat voitot verotetaan korkeamman verokannan (50 %) mukaisesti ja tietty määrä palautetaan, kun voitot jaetaan. Jaettujen voittojen verokanta on 35 prosenttia. Yhteisö ei kirjaa ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen ehdotettavia tai päätettäviä osinkoja koskevaa velkaa ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ 31.12.20X1. Vuodelle 20X1 ei näin ollen kirjata lainkaan osinkoja. Verotettava tulo vuonna 20X1 on 100 000. Nettomääräinen veronalainen väliaikainen ero vuonna 20X1 on 40 000.

Yhteisö kirjaa kauden verotettavaan tuloon perustuvan verovelan ja verokulun 50 000. Tulevaisuudessa jaettavien osinkojen seurauksena mahdollisesti takaisinsaatavaa määrää ei kirjata saamiseksi. Yhteisö kirjaa myös laskennallisen verovelan ja laskennallisen verokulun 20 000 (50 % 40 000:stä), joka edustaa jakamattomiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen laskettua tuloveroa, jonka yhteisö maksaa saadessaan varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaessaan velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.

15.3.20X2 yhteisö kirjaa aikaisemmasta liiketoiminnan voitosta maksettavat osingot 10 000 velaksi.

Yhteisö kirjaa 15.3.20X2 tuloverojen takaisinsaannin 1 500 (15 % velaksi kirjatuista osingoista) kauden verotettavaan tuloon perustuvaksi verosaamiseksi ja kauden verotettavaan tuloon perustuvan verokulun vähennykseksi.

53. Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja ei saa diskontata.

54. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen luotettava määrittäminen diskontattuina edellyttää kunkin väliaikaisen eron purkautumisajankohdan kertovan, yksityiskohtaisen taulukon laatimista. Useinkaan tällaisen taulukon laatiminen ei ole käytännössä mahdollista tai se on hyvin hankalaa. Siksi ei ole perusteltua vaatia laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista. Jos diskonttaaminen olisi sallittua mutta sitä ei vaadittaisi, tämä johtaisi siihen, että eri yhteisöjen laskennalliset verosaamiset ja -velat eivät olisi keskenään vertailukelpoisia. Sen vuoksi tämä standardi ei vaadi eikä salli laskennallisten verosaamisten ja -velkojen diskonttaamista.

▼B

55. Väliaikaiset erot määritetään omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon perustuen. Tämä pätee myös siinä tapauksessa, että itse kirjanpitoarvo määritetään diskontattuna, esimerkiksi kun kyseessä ovat eläke-etuuksia koskevat velvoitteet (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

56. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvo on tarkistettava jokaisena ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa on vähennettävä siltä osin kuin ei enää ole todennäköistä, että käytettävissä on riittävästi verotettavaa tuloa kyseisen laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi osaksi tai kokonaan. Tällainen vähennys on peruutettava siltä osin, kun riittävän verotettavan tulon syntymisestä tulee todennäköinen.

KAUDEN VEROTETTAVAAN TULOON PERUSTUVAN VERON JA LASKENNALLISEN VERON KIRJAAMINEN

57. Liiketoimesta tai tapahtumasta johtuva kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero käsitellään kirjanpidossa yhdenmukaisesti itse liiketoimen tai tapahtuman kanssa. Tätä periaatetta toteutetaan kappaleissa 58–68C.

▼M67

57A. Yhteisön on kirjattava IFRS 9:ssä määriteltyjen osinkojen tuloverovaikutukset, kun se kirjaa osingon maksamista koskevan velan. Osinkojen tuloverovaikutukset ovat suoremmin sidoksissa jakokelpoista voittoa kerryttäneisiin aiempiin liiketoimiin tai tapahtumiin kuin yhteisön omistajille tapahtuvaan voitonjakoon. Sen vuoksi yhteisön on kirjattava osinkojen tuloverovaikutukset tulosvaikutteisesti, muihin laajan tuloksen eriin tai omaan pääomaan sen mukaan, mihin yhteisö on alun perin kirjannut kyseiset aiemmat liiketoimet tai tapahtumat.

▼M5

Tulosvaikutteisesti kirjatut erät

▼M38

58. Kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero on kirjattava kaudella tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat:

▼M5

a) liiketoimesta tai muusta tapahtumasta, joka on kirjattu samalla tai eri kaudella muuten kuin tulosvaikutteisesti joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan (ks. kappaleet 61A–65);

▼M38

b) liiketoimintojen yhdistämisestä (jossa ei ole kysymys siitä, että IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös* määritelty sijoitusyhteisö hankkii tytäryrityksen, joka on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti) (ks. kappaleet 66–68).

▼M52

59. Useimmat laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät, kun tuotto tai kulu sisällytetään kirjanpidon tulokseen yhdellä kaudella mutta verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) toisella kaudella. Tästä johtuva laskennallinen vero kirjataan tulosvaikutteisesti. Esimerkiksi:

a) korko-, rojalti- tai osinkotulo saadaan jälkikäteen ja otetaan huomioon kirjanpidon tuloksessa IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista*, IAS 39 *Rahoitusinstrumentit*: *kirjaaminen ja arvostaminen* tai IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti sen mukaan kuin on asianmukaista, mutta verotettavaan tulon (tai verotukselliseen tappioon) se luetaan maksuperusteisesti; ja

▼B

b) aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on aktivoitu IAS 38:n mukaisesti ja ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄ poistoina, mutta verotuksessa ne on vähennetty silloin, kun ne ovat syntyneet.

▼B

60. Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjanpitoarvo voi muuttua, vaikka vastaavan väliaikaisen eron määrässä ei tapahtuisi muutosta. Tämä voi johtua esimerkiksi:

a) verokantojen tai verolakien muutoksesta;

b) laskennallisten verosaamisten hyödynnettävyyden uudelleenarvioinnista; tai

c) muutoksesta tavassa, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavan määrän odotetaan kertyvän.

Tästä johtuva laskennallinen vero ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄, ellei se liity eriin, jotka on aikaisemmin kirjattu ►M5 muuten kuin tulosvaikutteisesti ◄ (ks. kappale 63).

Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjatut erät

▼M5

———————

61A. Kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero on kirjattava muuten kuin tulosvaikutteisesti, jos vero liittyy eriin, jotka on samalla tai muulla kaudella kirjattu muuten kuin tulosvaikutteisesti. Näin ollen kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero, jotka liittyvät eriin, jotka on samalla tai muulla kaudella kirjattu:

(a) muihin laajan tuloksen eriin, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin (ks. kappale 62).

(b) suoraan omaan pääomaan, on kirjattava suoraan omaan pääomaan (ks. kappale 62A).

62. IFRS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan muihin laajan tuloksen eriin. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

(a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisesta johtuva kirjanpitoarvon muutos (ks. IAS 16); ja

(b) [poistettu]

(c) kurssierot ulkomaisen yksikön tilinpäätöksen muuntamisesta (ks. IAS 21).

(d) [poistettu]

62A. IFRS-standardit vaativat tai sallivat, että tietyt erät kirjataan suoraan omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Esimerkkejä tällaisista eristä ovat:

(a) kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisu, joka johtuu joko takautuvasti toteutetusta tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta tai virheen korjaamisesta (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*); ja

(b) yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentin alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa syntyvät erät (ks. kappale 23).

63. Poikkeuksellisissa tapauksissa voi olla vaikeaa määrittää niitä kauden verotettavaan tuloon perustuvia veroja ja laskennallisia veroja, jotka liittyvät muuten kuin tulosvaikutteisesti (joko muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan) kirjattuihin eriin. Näin voi olla esimerkiksi, kun:

▼B

a) tuloveroasteikko on porrastettu, ja on mahdotonta määrittää, mitä verokantaa johonkin tiettyyn verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion) osaan on sovellettu;

b) verokannan tai muun verosäädöksen muutos vaikuttaa laskennalliseen verosaamiseen tai -velkaan, joka liittyy ►M5 aikaisemmin muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattuun erään; tai ◄

▼B

c) yhteisö päättää, että laskennallinen verosaaminen kirjataan tai että sitä ei enää merkitä taseeseen täysimääräisenä, ►M5 ja kyseinen laskennallinen verosaaminen liittyy (kokonaan tai osaksi) erään, joka on aiemmin kirjattu muuten kuin tulosvaikutteisesti. ◄

▼M5

Muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattuihin eriin liittyvä kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero määritetään tällöin jakamalla yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja laskennallinen vero kyseisessä maassa rationaalisella tavalla tasasuhteisesti tai jollakin muulla laskentatavalla, joka johtaa olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisempaan kohdistamiseen.

▼B

64. IAS 16:ssa ei määrätä tarkemmin, tuleeko yhteisön siirtää uudelleenarvostusrahastosta vuosittain kertyneisiin voittovaroihin määrä, joka vastaa uudelleenarvostetusta omaisuuserästä lasketun poiston ja saman omaisuuserän alkuperäisestä hankintamenosta lasketun poiston erotusta. Mikäli yhteisö tekee tällaisen siirron, siirrettävästä määrästä vähennetään siihen liittyvä laskennallinen vero. Sama pätee silloin, kun kyseessä ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutukseen liittyvät siirrot.

65. Kun omaisuuserä arvostetaan uudelleen verotuksessa ja tämä uudelleenarvostus liittyy aikaisemmalla kaudella tehtyyn tai myöhemmällä kaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, sekä omaisuuserän uudelleenarvostuksen että sen verotuksellisen arvon oikaisun verovaikutukset ►M5 kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ◄ niillä tilikausilla, joiden aikana kyseiset muutokset tapahtuvat. Kuitenkin jos verotuksessa tehty uudelleenarvostus ei liity aikaisemmalla kaudella tehtyyn tai myöhemmällä kaudella odotettavissa olevaan kirjanpidolliseen uudelleenarvostukseen, verotuksellisen arvon muutoksesta johtuvat verovaikutukset ►M5 kirjataan tulosvaikutteisesti ◄.

65A. Kun yhteisö maksaa osinkoja osakkeenomistajilleen, se saattaa joutua maksamaan osan osingoista veronsaajalle osakkeenomistajien puolesta. Monissa maissa tätä kutsutaan lähdeveroksi. Tällainen veronsaajalle suoritettu tai suoritettava vero kirjataan osana osinkoja omaa pääomaa veloittaen.

Liiketoimintojen yhdistämisestä johtuva laskennallinen vero

▼M12

66. Kuten kappaleissa 19 ja 26(c) selostetaan, väliaikaisia eroja voi syntyä liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. IFRS 3:n mukaan yhteisö merkitsee tästä johtuvat laskennalliset verosaamiset (siltä osin kuin ne täyttävät kappaleen 24 mukaiset kirjaamisedellytykset) tai laskennalliset verovelat taseeseen hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevina varoina ja velkoina. Nämä laskennalliset verosaamiset ja -velat vaikuttavat siten liikearvoon tai edullisesta kaupasta syntyvään voittoon, jonka yhteisö kirjaa. Kappaleen 15(a) mukaan yhteisö ei kuitenkaan merkitse taseeseen liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta johtuvia laskennallisia verovelkoja.

67. Hankkijaosapuolella ennen hankintaa olleen laskennallisen verosaamisen realisoitumisen todennäköisyys voi muuttua liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena. Hankkijaosapuoli saattaa pitää todennäköisenä, että se pystyy hyödyntämään oman laskennallisen verosaamisensa, jota se ei ole merkinnyt taseeseen ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Hankkijaosapuoli saattaa esimerkiksi pystyä hyödyntämään käyttämättömiä verotuksellisia tappioitaan hankinnan kohteen vastaista verotettavaa tuloa vastaan. Toisaalta liiketoimintojen yhdistämisestä voi seurata, ettei ehkä enää ole todennäköistä, että vastainen verotettava tulo mahdollistaa laskennallisen verosaamisen hyödyntämisen. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa laskennallisen verosaamisen muutoksen kaudella, jolla liiketoimintojen yhdistäminen tapahtuu, mutta ei käsittele sitä kirjanpidossa osana liiketoimintojen yhdistämistä. Siten hankkijaosapuoli ei ota sitä huomioon määrittäessään liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattavaa liikearvoa tai edullisesta kaupasta syntyvää voittoa.

▼M12

68. Hankinnan kohteen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista tai muista laskennallisista verosaamisista syntyvä mahdollinen hyöty ei ehkä ole liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa täyttänyt erikseen kirjaamisen edellytyksiä mutta hyöty saattaa realisoitua myöhemmin.

Yhteisön on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen realisoitavat hankitut laskennalliset verohyödyt seuraavasti:

a) Tarkastelujakson aikana kirjatut hankitut laskennalliset verohyödyt, jotka johtuvat hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita koskevasta uudesta informaatiosta, on kirjattava vähentämään kyseiseen hankintaan liittyvän liikearvon kirjanpitoarvoa. Jos liikearvon kirjanpitoarvo on nolla, jäljelle jäävät laskennalliset verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti.

b) Kaikki muut realisoituneet hankitut laskennalliset verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai tämän standardin niin vaatiessa muuten kuin tulosvaikutteisesti).

_____

▼B

Osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista johtuvat kauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot

68A. Joissakin maissa yhteisö saa verovähennyksen (toisin sanoen verotettavaa tuloa määritettäessä vähennettävissä olevan määrän), joka liittyy yhteisön osakkeina, osakeoptioina tai muina oman pääoman ehtoisina instrumentteina tapahtuvaan palkitsemiseen. Verotuksessa vähennettävä määrä saattaa poiketa vastaavista kertyneistä palkitsemiskuluista ja se voi syntyä myöhemmällä tilikaudella. Joissakin maissa yhteisö saattaa esimerkiksi kirjata myönnettyjä osakeoptioita vastaan saatua työsuoritusta koskevan kulun IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* mukaisesti ja saada verovähennyksen vasta kun osakeoptiot on toteutettu, jolloin verovähennyksen määrä perustuu yhteisön osakkeen hintaan toteutuspäivänä.

68B. Samoin kuin mitä todetaan tutkimusmenoista tämän standardin kappaleissa 9 ja 26 (b), erotus siihen mennessä vastaanotetun työsuorituksen verotuksellisen arvon (määrä, jonka veronsaaja hyväksyy vähennettäväksi verotuksessa tulevilla kausilla) ja sen nollan suuruisen kirjanpitoarvon välillä on verotuksessa vähennyskelpoinen väliaikainen ero, josta syntyy laskennallinen verosaaminen. Jos määrä, jonka veronsaaja hyväksyy vähennettäväksi verotuksessa tulevilla kausilla, ei ole tiedossa kauden lopussa, se on arvioitava kauden päättyessä käytettävissä olevan informaation perusteella. Esimerkiksi jos määrä, jonka veronsaaja hyväksyy vähennettäväksi verotuksessa tulevilla kausilla, riippuu yhteisön osakkeen hinnasta tulevana ajankohtana, verotuksessa vähennyskelpoisen väliaikaisen eron määrittäminen perustuu yhteisön osakkeen hintaan kauden päättyessä.

▼M38

68C. Kuten kappaleessa 68A todetaan, verotuksessa vähennettävä määrä (tai kappaleen 68B mukaisesti määritetty arvioitu vastainen verovähennys) saattaa poiketa vastaavista kertyneistä palkitsemiskuluista. Tämän standardin kappaleen 58 mukaan kauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot on kirjattava kaudella tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi lukuun ottamatta veroja, jotka johtuvat (a) liiketoimesta tai tapahtumasta, joka on kirjattu samalla kaudella tai jollain muulla kaudella muuten kuin tulosvaikutteisesti, tai (b) liiketoimintojen yhdistämisestä (jossa ei ole kysymys siitä, että sijoitusyhteisö hankkii tytäryrityksen, joka on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti). Tilanteessa, jossa verotuksessa vähennettävä määrä (tai arvioitu vastainen verovähennys) on suurempi kuin vastaavat kertyneet palkitsemiskulut, verovähennys liittyy palkitsemiskulujen lisäksi myös oman pääoman erään. Tällöin siihen liittyvän, kauden verotettavaan tuloon perustuvan veron tai laskennallisen veron ylimenevä osuus on kirjattava suoraan omaan pääomaan.

▼B

ESITTÄMINEN

Verosaamiset ja -velat

69. [poistettu]

70. [poistettu]

Erien vähentäminen toisistaan

71. Yhteisön on vähennettävä kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kirjatut erät toisiaan vastaan; ja

b) yhteisö aikoo joko toteuttaa suorituksen nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

72. Vaikka kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat kirjataan ja arvostetaan erikseen, ne vähennetään toisistaan tilinpäätöksessä samanlaisin edellytyksin kuin rahoitusinstrumentit vähennetään toisistaan IAS 32:n mukaisesti. Yhteisöllä on yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään silloin, kun ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja kun veronsaaja sallii yhteisön suorittaa tai vastaanottaa yhden nettomääräisen maksun.

73. Konsernitilinpäätöksessä yhden konserniyrityksen kauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen vähennetään toisen konserniyrityksen kauden verotettavaan tuloon perustuvaa verovelkaa vastaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseisillä yhteisöillä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus suorittaa tai vastaanottaa tällainen nettomääräinen maksu ja yhteisöt aikovat joko suorittaa tai vastaanottaa tällaisen nettomääräisen maksun tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

74. Yhteisön on vähennettävä laskennalliset verosaamiset ja -velat toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään; ja

▼B

b) laskennalliset verosaamiset ja -velat liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin joko:

i) samalta verovelvolliselta; tai

ii) eri verovelvollisilta, jotka aikovat joko kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään tai realisoida saamisen ja suorittaa velan samanaikaisesti jokaisella sellaisella tulevalla kaudella, jonka aikana odotetaan suoritettavan merkittävä määrä laskennallisia verovelkoja tai hyödynnettävän merkittävä määrä laskennallisia verosaamisia.

75. Jotta ei olisi tarpeen laatia yksityiskohtaista suunnitelmaa jokaisen väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta, tämä standardi edellyttää yhteisön vähentävän laskennallisen verosaamisen ja laskennallisen verovelan toisistaan siinä ja vain siinä tapauksessa, että ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata kauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään.

76. Harvoissa tapauksissa yhteisöllä saattaa olla laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus ja aikomus suorittaa maksut nettomääräisenä joiltakin mutta ei kaikilta tilikausilta. Tällaisissa harvinaisissa tilanteissa saatetaan edellyttää yksityiskohtaista taulukointia, jotta pystytään varmistumaan luotettavasti siitä, lisääkö yhden verovelvollisen laskennallinen verovelka verojen määrää samalla kaudella kuin toisen verovelvollisen laskennallinen verosaaminen vähentää tämän toisen verovelvollisen maksamia veroja.

Verokulu

Tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon liittyvä verokulu (tai -tuotto)

▼M31

77. Tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon liittyvä verokulu tai -tuotto on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa) osana voittoa tai tappiota.

———————

▼B

Kurssierot ulkomaan rahan määräisistä laskennallisista veroveloista tai -saamisista

78. IAS 21 edellyttää tiettyjen kurssierojen kirjaamista tuotoksi tai kuluksi, mutta siinä ei täsmennetä, missä ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ kohdassa tällaiset erot esitetään. Jos ulkomaanrahan määräisten laskennallisten verovelkojen tai -saamisten kurssierot merkitään ►M5 laajaan tuloslaskelmaan ◄, ne voidaan näin ollen esittää laskennallisena verokuluna (tai -tuottona), mikäli tätä esittämistapaa pidetään hyödyllisimpänä tilinpäätöksen käyttäjien kannalta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITTÄVÄT TIEDOT

79. Verokulun (tai -tuoton) tärkeimmät osatekijät on ilmoitettava erikseen.

▼B

80. Verokulun (tai -tuoton) osatekijöitä voivat olla:

a) kauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu (tai -tuotto);

b) kaudella kirjatut oikaisut aikaisempien kausien verotettavaan tuloon perustuvaan veroon;

c) väliaikaisten erojen syntymiseen tai purkautumiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);

d) verokantojen muutokseen tai uusien verojen määräämiseen liittyvä laskennallinen verokulu (tai -tuotto);

e) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman kauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä tai väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään kauden verotettavaan tuloon perustuvaa verokulua;

f) hyöty, joka johtuu aikaisemmin kirjaamattomasta aikaisemman kauden verotuksellisesta tappiosta, verotukseen liittyvästä hyvityksestä taikka väliaikaisesta erosta, jota on käytetty pienentämään kauden laskennallista verokulua;

g) laskennallinen verokulu, joka johtuu laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvon vähentämisestä tai aikaisemmin tehdyn kirjanpitoarvon vähentämisen peruuttamisesta kappaleen 56 mukaisesti; sekä

h) verokulu (tai -tuotto), joka liittyy niihin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin ja virheisiin, jotka on kirjattu tulosvaikutteisesti IAS 8:n mukaisesti siitä syystä, että niitä ei ole mahdollista käsitellä takautuvasti.

▼M5

81. Myös seuraavat erät on ilmoitettava erikseen:

a) suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen kirjattuihin eriin liittyvien kauden verotettavaan tuloon perustuvien verojen ja laskennallisten verojen yhteismäärä (ks. kappale 62A);

ab) kuhunkin muuhun laajan tuloksen erään liittyvä tulovero (ks. kappale 62 sekä IAS 1 (uudistettu 2007);

b) [poistettu];

▼B

c) selvitys verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välisestä suhteesta esitettynä joko toisella tai molemmilla seuraavista tavoista:

   i) verokulun (tai -tuoton) ja sovellettavalla verokannalla (tai -kannoilla) kerrotun kirjanpidon tuloksen välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu; tai

   ii) keskimääräisen efektiivisen veroasteen ja sovellettavan verokannan välinen numeerinen täsmäytyslaskelma, josta käy myös ilmi, miten sovellettava verokanta (tai sovellettavat verokannat) on laskettu;

d) selostus sovellettavan verokannan (tai sovellettavien verokantojen) muutoksista edelliseen tilikauteen verrattuna;

e) sellaisten verotuksessa vähennyskelpoisten väliaikaisten erojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten määrä (ja mahdollinen vanhentumisaika), joista ei ole kirjattu laskennallista verosaamista;

▼B

f) sellaisten tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoituksiin ja ►M32 yhteisjärjestelyosuuksiin ◄ liittyvien väliaikaisten erojen yhteismäärä, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 39);

g) jokaisesta erityyppisestä väliaikaisten erojen ryhmästä samoin kuin jokaisesta erityyppisestä käyttämättömien verotuksellisten tappioiden sekä käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ryhmästä ilmoitetaan:

i) taseeseen merkittyjen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen määrä kullakin esitettävällä kaudella;

ii) ►M5 tulosvaikutteisesti kirjatun ◄ laskennallisen verotuoton tai -kulun määrä, mikäli se ei ilmene taseeseen merkittyjen määrien muutoksista;

▼M12

h) lopetetuista toiminnoista ilmoitetaan verokulu, joka liittyy:

i) lopettamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon; ja

ii) lopetetun toiminnon tavanomaisen toiminnan voittoon tai tappioon kaudelta, sekä vastaavat erät jokaiselta esitettävältä aikaisemmalta kaudelta;

i) verovaikutukset yhteisön osakkeenomistajille jaettavista osingoista, joita on ehdotettu tai joiden jakamisesta on päätetty ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi mutta joita ei ole merkitty velaksi tilinpäätöksessä;

j) jos liiketoimintojen yhdistäminen, jossa yhteisö on hankkijaosapuolena, aiheuttaa muutoksen hankintaa edeltävän laskennallisen verosaamisen kirjattuun määrään (ks. kappale 67), tämän muutoksen määrä; ja

k) jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja laskennallisia verohyötyjä ei ole kirjattu hankinta-ajankohtana mutta ne on kirjattu hankinta-ajankohdan jälkeen (ks. kappale 68), kuvaus tapahtumasta tai olosuhteiden muutoksesta, jonka seurauksena laskennalliset verohyödyt on kirjattu.

▼B

82. Yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:

a) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja

b) kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

82A. Kappaleessa 52A kuvatussa tapauksessa yhteisön on ilmoitettava niiden potentiaalisten verovaikutusten luonne, jotka seuraisivat osinkojen maksamisesta yhteisön osakkeenomistajille. Lisäksi yhteisön on ilmoitettava niiden potentiaalisten verovaikutusten määrä, joiden määrittäminen on käytännössä mahdollista, ja onko olemassa potentiaalisia verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.

83. [poistettu]

▼B

84. Kappaleen 81(c) edellyttämät tiedot auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä saamaan käsityksen siitä, onko verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välinen suhde poikkeuksellinen, sekä ymmärtämään keskeiset tekijät, jotka saattavat tulevaisuudessa vaikuttaa tähän suhteeseen. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen väliseen suhteeseen voivat vaikuttaa esimerkiksi verovapaat tuotot, verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota) määritettäessä vähennyskelvottomat kulut sekä verotukselliset tappiot ja ulkomaiset verokannat.

85. Verokulun (tai -tuoton) ja kirjanpidon tuloksen välistä suhdetta selittäessään yhteisö käyttää verokantaa, joka tuottaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta mielekkäintä informaatiota. Mielekkäin verokanta on usein yhteisön kotimaan verokanta, jossa on laskettu yhteen valtion verotuksessa ja paikallisverotuksessa sovellettavat verokannat, jotka on määritetty jokseenkin samansuuruiselle verotettavalle tulolle (tai verotukselliselle tappiolle). Useassa eri maassa toimivalle yhteisölle saattaa kuitenkin olla mielekkäämpää yhdistää täsmäytyslaskelmat, jotka on tehty kussakin maassa sovellettavaa verokantaa käyttäen. Seuraavan sivun esimerkki havainnollistaa sovellettavan verokannan vaikutusta numeerisen täsmäytyslaskelman esittämiseen.

Kappaletta 85 havainnollistava esimerkki

Yhteisön kirjanpidon tulos vuonna 19X2 on sen omassa maassa (maa A) 1 500 (19X1: 2 000) ja maassa B 1 500 (19X1: 500). Verokanta on 30 % maassa A ja 20 % maassa B. Maassa A on verotuksessa vähennyskelvottomia kuluja 100 (19X1: 200).

Esimerkki täsmäytyslaskelmasta kotimaan verokantaan nähden:

	19X1	19X2
Kirjanpidon tulos	2 500	3 000
Vero kotimaan verokannalla 30 %	750	900
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Maassa B sovellettavien alempien verokantojen vaikutus	–50	–150
Verokulu	760	780

Seuraavana on esimerkki täsmäytyslaskelmasta, joka on laadittu yhdistämällä kutakin maata koskevat erilliset täsmäytyslaskelmat. Tätä menetelmää käytettäessä raportoivan yhteisön kotimaassa sovellettavan verokannan ja muiden maiden verokantojen välisen eron vaikutus ei näy omana eränään täsmäytyslaskelmassa. Yhteisön saattaa olla tarpeellista selostaa joko verokantojen muutoksen tai eri maissa ansaittujen voittojen koostumuksen muutoksen vaikutusta selittäessään sovellettavan verokannan (tai -kantojen) muutoksia kappaleen 81(d) edellyttämällä tavalla.

▼B

Kirjanpidon tulos	2 500	3 000
Vero laskettuna kussakin maassa syntyneisiin voittoihin sovellettavaa verokantaa käyttäen	700	750
Verotuksessa vähennyskelvottomien kulujen verovaikutus	60	30
Verokulu	760	780

86. Keskimääräinen efektiivinen veroaste on verokulu (tai -tuotto) jaettuna kirjanpidon tuloksella.

87. Useinkaan ei olisi käytännössä mahdollista laskea niitä taseeseen merkitsemättömiä laskennallisia verovelkoja, jotka johtuvat tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista tai ►**M32** yhteisjärjestelyosuuksista ◄ (ks. kappale 39). Siksi tämä standardi edellyttää yhteisöltä väliaikaisten erojen määrän esittämistä mutta ei laskennallisten verovelkojen ilmoittamista. Yhteisöille kuitenkin suositellaan taseeseen merkitsemättömien laskennallisten verovelkojen ilmoittamista silloin, kun se on käytännössä mahdollista, koska tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää tällaista informaatiota hyödyllisenä.

87A. Kappale 82A vaatii yhteisöä ilmoittamaan tilinpäätöksessään niiden mahdollisten verovaikutusten luonteen, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta yhteisön osakkeenomistajille. Yhteisö kuvaa tilinpäätöksessään tuloverojärjestelmien keskeiset piirteet sekä osinkojen mahdollisten verovaikutusten määrään vaikuttavat tekijät.

87B. Joskus ei ole käytännössä mahdollista laskea niiden mahdollisten verovaikutusten kokonaismäärää, jotka aiheutuisivat osinkojen maksamisesta osakkeenomistajille. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun yhteisöllä on useita ulkomaisia tytäryrityksiä. Myös tällaisissa tapauksissa jotkin osat kokonaismäärästä saattavat kuitenkin olla helposti määritettävissä. Esimerkiksi konsernin emoyritys ja jotkin sen tytäryrityksistä ovat saattaneet maksaa jakamattomista voitoista tuloveroa korkeammalla verokannalla ja tietävät, paljonko siitä palautettaisiin, jos konsernin kertyneistä voittovaroista jaettaisiin osakkeenomistajille osinkoja tulevaisuudessa. Tällöin takaisinsaatava määrä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona. Yhteisö ilmoittaa tarvittaessa myös muista mahdollisista verovaikutuksista, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Emoyrityksen mahdollisessa erillistilinpäätöksessä esitetään emoyrityksen kertyneitä voittovaroja koskevat mahdolliset verovaikutukset.

87C. Jos yhteisöltä edellytetään kappaleessa 82A esitettyjen tietojen antamista, siltä saatetaan edellyttää myös tietoja väliaikaisista eroista, jotka liittyvät tytäryrityksiin, sivuliikkeisiin ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin tai ►**M32** yhteisjärjestelyosuuksiin. ◄ Tällöin yhteisö ottaa tämän huomioon kappaleen 82A perusteella annettavia tietoja määrittäessään. Yhteisöltä voidaan edellyttää esimerkiksi sellaisten tytäryrityssijoituksiin liittyvien väliaikaisten erojen ilmoittamista, joista ei ole kirjattu laskennallisia verovelkoja (ks. kappale 81(f)). Jos kirjaamattomia laskennallisia verovelkoja ei ole käytännössä mahdollista määrittää (ks. kappale 87), kyseisiin tytäryrityksiin saattaa liittyä potentiaalisia osinkojen verovaikutuksia, joiden määrittäminen ei ole käytännössä mahdollista.

▼B

88. Yhteisö ilmoittaa mahdolliset veroihin liittyvät ehdolliset velat ja varat IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi syntyä esimerkiksi vielä ratkaisemattomista kiistoista veronsaajan kanssa. Samoin jos ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen verokannat ovat muuttuneet taikka uusia verolakeja on säädetty tai käytännössä hyväksytty, yhteisö esittää liitetietona näiden muutosten mahdollisen suuruudeltaan merkittävän vaikutuksen tilikauden verotettavaan tuloon perustuviin ja laskennallisiin verosaamisiin ja -velkoihin (ks. IAS 10 ►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *jälkeiset tapahtumat*).

VOIMAANTULO

89. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1998 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin kappaleessa 91 esitetyin poikkeuksin. Mikäli yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.1998 alkavilla tilikausilla, sen on ilmoitettava soveltaneensa tätä standardia vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n *Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely* sijasta.

90. Tämä standardi korvaa vuonna 1979 hyväksytyn IAS 12:n *Tuloverojen kirjanpidollinen käsittely*.

91. Kappaleet 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C ja kappaleiden 3 ja 50 poistaminen tulevat voimaan koskien 1.1.2001 tai sen jälkeen alkavalta kaudelta laadittavia vuositilinpäätöksiä. ([1]) Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos aikaisempi soveltaminen vaikuttaa tilinpäätökseen, yhteisön on annettava tieto tästä.

▼M5

92. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ja 81, ja sen seurauksena poistettiin kappale 61 ja lisättiin kappaleet 61A, 62A ja 77A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

93. **Kappaletta 68 on sovellettava liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen laskennallisten verosaamisten kirjaamiseen ei-takautuvasti IFRS 3:n (jonka** IASB uudisti vuonna **2008) voimaantulopäivästä alkaen.**

94. Yhteisöt eivät näin ollen saa oikaista aiempien liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä, jos verohyödyt eivät ole hankinta-ajankohtana täyttäneet erikseen kirjaamisen edellytyksiä ja ne kirjataan hankinta-ajankohdan jälkeen, paitsi jos hyödyt kirjataan tarkastelujakson aikana ja ne johtuvat hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita koskevasta uudesta informaatiosta. Muut kirjattavat verohyödyt on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai tämän standardin niin vaatiessa muuten kuin tulosvaikutteisesti).

([1]) Kappale 91 viittaa ”vuositilinpäätökseen” yhdenmukaisesti vuonna 1998 käyttöönotetun voimaantuloa koskevan täsmällisemmän ilmaisun kanssa. Kappale 89 viittaa ”tilinpäätökseen”.

▼M12

95. **IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 21 ja 67, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 32A sekä 81(j) ja (k). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.**

▼M33

98. Kappale 52 numeroitiin uudelleen kappaleeksi 51A, kappale 10 ja kappaleen 51A jälkeiset esimerkit muutettiin. Lisäksi kappaleet 51B ja 51C sekä niiden jälkeinen esimerkki ja kappaleisiin 51D, 51E ja 99 lisättiin joulukuussa 2010 julkaistulla asiakirjalla *Laskennallinen vero: Perustana olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen*. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2012 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M32

98A. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaleita 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43–45, 81(f), 87 ja 87C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 11:tä.

▼M31

98B. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 77 ja poistettiin kappale 77A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼M38

98C. Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 58 ja 68C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisö*t sisältyviä muutoksia.

▼M52

98E. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 59. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M57

98G. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla *Laskennallisten verosaamisten kirjaaminen realisoitumattomista tappioista* (muutokset IAS 12:een), muutettiin kappaletta 29 ja lisättiin kappaleet 27A ja 29A sekä kappaletta 26 seuraava esimerkki. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Muutosta ensi kertaa sovellettaessa saadaan aikaisimman vertailukauden oman pääoman alkusaldon muutos kuitenkin kirjata kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldoon kohdistamatta muutosta kertyneiden voittovarojen alkusaldoon ja muihin oman pääoman eriin. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼**M53**

98F. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 20 ja poistettiin kappaleet 96, 97 ja 98D. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M54**

98G. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 20. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M67**

98I. Joulukuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2015–2017* lisättiin kappale 57A ja poistettiin kappale 52B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto. Kun yhteisö soveltaa näitä muutoksia ensimmäisen kerran, sen on sovellettava niitä ensimmäisen vertailukauden alussa tai sen jälkeen kirjattavien osinkojen tuloverovaikutuksiin.

▼**M33**

SIC-21:N POISTAMINEN

99. Tulkinta SIC-21: *Tuloverot – uudelleen arvostettujen, ei poistojen kohteena olevien omaisuuserien kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertyminen* korvataan joulukuussa 2010 julkaistulla muutosasiakirjalla *Laskennallinen vero: Perustana olevien omaisuuserien kirjanpitoa vastaavan määrän kertyminen*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 16

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä, jotta tilinpäätöksen käyttäjät saisivat informaatiota yhteisön investoinneista aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja näiden investointien muutoksista. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelyssä keskeistä on omaisuuserien kirjanpitoon merkitsemisen ajoitus sekä omaisuuserien kirjanpitoarvojen ja niihin liittyen kirjattavien poistojen ja arvonalentumistappioiden määrittäminen.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn, ellei jokin muu standardi vaadi tai salli erilaista kirjanpitokäsittelyä.

▼M45

3. Tämä standardi ei koske:

a) aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti;

b) maataloustoimintaan liittyviä biologisia hyödykkeitä, lukuun ottamatta tuottavia kasveja (ks. IAS 41 *Maatalous*). Tätä standardia sovelletaan tuottaviin kasveihin mutta ei niistä saataviin tuotteisiin;

c) aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjaamista ja arvostamista (ks. IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*);

▼B

d) mineraaleihin liittyviä oikeuksia ja mineraalivarantoja, kuten öljyä, maakaasua ja muita vastaavanlaisia uusiutumattomia varantoja.

Tämä standardi koskee kuitenkin aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytetään kohdissa (b)–(d) tarkoitettujen omaisuuserien kehittämiseen tai ylläpitoon.

▼M54

4. [poistettu]

5. Jos yhteisö soveltaa sijoituskiinteistöihin IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaista hankintamenomallia, sen on käytettävä omistamiinsa sijoituskiinteistöihin tämän standardin mukaista hankintamenomallia.

▼B

MÄÄRITELMÄT

▼M45

6. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Tuottava kasvi **on elävä kasvi,**

a) jota käytetään maataloustuotteiden tuottamiseen tai aikaansaamiseen;

b) jonka odotetaan tuottavan useammalla kuin yhdellä kaudella; ja

▼M45

c) jonka todennäköisyys tulla myydyksi maataloustuotteena on erittäin pieni, paitsi satunnaisessa käytöstä poistamisen jälkeisessä myynnissä.

(Tätä tuottavan kasvin määritelmää käsitellään tarkemmin IAS 41:n kappaleissa 5A–5B.)

***Kirjanpitoarvo* on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.**

▼B

Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut,* nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai sen asemasta käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Poistoilla tarkoitetaan omaisuuserän poistopohjan systemaattista jaksottamista omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle.

Yhteisökohtainen arvo on niiden rahavirtojen nykyarvo, joiden yhteisö odottaa kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä tai joita se odottaa syntyvän velan suorittamisesta.

▼M33

Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)

▼B

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet ovat aineellisia omaisuuseriä, joita:

a) käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokrataan ulkopuolisille tai käytetään hallinnollisiin tarkoituksiin; ja

b) odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä kaudella.

▼M8

Kerrytettävissä oleva rahamäärä on omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi.

▼B

Omaisuuserän *jäännösarvo* on arvioitu rahamäärä, jonka yhteisö tarkasteluhetkellä saisi omaisuuserän luovutuksesta, kun arvioidut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty, jos omaisuuserä jo olisi sen ikäinen ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä.

Taloudellinen vaikutusaika on:

a) ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan yhteisön käytettävissä; tai

b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jotka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

KIRJAAMINEN

7. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno merkitään taseeseen varoiksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

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

b) hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

▼M36

8. Sellaiset hyödykkeet kuin varaosat, varakalusto ja huoltotarvikkeet kirjataan tämän IFRS-standardin mukaisesti silloin, kun ne ovat aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden määritelmän mukaisia. Muussa tapauksessa tällaiset hyödykkeet luokitellaan vaihto-omaisuudeksi.

▼B

9. Tässä standardissa ei määrätä kirjaamistasoa, ts. sitä, mikä muodostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen. Näin ollen tarvitaan harkintaa, kun kirjaamisedellytysten täyttymistä arvioidaan yhteisön nimenomaisissa olosuhteissa. Saattaa olla asianmukaista yhdistää eriä, jotka ovat yksinään vähämerkityksisiä, esimerkiksi muotit ja työkalut, ja arvioida edellytysten täyttymistä niiden yhteenlasketun määrän suhteen.

▼M54

10. Yhteisö arvioi kaikkia aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä johtuvia menoja tämän kirjausperiaatteen mukaisesti niiden toteutuessa. Näitä menoja ovat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen alkuperäisestä hankkimisesta tai valmistamisesta johtuvat menot sekä myöhemmin syntyvät menot, jotka johtuvat hyödykkeeseen tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai hyödykkeen ylläpidosta. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno voi sisältää menoja, kuten käyttöoikeusomaisuuserien poistoja, jotka liittyvät aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisessa, siihen tehtävässä lisäyksessä, osan korvaamisessa uudella tai ylläpidossa käytettäviä omaisuuseriä koskeviin vuokrasopimuksiin.

▼B

Alkuperäiset menot

11. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yhteisö pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaiset aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska yhteisö voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä omaisuuseristä suuremman taloudellisen hyödyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yhteisö saattaa asentaa uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi, koska yhteisö ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä. Tällaisen omaisuuserän ja siihen liittyvien omaisuuserien kirjanpitoarvot tarkistetaan kuitenkin arvonalentumisen varalta IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

Myöhemmin syntyvät menot

12. Kappaleessa 7 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan yhteisö ei sisällytä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon hyödykkeen huoltomenoja. Sen sijaan nämä menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne toteutuvat. Huoltomenot ovat pääasiassa henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskevien menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla ”korjaukset ja kunnossapito”.

▼B

13. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden osia saatetaan joutua korvaamaan uusilla säännöllisesti. Esimerkiksi sulatusuuni voidaan joutua vuoraamaan uudelleen, kun sitä on käytetty tietty tuntimäärä, tai lentokoneen sisustus, kuten istuimet ja keittiöt, voidaan joutua korvaamaan uusilla useita kertoja rungon kestoaikana. Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia myös harvemmin tapahtuvan korvaamisen, kuten rakennusten sisäseinien uudistamisen, yhteydessä tai kertaluonteisen korvaamisen yhteydessä. Kappaleessa 7 esitetyn kirjausperiaatteen mukaan yhteisö sisällyttää tällaisen hyödykkeen osan uudistamisesta johtuvat menot aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon silloin, kun ne toteutuvat, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Uudella korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta tämän standardin taseesta pois kirjaamista koskevien määräysten mukaisesti (ks. kappaleet 67–72).

14. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen (esimerkiksi lentokoneen) käytön jatkaminen saattaa edellyttää säännöllisiä perinpohjaisia tarkastuksia vikojen löytämiseksi riippumatta siitä, korvataanko hyödykkeen osia uusilla vai ei. Kustakin perinpohjaisesta tarkastuksesta johtuvat menot sisällytetään osan korvaamisesta johtuvina menoina aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon tarkastuksen tapahduttua, jos kirjaamisedellytykset täyttyvät. Edellisestä tarkastuksesta johtuvien menojen mahdollinen jäljellä oleva kirjanpitoarvo (aineellisista osista erotettuna) kirjataan pois taseesta. Näin tehdään riippumatta siitä, onko edellisen tarkastuksen menot yksilöity kirjattaessa hyödykkeen hankinta- tai valmistustapahtumaa. Tarvittaessa voidaan apuna käyttää tulevaisuudessa tapahtuvan vastaavanlaisen tarkastuksen arvioituja menoja osoittamaan, mikä on ollut olemassa olevan tarkastuskomponentin hankintameno silloin, kun hyödyke on hankittu tai valmistettu.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA

15. Taseeseen varoiksi merkitsemisen edellytykset täyttävä aineellinen käyttöomaisuushyödyke on arvostettava hankintamenoon.

Hankintamenon koostumus

16. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää:

a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset.

b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla.

c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana.

17. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisesta tai hankinnasta;

b) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;

c) toimitus- ja käsittelymenot;

▼B

d) asentamisesta ja kokoamisesta aiheutuvat menot;

e) menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun omaisuuserää on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet); ja

f) asiantuntijapalkkiot.

18. Yhteisö soveltaa IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* menoihin, jotka liittyvät purkamista, siirtämistä ja hyödykkeen sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamista koskeviin velvoitteisiin, jos nämä syntyvät tiettynä ajanjaksona ja ovat seurausta siitä, että hyödykettä on käytetty vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. Velvoitteet, jotka koskevat IAS 2:n tai IAS 16:n mukaisesti kirjanpidossa käsiteltäviä menoja, kirjataan ja arvostetaan IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

19. Esimerkkejä menoista, jotka eivät ole aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa, ovat:

a) uuden toimipaikan avaamisesta aiheutuvat menot;

b) menot uuden tuotteen tai palvelun tuomisesta markkinoille (mukaan lukien mainosmenot ja myynninedistämistoimenpiteistä johtuvat menot);

c) menot, jotka johtuvat liiketoiminnan harjoittamisesta uudessa toimipaikassa tai uudenlaisen asiakasryhmän kanssa (mukaan lukien henkilöstön koulutusmenot); ja

d) hallinnon menot ja muut yhteiset yleismenot.

20. Menojen sisällyttäminen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun hyödyke on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi hyödykkeen hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät, kun hyödykettä käytetään tai sitä siirretään toiseen paikkaan. Esimerkiksi seuraavia menoja ei sisällytetä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon:

a) menot, jotka syntyvät, kun hyödyke, joka on valmis toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, on vielä ottamatta käyttöön, tai sitä käytetään vajaalla kapasiteetilla;

b) alkuvaiheessa syntyvät liiketoiminnan tappiot, kuten tappiot, joita syntyy hyödykkeen tuotoksen kysynnän vasta muodostuessa; ja

c) menot, jotka syntyvät, kun yhteisön toiminnot siirretään kokonaan tai osaksi toiseen paikkaan tai organisoidaan uudelleen.

21. Jotkin toiminnot toteutuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisen tai kehittämisen yhteydessä mutta eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Nämä poikkeukselliset toimenpiteet saattavat toteutua ennen valmistamista tai kehittämistä tai näiden aikana. Tuottoja saatetaan ansaita esimerkiksi käyttämällä rakennuspaikkaa pysäköintialueena ennen rakennustyön aloittamista. Koska poikkeukselliset toimenpiteet eivät ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, poikkeuksellisista toimenpiteistä syntyvät tuotot ja niihin liittyvät kulut kirjataan tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

▼B

22. Itse valmistetun omaisuuserän hankintameno määritetään samalla periaatteella kuin hankitun omaisuuserän. Jos yhteisö valmistaa vastaavia omaisuuseriä myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa, omaisuuserän hankintameno on tavallisesti sama kuin myytäväksi valmistettavien omaisuuserien hankintameno (ks. IAS 2). Tämän vuoksi sisäiset katteet vähennetään tällaista hankintamenoa määritettäessä. Vastaavasti omaisuuserän hankintamenoon ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat ainehävikistä, työsuorituksesta ja itse valmistettavan omaisuuserän valmistamiseen käytettävistä muista tuotannontekijöistä, jos nämä menot ovat epätavallisen suuria. IAS 23:ssa *Vieraan pääoman menot* määrätään kriteerit, joiden mukaan korot voidaan sisällyttää itse valmistetun aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon.

▼M45

22A. Tuottavia kasveja käsitellään kirjanpidossa samalla tavalla kuin itse valmistettuja aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä ennen kuin ne ovat siinä sijaintipaikassa ja kunnossa, että ne pystyvät toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi tässä standardissa esiintyvien viittausten ”valmistamiseen” tulisi ymmärtää kattavan toimenpiteet, jotka tarvitaan tuottavien kasvien viljelemiseen ennen kuin ne ovat siinä sijaintipaikassa ja kunnossa, että ne pystyvät toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla.

▼B

Hankintamenon määrittäminen

▼M1

23. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno on sen kirjaamispäivän käteishintaa vastaava määrä. Jos maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, vastaavan käteishinnan ja maksujen kokonaismäärän välinen erotus kirjataan korkokuluksi luottoajalle, ellei kyseistä korkoa aktivoida IAS 23:n mukaisesti.

▼B

24. Yksi tai useampi käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia siten, että vaihdossa luovutetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä taikka monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu hyödyke arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua hyödykettä ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

25. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihdolla on kaupallista merkitystä, jos:

a) vastaanotettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumus (riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta; tai

b) yhteisön liiketoiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena; ja

c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

▼B

Ratkaistaessa, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan liiketoiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä ilman että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

▼M33

26. Omaisuuserän käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) vaihtelualueelle sijoittuvat kohtuulliset käyvät arvot eivät kyseisen omaisuuserän osalta vaihtele merkittävästi; tai (b) vaihtelualueelle sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuudella arvioitavissa ja käytettävissä käyvän arvon määrittämiseen. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun omaisuuserän hankintamenon määrittämiseen, paitsi jos vastaanotetun omaisuuserän käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

▼M54

27. [poistettu]

▼B

28. Aineellisen käyttöomaisuuden hankintamenosta voidaan vähentää julkiset avustukset IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaisesti.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

29. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kappaleen 30 mukainen hankintamenomalli tai kappaleen 31 mukainen uudelleenarvostusmalli, ja sen on sovellettava valitsemaansa periaatetta kokonaiseen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokkaan.

Hankintamenomalli

30. Sen jälkeen, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke on kirjattu varoiksi, se on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.

Uudelleenarvostusmalli

31. Sen jälkeen, kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke, jonka käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, on kirjattu varoiksi, se on merkittävä taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostuspäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Uudelleenarvostaminen on tehtävä riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti arvosta, johon ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ käypää arvoa käyttäen tehtävä määrittäminen johtaisi.

▼M33

_____

▼B

34. Uudelleenarvostamisen toteuttamisväli riippuu arvostettavien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypien arvojen vaihtelusta. Silloin kun uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta, uudelleenarvostus on jälleen tarpeen. Joidenkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja tällöin vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vähäisiä, niitä ei tarvitse arvostaa uudelleen näin usein. Sen sijaan hyödyke saattaa olla tarpeen arvostaa uudelleen vain kolmen tai viiden vuoden välein.

▼M43

35. Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo oikaistaan vastaamaan uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa. Omaisuuserää käsitellään uudelleenarvostuspäivänä jommallakummalla seuraavista tavoista:

(a) bruttomääräinen kirjanpitoarvo oikaistaan tavalla, joka on yhdenmukainen omaisuuserän kirjanpitoarvon uudelleenarvostuksen kanssa. Bruttomääräinen kirjanpitoarvo voidaan oikaista esimerkiksi havainnoitavissa olevan markkinatiedon perusteella, tai se voidaan oikaista suhteessa kirjanpitoarvon muutokseen. Uudelleenarvostuspäivään mennessä kertyneet poistot oikaistaan siten, että ne ovat yhtä suuret kuin omaisuuserän bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja kirjanpitoarvon välinen erotus, kun kertyneet arvonalentumistappiot on otettu huomioon; tai

(b) kertyneet poistot vähennetään omaisuuserän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan.

Kertyneisiin poistoihin tehtävän oikaisun määrä muodostaa osan kappaleiden 39 ja 40 mukaisesti käsiteltävästä kirjanpitoarvon lisäyksestä tai vähennyksestä.

▼B

36. Jos aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, koko se aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokka, johon kyseinen omaisuuserä kuuluu, on arvostettava uudelleen.

▼M45

37. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokka on samanluonteisten, yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien omaisuuserien muodostama joukko. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä luokista:

▼B

a) rakentamattomat maa-alueet;

b) rakennetut maa-alueet ja rakennukset;

c) koneet;

d) laivat;

e) lentokoneet;

f) moottoriajoneuvot;

▼M45

g) huonekalut ja kiinteät kalusteet;

h) toimistokoneet ja -kalusto; ja

i) tuottavat kasvit.

▼B

38. Samaan luokkaan kuuluvat aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältettäisiin omaisuuserien valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin arvoja, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja. Omaisuuserien luokka voidaan kuitenkin arvostaa uudelleen kiertävällä periaatteella edellyttäen, että luokkaan kuuluvat omaisuuserät arvostetaan lyhyen ajanjakson kuluessa ja että uudelleenarvostukset pidetään ajan tasalla.

▼B

►M5 39. Jos omaisuuserän kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja kertynyt lisäys on esitettävä oman pääoman erässä, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. ◄ Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin kuin se kumoaa saman omaisuuserän uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

40. Jos omaisuuserän kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava tulosvaikutteisesti. ►M5 Uudelleenarvostuksesta johtuva vähennys on kuitenkin kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Muihin laajan tuloksen eriin kirjattu vähennys pienentää oman pääoman uudelleenarvostusrahastoksi nimettyyn erään sisältyvää kertynyttä määrää. ◄

41. Omaan pääomaan sisältyvä aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Tämä saattaa tarkoittaa kyseisen rahaston siirtämistä kokonaisuudessaan, kun omaisuuserä poistetaan käytöstä tai luovutetaan. Osa rahastosta voidaan kuitenkin siirtää yhteisön käyttäessä omaisuuserää. Tällöin siirrettävän rahaston määrä olisi omaisuuserän uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja omaisuuserän alkuperäiseen hankintamenoon perustuvan poiston välinen erotus. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloksen kautta.

42. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostamisen mahdolliset verovaikutukset kirjataan ja esitetään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

Poistot

43. Jokaisesta aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen osasta, jonka hankintameno muodostaa merkittävän osan hyödykkeen koko hankintamenosta, on tehtävä poistot erikseen.

▼M54

44. Yhteisö kohdistaa aineellisesta käyttöomaisuushyödykkeestä alun perin kirjattavan määrän hyödykkeen merkittäville osille ja tekee jokaisesta tällaisesta osasta poistot erikseen. Esimerkiksi lentokoneen rungosta ja moottoreista voi olla asianmukaista tehdä poistot erikseen. Vastaavasti jos yhteisö hankkii operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena olevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä niin, että se on itse vuokralle antajana, sen voi olla asianmukaista tehdä erikseen poistot sellaisista kyseisen hyödykkeen hankintamenossa huomioon otetuista määristä, jotka aiheutuvat vuokrasopimuksen ehtojen edullisuudesta tai epäedullisuudesta markkinoilla noudatettaviin ehtoihin nähden.

▼B

45. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen jollakin merkittävällä osalla saattaa olla sama taloudellinen vaikutusaika ja poistomenetelmä kuin saman hyödykkeen toisella merkittävällä osalla. Tällaiset osat saadaan yhdistää poistoa määritettäessä.

46. Jos yhteisö tekee aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen joistakin osista poistot erikseen, se tekee erikseen poistot myös kyseisen hyödykkeen jäljelle jäävästä osuudesta. Jäljelle jäävä osuus koostuu hyödykkeen niistä osista, jotka eivät yksittäisinä ole merkittäviä. Jos yhteisöllä on näiden osien suhteen erilaisia odotuksia, saattaa olla tarpeellista soveltaa jotakin likiarvon tuottavaa menetelmää, jotta jäljelle jäävästä osuudesta tehtäisiin poistot tavalla, joka kuvastaa todenmukaisesti hyödykkeen eri osien käytön jakautumista ja/tai taloudellista vaikutusaikaa.

▼B

47. Yhteisö voi halutessaan tehdä poistot erikseen myös hyödykkeen sellaisista osista, joiden hankintameno ei ole merkittävä suhteessa hyödykkeen koko hankintamenoon.

48. Kunkin kauden poistot on kirjattava tulosvaikutteisesti, ellei poistoja sisällytetä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.

49. Kauden poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus omaisuuserän ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä käytetään kuitenkin toisten omaisuuserien valmistamiseen. Tällöin poistot muodostavat osan toisen omaisuuserän hankintamenosta ja sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi tuotantokoneiston poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin (ks. IAS 2). Vastaavasti voidaan kehittämistoiminnassa käytettyjen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistot sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon, joka kirjataan IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti.

Poistopohja ja poistoaika

50. Omaisuuserän poistopohja on jaksotettava systemaattisella tavalla omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle.

51. Omaisuuserän jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos odotukset poikkeavat aikaisemmista arvioista, muutos (tai muutokset) on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

52. Poistot tehdään silloinkin, kun omaisuuserän käypä arvo ylittää sen kirjanpitoarvon, kunhan omaisuuserän jäännösarvo ei ylitä sen kirjanpitoarvoa. Omaisuuserän korjaukset ja kunnossapito eivät poista tarvetta poistojen tekemiseen.

53. Omaisuuserän poistopohjaa määritettäessä vähennetään omaisuuserän jäännösarvo. Käytännössä omaisuuserän jäännösarvo on usein vähämerkityksinen ja näin ollen epäolennainen poistopohjaa koskevaa laskelmaa laadittaessa.

54. Omaisuuserän jäännösarvo saattaa kasvaa yhtä suureksi tai suuremmaksi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo. Jos näin tapahtuu, omaisuuserästä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos ja siihen asti kunnes jäännösarvo myöhemmin pienenee alle omaisuuserän kirjanpitoarvon.

55. Poistojen tekeminen aloitetaan, kun omaisuuserä on valmis käytettäväksi, ts. kun se on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Poistojen tekeminen omaisuuserästä lopetetaan aikaisempana seuraavista ajankohdista: päivä, jona omaisuuserä luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, ja päivä, jona omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Poistojen tekeminen ei näin ollen lakkaa, kun omaisuuserä on käyttämättömänä tai poistettu aktiivisesta käytöstä, ellei omaisuuserä ole poistettu loppuun. Käyttöön perustuvaa poistomenetelmää sovellettaessa poisto voi kuitenkin olla nollan suuruinen sen aikaa kuin valmistustoimintaa ei ole.

▼M47

56. Yhteisö kuluttaa omaisuuserän ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä pääasiassa käyttämällä omaisuuserää. Muut tekijät, kuten tekninen tai kaupallinen vanheneminen ja kuluminen omaisuuserän ollessa käyttämättömänä, johtavat kuitenkin usein sen taloudellisen hyödyn vähenemiseen, joka omaisuuserästä olisi voitu odottaa koituvan. Kaikki seuraavat tekijät otetaan näin ollen huomioon omaisuuserän taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä:

▼B

a) miten yhteisö odottaa käyttävänsä omaisuuserää. Käyttöä arvioitaessa otetaan huomioon omaisuuserän odotettu kapasiteetti tai fyysinen tuotos.

b) odotettu fyysinen kuluminen, joka riippuu toiminnallisista tekijöistä, kuten niiden työvuorojen lukumäärästä, joiden aikana omaisuuserää tullaan käyttämään, yhteisön korjaus- ja huolto-ohjelmasta sekä omaisuuserän hoidosta ja huollosta silloin, kun se ei ole käytössä.

▼M47

c) tekninen tai kaupallinen vanheneminen, joka johtuu tuotannossa tapahtuvista muutoksista tai parannuksista tai omaisuuserän tuottaman tuotteen tai palvelun markkinakysynnän muutoksista. Omaisuuserää käyttäen tuotetun hyödykkeen myyntihinnan tulevaisuudessa odotettavissa olevat alentumiset voisivat viitata omaisuuserän odotettavissa olevaan tekniseen tai kaupalliseen vanhenemiseen, joka puolestaan saattaisi kuvastaa omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn vähenemistä.

▼B

d) oikeudelliset ja muut vastaavat omaisuuserän käyttöä koskevat rajoitteet, kuten vuokrasopimusten päättymisajat.

57. Omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan määrittäminen perustuu omaisuuserän käyttökelpoisuuteen yhteisölle. Yhteisön omaisuudenhallintaperiaatteet saattavat edellyttää omaisuuserien luovuttamista määrätyn ajan kuluttua tai sen jälkeen, kun tietty osa omaisuuserän ilmentämästä taloudellisesta hyödystä on saatu. Sen vuoksi omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika yhteisölle saattaa olla lyhyempi kuin sen taloudellinen kokonaisvaikutusaika. Omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan arvioiminen edellyttää harkintaa, joka perustuu yhteisön saamaan kokemukseen vastaavanlaisista omaisuuseristä.

58. Maa-alueet ja rakennukset ovat erillisiä omaisuuseriä, ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen, vaikka ne olisi hankittu yhdessä. Joitakin poikkeuksia, kuten louhoksia ja kaatopaikkana käytettyjä alueita, lukuun ottamatta maa-alueilla on rajoittamaton vaikutusaika, ja siksi niistä ei tehdä poistoja. Rakennuksilla on rajallinen taloudellinen vaikutusaika, ja sen vuoksi ne ovat poistojen kohteena olevia omaisuuseriä. Jos maan, jolla rakennus sijaitsee, arvo nousee, tämä ei vaikuta rakennuksen poistopohjan määrittämiseen.

59. Jos maa-alueen hankintameno sisältää purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja, niin tästä maa-alueen hankintamenon osasta tehdään poistot sen ajan kuluessa, jona näistä menoista koituu hyötyä. Joskus maa-alueella saattaa olla rajoitettu taloudellinen vaikutusaika, jolloin siitä tehdään poistot tavalla, joka kuvastaa siitä saatavaa hyötyä.

Poistomenetelmä

60. Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen omaisuuserään liittyvää vastaista taloudellista hyötyä.

61. Omaisuuserään sovellettava poistomenetelmä on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa, ja jos on tapahtunut merkittäviä muutoksia siinä, miten omaisuuserän ilmentämän taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, menetelmä on muutettava kuvastamaan käytön muuttunutta jakautumista. Tällainen poistomenetelmän muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

▼B

62. Omaisuuserän poistopohjan systemaattiseen jaksottamiseen omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan kuluessa voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja suoriteyksikköihin perustuva menetelmä. Tasapoisto johtaa vakiomääräiseen kulukirjaukseen omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana, ellei omaisuuserän jäännösarvo muutu. Degressiivinen poistomenetelmä johtaa pienenevään kulukirjaukseen omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana. Suoriteyksikköihin perustuva menetelmä johtaa kulukirjaukseen, joka perustuu odotettuun käyttöön tai tuotokseen. Yhteisö valitsee menetelmän, joka parhaiten kuvastaa sitä, miten omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan. Tätä menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaudesta toiseen, ellei kyseessä olevan vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotettu jakautuminen muutu.

▼M47

62A. Omaisuuserän käyttöä sisältävästä toiminnasta kertyviin myyntituottoihin perustuva poistomenetelmä ei ole asianmukainen. Omaisuuserän käyttöä sisältävästä toiminnasta kertyvät myyntituotot kuvastavat yleensä muita tekijöitä kuin omaisuuserään liittyvän taloudellisen hyödyn kuluttamista. Myyntituottoihin vaikuttavat esimerkiksi muut panokset ja prosessit, myyntitoimet sekä myyntimäärien ja -hintojen muutokset. Myyntituottojen hintakomponenttiin voi vaikuttaa inflaatio, jolla ei ole mitään yhteyttä tapaan, jolla omaisuuserää kulutetaan.

▼B

Arvon alentuminen

63. Määrittäessään, onko aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen arvo alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*. Kyseisessä standardissa selostetaan, miten yhteisö tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvot, kuinka se määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.

64. [poistettu]

Arvon alentumisesta saatavat korvaukset

65. Kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, jotka ovat alentuneet arvoltaan, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen on syntynyt.

66. Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien omaisuuserien osto tai valmistaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen seuraavasti:

a) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti;

b) käytöstä poistettujen tai luovutettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaaminen pois taseesta määräytyy tämän standardin mukaisesti;

c) kolmansilta osapuolilta saatavat korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, otetaan huomioon voittoa tai tappiota määritettäessä, kun niiden saamiseen on syntynyt oikeus; ja

d) aiempaa omaisuuserää korvaavien kunnostettujen, ostettujen tai valmistettujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno määritetään tämän standardin mukaisesti.

KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

67. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvo on kirjattava pois taseesta:

a) kun se luovutetaan; tai

b) kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

▼M54

68. Voitto tai tappio, joka syntyy aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta (paitsi milloin IFRS 16 *Vuokrasopimukset* edellyttää muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei saa esittää myyntituottoina.

▼M8

68A. Kuitenkin yhteisön, joka myy vuokralle annettavina pitämiään aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä rutiininomaisesti tavanomaisessa liiketoiminnassa, on siirrettävä tällaiset omaisuuserät vaihto-omaisuuteen kirjanpitoarvoonsa, kun niitä lakataan antamasta vuokralle ja niistä tulee myytävänä olevia. Tällaisten omaisuuserien myynnistä saatavat tulot on tuloutettava IAS 18:n *Tuotot* mukaisesti. IFRS 5:tä ei sovelleta, kun tavanomaisessa liiketoiminnassa myytävänä olevat omaisuuserät siirretään vaihto-omaisuuteen.

▼M54

69. Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan luovuttaa usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen luovutuspäivä on päivä, jona vastaanottaja saa määräysvallan kyseiseen hyödykkeeseen niiden IFRS 15:een sisältyvien vaatimusten mukaan, joita sovelletaan määritettäessä, milloin suoritevelvoite on täytetty. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IFRS 16:ta.

▼B

70. Jos yhteisö sisällyttää kappaleen 7 kirjausperiaatetta soveltaessaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat hyödykkeen osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta riippumatta siitä, onko uudella korvatusta osasta tehty poistot erikseen. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai valmistettu.

71. Voitto tai tappio, joka syntyy aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on määritettävä mahdollisen nettoluovutustulon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon erotuksena.

▼M52

72. Vastikemäärä, joka sisällytetään aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taseesta pois kirjaamisesta syntyvään voittoon tai tappioon, määritetään transaktiohinnan määrittämistä koskevien, IFRS 15:n kappaleisiin 47–72 sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Myöhemmät muutokset voittoon tai tappioon sisällytetyssä arvioidussa vastikemäärässä on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 15:een sisältyvien transaktiohinnan muutoksia koskevien vaatimusten mukaisesti.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

73. Tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokasta:

a) bruttomääräistä kirjanpitoarvoa määritettäessä käytetyt arvostusperusteet;

b) käytetyt poistomenetelmät;

c) taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

d) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa; ja

e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

i) lisäykset;

▼B

ii) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

iii) liiketoimintojen yhdistämisen kautta tapahtuneet hankinnat;

iv) uudelleenarvostuksista johtuvat kappaleiden 31, 39 ja 40 mukaiset lisäykset ja vähennykset sekä IAS 36:n mukaisesti ►M5 muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista ◄ arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset ja vähennykset;

v) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot;

vi) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset;

vii) poistot;

viii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toimintavaluutasta esittämisvaluuttaan – sisältää myös ulkomaisen yksikön muuntamisen raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan; ja

ix) muut muutokset.

74. Tilinpäätöksessä on esitettävä myös:

a) omistusrajoitusten olemassaolo ja määrä sekä velkojen vakuudeksi pantatut aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet;

b) keskeneräisen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon sisältyvät menot;

c) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa koskevat sopimukseen perustuvat sitoumukset; ja

d) tulosvaikutteisesti kirjatut kolmansilta osapuolilta saadut korvaukset aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, joiden arvo on alentunut, jotka on menetetty tai joista on luovuttu, ellei näitä esitetä omana eränään ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄.

75. Poistomenetelmän valinta ja arvioitu taloudellinen vaikutusaika ovat harkinnanvaraisia. Käytettyjä menetelmiä ja arvioituja taloudellisia vaikutusaikoja tai poistoprosentteja koskevat tiedot ovat sen vuoksi tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota, joka mahdollistaa johdon valitsemien toimintatapojen tarkastelun sekä vertailut toisiin yhteisöihin. Vastaavanlaisista syistä on tarpeellista esittää tilinpäätöksessä:

a) kaudella tehdyt poistot riippumatta siitä, onko ne kirjattu tulosvaikutteisesti vai osaksi muiden omaisuuserien hankintamenoa; ja

b) kertyneet poistot kauden lopussa.

76. Yhteisö ilmoittaa IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonteen ja vaikutuksen, jos muutoksella on vaikutusta tarkasteltavana olevaan kauteen tai sillä odotetaan olevan vaikutusta tulevaan kauteen. Tällainen aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin liittyvä tieto voi koskea:

a) jäännösarvoja;

b) arvioituja menoja aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan saattamisesta;

c) taloudellisia vaikutusaikoja; ja

d) poistomenetelmiä.

▼M33

77. **Jos aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, tilinpäätöksessä on esitettävä IFRS 13:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat tiedot:**

▼B

a) uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;

b) käytettiinkö riippumatonta arvioijaa;

▼M33

c) [poistettu]

d) [poistettu]

▼B

e) kunkin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostetun luokan kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos omaisuuserät olisi merkitty taseeseen hankintamenomallin mukaisesti; ja

f) uudelleenarvostusrahasto sekä tiedot siinä kaudella tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat rahaston jakamista osakkeenomistajille.

78. Yhteisö esittää tilinpäätöksessään IAS 36:n mukaiset tiedot arvoltaan alentuneista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä kappaleen 73(e)(iv)–(vi) edellyttämien tietojen lisäksi.

79. Tilinpäätöksen käyttäjät saattavat pitää myös seuraavaa informaatiota omien tarpeidensa kannalta merkityksellisenä:

a) tilapäisesti käyttämättöminä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo;

b) loppuun poistettujen mutta edelleen käytössä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden bruttomääräinen kirjanpitoarvo;

c) sellaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo, jotka on poistettu aktiivisesta käytöstä ja joita ei ole luokiteltu myytävänä oleviksi IFRS 5:n mukaisesti; sekä

d) hankintamenomallia sovellettaessa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käypä arvo, kun se poikkeaa olennaisesti kirjanpitoarvosta.

Sen vuoksi yhteisöille suositellaan näiden tietojen esittämistä.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

80. Kappaleisiin 24–26 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatujen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäistä arvostamista, on sovellettava ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.

▼M43

80A. Asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaletta 35. Yhteisön on sovellettava kyseistä muutosta kaikkiin uudelleenarvostuksiin, jotka kirjataan tilikausilla, jotka alkavat sinä päivänä tai sen päivän jälkeen, jona kyseistä muutosta sovelletaan ensimmäistä kertaa, sekä sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella. Yhteisö voi myös esittää oikaistut vertailutiedot miltä tahansa aiemmin esitetyltä kaudelta, mutta tätä ei vaadita. Jos yhteisö esittää oikaisemattomia vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, sen on selkeästi yksilöitävä tiedot, joita ei ole oikaistu, mainittava, että ne on esitetty erilaisella perusteella, ja selostettava tätä perustetta.

▼B

VOIMAANTULO

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

▼B

81A. Yhteisön on sovellettava kappaleen 3 muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 6:ta *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi* aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M5

81B. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 39, 40 ja 73(e)(iv). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

81C. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (jonka IASB uudisti vuonna **2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 44. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella**.

▼M8

81D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 6 ja 69, ja sen seurauksena lisättiin kappale 68A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava IAS 7:ään *Rahavirtalaskelmat* tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.

81E. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö samanaikaisesti soveltaa myös IAS 40:n kappaleisiin 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ja 85B tehtyjä muutoksia. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M33

81F. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 6 sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja kappaleita 26, 35 ja 77 sekä poistettiin kappaleet 32 ja 33. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M36

81G. Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaletta 8. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M43

81H. Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaletta 35 ja lisättiin kappale 80A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M47**

81I. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Hyväksyttävien poistomenetelmien selventäminen* (muutokset IAS 16:een ja IAS 38:aan) muutettiin kappaletta 56 ja lisättiin kappale 62A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M52**

81J. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 68A, 69 ja 72. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M45**

81K. Kesäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Maatalous: tuottavat kasvit* (muutokset IAS 16:een ja IAS 41:een) muutettiin kappaleita 3, 6 ja 37 sekä lisättiin kappaleet 22A ja 81L–81M. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti IAS 8:n mukaisesti lukuun ottamatta kappaleessa 81M esitettyjä poikkeuksia.

▼**M54**

81L. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 poistettiin kappaleet 4 ja 27 sekä muutettiin kappaleita 5, 10, 44 ja 68–69. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M45**

81M. Yhteisö voi valita menettelyn, jonka mukaan se arvostaa tuottavan kasvin käypään arvoon sen aikaisimman kauden alussa, joka esitetään sen raportointikauden tilinpäätöksessä, jolla yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa asiakirjaa *Maatalous: tuottavat kasvit* (muutokset IAS 16:een ja IAS 41:een) ja käyttää tätä kyseisen ajankohdan oletushankintamenona. Aiemman kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välinen erotus on kirjattava kertyneiden voittovarojen alkusaldoon aikaisimman esitettävän kauden alussa.

▼**B**

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

82. Tämä standardi korvaa IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 1998).

83. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

a) SIC-6 *Nykyisten tietokoneohjelmistojen muuttamisesta johtuvat menot*;

b) SIC-14 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – hyödykkeiden arvonalentumisesta tai menetyksestä saatavat korvaukset*; ja

c) SIC-23 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet – suurista perinpohjaisista tarkastuksista tai huolloista johtuvat menot*.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 17

Vuokrasopimukset

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sekä vuokralle ottajia että vuokralle antajia koskevista asianmukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, joita sovelletaan vuokrasopimuksiin.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava kaikkien vuokrasopimusten kirjanpidolliseen käsittelyyn lukuun ottamatta:

a) vuokrasopimuksia, jotka koskevat mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen etsintää ja käyttöä; ja

b) lisenssisopimuksia, jotka koskevat sellaisia kohteita kuin elokuvia, videonauhoitteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia.

▼M45

Tätä standardia ei kuitenkaan pidä soveltaa arvostusperusteena:

▼B

a) vuokralle ottajien hallussa oleviin kiinteistöihin, joita käsitellään kirjanpidossa sijoituskiinteistöinä (ks. IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*);

b) muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuihin sijoituskiinteistöihin (ks. IAS 40);

▼M45

c) rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuihin, IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan kuuluviin biologisiin hyödykkeisiin; eikä

d) muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuihin, IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan kuuluviin biologisiin hyödykkeisiin.

▼B

3. Tämä standardi koskee sopimuksia, joiden mukaan omaisuuserän käyttöoikeus siirtyy, vaikka vuokralle antajalta voidaan vaatia merkittäviä kyseisten omaisuuserien toimintaan tai huoltoon liittyviä palveluja. Tämä standardi ei koske sellaisia palvelusopimuksia, jotka eivät siirrä omaisuuserien käyttöoikeutta sopimusosapuolelta toiselle.

MÄÄRITELMÄT

4. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vuokrasopimus on sopimus, jonka mukaan vuokralle antaja antaa vuokralle ottajalle oikeuden käyttää omaisuuserää sovitun ajan maksua tai toistuvia maksusuorituksia vastaan.

Rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka mukaan omistuserän omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin. Omistusoikeus voi siirtyä tai olla siirtymättä vuokra-ajan lopussa.

Muu vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.

Ei purettavissa oleva vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka voidaan purkaa vain:

a) jonkin epätodennäköisen ehdollisen tapahtuman toteutuessa;

b) vuokralle antajan suostumuksella;

▼B

c) jos vuokralle ottaja tekee uuden samaa tai vastaavaa omaisuuserää koskevan vuokrasopimuksen saman vuokralle antajan kanssa; tai

d) jos vuokralle ottaja suorittaa sen suuruisen lisämaksun, että vuokrasopimuksen jatkuminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa.

Vuokrasopimuksen syntymisajankohta on vuokrasopimuksen päiväys tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan vuokrasopimuksen keskeisiä ehtoja. Kyseisenä ajankohtana:

a) vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi; ja

b) jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, määritetään summat, jotka merkitään kirjanpitoon vuokra-ajan alkamisajankohtana.

Vuokra-ajan alkamisajankohta on päivä, josta alkaen vuokralle ottajalla on oikeus käyttää vuokrattua omaisuuserää koskevaa käyttöoikeuttaan. Se on päivä, jona vuokrasopimus alun perin merkitään kirjanpitoon, ts. vuokrasopimuksesta johtuvat asianmukaiset varat, velat, tuotot tai kulut kirjataan.

Vuokra-aika on aika, joksi vuokralle ottaja on ilman purkuoikeutta sopinut ottavansa omaisuuserän vuokralle, sekä mahdollinen jatkokausi, jonka ajan vuokralle ottajalla on oikeus jatkaa omaisuuserän vuokrausta joko lisämaksusta tai ilman, kun vuokrasopimuksen syntymisajankohtana on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja tulee käyttämään tätä oikeutta.

Vähimmäisvuokrilla tarkoitetaan vuokra-ajalle kohdistuvia maksuja, jotka vuokralle ottajan tulee suorittaa tai jotka sitä voidaan vaatia suorittamaan, lukuun ottamatta muuttuvia vuokria, palveluista johtuvia menoja sekä veroja, jotka vuokralle antaja maksaa ja jotka hyvitetään tälle, ja lisäksi vähimmäisvuokriin luetaan:

a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: vuokralle ottajan tai tämän lähipiiriin kuuluvan osapuolen takaama määrä; tai

b) kun kyseessä on vuokralle antaja: vuokralle antajalle taattu jäännösarvo, jonka takaajana on joko:

   i) vuokralle ottaja;

   ii) vuokralle ottajan lähipiiriin kuuluva osapuoli; tai

   iii) kolmas osapuoli, joka ei kuulu vuokralle antajan lähipiiriin ja on taloudellisesti kykenevä takuuvelvoitteen hoitamiseen.

Jos kuitenkin vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä hintaan, jonka odotetaan olevan riittävän paljon alempi kuin omaisuuserän käypä arvo sinä ajankohtana, kun oikeus on käytettävissä, niin että oikeuden käyttäminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa, vähimmäisvuokrat koostuvat vähimmäismaksuista vuokra-ajalta tämän osto-option odotettuun toteuttamispäivään saakka ja sen toteuttamiseksi suoritettavasta määrästä.

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

Taloudellinen kokonaisvaikutusaika on joko:

a) ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan taloudellisesti käyttökelpoinen yhdelle tai useammalle käyttäjälle; tai

b) niiden suorite- tai muiden yksiköiden lukumäärä, jotka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhdelle tai useammalle käyttäjälle.

▼B

Taloudellinen vaikutusaika on arvioitu vuokra-ajan alkamisajankohdasta lukien jäljellä oleva, vuokra-aikaan rajoittumaton ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän hyväkseen omaisuuserän ilmentämää taloudellista hyötyä.

Taattu jäännösarvo on:

a) kun kyseessä on vuokralle ottaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai tämän lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun (takuun määrä on suurin mahdollinen maksettavaksi tuleva määrä); ja

b) kun kyseessä on vuokralle antaja: se osa jäännösarvosta, josta vuokralle ottaja tai vuokralle antajan lähipiiriin kuulumaton, takuuvelvoitteen hoitamiseen taloudellisesti kykenevä kolmas osapuoli on antanut takuun.

Takaamaton jäännösarvo on se osa vuokratun omaisuuserän jäännösarvosta, jonka realisoitumisesta vuokralle antajalla ei ole varmuutta tai josta yksinomaan vuokralle antajan lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun.

Alkuvaiheen välittömät menot ovat lisämenoja, jotka välittömästi johtuvat vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä, lukuun ottamatta valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille näin syntyviä menoja.

Bruttosijoitus vuokrasopimukseen on seuraavien erien yhteismäärä:

a) vähimmäisvuokrat, jotka vuokralle antaja tulee saamaan rahoitusleasingsopimuksen mukaan, ja

b) vuokralle antajan hyväksi tuleva takaamaton jäännösarvo.

Nettosijoitus vuokrasopimukseen on bruttosijoitus vuokrasopimukseen diskontattuna vuokrasopimuksen sisäisellä korolla.

Kertymätön rahoitustuotto on seuraavien erien välinen erotus:

a) bruttosijoitus vuokrasopimukseen, ja

b) nettosijoitus vuokrasopimukseen.

Vuokrasopimuksen sisäinen korko on diskonttauskorko, jota käyttäen (a) vähimmäisvuokrien ja (b) takaamattoman jäännösarvon yhteenlaskettu nykyarvo vastaa vuokrasopimuksen syntymisajankohtana (i) vuokratun omaisuuserän käyvän arvon ja (ii) vuokralle antajalle syntyneiden alkuvaiheen välittömien menojen yhteismäärää.

Vuokralle ottajan lisäluoton korko on korko, jota vuokralle ottaja joutuisi maksamaan vastaavanlaisesta vuokrasopimuksesta, tai, mikäli se ei ole määritettävissä, korko, jota vuokralle ottaja maksaisi lainatessaan vuokrasopimuksen syntymisajankohtana omaisuuserän hankkimiseen tarvittavat varat samaksi ajaksi ja samanlaisin vakuuksin.

Muuttuva vuokra on se osuus maksettavista vuokrista, joka ei ole määrältään kiinteä vaan määräytyy jonkin sellaisen tekijän tulevan arvon perusteella, joka muuttuu muutoin kuin ajan kulumisen mukaan (esimerkiksi prosenttiosuus vastaisesta myynnistä, vastainen käyttömäärä, vastaiset hintaindeksit, vastaiset markkinakorot).

5. Vuokrasopimus tai sitä koskeva sitoumus saattaa sisältää ehdon, jonka mukaan vuokria oikaistaan vastaamaan sellaisia vuokratun kiinteistön rakennusmenojen tai hankintamenon muutoksia tai joidenkin muiden menojen tai jonkin muun arvon, kuten yleisen hintaindeksin, muutoksia taikka vuokralle antajalle syntyvien vuokrasopimuksen rahoitusmenojen muutoksia, jotka toteutuvat vuokrasopimuksen syntymisajankohdan ja vuokra-ajan alkamisajankohdan välillä. Jos näin tapahtuu, tällaisten muutosten on tätä standardia sovellettaessa katsottava tapahtuneen vuokrasopimuksen syntymisajankohtana.

▼B

6. Vuokrasopimuksen määritelmä kattaa sellaiset omaisuuserää koskevat vuokrasopimukset, joihin sisältyy vuokralle ottajan oikeus saada omaisuuserä omistukseensa sovittujen ehtojen täyttyessä. Näitä sopimuksia kutsutaan joskus ehdollisiksi osamaksusopimuksiksi *hire purchase contract*.

▼M33

6A. IAS 17:ssä käytetään termiä ”käypä arvo” tavalla, joka joiltakin osin poikkeaa IFRS 13.een *Käyvän arvon määrittäminen* sisältyvästä käyvän arvon määritelmästä. Sen vuoksi yhteisö määrittää IAS 17:ää soveltaessaan käyvän arvon IAS 17:n, ei IFRS 13:n mukaisesti.

▼B

VUOKRASOPIMUSTEN LUOKITTELU

7. Tässä standardissa käytettävä vuokrasopimusten luokittelu perustuu siihen, missä määrin vuokratun omaisuuserän omistamiselle ominaiset riskit ja edut tulevat vuokralle antajalle tai vuokralle ottajalle. Riskejä ovat esimerkiksi mahdolliset tappiot, jotka johtuvat käyttämättömästä kapasiteetista tai teknisestä vanhentumisesta, ja mahdolliset tuoton vaihtelut, jotka johtuvat taloudellisten olosuhteiden muutoksista. Etuja voivat olla kannattavaan toimintaan liittyvät odotukset omaisuuserän taloudellisena kokonaisvaikutusaikana ja odotettavissa oleva voitto, joka syntyy arvonnoususta tai jäännösarvon realisoinnista.

8. Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, jos se siirtää omistamiselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin. Vuokrasopimus luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi, jos omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät siirry olennaisilta osin.

9. Koska vuokralle antajan ja vuokralle ottajan välinen liiketoimi perustuu näiden väliseen vuokrasopimukseen, on asianmukaista käyttää yhdenmukaisia määritelmiä. Näiden määritelmien soveltaminen vuokralle antajan ja vuokralle ottajan toisistaan poikkeavissa olosuhteissa voi johtaa siihen, että osapuolet luokittelevat saman vuokrasopimuksen eri tavalla. Näin voi tapahtua esimerkiksi, kun vuokralle antaja hyötyy vuokralle ottajan lähipiiriin kuulumattoman osapuolen antamasta jäännösarvon takuusta.

10. Se, onko kyseessä rahoitusleasingsopimus vai muu vuokrasopimus, riippuu pikemminkin liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä kuin sopimuksen muodosta ([1]). Esimerkkejä tilanteista, jotka yksin tai yhdessä yleensä johtaisivat vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, ovat seuraavat:

a) sopimuksen mukaan omaisuuserän omistus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä;

b) vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä hintaan, jonka odotetaan olevan niin paljon alempi kuin omaisuuserän käypä arvo silloin, kun oikeus on käytettävissä, että oikeuden käyttäminen on sopimuksen syntymisajankohtana kohtuullisen varmaa;

c) vuokra-aika kattaa valtaosan omaisuuserän taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi;

d) vähimmäisvuokrien nykyarvo muodostaa sopimuksen syntymisajankohtana vähintäänkin olennaisen osan vuokratun omaisuuserän käyvästä arvosta; ja

([1]) Ks. myös SIC-27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus.*

▼B

e) vuokratut omaisuuserät ovat niin erityisluonteisia, että vain vuokralle ottaja voi käyttää niitä ilman merkittäviä muutoksia.

11. Tunnusomaista tilanteille, jotka myös voivat yksin tai yhdessä johtaa vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, on:

a) jos vuokralle ottaja voi purkaa vuokrasopimuksen, vuokralle ottaja kantaa ne tappiot, joita vuokralle antajalle syntyy purkamisesta;

b) jäännösarvon käyvän arvon vaihtelusta syntyvät voitot tai tappiot tulevat vuokralle ottajalle (esimerkiksi vuokranalennuksena, joka vastaa suurinta osaa myyntituloista vuokra-ajan päättyessä); ja

c) vuokralle ottaja pystyy jatkamaan sopimusta lisäkaudeksi markkinavuokraa tuntuvasti alemmalla vuokralla.

12. Kappaleissa 10 ja 11 esitetyt esimerkit ja tunnusmerkit eivät ole aina ratkaisevia. Jos muiden piirteiden perusteella on selvää, että omistamiselle ominaiset riskit ja edut eivät vuokrasopimuksen perusteella siirry olennaisilta osin, vuokrasopimus luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun omaisuuserän omistusoikeus siirtyy vuokra-ajan päättyessä omaisuuserän senhetkistä käypää arvoa vastaavaa muuttuvaa maksua vastaan, tai jos sopimukseen liittyy muuttuvia vuokria, joiden vuoksi tällaiset riskit ja edut eivät ole olennaisilta osin vuokralle ottajalla.

13. Vuokrasopimus luokitellaan sopimuksen syntymisajankohtana. Mikäli vuokralle ottaja ja vuokralle antaja koska tahansa sopivat muutoksista vuokrasopimuksen ehtoihin — muutoin kuin uudistamalla sopimuksen — siten, että vuokrasopimus olisi luokiteltu kappaleissa 7–12 esitettyjen kriteerien perusteella eri tavalla, jos muuttuneet sopimusehdot olisivat olleet voimassa sopimuksen syntymisajankohtana, muutettua sopimusta pidetään uutena sopimuksena sen voimassaoloaikana. Arvioiden muutokset (esimerkiksi vuokratun omaisuuserän taloudellista kokonaisvaikutusaikaa tai jäännösarvoa koskevien arvioiden muutokset) tai olosuhteiden muutokset (esimerkiksi vuokralle ottajan laiminlyönti) eivät kuitenkaan aiheuta vuokrasopimuksen uudelleenluokittelua kirjanpitokäsittelyä varten.

▼M22

_____

15A. Silloin kun vuokrasopimus sisältää sekä maa-aluetta että rakennuksia koskevia osuuksia, yhteisö arvioi kunkin osuuden luokittelun rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi erikseen kappaleiden 7–13 mukaisesti. Tärkeä näkökohta ratkaistaessa, onko maa-alueen osuus muu vuokrasopimus vai rahoitusleasingsopimus, on se, että maa-alueen taloudellinen vaikutusaika on yleensä rajoittamaton.

▼B

16. Aina kun on tarpeellista luokitella ja määrittää kirjanpitoa varten maa-alueiden ja rakennusten osuus vuokrasopimuksesta, kohdistetaan vähimmäisvuokrat (jotka sisältävät mahdolliset kerralla suoritettavat etukäteismaksut) maa-alueiden ja rakennusten osuuksille maa-alueiden ja rakennusten vuokraoikeuksien sopimuksen syntymisajankohdan käypien arvojen suhteessa. Jos vuokria ei pystytä jakamaan luotettavasti näiden kahden osan kesken, koko vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, paitsi jos on selvää, että molemmat osat ovat muita vuokrasopimuksia, jolloin vuokrasopimus kokonaisuudessaan luokitellaan muuksi vuokrasopimukseksi.

▼B

17. Jos maa-alueita ja rakennuksia koskevassa vuokrasopimuksessa maa-alueen osuudelle kappaleen 20 mukaisesti alun perin kirjattava määrä olisi epäolennainen, saadaan maa-alueita ja rakennuksia käsitellä vuokrasopimusta luokiteltaessa yhtenä kokonaisuutena, ja sopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi kappaleiden 7–13 mukaisesti. Tällöin rakennusten taloudellista kokonaisvaikutusaikaa pidetään koko vuokratun omaisuuserän taloudellisena kokonaisvaikutusaikana.

18. Maa-alueiden ja rakennusten osuuksia ei tarvitse arvostaa erikseen silloin, kun vuokralle ottaja luokittelee sekä maa-alueen että rakennuksen sijoituskiinteistöksi IAS 40:n mukaisesti ja soveltaa käyvän arvon mallia. Tämä arviointi edellyttää yksityiskohtaisia laskelmia vain, jos jommankumman tai molempien osuuksien luokittelu on muutoin epävarma.

19. IAS 40:n mukaan vuokralle ottajan on mahdollista luokitella muulla vuokrasopimuksella vuokralle otettu kiinteistö sijoituskiinteistöksi. Jos näin tapahtuu, vuokrattua kiinteistöä käsitellään kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi rahoitusleasingsopimus, ja lisäksi tällöin kirjattavaan omaisuuserään sovelletaan käyvän arvon mallia. Vuokralle ottajan on jatkettava vuokrasopimuksen käsittelemistä rahoitusleasingsopimuksena, vaikka jokin myöhempi tapahtuma muuttaisi vuokratun kiinteistön luonnetta niin, ettei sitä enää luokiteltaisi sijoituskiinteistöksi. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun vuokralle ottaja:

a) ottaa kiinteistön käyttöönsä ja se siirretään omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi ja arvostetaan käyttötarkoituksen muuttumispäivän käypää arvoa vastaavaan oletushankintamenoon; tai

b) vuokraa kiinteistön edelleen sopimuksella, joka siirtää omistukselle ominaiset riskit ja edut olennaisilta osin riippumattomalle kolmannelle osapuolelle. Vuokralle ottaja käsittelee tällaista edelleenvuokrausta kolmannen osapuolen kanssa tehtynä rahoitusleasingsopimuksena, joskin kolmas osapuoli saattaa käsitellä sitä muuna vuokrasopimuksena.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE OTTAJIEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

Alkuperäinen kirjaaminen

20. Vuokralle ottajien on merkittävä rahoitusleasingsopimukset taseeseensa varoiksi ja veloiksi vuokra-ajan alkamisajankohtana määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokratun hyödykkeen käypä arvo tai vähimmäisvuokrien nykyarvo — sen mukaan, kumpi niistä on alempi — jotka molemmat määritetään sopimuksen syntymisajankohtana. Vähimmäisvuokrien nykyarvoa laskettaessa on käytettävä diskonttauskorkona vuokrasopimuksen sisäistä korkoa, mikäli tämä on käytännössä mahdollista määrittää, ja ellei ole, on käytettävä vuokralle ottajan lisäluoton korkoa. Vuokralle ottajalle mahdollisesti syntyvät alkuvaiheen välittömät menot lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

21. Liiketoimia ja muita tapahtumia käsitellään kirjanpidossa ja ne esitetään tilinpäätöksessä niiden tosiasiallisen sisällön ja taloudellisen realiteetin eikä ainoastaan niiden oikeudellisen muodon mukaisesti. Vaikka vuokrasopimuksen oikeudellinen muoto on sellainen, että vuokralle ottaja ei voi hankkia vuokratun omaisuuserän laillista omistusoikeutta, rahoitusleasingsopimuksen tosiasiallinen sisältö ja taloudellinen realiteetti on se, että vuokralle ottaja saa vuokratun omaisuuserän käytöstä johtuvan taloudellisen hyödyn valtaosaksi omaisuuserän taloudellista kokonaisvaikutusaikaa ja tämän vastikkeeksi sitoutuu maksamaan tästä oikeudesta määrän, joka sopimuksen syntymisajankohtana suunnilleen vastaa omaisuuserän käyvän arvon ja siihen liittyvän rahoitusmenon yhteismäärää.

▼B

22. Jos tällaisia vuokraustapahtumia ei merkitä vuokralle ottajan taseeseen, yhteisön taloudelliset voimavarat ja velvoitteet tulevat esitetyiksi todellista pienempinä, jolloin taloudelliset tunnusluvut vääristyvät. Tämän vuoksi rahoitusleasingsopimus on asianmukaista merkitä vuokralle ottajan taseeseen toisaalta omaisuuseräksi ja toisaalta vastaisten vuokrien suorittamista koskevaksi velvoitteeksi. Vuokra-ajan alkamisajankohtana omaisuuserä ja vastaisia vuokria koskeva velka merkitään taseeseen saman määräisinä, mistä poikkeuksena ovat vuokralle ottajalle syntyvät alkuvaiheen välittömät menot, jotka lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

23. Vuokralle otettuja omaisuuseriä koskevia velkoja ei ole asianmukaista esittää tilinpäätöksessä vuokralle otettujen omaisuuserien vähennyksenä. Jos velat jaotellaan taseessa lyhyt- ja pitkäaikaisiin, leasingvelat jaotellaan samalla tavoin.

24. Tiettyjen vuokraukseen liittyvien toimien, kuten vuokrausjärjestelyjä koskevien neuvottelujen ja järjestelyn varmistamisen, yhteydessä syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja. Menot, joiden voidaan todeta välittömästi johtuvan vuokralle ottajan toimista rahoitusleasingsopimuksen hyväksi, lisätään kirjattavaan omaisuuserään.

Myöhempi arvostaminen

25. Vähimmäisvuokrat on jaettava rahoitusmenoon ja velan vähennykseen. Rahoitusmeno on kohdistettava jokaiselle vuokra-aikaan kuuluvalle kaudelle siten, että jäljellä olevalle velalle tulee kullakin kaudella samansuuruinen korkoprosentti. Muuttuvat vuokrat on kirjattava niiden kausien kuluiksi, joiden aikana ne toteutuvat.

26. Käytännössä vuokralle ottaja voi laskennan yksinkertaistamiseksi käyttää jonkinlaista likiarvoa kohdistaessaan rahoitusmenoa vuokra-aikaan kuuluville kausille.

27. Rahoitusleasingsopimus aiheuttaa kullakin tilikaudella poistojen kohteena olevista omaisuuseristä tehtävän poiston ja rahoituskulun. Vuokralle otettujen poistojen kohteena olevien omaisuuserien poistot on tehtävä samoilla periaatteilla kuin omistettujen omaisuuserien poistot, ja kirjattavat poistot on laskettava IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti. Jos ei ole kohtuullista varmuutta siitä, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, omaisuuserän on tultava kokonaan poistetuksi vuokra-ajan tai taloudellisen vaikutusajan kuluessa sen mukaan, kumpi näistä on lyhyempi.

28. Vuokralle otetun omaisuuserän poistopohja kohdistetaan systemaattisella perusteella kullekin tilikaudelle ajanjaksona, jona omaisuuserää odotetaan käytettävän, ja samoilla periaatteilla kuin vuokralle ottaja tekee poistot omistamistaan poistojen kohteena olevista omaisuuseristä. Jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja saa omistusoikeuden vuokra-ajan päättymiseen mennessä, odotettu käyttöaika on sama kuin omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika; muussa tapauksessa omaisuuserästä tehdään poistot vuokra-ajan tai taloudellisen vaikutusajan kuluessa sen mukaan, kumpi näistä on lyhyempi.

▼B

29. Omaisuuserästä kaudella tehtävän poiston ja rahoituskulun yhteismäärä on harvoin yhtä suuri kuin kaudelta maksettavat vuokrat, ja tämän vuoksi ei ole asianmukaista kirjata maksettuja vuokria yksinkertaisesti kuluksi. Vastaavasti omaisuuserä ja siihen liittyvä velka eivät todennäköisesti ole yhtä suuria vuokra-ajan alkamisen jälkeen.

30. Yhteisö soveltaa IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrittääkseen, onko vuokralle otetun omaisuuserän arvo alentunut.

31. Vuokralle ottajien on esitettävä IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:

a) ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ nettomääräinen kirjanpitoarvo jokaisesta omaisuuserien luokasta.

b) täsmäytyslaskelma vastaisten vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kokonaismäärän ja niiden nykyarvon välillä. Lisäksi yhteisön on esitettävä vastaisten vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kokonaismäärä ja niiden nykyarvo kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

i) yhden vuoden kuluessa;

ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

iii) yli viiden vuoden kuluttua.

c) kaudella kuluksi kirjatut muuttuvat vuokrat.

d) ei purettavissa olevista edelleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

e) vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä yleinen kuvaus, joka sisältää seuraavat tiedot, mutta ei rajoitu niihin:

i) peruste, jolla muuttuva vuokra määräytyy;

ii) uudistamis- tai osto-optioiden ja indeksisidonnaisuuksien olemassaolo ja ehdot; sekä

iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

32. Lisäksi rahoitusleasingsopimuksella vuokralle otettuja omaisuuseriä vuokralle ottajan tilinpäätöksessä koskevat IAS 16:een, IAS 36:een, IAS 38:aan, IAS 40:een ja IAS 41:een sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Muut vuokrasopimukset

33. Muun vuokrasopimuksen perusteella määräytyvät vuokrat on kirjattava kuluksi tasasuuruisina erinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista. ([1])

34. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokrat (lukuun ottamatta menoja, jotka johtuvat palveluista, kuten vakuutuksesta ja huollosta) kirjataan kuluksi tasasuuruisina erinä, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa käyttäjän saaman hyödyn ajallista jakautumista, vaikka maksut eivät määräytyisikään tällä perusteella.

([1]) Ks. myös SIC-15 *Muut vuokrasopimukset — kannustimet*

▼B

35. Vuokralle ottajien on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 7:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:

a) ei purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaisten vastaisten vähimmäisvuokrien kokonaismäärä kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

i) yhden vuoden kuluessa;

ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

iii) yli viiden vuoden kuluttua.

b) ei purettavissa olevista edelleenvuokraussopimuksista odotettavissa olevien vastaisten vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kokonaismäärä.

c) kaudella kuluksi kirjatut vuokrat ja edelleenvuokrausmaksut siten, että esitetään erikseen vähimmäisvuokrat, muuttuvat vuokrat ja edelleenvuokrausmaksut.

d) vuokralle ottajan merkittävistä vuokrausjärjestelyistä yleinen kuvaus, joka sisältää seuraavat tiedot, mutta ei rajoitu niihin:

(i) peruste, jolla muuttuva vuokra määräytyy;

(ii) uudistamis- tai osto-optioiden ja indeksisidonnaisuuksien olemassaolo ja ehdot; sekä

(iii) vuokrausjärjestelyjen asettamat rajoitukset, kuten osinkoja, lisävelanottoa ja uusia vuokrasopimuksia koskevat rajoitukset.

VUOKRASOPIMUKSET VUOKRALLE ANTAJIEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Rahoitusleasingsopimukset

Alkuperäinen kirjaaminen

36. Vuokralle antajien on merkittävä rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevat omaisuuserät taseeseensa ja esitettävä ne saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin nettosijoitus vuokrasopimukseen.

37. Rahoitusleasingsopimuksessa oikeudelliselle omistukselle ominaiset riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin pois vuokralle antajalta, ja näin ollen vuokralle antaja käsittelee saatavia vuokria pääoman palautuksena ja rahoitustuottona, joka on korvausta ja palkkiota vuokralle antajan tekemästä sijoituksesta ja tämän antamista palveluista.

38. Vuokralle antajille syntyy usein alkuvaiheen välittömiä menoja, kuten välityspalkkioita, lainopillisista palveluista suoritettuja palkkioita ja sisäisiä menoja, jotka ovat lisämenoja ja johtuvat välittömästi vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä. Niihin ei lueta yleismenoja, kuten myynti- ja markkinointihenkilöstöstä aiheutuvia menoja. Kun kyseessä on rahoitusleasingsopimus eivätkä vuokralle antajat toimi valmistajana tai jälleenmyyjänä, alkuvaiheen välittömät menot otetaan huomioon rahoitusleasingsaamisen alkuperäistä arvoa määritettäessä ja ne vähentävät vuokra-ajan kuluessa kirjattavia tuottoja. Vuokrasopimuksen sisäinen korko määritetään siten, että alkuvaiheen välittömät menot otetaan automaattisesti huomioon rahoitusleasingsaamisessa; niitä ei siis ole tarpeellista lisätä erikseen. Alkuvaiheen välittömien menojen määritelmä ei kata vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyviä menoja. Tämän vuoksi niitä ei oteta huomioon määritettäessä nettosijoitusta vuokrasopimukseen, ja ne kirjataan kuluksi myyntivoittoa kirjattaessa, mikä yleensä tapahtuu rahoitusleasingsopimuksen kyseessä ollessa vuokra-ajan alussa.

▼B

Myöhempi arvostaminen

39. Rahoitustuotot on kirjattava sellaisella perusteella, joka tuottaa kultakin kaudelta samansuuruisen tuottoasteen vuokralle antajan nettosijoitukselle vuokrasopimukseen.

40. Vuokralle antaja pyrkii jaksottamaan rahoitustuotot vuokra-ajalle systemaattisella ja järkevällä perusteella. Tämä tulon kohdistaminen tapahtuu sellaisella perusteella, joka tuottaa kultakin kaudelta samansuuruisen tuottoasteen vuokralle antajan nettosijoitukselle rahoitusleasingsopimukseen. Kauden vuokrat — lukuun ottamatta palveluista aiheutuvia menoja — kirjataan vuokrasopimukseen tehtyä bruttosijoitusta vastaan siten, että ne vähentävät sekä pääomaa että kertymätöntä rahoitustuottoa.

41. Arvioidut takaamattomat jäännösarvot, joita käytetään laskettaessa vuokralle antajan bruttosijoitusta vuokrasopimukseen, tarkistetaan säännöllisesti. Jos arvioitu takaamaton jäännösarvo on pienentynyt, tarkistetaan tulon jakautumista vuokra-ajalle, ja vähentyminen, joka koskee jo huomioon otettua määrää, kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti.

41A. Rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevaa omaisuuserää, joka on luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa kyseisen IFRS-standardin mukaisesti.

42. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivien vuokralle antajien on kirjattava kauden myyntivoitot tai -tappiot sen periaatteen mukaisesti, jota yhteisö soveltaa välittömän myynnin kirjaamiseen. Jos käytetään keinotekoisen alhaisia korkoja, myyntivoitto on rajoitettava siihen määrään, joka syntyisi markkinakorkoa käytettäessä. Vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyvät menot on kirjattava kuluiksi myyntivoittoa kirjattaessa.

43. Valmistajat ja jälleenmyyjät tarjoavat usein asiakkailleen vaihtoehtoina omaisuuserän ostamisen tai vuokraamisen. Kun valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja antaa omaisuuserän vuokralle rahoitusleasingsopimuksella, syntyy kahdenlaisia tuottoja:

a) voitto tai tappio, joka on samansuuruinen kuin se voitto tai tappio, joka syntyisi vuokralle annettavan omaisuuserän välittömästä myynnistä normaalilla myyntihinnalla mahdolliset paljous- tai muut alennukset huomioon ottaen; ja

b) rahoitustuotto vuokra-ajalta.

44. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan kirjaama myyntituotto vuokra-ajan alussa on omaisuuserän käypä arvo tai vuokralle antajalle kertyvien vähimmäisvuokrien nykyarvo markkinakorolla laskettuna sen mukaan, kumpi niistä on pienempi. Vuokra-ajan alkaessa kirjattavat myytyä omaisuuserää vastaavat kulut ovat yhtä suuret kuin vuokralle annetun omaisuuserän hankintameno tai siitä poikkeava kirjanpitoarvo vähennettynä takaamattoman jäännösarvon nykyarvolla. Myyntituoton ja myytyä omaisuuserää vastaavien kulujen välinen erotus on myyntivoittoa, ja se kirjataan sen periaatteen mukaisesti, jota yhteisö soveltaa välittömien myyntien kirjaamiseen.

45. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat käyttävät joskus keinotekoisen alhaista korkoa houkutellakseen asiakkaita. Tällaisen koron käyttäminen johtaisi siihen, että liian suuri osuus liiketoimen kokonaistuloksesta kirjattaisiin myyntihetkellä. Jos käytetään keinotekoisen alhaista korkoa, myyntivoitto on rajoitettava siihen määrään, joka syntyisi markkinakorkoa käytettäessä.

▼B

46. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivalle vuokralle antajalle syntyvät menot, jotka liittyvät rahoitusleasingsopimuksen neuvottelemiseen ja järjestelemiseen kirjataan kuluiksi vuokra-ajan alussa, koska ne liittyvät pääasiassa valmistajan tai jälleenmyyjän myyntivoiton ansaitsemiseen.

47. Vuokralle antajien on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 7:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat rahoitusleasingsopimuksia koskevat tiedot:

a) seuraavien erien välinen täsmäytyslaskelma: bruttosijoitus vuokrasopimukseen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja saatavien vähimmäisvuokrien nykyarvo ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄. Lisäksi yhteisön on esitettävä bruttosijoitus vuokrasopimukseen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja saatavien vähimmäisvuokrien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ nykyarvo kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

   i) yhden vuoden kuluessa;

   ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

   iii) yli viiden vuoden kuluttua.

b) kertymätön rahoitustuotto.

c) vuokralle antajan hyväksi tulevat takaamattomat jäännösarvot.

d) saamatta jäävistä vähimmäisvuokrasaamisista kirjattu kertynyt vähennyserä.

e) kaudella tuloutetut muuttuvat vuokrat.

f) yleinen kuvaus vuokralle antajan olennaisista vuokrausjärjestelyistä.

48. Kasvun kuvaajana on usein hyödyllistä esittää myös kertymättömällä tuotolla vähennetty bruttosijoitus kauden aikana tulleeseen uuteen liiketoimintaan sen jälkeen, kun vastaavat purettuihin vuokrasopimuksiin liittyvät määrät on vähennetty.

Muut vuokrasopimukset

49. Vuokralle antajien on esitettävä muun vuokrasopimuksen kohteena olevat omaisuuserät taseessaan omaisuuserän luonteen mukaisesti.

50. Muun vuokrasopimuksen mukaiset vuokratuotot on kirjattava tulosvaikutteisesti tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun omaisuuserän käytöstä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista. ([1])

51. Vuokratuoton ansaitsemisesta syntyneet menot, poistot mukaan luettuina, kirjataan kuluksi. Vuokratuotot (lukuun ottamatta suoritetuista palveluista, kuten vakuutuksesta ja huollosta, saatuja tuloja) kirjataan tasasuuruisina erinä vuokra-ajan kuluessa, vaikka saadut erät eivät määräytyisikään tällaisella perusteella, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa paremmin vuokralle annetun omaisuuserän käytöstä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista.

52. Alkuvaiheen välittömät menot, joita vuokralle antajille syntyy muun vuokrasopimuksen neuvottelemisesta ja järjestelemisestä, on lisättävä vuokralle annetun omaisuuserän kirjanpitoarvoon ja kirjattava kuluksi vuokra-ajan kuluessa samalla perusteella kuin vuokratuotot.

([1]) Ks. myös SIC-15 *Muut vuokrasopimukset – kannustimet.*

▼B

53. Vuokralle annettujen poistojen kohteena olevien omaisuuserien poistot on tehtävä samalla periaatteella kuin vuokralle antaja tekee tavanomaiset poistot vastaavanlaisista omaisuuseristä, ja poistot on laskettava IAS 16:n ja IAS 38:n mukaisesti.

54. Yhteisö soveltaa IAS 36:ta määrittääkseen, onko vuokralle annetun omaisuuserän arvo alentunut.

55. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja ei kirjaa myyntivoittoa muusta vuokrasopimuksesta, koska se ei ole verrattavissa myyntiin.

56. Vuokralle antajien on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 7:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat muita vuokrasopimuksia koskevat tiedot:

a) ei purettavissa olevien muiden vuokrasopimusten mukaiset vastaiset vähimmäisvuokrat yhteensä ja kultakin seuraavalta ajanjaksolta:

i) yhden vuoden kuluessa;

ii) yhtä vuotta pitemmän ajan ja enintään viiden vuoden kuluttua;

iii) yli viiden vuoden kuluttua.

b) kaudella tuloutettujen muuttuvien vuokrien kokonaismäärä.

c) yleinen kuvaus vuokralle antajan vuokrausjärjestelyistä.

57. Lisäksi muulla vuokrasopimuksella vuokralle annettuja omaisuuseriä vuokralle antajan tilinpäätöksessä koskevat IAS 16:een, IAS 36:een, IAS 38:aan, IAS 40:een ja IAS 41:een sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

MYYNTI JA TAKAISINVUOKRAUS

58. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtumaan kuuluu omaisuuserän myynti ja saman omaisuuserän takaisinvuokraus. Vuokra ja myyntihinta ovat yleensä toisistaan riippuvaisia, sillä niistä neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtuman kirjanpitokäsittely riippuu vuokrasopimuksen tyypistä.

59. Jos myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy rahoitusleasingsopimus, kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa ei saa tulouttaa välittömästi myyjä-vuokralleottajan tilinpäätöksessä. Sen sijaan se on merkittävä velaksi taseeseen ja tuloutettava vuokra-ajan kuluessa.

60. Jos takaisinvuokraussopimus on rahoitusleasingsopimus, liiketoimi on keino, jolla vuokralle antaja rahoittaa vuokralle ottajaa omaisuuserää vakuutena käyttäen. Tämän vuoksi ei ole asianmukaista pitää kirjanpitoarvon ylittävää myyntituloa tuottona. Tällainen erotus merkitään velaksi taseeseen ja jaksotetaan vuokra-ajalle.

▼B

61. Jos myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen tuloksena syntyy muu vuokrasopimus ja jos on selvää, että liiketoimi on perustunut käypään arvoon, mahdollinen voitto tai tappio on kirjattava välittömästi. Jos myyntihinta alittaa käyvän arvon, voitto tai tappio on kirjattava välittömästi, paitsi silloin kun vastaiset markkinahintaa pienemmät vuokrat kompensoivat tappion, jolloin tappio on merkittävä taseeseen ja kirjattava tulosvaikutteisesti vuokrien suhteessa omaisuuserän odotetun käyttöajan kuluessa. Jos myyntihinta ylittää käyvän arvon, käyvän arvon ylittävä osuus on merkittävä taseeseen velaksi ja kirjattava tulosvaikutteisesti omaisuuserän odotetun käyttöajan kuluessa.

62. Jos takaisinvuokraus on muu vuokrasopimus ja vuokrat ja myyntihinta perustuvat käypään arvoon, on tosiasiallisesti tapahtunut normaali myynti, ja mahdollinen voitto tai tappio kirjataan välittömästi.

63. Jos kyseessä on muu vuokrasopimus ja käypä arvo myynnin ja takaisinvuokrauksen tapahtumahetkellä on pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen tappio on kirjattava välittömästi.

64. Jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, tällainen oikaisu ei ole tarpeen muutoin kuin siinä tapauksessa, että arvo on alentunut, jolloin kirjanpitoarvo alennetaan kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaavaksi IAS 36:n mukaisesti.

65. Vuokralle ottajia ja vuokralle antajia koskevat vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat samalla tavoin myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia. Olennaisista vuokrausjärjestelyistä vaadittava kuvaus edellyttää sopimuksen ainoalaatuisten tai epätavanomaisten ehtojen tai myynti- ja takaisinvuokraussopimusten ehtojen esittämistä.

66. Myynti- ja takaisinvuokraustapahtumat saattavat täyttää IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaiset kriteerit erikseen esitettäville tiedoille.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

67. Tämän standardin takautuva soveltaminen on suositeltavaa kappaleessa 68 esitetyin rajoituksin, mutta sitä ei edellytetä. Jos standardia ei sovelleta takautuvasti, on oletettava, että vuokralle antaja on määrittänyt mahdollisten aikaisempien rahoitusleasingsopimusten kirjanpitoarvot asianmukaisesti, ja niitä on käsiteltävä vastedes tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

68. Jos yhteisö on aikaisemmin soveltanut IAS 17:ää (uudistettu 1997), sen on sovellettava tämän standardin aiheuttamia muutoksia takautuvasti kaikkiin vuokrasopimuksiin, ja mikäli IAS 17:ää (uudistettu 1997) ei ole sovellettu takautuvasti, muutoksia on sovellettava takautuvasti kaikkiin niihin vuokrasopimuksiin, jotka on tehty kyseisen standardin käyttöönoton jälkeen.

▼M22

68A. Yhteisön on arvioitava voimassa olevien vuokrasopimusten maa-alueita koskevien osuuksien luokittelu uudelleen päivänä, jona se ottaa käyttöön kappaleessa 69A tarkoitetut muutokset, ja tämä arviointi tehdään kyseisten vuokrasopimusten syntymisajankohtana olemassa olleen informaation pohjalta. Sen on kirjattava tällöin rahoitusleasingsopimukseksi luokiteltava vuokrasopimus takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisöllä ei kuitenkaan ole muutoksen takautuvaa soveltamista varten tarvittavia tietoja, sen on:

a) sovellettava muutoksia kyseisiin vuokrasopimuksiin muutosten käyttöönottopäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella; ja

▼M22

b) kirjattava näin rahoitusleasingsopimukseksi luokiteltuun maa-aluetta koskevaan vuokrasopimukseen liittyvä omaisuuserä ja velka niiden kyseisen ajankohdan käypiin arvoihin; näiden käypien arvojen mahdollinen erotus kirjataan kertyneisiin voittovaroihin.

▼B

VOIMAANTULO

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

▼M22

69A. Kappaleet 14 ja 15 poistettiin ja kappaleet 15A ja 68A lisättiin osana huhtikuussa 2009 julkaistua asiakirjaa *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset*. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

IAS 17:N (UUDISTETTU 1997) KUMOAMINEN

70. Tämä standardi korvaa vuonna IAS 17:n *Vuokrasopimukset* (uudistettu 1997).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 18

Tuotot

TAVOITE

Tuotot määritellään *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevissa yleisissä perusteissa* tilikauden aikana tapahtuvaksi taloudellisen hyödyn lisäykseksi, joka toteutuu varojen lisääntymisenä tai arvonnousuna taikka velkojen vähentymisenä ja johtaa oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa. Tuotot käsittävät sekä varsinaiset tuotot että voitot. Varsinaiset tuotot ovat tuottoja, jotka syntyvät yhteisön tavanomaisesta toiminnasta, ja niistä käytetään erilaisia nimityksiä kuten myyntituotot, palkkiot, korot, osingot ja rojaltit. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä tietynlaisista liiketoimista ja muista tapahtumista johtuvien varsinaisten tuottojen kirjanpitokäsittelystä.

Keskeistä tuottojen kirjanpitokäsittelyssä on sen ratkaiseminen, milloin tuotot kirjataan. Tuotto kirjataan, kun on todennäköistä, että vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi ja tämä hyöty on luotettavasti määritettävissä. Tässä standardissa määritellään tilanteet, joissa nämä kriteerit täyttyvät ja näin ollen tuotto kirjataan. Standardi sisältää myös käytännön ohjeita näiden kriteerien soveltamisesta.

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava seuraavista liiketoimista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjanpitokäsittelyyn:

   (a) tavaroiden myynti;

   (b) palvelujen tuottaminen; ja

   (c) korot, rojaltit tai osingot, jotka saadaan, kun yhteisön varoja on muiden käytössä.

2. Tämä standardi korvaa vuonna 1982 hyväksytyn IAS 18:n *Tuottojen kirjaaminen*.

3. Tavaroita ovat yhteisön myyntitarkoituksessa valmistamat tuotteet ja edelleen myytäväksi hankitut tuotteet, kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt.

4. Palvelujen tuottaminen tarkoittaa tyypillisesti, että yhteisö suorittaa sopimuksenmukaisen tehtävän sovittuna ajanjaksona. Palvelut voidaan toteuttaa yhden tai useamman kauden aikana. Jotkin palveluja koskevat sopimukset liittyvät välittömästi pitkäaikaishankkeisiin, esimerkiksi projektipäälliköiden ja arkkitehtien palveluja koskevat sopimukset. Näistä hankkeista johtuvia tuottoja ei käsitellä tässä standardissa, vaan niiden käsittely määräytyy IAS 11:ssä *Pitkäaikaishankkeet* esitettyjen pitkäaikaishankkeita koskevien vaatimusten mukaisesti.

5. Kun yhteisön varoja on muiden käytössä, syntyy seuraavanlaisia tuottoja:

   a) korkoa — korvausta rahavarojen käytöstä tai yhteisöllä olevista saamisista;

▼B

b) rojalteja — korvausta yhteisön pitkäaikaisten omaisuuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien, tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmistojen käyttämisestä; ja

c) osinkoja — voittojen jakamista oman pääoman sijoittajille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

6. Tässä standardissa ei käsitellä tuottoja, jotka syntyvät:

a) vuokrasopimuksista (ks. IAS 17 *Vuokrasopimukset*);

b) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien sijoitusten osingoista (ks. ►M32 IAS 28 *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* ◄);

c) vakuutussopimuksista, jotka kuuluvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan;

d) rahoitusvarojen ja -velkojen käyvän arvon muutoksista tai niiden luovuttamisesta (ks. IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*);

e) muiden lyhytaikaisten varojen arvonmuutoksista;

f) maataloustoimintaan liittyvien biologisten hyödykkeiden alkuperäisestä kirjaamisesta tai niiden käyvän arvon muutoksista (ks. IAS 41 *Maatalous*);

g) maataloustuotteiden alkuperäisestä kirjaamisesta (ks. IAS 41); ja

h) malmien erottamisesta.

MÄÄRITELMÄT

7. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Tuotoilla tarkoitetaan yhteisön tavanomaisesta toiminnasta tilikaudella koituvan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuen.

▼M33

Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)

▼B

8. Tuotot sisältävät vain sen taloudellisen hyödyn bruttomäärän jonka yhteisö on saanut tai tulee saamaan omaan lukuunsa. Kolmansien osapuolten puolesta perityt määrät kuten liikevaihtovero, tavara- ja palveluverot ja arvonlisäverot eivät ole yhteisön hyväksi koituvaa taloudellista hyötyä, eivätkä ne kasvata omaa pääomaa. Tämän vuoksi niitä ei sisällytetä tuottoihin. Samoin agenttisuhteessa taloudellisen hyödyn kokonaismäärä sisältää päämiehen puolesta perittyjä määriä, jotka eivät kasvata yhteisön omaa pääomaa. Päämiehen puolesta perityt määrät eivät ole tuottoja. Tuottoa on sen sijaan palkkion määrä.

▼B

TUOTTOJEN MÄÄRITTÄMINEN

9. Tuotot on määritettävä saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella. ([1])

10. Liiketoimesta syntyvän tuoton määrä perustuu yleensä yhteisön ja kyseisen omaisuuserän ostajan tai käyttäjän väliseen sopimukseen. Tuotto määritetään saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella ottaen huomioon mahdolliset yhteisön myöntämät paljous- ja muut alennukset.

11. Useimmiten vastike on rahavarojen muodossa, jolloin tuottojen määrä on yhtä suuri kuin saatujen tai saatavien rahavarojen määrä. Vastikkeen käypä arvo voi kuitenkin olla pienempi kuin saadun tai saatavan rahamäärän nimellisarvo silloin, kun yhteisöön tulevaa rahavirtaa lykätään. Yhteisö saattaa esimerkiksi antaa ostajalle korotonta luottoa tai hyväksyä tavaroiden myynnistä ostajalta vastikkeeksi velkakirjan jonka korko on markkinakorkoa alempi. Silloin kun järjestely on tosiasiassa rahoitustoimi, vastikkeen käypä arvo määritetään diskonttaamalla kaikki vastaiset maksut laskennallisella korolla. Laskennallinen korko on seuraavista selkeämmin määritettävissä oleva:

(a) senhetkinen korko vastaavanlaiselle instrumentille, jonka liikkeeseenlaskijalla on sama luottoluokitus; tai

(b) korko, jolla instrumentin nimellisarvo tulee diskontatuksi kyseisten tavaroiden tai palvelujen senhetkisen käteismyyntihinnan määräiseksi.

Vastikkeen käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoksi kappaleiden 29 ja 30 sekä IAS 39:n mukaisesti.

12. Kun tavaroita tai palveluja vaihdetaan luonteeltaan ja arvoltaan samankaltaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihtoa ei katsota tuottoja kerryttäväksi liiketoimeksi. Tämä pätee usein sellaisiin hyödykkeisiin kuin öljyyn tai maitoon, joiden toimittajat vaihtavat eri paikkakunnilla sijaitsevia varastoja keskenään vastatakseen oikea-aikaisesti kysyntään tietyllä paikkakunnalla. Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi. Tuotot määritetään saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella, oikaistuna siirrettyjen rahavarojen määrällä. Kun saatujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, tuotot määritetään luovutettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella, oikaistuna siirrettyjen rahavarojen määrällä.

LIIKETOIMEN TUNNISTAMINEN

13. Tämän standardin sisältämien kirjaamisedellytysten täyttymistä tarkastellaan yleensä kunkin liiketoimen osalta erikseen. Tietyissä tapauksissa kirjaamisedellytysten täyttymistä on kuitenkin välttämätöntä tarkastella yksittäisen liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevien osatekijöiden suhteen, jotta liiketoimen tosiasiallinen sisältö tulee otetuksi huomioon. Esimerkiksi kun tuotteen myyntihintaan sisältyy yksilöitävissä oleva myöhemmin tapahtuvaa palvelua koskeva osuus, tämä määrä merkitään taseeseen velaksi ja tuloutetaan sillä ajanjaksolla, jonka aikana palvelu toteutuu. Päinvastaisissa tilanteissa kirjaamisedellytyksiä tarkastellaan suhteessa kahteen tai useampaan liiketoimeen yhdessä silloin, kun ne liittyvät toisiinsa niin, että taloudellinen vaikutus ei ole ymmärrettävissä muutoin kuin liiketapahtumien muodostaman kokonaisuuden perusteella. Yhteisö saattaa esimerkiksi myydä tavaroita ja samanaikaisesti tehdä erillisen sopimuksen tavaroiden takaisinostamisesta myöhempänä ajankohtana, jolloin liiketoimen tosiasiallinen vaikutus kumoutuu; tällaisessa tapauksessa näitä kahta liiketointa käsitellään yhdessä.

([1]) Ks. myös SIC-31 *Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat.*

▼B

TAVAROIDEN MYYNTI

14. Tuotot tavaroiden myynnistä on kirjattava, kun kaikki seuraavat ehdot ovat täyttyneet:

a) yhteisö on siirtänyt tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ostajalle;

b) yhteisölle ei jää omistamiseen yleensä liittyvää liikkeenjohdollista intressiä eikä tosiasiallista määräysvaltaa myytyihin tavaroihin;

c) tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;

d) on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

e) toteutuneet tai toteutuvat liiketoimeen kohdistuvat menot ovat määritettävissä luotettavasti.

15. Sen arviointi, milloin yhteisö on siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut ostajalle, edellyttää niiden olosuhteiden tutkimista, joissa liiketoimi on toteutunut. Useimmiten omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät samanaikaisesti kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta siirtyy ostajalle. Näin tapahtuu valtaosin vähittäiskaupan myynnissä. Toisinaan taas omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät eri aikaan kuin laillinen omistusoikeus tai hallinta.

16. Jos yhteisöllä säilyy merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä, liiketoimi ei ole myynti, eikä tuottoja kirjata. Yhteisö voi säilyttää merkittävän omistukseen liittyvän riskin usealla eri tavalla. Esimerkkejä tilanteista, joissa yhteisö voi säilyttää merkittäviä omistukseen liittyviä riskejä ja etuja, ovat:

a) kun yhteisöllä säilyy epätyydyttävää suoritusta koskeva velvoite, jota tavanomaiset takuuehdot eivät kata;

b) kun maksu tietystä myynnistä saadaan sillä ehdolla, että ostaja on saanut maksun myydessään tavarat;

c) kun tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on merkittävä osa sopimuksesta eikä yhteisö ole vielä suorittanut asennusta kokonaan; ja

d) kun ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa myyntisopimuksessa mainitusta syystä ja yhteisö on epävarma peruutuksen todennäköisyydestä.

17. Jos yhteisöllä säilyy vain merkityksetön omistukseen liittyvä riski, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Myyjällä saattaa esimerkiksi säilyä laillinen omistusoikeus tavaroihin yksinomaan saamisen turvaamista varten. Jos yhteisö on tällaisessa tapauksessa siirtänyt merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, liiketoimi on myynti ja tuotot kirjataan. Toinen esimerkki tapauksesta, jossa yhteisöllä säilyy vain merkityksetön omistamiseen liittyvä riski, voi olla kun vähittäiskaupassa asiakkaalle tarjotaan rahojen palauttamista, ellei hän ole tyytyväinen. Tällöin tuotot kirjataan myynnin tapahtuessa, mikäli myyjä pystyy arvioimaan tulevaisuudessa tapahtuvat palautukset luotettavasti ja kirjaa palautuksia koskevan velan aikaisemman kokemuksen ja muiden merkityksellisten tekijöiden perusteella.

▼B

18. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Joissakin tapauksissa tämä saattaa olla todennäköistä vasta silloin, kun vastike on saatu tai epävarmuus poistunut. Voi esimerkiksi olla epävarmaa, myöntääkö ulkomainen viranomainen luvan ulkomaille tapahtuneesta myynnistä saatavan vastikkeen siirtämiseen. Kun lupa on myönnetty, epävarmuus poistuu ja tuotot kirjataan. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

19. Samaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan liittyvät tuotot ja kulut kirjataan samanaikaisesti; tätä prosessia kutsutaan yleisesti menon kirjaamiseksi tulon kohdalle. Menot, mukaan lukien takuumenot ja muut tavaroiden toimittamisen jälkeen toteutuvat menot, ovat yleensä määritettävissä luotettavasti silloin, kun muut tuoton kirjaamisen ehdot ovat täyttyneet. Tuottoja ei kuitenkaan voida kirjata silloin, kun kulut eivät ole määritettävissä luotettavasti; sellaisissa tapauksissa tavaroiden myynnistä mahdollisesti jo saatu vastike merkitään taseeseen velaksi.

PALVELUJEN TUOTTAMINEN

20. Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, liiketoimeen liittyvät tuotot on kirjattava ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ valmistumisasteen mukaisesti. Liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kun kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

a) tuotot ovat määritettävissä luotettavasti;

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

c) liiketoimen valmistumisaste ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ on määritettävissä luotettavasti; ja

d) liiketoimen toteutuneet menot ja sen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot ovat määritettävissä luotettavasti. ([1])

21. Tuottojen kirjaamista liiketoimen valmistumisasteen perusteella kutsutaan usein valmistusasteen mukaiseksi tulouttamismenetelmäksi. Tätä menetelmää käytettäessä tuotot merkitään ►**M5** laajaan tuloslaskelmaan ◄ niillä tilikausilla, joiden aikana palvelut tuotetaan. Kun tuotot kirjataan tällä perusteella, annetaan hyödyllistä informaatiota palvelutoiminnan laajuudesta ja tuloksellisuudesta kaudella. Myös IAS 11 edellyttää tuottojen kirjaamista tällä perusteella. Kyseisen standardin vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa palvelun tuottamiseen liittyvän liiketoimen tuottojen ja niitä vastaavien kulujen kirjaamiseen.

22. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan, että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

([1]) Ks. myös SIC-27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin kuuluva sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus* ja SIC-31 *Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat.*

▼B

23. Yhteisö pystyy yleensä tekemään luotettavia arvioita silloin, kun se on sopinut seuraavista seikoista liiketoimen toisten osapuolten kanssa:

a) toimeenpantavissa olevat osapuolten oikeudet koskien osapuolten tuottamia ja saamia palveluja;

b) vaihdettava vastike; ja

c) maksutapa ja -ehdot.

Yhteisöllä on yleensä myös oltava tehokas sisäinen budjetointi- ja raportointijärjestelmä. Palvelua tuotettaessa yhteisö seuraa ja tarvittaessa oikaisee tuottoja koskevia arvioita. Se, että arvioita joudutaan oikaisemaan, ei välttämättä tarkoita, etteikö liiketoimen lopputulos olisi arvioitavissa luotettavasti.

24. Liiketoimen valmistumisaste voidaan määrittää usealla eri tavalla. Yhteisö käyttää menetelmää, joka määrittää suoritetut palvelut luotettavasti. Liiketoimen luonteesta riippuen menetelmät voivat sisältää esimerkiksi seuraavia:

a) suoritettua työtä koskevat selvitykset;

b) tarkasteluhetkeen mennessä suoritettujen palvelujen osuus suoritettavien palvelujen kokonaismäärästä; tai

c) toteutuneiden menojen osuus liiketoimen arvioiduista kokonaismenoista. Toteutuneisiin menoihin sisällytetään vain tarkasteluhetkeen mennessä suoritettuja palveluja koskevat menot. Liiketoimen arvioituihin kokonaismenoihin sisällytetään vain jo suoritettuja ja vielä suoritettavia palveluja koskevat menot.

Asiakkailta saatavat työn edistymiseen perustuvat maksusuoritukset ja ennakot eivät useinkaan vastaa suoritettuja palveluja.

25. Kun palvelut suoritetaan tiettynä ajanjaksona siten, että toimenpiteiden lukumäärää ei ole määritelty, tuotot kirjataan käytännön syistä tasasuuruisina erinä kyseisen ajanjakson kuluessa, ellei ole näyttöä siitä, että jokin muu menetelmä kuvaisi paremmin valmistumisastetta. Silloin kun tietty toimenpide on paljon merkittävämpi kuin mitkään muut toimenpiteet, tulouttamista siirretään kunnes tämä merkittävä toimenpide on toteutettu.

26. Silloin kun palvelujen tuotantoon liittyvän liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, tuottoa on kirjattava vain siihen määrään asti kuin kirjattuja menoja vastaava määrä on kerrytettävissä.

27. Liiketoimen varhaisissa vaiheissa lopputulos ei usein ole arvioitavissa luotettavasti. Siitä huolimatta voi olla todennäköistä, että yhteisö tulee saamaan vähintään määrän, joka vastaa liiketoimesta johtuvia toteutuneita menoja. Sen vuoksi tuottoja kirjataan vain siihen määrään asti kuin toteutuneita menoja vastaavan määrän odotetaan olevan kerrytettävissä. Koska liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti, voittoa ei esitetä.

28. Silloin kun liiketoimen lopputulos ei ole arvioitavissa luotettavasti eikä ole todennäköistä, että toteutuneita menoja vastaava määrä saadaan kerrytetyksi, tuottoja ei kirjata ja toteutuneet menot kirjataan kuluiksi. Kun hankkeen lopputuloksen luotettavan arvioimisen estäneet epävarmuustekijät ovat poistuneet, tuotot kirjataan pikemminkin kappaleen 20 kuin kappaleen 26 mukaisesti.

▼B

KOROT, ROJALTIT JA OSINGOT

29. Korko-, rojalti- tai osinkotuotot, jotka syntyvät muiden käyttäessä yhteisön varoja, on kirjattava kappaleessa 30 esitettyjen perusteiden mukaisesti, kun:

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

b) tuotot ovat määritettävissä luotettavasti.

30. Tuotot on kirjattava seuraavilla perusteilla:

a) korot on kirjattava efektiivisen koron menetelmää käyttäen IAS 39:n kappaleiden 9 ja AG5-AG8 mukaisella tavalla;

b) rojaltit on kirjattava suoriteperusteisesti asianomaisen sopimuksen tosiasiallisen sisällön mukaisesti; ja

c) osingot on kirjattava, kun osakkeenomistajan oikeus maksun saamiseen on syntynyt.

31. [poistettu]

▼M7

32. Kun maksamatonta korkoa on kertynyt ennen korkoa tuottavan sijoituksen hankkimista, hankinnan jälkeen saatava korkomaksu jaetaan hankintaa edeltävälle ja hankinnan jälkeiselle ajalle; vain hankinnan jälkeen kertynyt osa tuloutetaan.

▼B

33. Rojalteja kertyy asianomaisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, ja ne kirjataan yleensä tällä perusteella, ellei sopimuksen tosiasiallinen sisältö huomioon ottaen ole asianmukaisempaa kirjata tuottoja jollakin muulla systemaattisella ja rationaalisella perusteella.

34. Tuotot kirjataan vain, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Jos kuitenkin syntyy epävarmuutta siitä, saadaanko jo tuloutetusta määrästä maksu, saamatta jäävä määrä tai määrä, josta maksun saaminen ei enää ole todennäköistä, kirjataan kuluksi sen sijaan että se merkittäisiin alun perin kirjattujen tuottojen oikaisuksi.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

35. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tuottojen kirjaamisessa noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, palvelujen tuottamiseen liittyvien liiketoimien valmistumisasteen määrittämisessä käytetyt menetelmät;

b) tilikaudella kirjattujen tuottojen määrä kussakin merkittävässä tuottojen ryhmässä sisältäen tuotot, jotka johtuvat:

i) tavaroiden myynnistä;

ii) palvelujen tuottamisesta;

iii) koroista;

iv) rojalteista;

v) osingoista; ja

c) kuhunkin merkittävään tuottojen ryhmään sisältyvän tuoton määrä, joka johtuu tavaroiden tai palvelujen vaihdosta.

▼B

36. Yhteisö esittää mahdolliset ehdolliset velat ja varat IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti. Ehdollisia velkoja ja varoja voi johtua esimerkiksi takuumenoista, vaateista, sakoista tai mahdollisista tappioista.

VOIMAANTULO

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

▼M7

38. Toukokuussa 2008 julkaistu *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutokset IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* ja IAS 27:ään *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös*) aiheutti muutoksen kappaleeseen 32. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1 päivänä tammikuuta 2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:n kappaleisiin 4 ja 38A tähän liittyen tehtyjä muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on samanaikaisesti sovellettava kappaleeseen 32 tehtyä muutosta.

▼M32

41. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaletta 6(b). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 11:tä.

▼M33

42. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 7 sisältyvää käyvän arvon määritelmää. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 19

Työsuhde-etuudet

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on määrätä työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardi edellyttää, että yhteisö kirjaa:

(a) velan, kun työntekijä on suorittanut työtä, jonka vastikkeena on tulevaisuudessa suoritettavia työsuhde-etuuksia; ja

(b) kulun, kun yhteisö käyttää hyväkseen taloudellista hyötyä työntekijän työsuorituksesta, jonka vastikkeena on työsuhde-etuuksia.

SOVELTAMISALA

2 Työnantajan on sovellettava tätä standardia kaikkien työsuhde-etuuksien kirjanpitokäsittelyyn, lukuun ottamatta etuuksia, joihin sovelletaan IFRS 2:ta *Osakeperusteiset maksut*.

3 Tässä standardissa ei käsitellä työsuhde-etuusjärjestelyjen omaa raportointia (ks. IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi*).

4 Työsuhde-etuuksiin, joihin sovelletaan tätä standardia, kuuluvat etuudet, jotka järjestetään:

(a) yhteisön ja yksittäisten työntekijöiden, henkilöstöryhmien tai näiden edustajien välisten virallisten järjestelyjen tai muiden virallisten sopimusten mukaisesti;

(b) lakisääteisten vaatimusten mukaisesti tai toimialakohtaisina järjestelyinä, joissa yhteisöt joutuvat suorittamaan maksuja valtiollisiin, osavaltiotasoisiin, toimialakohtaisiin tai muunlaisiin usean työnantajan järjestelyihin; tai

(c) sellaisten epävirallisten toimintatapojen mukaisesti, jotka synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen. Epävirralliset toimintatavat synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa kyseiset työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yhteisön epävirallisissa toimintatavoissa vahingoittaisi yhteisön suhdetta työntekijöihin tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

5 Työsuhde-etuuksiin kuuluvat:

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, kuten seuraavat, jos ne odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn:

(i) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;

(ii) palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma;

(iii) voitto-osuudet ja bonukset; ja

(iv) ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyisille työntekijöille;

▼**M31**

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten seuraavat:

(i) eläke-etuudet (esim. eläkkeet ja eläkkeelle jäännin yhteydessä suoritettavat kertamaksut); ja

(ii) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, kuten seuraavat:

(i) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot, kuten pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;

(ii) merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet; ja

(iii) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet; ja

(d) työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet.

6 Työsuhde-etuudet sisältävät joko työntekijöille tai heidän huollettavilleen tai edunsaajilleen annettavat etuudet, ja ne voidaan suorittaa rahana (taikka tavaroina tai palveluina) joko suoraan työntekijöille, heidän puolisoilleen, lapsilleen tai muille huollettavilleen taikka toisille osapuolille, kuten vakuutusyhtiöille.

7 Työntekijä voi olla yhteisön palveluksessa kokoaikaisesti, osa-aikaisesti, vakinaisesti, tilapäisesti tai määräaikaisesti. Tässä standardissa hallituksen jäsenet ja toimiva johto luetaan kuuluviksi työntekijöihin.

MÄÄRITELMÄT

8 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Työsuhde-etuuksien määritelmät

Työsuhde-etuuksia ovat yhteisön eri muodoissa antamat vastikkeet työntekijöiden työsuorituksesta tai työsuhteen päättämisestä.

Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet ovat työsuhde-etuuksia (muita kuin työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia), jotka odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn.

Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet (muut kuin työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ja lyhytaikaiset työsuhde-etuudet) ovat työsuhde-etuuksia, jotka tulevat maksettaviksi työsuhteen päättymisen jälkeen.

Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia ovat kaikki muut työsuhde-etuudet kuin lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet ja työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet.

Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ovat työsuhde-etuuksia, jotka annetaan vastikkeeksi siitä, että työntekijän työsuhde päättyy jommankumman seuraavista tuloksena:

(a) yhteisö päättää lopettaa työntekijän työsuhteen ennen normaalia eläkkeelle jäämisaikaa; tai

(b) työntekijä päättää hyväksyä tarjotut etuudet vastikkeeksi työsuhteen päättämisestä.

▼**M31**

Järjestelyjen luokitteluun liittyvät määritelmät

Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt ovat virallisia tai epävirallisia järjestelyjä, joiden mukaisesti yhteisö antaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia yhdelle tai useammalle työntekijälle.

Maksupohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, joiden mukaisesti yhteisö suorittaa kiinteitä maksuja erilliselle yksikölle (rahasto), eikä sillä ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta suorittaa lisämaksuja, jos rahastolla ei ole riittävästi varoja kaikkien niiden työsuhde-etuuksien suorittamiseen, jotka perustuvat tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuoritukseen.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä, jotka eivät ole maksupohjaisia järjestelyjä.

Usean työnantajan järjestelyt ovat maksupohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä) tai etuuspohjaisia järjestelyjä (muita kuin valtiollisia järjestelyjä), joissa:

(a) yhdistetään varat, jotka on saatu eri yhteisöiltä, jotka eivät ole saman määräysvallan alaisia; ja

(b) näitä varoja käytetään useamman kuin yhden yhteisön työntekijöille annettaviin etuuksiin siten, että maksusuoritusten ja saatavien etuuksien taso määräytyy riippumatta siitä, minkä yhteisön palveluksessa kyseiset työntekijät ovat.

Etuuspohjaiseen nettovelkaan (tai -omaisuuserään) liittyviä määritelmiä

Etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) on ali- tai ylijäämä, jota oikaistaan mahdollisella vaikutuksella, joka seuraa etuuspohjaisen netto-omaisuuserän rajoittumisesta omaisuuserän enimmäismäärään.

Ali- tai ylijäämä on:

(a) etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo, josta vähennetään

(b) järjestelyyn kuuluvien varojen (jos niitä on) käypä arvo.

Omaisuuserän enimmäismäärä on palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo.

Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo on tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuorituksiin perustuvan velvoitteen täyttämiseksi vaadittavien, odotettavissa olevien vastaisten maksujen nykyarvo, josta ei ole vähennetty järjestelyyn kuuluvia varoja.

Järjestelyyn kuuluvat varat käsittävät:

(a) pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat; ja

(b) hyväksyttävät vakuutukset.

▼**M31**

Pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia varten perustetun rahaston hallussa olevat varat ovat varoja (muita kuin raportoivan yhteisön liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja), jotka:

(a) ovat sellaisen yksikön (rahaston) hallussa, joka on raportoivasta yhteisöstä oikeudellisesti erillään ja on olemassa yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamista tai rahastointia varten; ja

(b) ovat käytettävissä yksinomaan työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen, eivät ole raportoivan yhteisön omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa), eikä niitä voi palauttaa raportoivalle yhteisölle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:

(i) rahaston jäljellä olevat varat riittävät järjestelyn tai raportoivan yhteisön kaikkien asianomaisia työsuhde-etuuksia koskevien velvoitteiden täyttämiseen; tai

(ii) varat palautetaan raportoivalle yhteisölle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.

Hyväksyttävä vakuutus on raportoivan yhteisön (IAS 24:ssä Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä määriteltyyn) lähipiiriin kuulumattoman vakuutuksenantajan myöntämä vakuutus ([1]), josta saatavat maksut:

(a) voidaan käyttää yksinomaan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisten työsuhde-etuuksien maksamiseen tai rahastoimiseen; ja

(b) eivät ole raportoivan yhteisön omien velkojien saatavissa (edes konkurssin sattuessa), eikä niitä voi maksaa raportoivalle yhteisölle muutoin kuin siinä tapauksessa, että:

(i) maksut edustavat ylimääräisiä varoja, jotka eivät ole tarpeen, jotta vakuutus pystyisi kattamaan kaikki asianomaiset työsuhde-etuuksia koskevat velvoitteet; tai

(ii) maksut palautetaan raportoivalle yhteisölle korvaukseksi jo maksetuista työsuhde-etuuksista.

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

Etuuspohjaisiin menoihin liittyvät määritelmät

Työsuoritukseen perustuva meno käsittää:

(a) *kauden työsuoritukseen perustuvan menon*, joka on tarkasteltavana olevan kauden työsuorituksesta johtuva etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon lisäys;

(b) *aiempaan työsuoritukseen perustuvan menon*, joka on aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvan etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutos, joka aiheutuu järjestelyn muuttamisesta (etuuspohjaisen järjestelyn käyttöönotosta, siitä luopumisesta tai siihen tehdyistä muutoksista) tai järjestelyn supistamisesta (yhteisön tekemä merkittävä vähennys järjestelyyn kuuluvien työntekijöiden lukumäärään); ja

([1]) Hyväksyttävä vakuutus ei välttämättä ole IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määritelty vakuutussopimus.

▼**M31**

(c) velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot tai tappiot.

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko on kauden aikana tapahtuva etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) muutos, joka johtuu ajan kulumisesta.

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin kuuluvat:

(a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot;

(b) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä; ja

(c) omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen muutokset lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä.

Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutoksia, jotka johtuvat:

(a) kokemusperäisistä tarkistuksista (edellisten vakuutusmatemaattisten oletusten ja toteutumien välisten erojen vaikutukset); ja

(b) vakuutusmatemaattisten oletusten muutosten vaikutuksista.

Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa ovat korot, osingot ja muut järjestelyyn kuuluvista varoista saadut tuotot sekä järjestelyyn kuuluvista varoista johtuvat realisoituneet ja realisoitumattomat voitot tai tappiot, joista on vähennetty:

(a) järjestelyyn kuuluvien varojen hallinnoinnista johtuvat menot; ja

(b) järjestelyn itsensä maksettavaksi tulevat verot lukuun ottamatta veroja, jotka sisältyvät etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin oletuksiin.

Velvoitteen täyttäminen on liiketoimi, joka poistaa kaikki vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn kautta annettavia etuuksia tai osaa niistä, kun kyseessä ei ole järjestelyn ehdoissa määrätty ja vakuutusmatemaattisiin oletuksiin sisältyvä etuuksien maksaminen työntekijöille tai näiden puolesta.

LYHYTAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

9 Lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin kuuluvat esimerkiksi seuraavat erät, jos ne odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn:

(a) palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut;

(b) palkallinen vuosiloma ja palkallinen sairausloma;

(c) voitto-osuudet ja bonukset; ja

(d) ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyisille työntekijöille.

10 Yhteisön ei tarvitse muuttaa lyhytaikaisen työsuhde-etuuden luokittelua, jos sen odotukset maksun suorittamisajankohdasta muuttuvat tilapäisesti. Jos kuitenkin etuuden ominaispiirteet muuttuvat (esim. kertymätön etuus muuttuu kertyväksi) tai jos maksun suorittamisajankohtaa koskevien odotusten muutos ei ole tilapäinen, yhteisö harkitsee, onko etuus edelleen lyhytaikaisen työsuhde-etuuden määritelmän mukainen.

▼M31

Kirjaaminen ja arvostaminen

Kaikki lyhytaikaiset työsuhde-etuudet

11 Kun työntekijä on suorittanut yhteisölle työtä tilikauden aikana, yhteisön on kirjattava lyhytaikaisten työsuhde-etuuksien diskonttaamaton määrä, joka kyseisestä työsuorituksesta odotetaan maksettavan:

(a) velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Jos jo maksettu määrä ylittää etuuksien diskonttaamattoman määrän, yhteisön on kirjattava yli menevä osuus varoiksi (siirtosaaminen) siihen määrään asti kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen.

(b) kuluksi, paitsi jos jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan etuuksien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se (ks. esim. IAS 2 *Vaihto-omaisuus* ja IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*).

12 Kappaleissa 13, 16 ja 19 selostetaan, miten yhteisön on sovellettava kappaletta 11 palkallisten poissaolojen, voitto-osuuksien ja bonusjärjestelyjen muodossa annettaviin lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin.

Lyhytaikaiset palkalliset poissaolot

13 Yhteisön on kirjattava kappaleen 11 mukainen palkallisina poissaoloina annettavista lyhytaikaisista työsuhde-etuuksista johtuva odotettavissa oleva meno seuraavasti:

(a) työntekijöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan vastaisiin palkallisiin poissaoloihin, jos kyseessä ovat kertyvät palkalliset poissaolot.

(b) poissaolojen toteutuessa, jos kyseessä ovat kertymättömät palkalliset poissaolot.

14 Yhteisö voi myöntää työntekijöille palkallista vapaata useasta eri syystä, joita ovat esimerkiksi loma, sairaus ja lyhytaikainen työkyvyttömyys, äitiys tai isyys, toimiminen oikeuden maallikkojäsenenä ja asepalvelus. Palkallisia poissaoloja koskevat oikeudet jakautuvat kahteen ryhmään:

(a) kertyvät; ja

(b) kertymättömät.

15 Kertyvät palkalliset poissaolot voidaan siirtää käytettäviksi tulevilla kausilla, jos tarkasteltavana olevalle kaudelle kuuluvaa oikeutta ei käytetä kokonaisuudessaan. Kertyvät palkalliset poissaolot voivat olla joko etuja säilyttäviä (toisin sanoen työntekijät ovat oikeutettuja saamaan rahallisen korvauksen käyttämättömästä oikeudesta lähtiessään yhteisöstä) tai etuja säilyttämättömiä (kun työntekijät eivät ole lähtiessään oikeutettuja rahalliseen korvaukseen käyttämättömästä oikeudesta). Velvoite syntyy työntekijöiden suorittaessa työtä, joka kasvattaa heidän oikeuttaan vastaisiin palkallisiin poissaoloihin. Velvoite on olemassa ja se kirjataan silloinkin, kun palkalliset poissaolot eivät ole etuja säilyttäviä, joskin se mahdollisuus, että työntekijät saattavat lähteä ennen kuin ovat käyttäneet kertyneen etuja säilyttämättömän oikeutensa, vaikuttaa kyseisen velvoitteen määrittämiseen.

16 Yhteisön on määritettävä odotettavissa oleva kertyvistä palkallisista poissaoloista johtuva meno sen lisäsuorituksen perusteella, jonka yhteisö odottaa maksavansa raportointikauden päättymiseen mennessä kertyneen käyttämättömän oikeuden seurauksena.

▼**M31**

17 Edellisessä kappaleessa kuvatun menettelyn mukaisesti velvoite määritetään sen lisäsuorituksen perusteella, jonka odotetaan aiheutuvan yksinomaan siitä, että etuutta kertyy. Useinkaan yhteisön ei tarvitse tehdä yksityiskohtaisia laskelmia pystyäkseen arvioimaan, että olennaista käyttämättömistä palkallisista poissaoloista johtuvaa velvoitetta ei ole. Esimerkiksi sairauspoissaoloja koskeva velvoite on todennäköisesti olennainen vain, jos virallisesti tai epävirallisesti ymmärretään, että käyttämätön palkallinen sairausloma voidaan pitää palkallisena vuosilomana.

Kappaleita 16 ja 17 havainnollistava esimerkki

Yhteisön palveluksessa on 100 työntekijää, joilla kullakin on oikeus viiteen palkalliseen sairauslomapäivään vuodessa. Käyttämätön sairausloma voidaan siirtää eteenpäin yhden kalenterivuoden verran. Sairausloma otetaan ensin kuluvan vuoden oikeudesta ja sen jälkeen mahdollisesta aikaisemmilta vuosilta siirtyneestä saldosta (LIFO-periaatteella). Keskimääräinen käyttämätön oikeus 31.12.20X1 on kaksi päivää työntekijää kohden. Perustuen aikaisempaan kokemukseen, jonka mukaisesti toteutuman odotetaan jatkuvan, yhteisö odottaa 92 työntekijän käyttävän enintään viisi sairauslomapäivää vuonna 20X2 ja kunkin jäljellä olevan kahdeksan työntekijän käyttävän keskimäärin kuusi ja puoli päivää.

Yhteisö odottaa maksavansa vielä kaksitoista sairauslomapäivää 31.12.20X1 kertyneen käyttämättömän oikeuden johdosta (kahdeksalle työntekijälle puolitoista päivää kullekin). Tämän vuoksi yhteisö merkitsee taseeseensa kahdentoista sairauslomapäivän palkan suuruisen velan.

18 Kertymättömät palkalliset poissaolot eivät siirry eteenpäin, vaan ne raukeavat, jos tarkasteltavana olevalle kaudelle kuuluvaa oikeutta ei käytetä kokonaan, eivätkä ne oikeuta työntekijöitä saamaan rahallista korvausta heidän lähtiessään yhteisöstä. Tämä pätee yleisesti sairauslomaan (siltä osin kuin käyttämätön aikaisempi oikeus ei lisää vastaista oikeutta), äitiys- tai isyyslomaan sekä palkallisiin poissaoloihin oikeudessa maallikkojäsenenä toimimista tai asepalvelusta varten. Yhteisö ei kirjaa velkaa eikä kulua ennen poissaolon toteutumista, koska työsuoritus ei lisää etuuden määrää.

Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyt

19 Yhteisön on kirjattava voitto-osuuksista ja bonuksista odotettavissa oleva meno kappaleen 11 mukaisesti silloin ja vain silloin, kun:

(a) yhteisöllä on aikaisempien tapahtumien seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite tällaisten maksujen suorittamiseen; ja

(b) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Olemassa oleva velvoite on syntynyt silloin ja vain silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa maksut.

20 Joidenkin voitto-osuusjärjestelyjen mukaan työntekijät saavat osan voitosta vain, jos he pysyvät yhteisössä määrätyn ajan. Tällaiset järjestelyt johtavat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen yhteisölle sitä mukaa kuin työntekijät suorittavat työtä, joka kasvattaa määrää, joka maksetaan heidän pysyttyään palveluksessa määrätyn ajanjakson loppuun saakka. Tällaista tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa työntekijöistä saattaa lähteä saamatta voitto-osuusmaksuja.

▼M31

Kappaletta 20 havainnollistava esimerkki

Voitto-osuusjärjestely edellyttää, että yhteisö maksaa määrätyn osuuden tilikauden voitosta koko vuoden palveluksessa oleville työntekijöille. Jos yksikään työntekijä ei lähde vuoden aikana, vuoden voitto-osuusmaksut ovat yhteensä 3 prosenttia voitosta. Yhteisö arvioi, että henkilöstön eroaminen palveluksesta pienentää maksut 2,5 prosenttiin voitosta.

Yhteisö kirjaa velan ja kulun, joiden määrä on 2,5 prosenttia voitosta.

21 Yhteisöllä ei mahdollisesti ole oikeudellista velvoitetta bonuksen maksamiseen. Joskus bonusten maksaminen on kuitenkin yhteisössä vallitseva käytäntö. Tällaisissa tapauksissa yhteisöllä on tosiasiallinen velvoite, koska sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin maksaa bonus. Tosiasiallista velvoitetta määritettäessä otetaan huomioon mahdollisuus, että osa työntekijöistä saattaa lähteä saamatta bonusta.

22 Yhteisö pystyy arvioimaan voitto-osuus- tai bonusjärjestelyyn perustuvan oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteensa luotettavasti silloin ja vain silloin, kun:

(a) järjestelyn virallisiin ehtoihin sisältyy kaava etuuden määrittämistä varten;

(b) yhteisö määrittää maksettavat rahamäärät ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi; tai

(c) aikaisempi käytäntö antaa selkeää näyttöä yhteisön tosiasiallisen velvoitteen määrästä.

23 Voitto-osuus- ja bonusjärjestelyjen mukainen velvoite johtuu työsuorituksesta eikä liiketoimesta yhteisön omistajien kanssa. Tämän vuoksi yhteisö ei kirjaa voitto-osuuksista ja bonusjärjestelyistä johtuvia menoja voitonjaoksi vaan kuluksi.

24 Jos voitto-osuuksia ja bonuksia ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn, kyseiset maksut ovat muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia (ks. kappaleet 153–158).

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

25 Vaikka tämä standardi ei edellytä määrättyjen lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISTEN JA ETUUSPOHJAISTEN JÄRJESTELYJEN EROTTAMINEN TOISISTAAN

26 Työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet sisältävät sellaisia eriä kuin:

(a) eläke-etuudet (esim. eläkkeet ja eläkkeelle jäännin yhteydessä suoritettavat kertamaksut); ja

▼**M31**

(b) muut työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito.

Järjestelyt, joita käyttäen yhteisö toteuttaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevia järjestelyjä. Yhteisö soveltaa tätä standardia kaikkiin tällaisiin järjestelyihin riippumatta siitä, sisältyykö niihin maksuja vastaanottavan ja etuuksia suorittavan erillisen yksikön perustaminen.

27 Työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt luokitellaan joko maksupohjaisiksi tai etuuspohjaisiksi riippuen järjestelyn tosiasiallisesta taloudellisesta luonteesta, joka on johdettavissa järjestelyn pääasiallisista ehdoista.

28 Maksupohjaisissa järjestelyissä yhteisön oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite rajoittuu rahamäärään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle. Työntekijän saamien työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrä perustuu näin ollen maksuihin, jotka yhteisö (ja mahdollisesti myös työntekijä itse) suorittaa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevaan järjestelyyn tai vakuutusyhtiölle, sekä näistä maksuista syntyviin sijoitustuottoihin. Tämän seurauksena vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet ovat odotettua pienempiä) ja sijoitusriski (että sijoitetut varat eivät riitä odotettuihin etuuksiin) jäävät tosiasiallisesti työntekijän itsensä kannettaviksi.

29 Esimerkkejä tapauksista, joissa yhteisön velvoite ei rajoitu määrään, jonka se sopii suorittavansa rahastolle, ovat ne, joissa yhteisöllä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, joka perustuu:

(a) järjestelyssä sovellettavaan etuuden määräytymiskaavaan, joka ei ole sidottu yksinomaan suoritettujen maksujen määrään ja edellyttää yhteisöltä lisää maksusuorituksia, jos varat eivät riitä etuuden määräytymiskaavan mukaisiin etuuksiin;

(b) joko järjestelyn kautta toteutuvaan tai suoraan takuuseen tietystä tuotosta suoritetuille maksuille; tai

(c) sellaisiin epävirallisiin toimintatapoihin, jotka aiheuttavat tosiasiallisen velvoitteen syntymisen. Tosiasiallinen velvoite voi syntyä esimerkiksi, kun yhteisö on aikaisemmin antanut silloisille työntekijöilleen kasvavia etuuksia inflaation tahdissa pysymiseksi silloinkin, kun tähän ei ole oikeudellista velvoitetta.

30 Etuuspohjaisissa järjestelyissä:

(a) yhteisöllä on velvoite antaa sovitut etuudet nykyisille ja entisille työntekijöille; ja

(b) vakuutusmatemaattinen riski (että etuudet tulevat odotettua kalliimmiksi) ja sijoitusriski jäävät tosiasiallisesti yhteisön kannettaviksi. Jos vakuutusmatemaattinen toteutuma tai sijoitustoiminnan toteutunut tulos on odotettua huonompi, yhteisön velvoite saattaa kasvaa.

31 Kappaleissa 32–49 selostetaan maksupohjaisten ja etuuspohjaisten järjestelyjen välistä eroa, kun kyseessä ovat usean työnantajan järjestelyt, järjestelyt joissa riskit jaetaan yhteisessä määräysvallassa olevien yhteisöjen kesken, valtiolliset järjestelyt ja vakuutetut etuudet.

▼M31

Usean työnantajan järjestelyt

32 Yhteisön on luokiteltava usean työnantajan järjestely maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen perusteella (mukaan lukien mahdolliset tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

33 Jos yhteisö osallistuu usean työnantajan etuuspohjaiseen järjestelyyn, sen on, ellei kappale 34 tule sovellettavaksi:

(a) käsiteltävä kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä; ja

(b) esitettävä kappaleissa 135–148 (lukuun ottamatta kappaletta 148(d)) vaadittavat tiedot.

34 Silloin kun ei ole saatavissa riittävästi tietoa, jotta etuuspohjaiseen usean työnantajan järjestelyyn voitaisiin soveltaa etuuspohjaista kirjanpitokäsittelyä, yhteisön on:

(a) käsiteltävä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleiden 51 ja 52 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely; ja

(b) esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 148 vaadittavat tiedot.

35 Yksi esimerkki etuuspohjaisesta usean työantajan järjestelystä on sellainen, jossa:

(a) järjestely rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; ja tarkasteltavana olevalla kaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista; ja

(b) työntekijöiden saamat etuudet määräytyvät heidän työsuhteensa pituuden perusteella ja osallistuvilla yhteisöillä ei ole realistisia keinoja irtautua järjestelystä muutoin kuin suorittamalla maksu niistä etuuksista, jotka työntekijät ovat ansainneet irtautumisajankohtaan mennessä. Tällainen järjestely aiheuttaa yhteisölle vakuutusmatemaattisen riskin: jos raportointikauden päättymiseen mennessä jo ansaituista etuuksista aiheutuvat lopulliset menot ovat odotettua suuremmat, yhteisön on joko kasvatettava maksusuorituksiaan tai saatava työntekijät suostumaan etuuksien vähennyksiin. Tästä johtuen tällainen järjestely on etuuspohjainen.

36 Kun etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä on saatavissa riittävästi tietoa, yhteisö käsittelee kirjanpidossaan suhteellista osuuttaan etuuspohjaisesta velvoitteesta, järjestelyyn kuuluvista varoista ja järjestelyyn liittyvistä työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvista menoista samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta etuuspohjaista järjestelyä. Yhteisö ei mahdollisesti kuitenkaan pysty määrittelemään osuuttaan järjestelyn taloudellisesta asemasta ja tuloksesta riittävän luotettavasti kirjanpidon tarkoituksia varten. Näin voi tapahtua, jos:

(a) järjestelyyn osallistuvat yhteisöt ovat alttiina toisten yhteisöjen nykyisiin ja entisiin työntekijöihin liittyvälle vakuutusmatemaattiselle riskille sillä seurauksella, että ei ole olemassa yhdenmukaista ja luotettavaa perustetta, jonka mukaan velvoite, järjestelyyn kuuluvat varat ja menot voitaisiin kohdistaa yksittäisille järjestelyyn osallistuville yhteisöille; tai

▼**M31**

(b) yhteisön saatavissa ei ole riittävästi järjestelyä koskevaa tietoa tämän standardin vaatimusten täyttämiseksi.

Näissä tapauksissa yhteisö käsittelee järjestelyä kirjanpidossaan ikään kuin se olisi maksupohjainen ja esittää tilinpäätöksessään kappaleessa 148 vaadittavat tiedot.

37 Usean työnantajan järjestelyn ja sen osallistujien välillä saattaa olla sopimus, jossa määrätään järjestelyn ylijäämän jakamisesta osallistujille (tai alijäämän rahoittamisesta). Yhteisön, joka osallistuu tällaisen sopimuksen käsittävään usean työnantajan järjestelyyn ja käsittelee järjestelyä kirjanpidossa maksupohjaisena järjestelynä kappaleen 34 mukaisesti, on kirjattava sopimuksesta aiheutuva omaisuuserä tai velka ja kirjattava tulosvaikutteisesti siitä johtuva tuotto tai kulu.

Kappaletta 37 havainnollistava esimerkki([1])

Yhteisö osallistuu etuuspohjaiseen usean työnantajan järjestelyyn, josta ei laadita IAS 19:n mukaisia arviointilaskelmia. Näin ollen se käsittelee järjestelyä kirjanpidossa ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely. Rahastointiasteen arviointilaskelma, jota ei ole laadittu IAS 19:n mukaisesti, osoittaa järjestelyssä olevan 100 miljoonaa CU* alijäämää. Järjestelyn ja siihen osallistuvien työnantajien välillä on tehty sopimus maksuaikataulusta, jonka mukaan alijäämä poistuu seuraavien viiden vuoden aikana. Sopimuksen mukaan yhteisön maksusuoritukset ovat yhteensä 8 miljoonaa CU.

Yhteisö kirjaa maksusuorituksia vastaavan velan oikaistuna rahan aika-arvolla sekä yhtä suuren tulosvaikutteisen kulun.

38 Usean työnantajan järjestelyt on erotettava yhteisesti hallinnoiduista järjestelyistä. Yhteisesti hallinnoitu järjestely on pelkästään ryhmä yksittäisten työnantajien järjestelyjä, jotka on liitetty yhteen, jotta osallistuvat työnantajat voivat yhdistää varansa sijoittamista varten ja vähentää salkunhoidosta ja hallinnosta aiheutuvia menoja, mutta eri työnantajien osuudet pidetään erillään, ja ne koituvat ainoastaan näiden työnantajien omien työntekijöiden eduksi. Yhteisesti hallinnoitavat järjestelyt eivät aiheuta erityisiä kirjanpidollisia ongelmia, koska tieto, jota tarvitaan niiden käsittelemiseksi samalla tavalla kuin mitä tahansa muuta yksittäisen työnantajan järjestelyä, on helposti saatavissa ja koska tällaiset järjestelyt eivät altista niihin osallistuvia yhteisöjä toisten yhteisöjen nykyisiin ja entisiin työntekijöihin liittyville vakuutusmatemaattisille riskeille. Tämän standardin sisältämien määritelmien mukaan yhteisön on luokiteltava yhteisesti hallinnoitu järjestely joko maksupohjaiseksi tai etuuspohjaiseksi järjestelyn ehtojen mukaisesti (mukaan lukien mahdolliset tosiasialliset velvoitteet, jotka ylittävät viralliset ehdot).

39 Sen ratkaisemiseksi, milloin kirjataan ja kuinka määritetään velka, joka liittyy etuuspohjaisen usean työnantajan järjestelyn purkautumiseen tai yhteisön irtautumiseen etuuspohjaisesta usean työnantajan järjestelystä, yhteisön on sovellettava IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*.

([1]) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (currency units).

▼M31

Etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen kesken

40 Sellaiset etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen – esimerkiksi emoyrityksen ja sen tytäryritysten – kesken, eivät ole usean työnantajan järjestelyjä.

41 Tällaiseen järjestelyyn osallistuvan yhteisön on hankittava koko järjestelyä koskevaa tietoa, joka on määritetty tämän standardin mukaisesti ja perustuu koko järjestelyä koskeviin oletuksiin. Jos on olemassa sopimus tai ilmoitettu menettelytapa, jonka mukaisesti koko järjestelyn tasolla tämän standardin mukaisesti määritetyt etuuspohjaiset nettomenot veloitetaan yksittäisiltä konserniin kuuluvilta yhteisöiltä, yhteisön on merkittävä näin veloitettavat etuuspohjaiset nettomenot erillistilinpäätökseensä tai omaan tilinpäätökseensä. Jos tällaista sopimusta tai menettelytapaa ei ole, etuuspohjaiset nettomenot on kirjattava sen konserniin kuuluvan yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen, joka on järjestelystä laillisesti vastuullinen työnantaja. Muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen on kirjattava erillistilinpäätökseensä tai omaan tilinpäätökseensä menot, jotka vastaavat niiden maksusuoritusta kyseiseltä kaudelta.

42 Tällaiseen järjestelyyn osallistuminen on kullekin yksittäiselle konserniin kuuluvalle yhteisölle lähipiiriliiketoimi. Yhteisön on sen vuoksi esitettävä erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään kappaleessa 149 vaadittavat tiedot.

Valtiolliset järjestelyt

43 Yhteisön on käsiteltävä valtiollista järjestelyä kirjanpidossaan samalla tavalla kuin usean työnantajan järjestelyä (ks. kappaleet 32–39).

44 Valtiolliset järjestelyt on perustettu lakisääteisinä kattamaan kaikki yhteisöt (tai kaikki tiettyyn ryhmään kuuluvat, esimerkiksi tietyn toimialan yhteisöt), ja niitä toteuttaa valtakunnallinen tai paikallinen julkisen vallan yksikkö tai muu elin (esimerkiksi itsenäinen nimenomaisesti tätä tarkoitusta varten perustettu virasto), joka ei ole raportoivan yhteisön määräys- eikä vaikutusvallan alainen. Jotkin yhteisön perustamat järjestelyt tuottavat sekä pakollisia etuuksia, jotka korvaavat muutoin valtiollisella järjestelyllä katettavia etuuksia, että myös vapaaehtoisia lisäetuuksia. Tällaiset järjestelyt eivät ole valtiollisia.

45 Valtiolliset järjestelyt ovat luonteeltaan joko etuuspohjaisia tai maksupohjaisia sen mukaan, mikä on yhteisön velvoite järjestelyssä. Monet valtiolliset järjestelyt rahoitetaan maksujen toteutumiseen pohjautuvalla tavalla: järjestelyyn suoritettavat maksut asetetaan tasolle, jonka odotetaan riittävän saman kauden aikana maksettaviksi erääntyvien etuuksien suorittamiseen; kaudella ansaittavat vastaiset etuudet maksetaan järjestelyyn tulevaisuudessa suoritettavista maksuista. Useimmissa valtiollisissa järjestelyissä yhteisöllä ei kuitenkaan ole oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta näiden vastaisten etuuksien maksamiseen: sen ainoana velvoitteena on suorittaa maksut järjestelyyn niiden erääntyessä, ja jos valtiolliseen järjestelyyn kuuluvia henkilöitä ei enää ole yhteisön palveluksessa, sillä ei ole velvoitetta maksaa omien työntekijöidensä aikaisempina vuosina ansaitsemia etuuksia. Valtiolliset järjestelyt ovat tästä johtuen yleensä maksupohjaisia. Kuitenkin silloin, kun valtiollinen järjestely on etuuspohjainen, yhteisö soveltaa kappaleita 32–39.

▼M31

Vakuutetut etuudet

46 Yhteisö saattaa suorittaa vakuutusmaksuja työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevan järjestelyn rahoittamiseksi. Yhteisön on käsiteltävä tällaista järjestelyä maksupohjaisena, paitsi jos yhteisöllä on (joko suoraan tai välillisesti järjestelyn kautta) oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite joko:

(a) suorittaa työsuhde-etuudet suoraan niiden erääntyessä; tai

(b) suorittaa lisämaksuja, jos vakuutuksenantaja ei maksa kaikkia tarkasteltavana olevan kauden tai aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvia vastaisia työsuhde-etuuksia.

Jos yhteisölle jää tällainen oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite, sen on käsiteltävä järjestelyä etuuspohjaisena.

47 Vakuutetuilla etuuksilla ei tarvitse olla suoraa tai automaattista yhteyttä yhteisön työsuhde-etuuksia koskevaan velvoitteeseen. Vakuutuksia sisältävät työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevat järjestelyt jaotellaan kirjanpitokäsittelyn ja rahoituksen osalta samalla tavalla kuin muut rahastoidut järjestelyt.

48 Silloin kun yhteisö rahoittaa työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan velvoitteen suorittamalla maksuja vakuutukseen, jonka mukaisesti yhteisö (joko suoraan tai välillisesti järjestelyn kautta, tulevien vakuutusmaksujen määräytymismekanismin kautta tai vakuutuksenantajan kanssa olevan lähipiirisuhteen vuoksi) säilyttää itsellään oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, vakuutusmaksujen suorittaminen ei johda maksupohjaisen järjestelyn syntymiseen. Tästä seuraa, että yhteisö:

(a) käsittelee hyväksyttävää vakuutusta kirjanpidossaan järjestelyyn kuuluvina varoina (ks. kappale 8); ja

(b) kirjaa muut vakuutukset korvauksensaantioikeuksiksi (jos vakuutukset täyttävät kappaleen 116 mukaiset kriteerit).

49 Silloin kun vakuutus on järjestelyn tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä eikä yhteisöllä ole mitään oikeudellista eikä tosiasiallista velvoitetta vakuutuksesta aiheutuvan tappion kattamiseen, yhteisöllä ei ole velvoitetta maksaa etuuksia työntekijöille ja yksinomaan vakuutuksenantaja on velvollinen maksamaan etuudet. Tällaisten sopimusten mukaisten kiinteiden vakuutusmaksujen suorittaminen on tosiasialliselta sisällöltään pikemminkin työsuhde-etuudesta johtuvan velvoitteen täyttämistä kuin velvoitteen täyttämiseksi tehtävä sijoitus. Yhteisöllä ei näin ollen ole enää omaisuuserää eikä velkaa. Sen vuoksi yhteisö käsittelee tällaisia maksuja suorituksina maksupohjaiseen järjestelyyn.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

50 Maksupohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on yksinkertaista, koska raportoivan yhteisön velvoitteen suuruus kullakin kaudella määräytyy kyseiseltä kaudelta suoritettavien maksujen mukaisesti. Velvoitteen tai kulun määrittämiseen ei näin ollen tarvita vakuutusmatemaattisia oletuksia, eivätkä vakuutusmatemaattiset voitot tai tappiot ole mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskonttaamattomina, paitsi silloin, kun niitä ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn.

▼M31

Kirjaaminen ja arvostaminen

51 Kun työntekijä on suorittanut työtä yhteisölle kauden aikana, yhteisön on kirjattava maksupohjaiseen järjestelyyn kyseisen työsuorituksen vastikkeena suoritettava maksu:

(a) velaksi (siirtovelka) vähennettynä jo maksetulla määrällä. Jos jo maksettu määrä ylittää ennen raportointikauden päättymistä suoritettuun työhön perustuvan maksusuorituksen määrän, yhteisön on kirjattava ylimenevä osuus omaisuuseräksi (siirtosaaminen) siltä osin kuin ennakkoon suoritettu maksu johtaa esimerkiksi vastaisten maksujen vähenemiseen tai rahana saatavaan palautukseen.

(b) kuluksi, paitsi jos jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan maksusuorituksen sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se (ks. esim. IAS 2 ja IAS 16).

52 Silloin kun maksupohjaiseen järjestelyyn suoritettavia maksuja ei odoteta suoritettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn, ne on diskontattava kappaleessa 83 määrättyä diskonttauskorkoa käyttäen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

53 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään maksupohjaisista järjestelyistä kuluksi kirjattu määrä.

54 IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot johtoon kuuluvia avainhenkilöitä koskevista suorituksista maksupohjaisiin järjestelyihin.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTYMISEN JÄLKEISET ETUUDET: ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

55 Etuuspohjaisten järjestelyjen kirjanpitokäsittely on monimutkaista, koska velvoitteen ja kulun määrittämiseen tarvitaan vakuutusmatemaattisia oletuksia ja vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot ovat mahdollisia. Lisäksi velvoitteet määritetään diskontattuina, koska ne saatetaan suorittaa useita vuosia sen jälkeen, kun työntekijät suorittavat asianomaisen työn.

Kirjaaminen ja arvostaminen

56 Etuuspohjaiset järjestelyt saattavat olla rahastoimattomia, tai ne voivat olla kokonaan tai osittain rahastoituja maksuilla, joita yhteisö ja joskus myös sen työntekijät suorittavat yksikköön tai rahastoon, joka on oikeudellisesti erillään raportoivasta yhteisöstä ja josta työsuhde-etuudet suoritetaan. Rahastoitujen etuuksien suorittaminen niiden erääntyessä ei riipu vain rahaston taloudellisesta asemasta ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta vaan myös yhteisön kyvystä ja halukkuudesta korvata rahaston varojen mahdolliset vajaukset. Yhteisö ottaa näin ollen tosiasiallisesti vastuulleen järjestelyyn liittyvät vakuutusmatemaattiset riskit ja sijoitusriskit. Tästä johtuen etuuspohjaisesta järjestelystä kuluksi kirjattava määrä ei välttämättä ole sama kuin kaudelta suoritettavan maksun määrä.

▼M66

57 Etuuspohjaisten järjestelyjen käsittely yhteisön kirjanpidossa käsittää seuraavat vaiheet:

▼M31

(a) ali- tai ylijäämän määrittäminen. Tähän kuuluu:

▼**M31**

(i) vakuutusmatemaattisen menetelmän, ts. ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvan menetelmän *(the projected unit credit method)* käyttäminen luotettavan arvion tekemiseksi niistä menoista, joita yhteisölle lopulta aiheutuu etuudesta, jonka työntekijät ovat ansainneet vastikkeena tarkasteltavana olevan kauden ja aikaisempien kausien työsuorituksesta. Tämä edellyttää, että yhteisö määrittää tarkasteltavana olevalle kaudelle ja aikaisemmille kausille kohdistuvan etuuden (ks. kappaleet 70–74) ja tekee arviot (vakuutusmatemaattiset oletukset) väestötilastollisista muuttujista (kuten työntekijöiden vaihtuvuudesta ja kuolevuudesta) sekä taloudellisista muuttujista (kuten tulevista palkankorotuksista ja terveydenhoitomenojen kasvusta), jotka vaikuttavat etuudesta johtuviin menoihin (ks. kappaleet 75–98).

(ii) kyseisen etuuden diskonttaaminen etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon ja kauden työsuoritukseen perustuvan menon määrittämiseksi (ks. kappaleet 67–69 ja 83–86).

(iii) järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon (ks. kappaleet 113–115) vähentäminen etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvosta.

(b) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) määrittäminen kohdassa (a) määritettynä ali- tai ylijäämänä, jota oikaistaan mahdollisella vaikutuksella, joka aiheutuu siitä, että etuuspohjainen netto-omaisuuserä rajoittuu omaisuuserän enimmäismäärään (ks. kappale 64).

▼**M66**

(c) tulosvaikutteisesti kirjattavien määrien selvittäminen:

(i) kauden työsuoritukseen perustuva meno (ks. kappaleet 70–74 ja kappale 122A).

▼**M31**

(ii) mahdollinen aiempaan työsuoritukseen perustuva meno ja velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio (ks. kappaleet 99–112).

(iii) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko (ks. kappaleet 123–126).

(d) sellaisten muihin laajan tuloksen eriin kirjattavien erien määrittäminen, jotka johtuvat etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä ja joihin kuuluvat:

(i) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappaleet 128 ja 129);

(ii) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä (ks. kappale 130); ja

(iii) muutokset omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksessa (ks. kappale 64) lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä.

Silloin kun yhteisöllä on useampi kuin yksi etuuspohjainen järjestely, se soveltaa näitä menettelyjä kuhunkin olennaiseen järjestelyyn erikseen.

58 Yhteisön on määritettävä etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) riittävän säännöllisesti, jotta tilinpäätökseen merkittävät määrät eivät poikkea olennaisesti määristä, joihin raportointikauden päättyessä tapahtuva määrittäminen johtaisi.

▼M31

59 Tässä standardissa suositellaan mutta ei edellytetä, että yhteisö käyttää ammatillisesti pätevää vakuutusmatemaatikkoa määrittämään kaikki olennaiset työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat velvoitteet. Käytännön syistä yhteisö voi pyytää ammatillisesti pätevää vakuutusmatemaatikkoa suorittamaan velvoitteen yksityiskohtaisen arvioinnin ennen raportointikauden päättymistä. Tämän arvioinnin tuloksia päivitetään kuitenkin raportointikauden päättymiseen mennessä tapahtuneiden olennaisten liiketoimien ja muiden olennaisten olosuhteiden muutosten (mukaan lukien markkinahintojen ja korkojen muutokset) vaikutuksella.

60 Joissakin tapauksissa arviot, keskiarvot ja laskennalliset yksinkertaistukset saattavat tuottaa luotettavan likiarvon tässä standardissa kuvattavien yksityiskohtaisten laskelmien antamalle tulokselle.

Tosiasiallisen velvoitteen kirjanpitokäsittely

61 Yhteisön tulee käsitellä kirjanpidossaan etuuspohjaisen järjestelyn virallisten ehtojen mukaisen oikeudellisen velvoitteensa lisäksi myös yhteisön epävirallisista toimintatavoista johtuva tosiasiallinen velvoite. Epäviralliset toimintatavat synnyttävät tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin suorittaa työsuhde-etuudet. Esimerkki tosiasiallisesta velvoitteesta on, että muutos yhteisön epävirallisissa toimintatavoissa vahingoittaisi yhteisön suhdetta työntekijöihin tavalla, joka ei ole hyväksyttävissä.

62 Etuuspohjaisen järjestelyn viralliset säännöt saattavat sallia yhteisön irtisanoutumisen järjestelyn mukaisesta velvoitteestaan. Yleensä yhteisön on kuitenkin vaikeaa irtisanoutua järjestelyyn perustuvasta velvoitteestaan (ilman maksuja), jos se haluaa pitää työntekijänsä. Siksi työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien kirjanpitokäsittelyssä oletetaan, että yhteisö, joka tällä hetkellä lupaa tällaisia etuuksia, jatkaa niiden antamista työntekijöiden jäljellä olevan työssäoloajan, jollei päinvastaisesta ole näyttöä.

Tase

63 Yhteisön on merkittävä etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) taseeseen.

64 Kun yhteisöllä on ylijäämä etuuspohjaisessa järjestelyssä, sen on määritettävä etuuspohjainen netto-omaisuuserä, joka on pienempi seuraavista:

(a) etuuspohjaisen järjestelyn ylijäämä; ja

(b) omaisuuserän enimmäismäärä, joka määritetään käyttäen kappaleessa 83 määrättyä diskonttauskorkoa.

65 Etuuspohjainen netto-omaisuuserä voi syntyä silloin, kun etuuspohjainen järjestely on ylirahastoitu tai kun on syntynyt vakuutusmatemaattisia voittoja. Yhteisö kirjaa tällaisissa tapauksissa etuuspohjaisen netto-omaisuuserän, koska:

(a) yhteisöllä on määräysvalta voimavaraan, toisin sanoen sillä on mahdollisuus käyttää ylijäämä vastaisen hyödyn kerryttämiseen;

(b) kyseinen määräysvalta on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena (yhteisön maksusuoritukset ja työntekijän suorittama työ); ja

(c) yhteisön saatavissa on vastaista taloudellista hyötyä vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä tai rahana maksettavana palautuksena joko suoraan yhteisölle itselleen tai välillisesti toiseen järjestelyyn, jossa on vajausta. Omaisuuserän enimmäismäärä on tämän vastaisen hyödyn nykyarvo.

▼**M31**

Kirjaaminen ja arvostaminen: etuuspohjaisten velvoitteiden nykyarvo ja kauden työsuoritukseen perustuva meno

66 Etuuspohjaisesta järjestelystä aiheutuviin lopullisiin menoihin voivat vaikuttaa monet tekijät, kuten loppupalkat, työntekijöiden vaihtuvuus ja kuolevuus, työntekijöiden suorittamat maksut sekä terveydenhoitomenojen kehitys. Järjestelyn lopulliset menot ovat epävarmoja, ja epävarmuus tulee todennäköisesti säilymään pitkän ajan. Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien velvoitteiden käyvän arvon ja niihin liittyvien kauden työsuoritukseen perustuvien menojen määrittämiseksi on välttämätöntä:

(a) soveltaa vakuutusmatemaattista arviointimenetelmää (ks. kappaleet 67–69);

(b) kohdistaa etuus työssäoloajan kausille (ks. kappaleet 70–74); ja

(c) tehdä vakuutusmatemaattisia oletuksia (ks. kappaleet 75–98).

Vakuutusmatemaattinen arviointimenetelmä

67 Yhteisön on käytettävä ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää määrittäessään etuuspohjaisen velvoitteen käypää arvoa ja siihen liittyvää kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa.

68 Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuvaa menetelmää (joka joskus tunnetaan määräsuhteessa työn suorittamisajalle jaetun siirtyvän etuuden menetelmänä tai etuus/työssäolovuodet -menetelmänä) sovellettaessa katsotaan kunkin työssäoloajan kauden synnyttävän yhden lisäyksikön verran oikeutta etuuteen (ks. kappaleet 70–74), ja kukin yksikkö arvostetaan erikseen lopullisen velvoitteen selvittämiseksi (ks. kappaleet 75–98).

K a p p a l e t t a 6 8 h a v a i n n o l l i s t a v a e s i m e r k k i

Työsuhteen päättyessä suoritetaan kertamaksuna etuus, joka on suuruudeltaan 1 prosentti loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta. Vuoden 1 palkka on 10 000 CU, ja sen oletetaan nousevan kunakin vuonna 7 prosenttia (edellisestä vuodesta). Diskonttauskorkona käytetään 10 prosentin vuosikorkoa. Seuraava taulukko osoittaa velvoitteen kertymisen sellaisen työntekijän osalta, jonka odotetaan lähtevän vuoden 5 lopussa olettaen, ettei vakuutusmatemaattisiin oletuksiin tule muutoksia. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä sivuutetaan lisäoikaisu, joka tarvitaan sen mahdollisuuden huomioon ottamiseksi, että työntekijä saattaa lähteä yhteisöstä aikaisemmin tai myöhemmin.

Vuosi	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	CU	*CU*	*CU*	*CU*	*CU*
Etuus, joka kohdistuu:					
— *aikaisempiin vuosiin*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *tarkasteltavana olevaan vuoteen (1 % loppupalkasta)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Velvoite vuoden alussa	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Korko 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Kauden työsuoritukseen perustuva meno	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Velvoite vuoden lopussa	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Huomautukset:

1 Velvoite vuoden alussa on aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

2 Kauden työsuoritukseen perustuva meno on tarkasteltavana olevaan vuoteen kohdistuvan etuuden nykyarvo.

3 Velvoite vuoden lopussa on tarkasteltavana olevaan vuoteen ja aikaisempiin vuosiin kohdistuvan etuuden nykyarvo.

69 Yhteisö diskonttaa työsuhteen päättymisen jälkeisestä etuudesta johtuvan velvoitteen kokonaisuudessaan, vaikka osa velvoitteesta odotettaisiin täytettävän kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä.

Etuuden kohdistaminen työssäoloajan kausiin

70 Määrittäessään etuuspohjaisten velvoitteidensa nykyarvoa ja niihin liittyvää kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja soveltuvissa tapauksissa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa yhteisön on kohdistettava etuus järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti työssäoloajan kausiin. Jos työntekijän työsuoritus kuitenkin johtaa myöhemmillä kausilla olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisemmilla kausilla, yhteisön on kohdistettava etuus eri kausille tasaerinä:

(a) alkaen päivästä, jona työntekijän työsuoritus ensimmäisen kerran johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin (riippumatta siitä, onko työsuhteen jatkuminen etuuksien saamisen ehtona);

(b) siihen päivään asti, jona työntekijän lisätyösuoritus ei johda järjestelyn mukaisten etuuksien olennaiseen lisääntymiseen muutoin kuin uusien palkankorotusten seurauksena.

71 Ennakoituun etuusoikeusyksikköön perustuva menetelmä edellyttää, että yhteisö kohdistaa etuuden tarkasteltavana olevaan kauteen (kauden työsuoritukseen perustuvan menon määrittämiseksi) ja toisaalta tarkasteltavana olevaan kauteen ja aikaisempiin kausiin (etuuspohjaisten velvoitteiden nykyarvon määrittämiseksi). Yhteisö kohdistaa etuuden niihin kausiin, joiden aikana velvoite työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien maksamiseen syntyy. Kyseinen velvoite syntyy työntekijöiden suorittaessa työtä, jonka vastikkeena on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia, jotka yhteisö odottaa maksavansa tulevilla raportointikausilla. Vakuutusmatemaattiset menetelmät mahdollistavat yhteisölle kyseisen velvoitteen määrittämisen riittävän luotettavasti, jotta velan kirjaaminen on perusteltua.

Kappaletta 71 havainnollistavia esimerkkejä

1 Etuuspohjainen järjestely tuottaa eläkkeelle jäätäessä kertasummana maksettavan 100 CU:n suuruisen etuuden kultakin työssäolovuodelta.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100 CU:n suuruinen etuus. Kauden työsuoritukseen perustuva meno on 100 CU:n nykyarvo. Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo on 100 CU:n nykyarvo kerrottuna raportointikauden päättymiseen mennessä kertyneiden työssäolovuosien lukumäärällä.

Jos etuus maksetaan välittömästi työntekijän lähtiessä yhteisöstä, kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon päivä, jona työntekijän odotetaan lähtevän. Näin ollen meno ja velvoite ovat diskonttauksen vaikutuksesta johtuen pienempiä kuin mitä ne olisivat, jos työntekijä lähtisi raportointikauden päättyessä.

▼**M31**

2 Järjestely tuottaa kuukausieläkkeen, joka on 0,2 prosenttia loppupalkasta ja saadaan kultakin työssäolovuodelta. Eläke maksetaan 65 vuoden iästä alkaen.

Kuhunkin työssäolovuoteen kohdistetaan etuus, joka on määrältään odotetusta eläkkeelle jäämispäivästä odotettuun kuolinpäivään saakka maksettavan, 0,2:ta prosenttia arvioidusta loppupalkasta vastaavan kuukausieläkkeen nykyarvo ennakoituna eläkkeelle jäämispäivänä. Kauden työsuoritukseen perustuva meno on kyseisen etuuden nykyarvo. Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo on 0,2:ta prosenttia loppupalkasta vastaavien kuukausieläkkeiden nykyarvo kerrottuna raportointikauden päättymiseen mennessä kertyneiden työssäolovuosien lukumäärällä. Kauden työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo diskontataan, koska eläkkeen maksaminen alkaa 65 vuoden iässä.

72 Työsuoritus synnyttää etuuspohjaisen järjestelyn mukaisen velvoitteen silloinkin, kun tuleva työsuoritus on etuuksien saamisen ehtona (toisin sanoen etuuksiin ei ole syntynyt oikeutta). Ennen oikeuden syntymisajankohtaa tapahtunut työsuoritus synnyttää tosiasiallisen velvoitteen, koska sen vastaisen työn määrä, joka työntekijän pitää suorittaa ennen kuin hän on oikeutettu etuuteen, on kunkin raportointikauden päättyessä pienempi kuin edellisellä kaudella. Määrittäessään etuuspohjaista velvoitettaan yhteisö harkitsee, miten todennäköistä on, että jotkut työntekijät eivät mahdollisesti täytä mitään oikeuden syntymisen edellytyksiä. Vastaavasti syntyy velvoite työntekijän suorittaessa työtä, joka oikeuttaa etuuteen määrätyn tapahtuman toteutuessa, vaikka jotkin työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, esimerkiksi työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito, tulevat maksettaviksi vain, jos määrätty tapahtuma toteutuu, kun työntekijä ei ole enää työsuhteessa. Tämän määrätyn tapahtuman toteutumisen todennäköisyys vaikuttaa velvoitteen määrittämiseen, mutta ei ratkaise sitä, onko velvoite olemassa.

Kappaletta 72 havainnollistavia esimerkkejä

1 Järjestelystä maksetaan kultakin työssäolovuodelta 100 CU:n suuruinen etuus. Etuuksiin syntyy oikeus kymmenen työssäolovuoden jälkeen.

Kuhunkin vuoteen kohdistetaan 100 CU:n suuruinen etuus. Kymmenenä ensimmäisenä vuotena kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan huomioon, miten todennäköistä on, ettei työntekijä ole palveluksessa kymmentä vuotta.

2 Järjestelystä maksetaan 100 CU:n suuruinen etuus kultakin työssäolovuodelta lukuun ottamatta ennen 25 vuoden ikää tehtyä työtä. Etuuksiin syntyy oikeus välittömästi.

Ennen 25 vuoden ikää suoritettavaan työhön ei kohdisteta etuutta, koska ennen tuota päivää suoritettu työ ei johda etuuksiin (ei ehdollisiin eikä ehdottomiin). Kuhunkin tämän jälkeiseen vuoteen kohdistetaan 100 CU:n suuruinen etuus.

73 Velvoite kasvaa siihen päivään asti, jona työntekijän lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämän vuoksi koko etuus kohdistetaan ennen kyseistä päivää päättyviin kausiin. Etuus kohdistetaan yksittäisiin tilikausiin järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti. Jos työntekijän työsuoritus kuitenkin johtaa myöhempinä vuosina olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempina vuosina, yhteisö kohdistaa etuuden eri kausiin tasaerinä siihen päivään saakka, jona työntekijän lisätyösuoritus ei olennaisesti lisää etuuksia. Tämä tehdään siksi, että työntekijän työsuoritus koko ajalta johtaa lopulta tämän korkeamman tason mukaiseen etuuteen.

▼M31

Kappaletta 73 havainnollistavia esimerkkejä

1 Järjestelystä maksetaan kertasummana 1 000 CU:n suuruinen etuus, johon syntyy oikeus kymmenen työssäolovuoden jälkeen. Järjestely ei tuota lisää etuutta tämän jälkeen suoritettavasta työstä.

Kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kohdistetaan kuhunkin 100 CU:n suuruinen etuus (1 000 CU jaettuna 10:llä).

Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kymmenenä ensimmäisenä vuonna huomioon se, miten todennäköistä on, ettei työntekijä ole palveluksessa kymmentä vuotta. Myöhempiin vuosiin ei kohdisteta etuutta.

2 Järjestelystä maksetaan kertasummana 2 000 CU:n suuruinen eläke-etuus kaikille työntekijöille, jotka ovat edelleen työsuhteessa 55 vuoden iässä kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen tai jotka ovat edelleen työsuhteessa 65 vuoden iässä työsuhteen pituudesta riippumatta.

Ennen 35 vuoden ikää palvelukseen tulevien työntekijöiden työsuoritus johtaa järjestelyn mukaisiin etuuksiin vasta 35 vuoden iässä (työntekijä voisi lähteä 30-vuotiaana ja palata 33-vuotiaana ilman, että tällä on mitään vaikutusta etuuksien määrään tai ajoittumiseen). Kyseiset etuudet riippuvat vastaisesta työsuorituksesta. Myöskään 55 ikävuoden jälkeen suoritettu työ ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yhteisö kohdistaa näiden työntekijöiden osalta kuhunkin vuoteen 100 CU:n suuruisen etuuden (2 000 CU jaettuna 20:llä) ikävuosina 35–55.

Ikävuosien 35 ja 45 välillä palvelukseen tulevien työntekijöiden työsuoritus ei kahdenkymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Yhteisö kohdistaa näiden työntekijöiden osalta ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen 100 CU:n (2 000 jaettuna 20:llä) suuruisen etuuden kuhunkin.

55 vuoden iässä palvelukseen tulevan työntekijän työsuoritus ei kymmenen työvuoden jälkeen johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Tämän työntekijän osalta yhteisö kohdistaa kymmeneen ensimmäiseen vuoteen 200 CU:n suuruisen (2 000 CU jaettuna 10:llä) etuuden kuhunkin.

Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen nykyarvoa määritettäessä otetaan kaikkien työntekijöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, etteivät he ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa.

3 Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan työntekijän työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 40 prosenttia, jos työntekijä lähtee yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja kyseisistä menoista korvataan 50 prosenttia, jos työntekijä lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

Yhteisö kohdistaa järjestelyssä sovellettavan etuuksien määräytymiskaavan mukaisesti kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin 4 prosenttia odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (40 prosenttia jaettuna kymmenellä) ja seuraaviin kymmeneen vuoteen kuhunkin 1 prosentin (10 prosenttia jaettuna kymmenellä). Kauden työsuoritukseen perustuvaa menoa määritettäessä otetaan kaikkien työntekijöiden osalta huomioon se, miten todennäköistä on, ettei työntekijä ole työsuhteessa tarvittavaa aikaa ansaitakseen etuudet osaksi tai kokonaan. Etuutta ei kohdisteta niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän kymmenen vuoden kuluessa.

4 Työsuhteen päättymisen jälkeisen terveydenhoitojärjestelyn mukaan työntekijän työsuhteen päättymisen jälkeisistä terveydenhoitomenoista korvataan 10 prosenttia, jos työntekijä lähtee yli kymmenen ja alle kahdenkymmenen vuoden työsuhteen jälkeen, ja kyseisistä menoista korvataan 50 prosenttia, jos työntekijä lähtee työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin.

▼**M31**

Myöhempien vuosien työsuoritus johtaa olennaisesti korkeampaan etuustasoon kuin aikaisempien vuosien. Sen vuoksi yhteisö kohdistaa etuuden tasaerinä kappaleen 71 mukaisesti niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän työsuhteen kestettyä kaksikymmentä vuotta tai sitä kauemmin. Kahdenkymmenen työssäolovuoden jälkeen työsuoritus ei johda etuuksien olennaiseen lisääntymiseen. Sen vuoksi ensimmäisiin kahteenkymmeneen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 2,5 prosenttia odotettujen terveydenhoitomenojen nykyarvosta (50 prosenttia jaettuna kahdellakymmenellä).

Niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän työsuhteen kestettyä kymmenestä kahteenkymmeneen vuotta, kymmeneen ensimmäiseen vuoteen kuhunkin kohdistettava etuus on 1 prosentti odotettavissa olevien terveydenhoitomenojen nykyarvosta.

Näiden työntekijöiden osalta etuutta ei kohdisteta kymmenennen vuoden päättymisen ja arvioidun lähtöpäivän välisenä aikana suoritettavaan työhön.

Etuutta ei kohdisteta niiden työntekijöiden osalta, joiden odotetaan lähtevän kymmenen vuoden kuluessa.

74 Jos etuuden määrä on kiinteä osuus loppupalkasta ja se saadaan kultakin työssäolovuodelta, vastaiset palkankorotukset vaikuttavat määrään, joka tarvitaan ennen raportointikauden päättymistä suoritetusta työstä johtuvan velvoitteen täyttämiseen, mutta korotukset eivät synnytä lisävelvoitetta. Tämän vuoksi:

(a) kappaleen 70(b) tarkoitusta varten palkankorotukset eivät johda etuuksien lisääntymiseen, vaikka etuuksien määrä riippuukin loppupalkasta; ja

(b) kuhunkin kauteen kohdistettava etuuden määrä on kiinteä osuus palkasta, johon etuus on sidottu.

K a p p a l e t t a 7 4 h a v a i n n o l l i s t a v a e s i m e r k k i

Työntekijät ovat oikeutettuja etuuteen, joka on suuruudeltaan 3 prosenttia loppupalkasta ja saadaan jokaiselta työssäolovuodelta ennen 55 vuoden ikää.

Kuhunkin vuoteen ennen 55 vuoden ikää kohdistetaan etuus, joka on 3 prosenttia arvioidusta loppupalkasta. Tämä on ajankohta, josta alkaen työntekijän suorittama työ ei johda järjestelyn mukaisen etuuden olennaiseen lisäykseen. Etuutta ei kohdisteta kyseisen iän jälkeen suoritettavaan työhön.

Vakuutusmatemaattiset oletukset

75 Vakuutusmatemaattisten oletusten on oltava vinoutumattomia ja keskenään yhteensopivia.

76 Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat yhteisön parhaita arvioita muuttujista, jotka määräävät työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvan lopullisen menon. Vakuutusmatemaattisiin oletuksiin kuuluvat:

(a) väestötilastolliset oletukset nykyisten ja entisten etuuksiin oikeutettujen työntekijöiden (ja heidän huollettaviensa) tulevista ominaisuuksista. Väestötilastolliset oletukset koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

(i) kuolevuus (ks. kappaleet 81 ja 82);

(ii) työntekijöiden vaihtuvuus, työkyvyttömyys ja ennenaikainen eläkkeelle jäänti;

(iii) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, joilla on etuuksiin oikeutettuja huollettavia;

(iv) niiden henkilöiden osuus kaikista järjestelyyn kuuluvista henkilöistä, jotka valitsevat kunkin järjestelyn ehtojen mukaan saatavissa olevista maksutavoista; ja

▼M31

(v) terveydenhoitojärjestelyyn perustuvien korvaushakemusten määrä.

(b) taloudelliset oletukset, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia tekijöitä:

(i) diskonttauskorko (ks. kappaleet 83–86);

(ii) etuuksien tasot lukuun ottamatta työntekijöiden itsensä maksettaviksi tulevia etuuksista johtuvia menoja sekä tulevat palkat (ks. kappaleet 87–95);

(iii) terveydenhoitoetuuksien tapauksessa vastaiset terveydenhoitomenot, mukaan lukien korvaushakemusten käsittelymenot (ts. hakemusten prosessoinnista ja ratkaisemisesta johtuvat menot, mukaan lukien juridiset palkkiot ja konsulttien palkkiot) (ks. kappaleet 96–98); ja

(iv) verot, jotka tulevat järjestelyn maksettaviksi ennen raportointikauden päättymistä suoritettuun työhön liittyvistä maksusuorituksista tai tällaisesta työstä johtuvista etuuksista.

77 Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat vinoutumattomia, jos ne eivät ole ylioptimistisia eivätkä ylivarovaisia.

78 Vakuutusmatemaattiset oletukset ovat keskenään yhteensopivia, jos ne kuvastavat taloudellisia suhteita esimerkiksi sellaisten tekijöiden välillä kuin inflaatio, palkkojen korotusasteet ja diskonttauskorot. Esimerkiksi kaikissa oletuksissa, jotka riippuvat tietystä inflaatiotasosta tiettynä tulevana ajanjaksona (kuten korkoja ja palkkojen ja etuuksien korotuksia koskevat oletukset), käytetään kyseisenä ajanjaksona samaa inflaatiotasoa.

79 Yhteisö määrittää diskonttauskoron ja muut taloudelliset oletukset nimellisarvoperusteisina, paitsi jos reaaliperusteiset (inflaatiokorjatut) arviot ovat luotettavampia, esimerkiksi hyperinflaatiomaassa (ks. IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*), tai kun etuus on indeksisidonnainen ja saman valuutan määräisille ja samaan aikaan erääntyville indeksisidonnaisille joukkovelkakirjalainoille on syvät markkinat.

80 Taloudellisten oletusten on perustuttava markkinoilla raportointikauden päättyessä vallitseviin odotuksiin siitä ajanjaksosta, jonka aikana velvoitteet tulevat täytettäviksi.

Vakuutusmatemaattiset oletukset: kuolevuus

81 Yhteisön on määritettävä kuolevuusoletukset perustuen parhaaseen arvioonsa järjestelyyn kuuluvien henkilöiden kuolevuudesta työsuhteen aikana ja sen jälkeen.

82 Etuudesta johtuvien lopullisten menojen arvioimiseksi yhteisö ottaa huomioon odotetut muutokset kuolevuudessa esimerkiksi muuttamalla standardoituja kuolevuustaulukkoja kuolevuuden kehittymistä koskevien arvioiden mukaisesti.

Vakuutusmatemaattiset oletukset: diskonttauskorko

▼M48

83 Työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvia velvoitteita (sekä rahastoituja että rahastoimattomia) diskontattaessa käytettävä korko on määritettävä yritysten liikkeeseen laskemien korkealaatuisten joukkovelkakirjalainojen raportointikauden päättymispäivän markkinatuoton perusteella. Kun kyseessä on valuutta, jonka määräisille yritysten liikkeeseen laskemille korkealaatuisille joukkovelkakirjalainoille ei ole syviä markkinoita, on käytettävä kyseisen valuutan määräisten valtion joukkolainojen (raportointikauden päättymispäivän) markkinatuottoa. Yritysten joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen on oltava saman valuutan määräisiä kuin työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat velvoitteet, ja niiden juoksuajan on oltava sama kuin työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvien velvoitteiden arvioitu kestoaika.

▼**M31**

84 Yksi vaikutukseltaan olennainen vakuutusmatemaattinen oletus on diskonttauskorko. Diskonttauskorko kuvastaa rahan aika-arvoa mutta ei vakuutusmatemaattista riskiä eikä sijoitusriskiä. Diskonttauskorko ei myöskään kuvasta yhteisön velkojien kantamaa yhteisökohtaista luottoriskiä eikä riskiä siitä, että vastaiset toteutumat saattavat poiketa vakuutusmatemaattisista oletuksista.

85 Diskonttauskorko kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa. Käytännössä yhteisö usein toteuttaa tämän käyttämällä yhtä painotettuun keskiarvoon perustuvaa diskonttauskorkoa, joka kuvastaa etuusmaksujen arvioitua ajankohtaa ja määrää sekä valuuttaa, jonka määräisinä etuudet tulevat maksettaviksi.

86 Joissakin tapauksissa ei ehkä ole olemassa syviä markkinoita joukkovelkakirjalainoille, joilla on niin pitkä erääntymisaika, että ne vastaisivat kaikkien etuusmaksujen arvioitua erääntymisaikaa. Tällaisissa tapauksissa yhteisö käyttää lyhyemmän ajan sisällä erääntyvien maksujen diskonttaamiseen tarkasteluhetkellä vallitsevia asianomaisen ajanjakson markkinakorkoja ja arvioi pitemmän ajan kuluttua erääntyvien maksujen diskonttauskoron ekstrapoloimalla tarkasteluhetken markkinakorot tuottokäyrälle. Etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon kokonaismäärä ei todennäköisesti ole erityisen herkkä sen diskonttauskoron muutoksille, jota käytetään siihen osaan etuuksista, joka maksetaan käytettävissä olevien joukkovelkakirjalainojen tai valtion joukkolainojen lopullisen eräpäivän jälkeen.

Vakuutusmatemaattiset oletukset: palkat, etuudet ja terveydenhoitomenot

87 Yhteisön on määritettävä etuuspohjaiset velvoitteensa perusteella, joka kuvastaa:

(a) järjestelyn ehdoissa määrättyjä (tai mahdollisesta nämä ehdot ylittävästä tosiasiallisesta velvoitteesta johtuvia) etuuksia raportointikauden päättyessä;

(b) arvioituja vastaisia palkankorotuksia, jotka vaikuttavat maksettaviin etuuksiin;

(c) sellaisen rajoituksen vaikutusta, joka koskee työnantajan osuutta vastaisista etuuksista aiheutuvista menoista;

(d) työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuorituksia, jotka pienentävät yhteisölle kyseisistä etuuksista aiheutuvia lopullisia menoja; ja

(e) arvioituja vastaisia muutoksia sellaisten valtiollisten etuuksien tasossa, jotka vaikuttavat etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettaviin etuuksiin, siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

(i) kyseisistä muutoksista on säädetty ennen raportointikauden päättymistä; tai

(ii) toteutumaa koskeva tieto tai muu luotettava näyttö osoittaa, että kyseiset valtiolliset etuudet muuttuvat jollakin ennustettavalla tavalla, esimerkiksi yleisen hintatason tai yleisen palkkatason tulevia muutoksia vastaavasti.

88 Vakuutusmatemaattiset oletukset kuvastavat vastaisia etuuksien muutoksia, jotka määräytyvät järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) perusteella raportointikauden päättyessä. Näin on esimerkiksi silloin, kun:

(a) yhteisö on aikaisemmin lisännyt etuuksia esimerkiksi inflaation vaikutusten lieventämiseksi eikä mikään viittaa siihen, että tämä toimintatapa muuttuisi tulevaisuudessa;

▼M31

(b) yhteisön täytyy joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttää järjestelyn tuottama ylijäämä järjestelyyn osallistuvien hyväksi (ks. kappale 108(c)); tai

(c) etuudet vaihtelevat tulostavoitteen toteutumisen tai muiden kriteerien mukaisesti. Järjestelyn ehdoissa voidaan esimerkiksi määrätä, että etuudet maksetaan vähennettyinä tai työntekijöiltä vaaditaan lisää maksusuorituksia, jos järjestelyn varat eivät riitä. Velvoitteen määrä kuvastaa parasta arviota tulostavoitteen tai muiden kriteerien vaikutuksesta.

89 Vakuutusmatemaattisissa oletuksissa ei oteta huomioon vastaisia etuuksien muutoksia, jotka eivät perustu järjestelyn virallisiin ehtoihin (tai tosiasialliseen velvoitteeseen) tilinpäätöspäivänä. Tällaisista muutoksista aiheutuu:

(a) aiempaan työsuoritukseen perustuva meno siltä osin kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat ennen muutosta suoritettuun työhön; ja

(b) kauden työsuoritukseen perustuva meno kyseisen muutoksen jälkeisillä kausilla siltä osin kuin ne muuttavat etuuksia, jotka perustuvat muutoksen jälkeen suoritettavaan työhön.

90 Vastaisia palkankorotuksia arvioitaessa otetaan huomioon inflaatio, työkokemus, ylennykset ja muut merkitykselliset tekijät, kuten tarjonta ja kysyntä työmarkkinoilla.

91 Joissakin etuuspohjaisissa järjestelyissä on asetettu yhteisöltä vaadittavia maksusuorituksia koskeva rajoitus. Maksusuorituksia koskevan rajoituksen vaikutus otetaan huomioon etuuksista johtuvaa lopullista menoa määritettäessä. Maksusuorituksia koskevan rajoituksen vaikutus määritetään lyhyemmältä seuraavista ajanjaksoista:

(a) yhteisön arvioitu olemassaoloaika; ja

(b) järjestelyn arvioitu olemassaoloaika.

92 Joissakin etuuspohjaisissa järjestelyissä vaaditaan työntekijöitä tai kolmansia osapuolia osallistumaan järjestelyn menoihin. Työntekijöiden maksusuoritukset pienentävät etuuksista yhteisölle aiheutuvaa menoa. Yhteisö harkitsee, vähentävätkö kolmansien osapuolten maksusuoritukset etuuksista yhteisölle aiheutuvaa menoa vai onko kyse kappaleessa 116 kuvatusta korvauksensaantioikeudesta. Työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuorituksista joko määrätään järjestelyn virallisissa ehdoissa (tai ne johtuvat nämä ehdot ylittävästä tosiasiallisesta velvoitteesta) tai ne ovat harkinnanvaraisia. Työntekijöiden ja kolmansien osapuolten harkinnanvaraiset maksusuoritukset pienentävät työsuoritukseen perustuvaa menoa, kun nämä maksut suoritetaan järjestelyyn.

▼M44

93 Työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuoritukset, joista määrätään järjestelyn virallisissa ehdoissa, joko vähentävät työsuoritukseen perustuvaa menoa (jos ne on sidottu työsuoritukseen) tai vaikuttavat etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä aiheutuviin eriin (jos niitä ei ole sidottu työsuoritukseen). Esimerkkinä maksusuorituksista, joita ei ole sidottu työsuoritukseen, on tilanne, jossa maksusuorituksia vaaditaan järjestelyyn kuuluvista varoista syntyneiden tappioiden tai vakuutusmatemaattisten tappioiden aiheuttaman alijäämän pienentämiseksi. Jos työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuoritukset on sidottu työsuoritukseen, nämä maksusuoritukset pienentävät työsuoritukseen perustuvaa menoa seuraavasti:

(a) jos maksusuoritusten määrä riippuu työssäolovuosien lukumäärästä, yhteisön on kohdistettava maksusuoritukset työssäoloajan kausiin käyttäen samaa kohdistamismenetelmää, jota kappaleessa 70 vaaditaan käytettäväksi bruttoetuuden osalta (eli joko käyttäen järjestelmässä sovellettavaa maksusuoritusten määräytymiskaavaa tai tasaerinä); tai

▼M44

(b) jos maksusuoritusten määrä ei riipu työssäolovuosien lukumäärästä, yhteisö saa kirjata nämä maksusuoritukset työsuoritukseen perustuvan menon vähennykseksi kaudella, jonka aikana siihen liittyvä työ suoritetaan. Esimerkkeinä maksusuorituksista, jotka eivät riipu työssäolovuosien lukumäärästä, ovat tilanteet, joissa maksusuoritukset määräytyvät kiinteänä prosenttiosuutena työntekijän palkasta, ovat kiinteämääräiset koko työssäoloajan tai riippuvat työntekijän iästä.

Kappaleessa A1 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

94 Työssäoloajan kausiin kappaleen 93(a) mukaisesti kohdistettavia työntekijöiden tai kolmansien osapuolten tekemiä maksusuorituksia koskevista muutoksista aiheutuu:

(a) kauden työsuoritukseen ja aiempaan työsuoritukseen perustuva meno (jos kyseisistä muutoksista ei määrätä järjestelyn virallisissa ehdoissa eivätkä ne johdu tosiasiallisesta velvoitteesta); tai

(b) vakuutusmatemaattisia voittoja ja tappioita (jos kyseisistä muutoksista määrätään järjestelyn virallisissa ehdoissa tai ne johtuvat tosiasiallisesta velvoitteesta).

▼M31

95 Jotkin työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet on sidottu sellaisiin muuttujiin kuin valtiollisten eläke-etuuksien taso tai valtiollinen terveydenhoito. Tällaisia etuuksia määritettäessä käytetään parasta arviota tällaisista muuttujista toteutumatietoon ja muuhun luotettavaan näyttöön perustuen.

96 Terveydenhoitomenoja koskevissa oletuksissa on otettava huomioon sekä inflaatiosta että terveydenhoitomenojen erityisistä muutoksista johtuvat arvioidut vastaiset muutokset terveydenhoitopalveluista johtuvissa menoissa.

97 Työsuhteen päättymisen jälkeisten terveydenhoitoetuuksien määrittäminen edellyttää, että tehdään oletuksia vastaisten korvausvaatimusten tasosta ja määrästä sekä menoista, jotka johtuvat kyseisten vaatimusten täyttämisestä. Yhteisö arvioi vastaiset terveydenhoitomenot yhteisön omaan kokemukseen perustuvien toteutumatietojen pohjalta, ja tarvittaessa niitä täydennetään toisista yhteisöistä, vakuutusyhtiöistä, terveydenhoitopalvelujen tuottajilta ja muista lähteistä saatavilla toteutumatiedoilla. Vastaisia terveydenhoitomenoja arvioitaessa otetaan huomioon teknologian edistymisen vaikutus, terveydenhoitopalvelujen käytössä ja saatavuudessa tapahtuvat muutokset sekä järjestelyyn osallistuvien henkilöiden terveydentilan muutokset.

98 Korvausvaatimusten taso ja määrä riippuvat erityisesti työntekijöiden (ja heidän huollettaviensa) iästä, terveydentilasta ja sukupuolesta, ja ne saattavat riippua myös muista tekijöistä kuten maantieteellisestä sijainnista. Toteutumatietoja oikaistaan tämän vuoksi siltä osin kuin populaation väestötilastollinen koostumus poikkeaa toteutumatietojen perustana olevan populaation koostumuksesta. Niitä oikaistaan myös silloin, kun on luotettavaa näyttöä siitä, että toteutuneet kehityssuunnat eivät jatku.

Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno ja velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot ja tappiot

▼M66

99 Kun yhteisö määrittää aiempaan työsuoritukseen perustuvan menon tai velvoitteen täyttämisestä johtuvan voiton tai tappion, sen on määritettävä uudelleen etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) käyttäen järjestelyyn kuuluvien varojen tarkasteluhetken käypää arvoa ja tarkasteluhetkellä vallitsevia vakuutusmatemaattisia oletuksia (mukaan lukien senhetkiset markkinakorot ja muut senhetkiset markkinahinnat), jotka kuvastavat:

a) järjestelyn mukaisesti tarjottavia etuuksia ja järjestelyyn kuuluvia varoja ennen järjestelyn muuttamista tai supistamista tai velvoitteen täyttämistä; ja

b) järjestelyn mukaisesti tarjottavia etuuksia ja järjestelyyn kuuluvia varoja järjestelyn muuttamisen tai supistamisen tai velvoitteen täyttämisen jälkeen.

▼M31

100 Yhteisön ei tarvitse erottaa toisistaan järjestelyn muuttamisesta johtuvaa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa, järjestelyn supistamisesta johtuvaa aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ja velvoitteen täyttämisestä johtuvaa voittoa tai tappiota, jos nämä liiketoimet toteutuvat yhdessä. Joissakin tapauksissa järjestelyn muuttaminen tapahtuu ennen velvoitteen täyttämistä, esimerkiksi kun yhteisö muuttaa järjestelyn mukaisia etuuksia ja suorittaa muuttuneet etuudet myöhemmin. Näissä tapauksissa yhteisö kirjaa aiempaan työsuoritukseen perustuvan menon ennen mahdollista velvoitteen täyttämisestä johtuvaa voittoa tai tappiota.

101 Velvoitteen täyttäminen tapahtuu yhdessä järjestelyn muuttamisen ja supistamisen kanssa, jos järjestely lopetetaan siten, että velvoite täytetään ja järjestely lakkaa olemasta. Järjestelyn lopettaminen ei kuitenkaan ole velvoitteen täyttämistä, jos järjestely korvataan uudella järjestelyllä, joka tarjoaa tosiasiallisesti samat etuudet.

▼M66

101A Kun järjestelyn muuttaminen tai supistaminen tai velvoitteen täyttäminen toteutuu, yhteisön on kirjattava ja arvostettava mahdollinen aiempaan työsuoritukseen perustuva meno tai velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio kappaleiden 99–101 ja kappaleiden 102–112 mukaisesti. Yhteisö ei saa tätä tehdessään ottaa huomioon omaisuuserän enimmäismäärän vaikutusta. Yhteisön on sen jälkeen määritettävä omaisuuserän enimmäismäärän vaikutus järjestelyn muuttamisen tai supistamisen tai velvoitteen täyttämisen jälkeen, ja sen on kirjattava tämän vaikutuksen mahdollinen muutos kappaleen 57(d) mukaisesti.

▼M31

Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno

102 Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno on etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutos, joka johtuu järjestelyn muuttamisesta tai velvoitteen täyttämisestä.

103 Yhteisön on kirjattava aiempaan työsuoritukseen perustuva meno kuluksi aikaisempana seuraavista ajankohdista:

(a) kun järjestelyn muuttaminen tai supistaminen toteutuu; ja

(b) kun yhteisö kirjaa tähän liittyvät uudelleenjärjestelymenot (ks. IAS 37) tai työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet (ks. kappale 165).

104 Järjestelyn muuttaminen tapahtuu, kun yhteisö ottaa etuuspohjaisen järjestelyn käyttöön, irtautuu siitä tai muuttaa olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavia etuuksia.

105 Järjestelyn supistaminen tapahtuu, kun yhteisö vähentää merkittävästi niiden työntekijöiden lukumäärää, joita järjestely koskee. Supistaminen saattaa johtua yksittäisestä tapahtumasta, kuten tehtaan sulkemisesta, toiminnon lopettamisesta tai järjestelyn lopettamisesta tai lakkauttamisesta.

106 Aiempaan työsuoritukseen perustuva meno voi olla joko positiivinen (kun otetaan käyttöön uusia etuuksia tai kun etuuksia muutetaan siten, että etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo kasvaa) tai negatiivinen (kun etuuksia otetaan pois tai muutetaan siten, että etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo pienenee).

107 Silloin kun yhteisö pienentää tiettyjä olemassa olevan etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti suoritettavia etuuksia ja samanaikaisesti lisää muita etuuksia, joita järjestelyn mukaan suoritetaan samoille työntekijöille, se käsittelee muutosta yksittäisenä nettomääräisenä muutoksena.

108 Aiempaan työsuoritukseen perustuvaan menoon ei lueta:

(a) toteutuneiden ja aiemmin oletettujen palkankorotusten välisten erojen vaikutusta velvoitteeseen, joka koskee aikaisempien vuosien työsuoritukseen perustuvien etuuksien suorittamista (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska palkkakehitys otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa oletuksissa);

(b) liian pieniksi tai suuriksi arvioituja eläkkeiden harkinnanvaraisia lisäyksiä, kun yhteisöllä on tosiasiallinen velvoite tällaisten lisäysten myöntämiseen (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska tällaiset lisäykset otetaan huomioon vakuutusmatemaattisissa oletuksissa);

▼M31

(c) arvioita sellaisista etuuksien parannuksista, jotka johtuvat tilinpäätökseen merkityistä vakuutusmatemaattisista voitoista tai järjestelyyn kuuluvien varojen tuotosta, jos yhteisö on velvollinen joko järjestelyn virallisten ehtojen (tai nämä ehdot ylittävän tosiasiallisen velvoitteen) tai säädösten perusteella käyttämään järjestelyn tuottaman ylijäämän järjestelyyn osallistuvien hyväksi, vaikka etuuden lisäystä ei vielä olisi virallisesti myönnetty (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska tästä johtuva velvoitteen lisäys on vakuutusmatemaattinen tappio, ks. kappale 88); ja

(d) sellaisten etuuksien, joihin on syntynyt oikeus (ts. etuuksien, joiden ehtona ei ole työsuhteen jatkuminen tulevaisuudessa, ks. kappale 72) lisäystä, kun ei ole uusia etuuksia eikä parannuksia entisiin ja työntekijät täyttävät oikeuden syntymisen ehdot (aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei synny, koska yhteisö on kirjannut arvioidun etuuksista johtuvan menon kauden työsuoritukseen perustuvana menona silloin, kun työ on suoritettu).

Velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot ja tappiot

109 Velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio on seuraavien erien välinen erotus:

(a) täytettävän etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo, joka määritetään velvoitteen täyttämispäivänä; ja

(b) velvoitteen täyttämisen hinta mukaan lukien toiselle osapuolelle siirretyt järjestelyyn kuuluvat varat ja yhteisön mahdollisesti suorittamat suorat maksut velvoitteen täyttämisen yhteydessä.

110 Yhteisön on kirjattava etuuspohjaiseen järjestelyyn liittyvän velvoitteen täyttämisestä johtuva voitto tai tappio, kun velvoitteen täyttäminen tapahtuu.

111 Velvoitteen täyttäminen tapahtuu, kun yhteisö toteuttaa liiketoimen, joka poistaa kaikki vastaiset oikeudelliset tai tosiasialliset velvoitteet, jotka koskevat kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn kautta annettavia etuuksia tai osaa niistä (kun kyseessä ei ole järjestelyn ehtojen mukainen ja vakuutusmatemaattisiin oletuksiin sisältyvä etuuksien maksaminen työntekijöille tai näiden puolesta). Esimerkiksi järjestelyyn sisältyvien työnantajalle kuuluvien merkittävien velvoitteiden siirtäminen yhdellä kertaa vakuutusyhtiölle ottamalla vakuutus on velvoitteen täyttämistä; kertamaksu, joka suoritetaan järjestelyyn kuuluville järjestelyn ehtojen mukaisesti heidän tiettyjen työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien saamista koskevia oikeuksiaan vastaan, ei ole sitä.

112 Joissakin tapauksissa yhteisö ottaa vakuutuksen rahoittaakseen jotkin tai kaikki tarkasteltavana olevan kauden tai aikaisempien kausien työsuoritukseen perustuvat työsuhde-etuudet. Tällaisen vakuutuksen ottaminen ei ole velvoitteen täyttämistä, jos yhteisölle jää oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite (ks. kappale 46) lisämaksujen suorittamiseen siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja ei maksa vakuutuksessa määrättyjä työsuhde-etuuksia. Kappaleissa 116–119 käsitellään sellaisten vakuutuksiin perustuvien korvauksensaantioikeuksien kirjaamista ja arvostamista, jotka eivät ole järjestelyyn kuuluvia varoja.

Kirjaaminen ja arvostaminen: järjestelyyn kuuluvat varat

Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo

113 Järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennetään ali- tai ylijäämää määritettäessä.

▼**M31**

114 Järjestelyyn kuuluvat varat eivät sisällä raportoivan yhteisön maksamatta olevia suorituksia eivätkä rahaston hallussa olevia yhteisön liikkeeseen laskemia siirtokelvottomia rahoitusinstrumentteja. Rahaston velat, jotka eivät liity työsuhde-etuuksiin, esimerkiksi ostovelat, muut velat ja johdannaissopimuksista johtuvat velat, vähentävät järjestelyyn kuuluvia varoja.

115 Silloin kun järjestelyyn kuuluvat varat sisältävät hyväksyttäviä vakuutuksia, jotka vastaavat määrältään ja ajoitukseltaan täsmälleen kaikkia järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia tai osaa niistä, näiden vakuutusten käypänä arvona pidetään niihin liittyvien velvoitteiden käypää arvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos vakuutukseen perustuvat saamiset eivät ole kokonaisuudessaan kerrytettävissä).

Korvaukset

116 Silloin ja vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että toinen osapuoli tulee korvaamaan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan, yhteisön on:

(a) merkittävä korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen. Yhteisön on arvostettava omaisuuserä käypään arvoon.

(b) erotettava ja kirjattava korvauksensaantioikeutensa käyvän arvon muutokset samalla tavalla kuin järjestelyyn kuuluvien varojen käyvän arvon muutokset (ks. kappaleet 124 ja 125). Kappaleen 120 mukaisesti kirjattavat etuuspohjaisten menojen osatekijät voidaan kirjata vähennettyinä korvauksensaantioikeuden kirjanpitoarvon muutoksiin liittyvillä määrillä.

117 Joskus yhteisö voi odottaa toisen osapuolen, kuten vakuutuksenantajan, maksavan etuuspohjaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot osaksi tai kokonaan. Kappaleessa 8 määritellyt hyväksyttävät vakuutukset ovat järjestelyyn kuuluvia varoja. Yhteisö käsittelee hyväksyttäviä vakuutuksia kirjanpidossaan samalla tavalla kuin kaikkia muita järjestelyyn kuuluvia varoja, eikä kappale 116 ole relevantti (ks. kappaleet 46–49 ja 115).

118 Kun yhteisöllä oleva vakuutus ei ole hyväksyttävä vakuutus, se ei ole järjestelyn varoihin kuuluva omaisuuserä. Tällaisissa tapauksissa kappale 116 on relevantti: yhteisö merkitsee vakuutukseen perustuvan korvauksensaantioikeutensa erilliseksi omaisuuseräksi taseeseen, eikä sitä vähennetä etuuspohjaista ali- tai ylijäämää määritettäessä. Kappaleessa 140(b) vaaditaan, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään lyhyen kuvauksen korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä yhteydestä.

119 Jos korvauksensaantioikeus perustuu vakuutukseen, joka vastaa määrältään ja ajoittumiseltaan täsmälleen joitakin tai kaikkia etuuspohjaisen järjestelyn mukaan maksettavia etuuksia, korvauksensaantioikeuden käypänä arvona pidetään siihen liittyvän velvoitteen nykyarvoa (jota pienennetään tarvittaessa, jos korvaus ei ole kokonaisuudessaan saatavissa).

▼M31

Etuuspohjaisen menon osatekijät

▼M66

120 Yhteisön on kirjattava etuuspohjaisen menon osatekijät seuraavasti, paitsi siltä osin kuin jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan niiden sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se:

(a) työsuoritukseen perustuva meno (ks. kappaleet 66–112 ja kappale 122A) tulosvaikutteisesti;

▼M31

(b) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko (ks. kappaleet 123–126) tulosvaikutteisesti; ja

(c) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät (ks. kappaleet 127–130) muihin laajan tuloksen eriin.

121 Joissakin muissa IFRS-standardeissa vaaditaan joidenkin työsuhde-etuuksista johtuvien menojen sisällyttämistä joidenkin omaisuuserien, kuten vaihto-omaisuuden tai aineellisen käyttöomaisuuden, hankintamenoon (ks. IAS 2 ja IAS 16). Tällaisten omaisuuserien hankintamenoon sisällytetyt työsuhteen päättymisen jälkeisistä etuuksista johtuvat menot sisältävät asianmukaisen osuuden kappaleessa 120 luetelluista osatekijöistä.

122 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvia eriä, jotka kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, ei saa siirtää tulosvaikutteisiksi myöhemmällä kaudella. Yhteisö saa kuitenkin siirtää näitä muihin laajan tuloksen eriin kirjattuja määriä oman pääoman sisällä.

▼M66

Kauden työsuoritukseen perustuva meno

122A Yhteisön on määritettävä kauden työsuoritukseen perustuva meno käyttäen tilikauden alussa määritettyjä vakuutusmatemaattisia oletuksia. Jos yhteisö kuitenkin määrittää etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen kappaleen 99 mukaisesti, sen on määritettävä kauden työsuoritukseen perustuva meno jäljellä olevalle tilikaudelle muuttamisen tai supistamisen tai velvoitteen täyttämisen jälkeen käyttäen niitä vakuutusmatemaattisia oletuksia, joita käytettiin määritettäessä etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) uudelleen kappaleen 99(b) mukaisesti.

▼M31

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko

▼M66

123 Yhteisön on määritettävä etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko kertomalla etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) kappaleessa 83 määrätyllä diskonttauskorolla.

123A Määrittääkseen nettokoron kappaleen 123 mukaisesti yhteisön on käytettävä tilikauden alussa määritettyä etuuspohjaista nettovelkaa (tai -omaisuuserää) ja diskonttauskorkoa. Jos yhteisö kuitenkin määrittää etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen kappaleen 99 mukaisesti, yhteisön on määritettävä nettokorko jäljellä olevalle tilikaudelle järjestelyn muuttamisen tai supistamisen tai velvoitteen täyttämisen jälkeen käyttäen:

▼M66

a) kappaleen 99(b) mukaisesti määritettyä etuuspohjaista nettovelkaa (tai -omaisuuserää); ja

b) etuuspohjaista nettovelkaa (tai -omaisuuserää) kappaleen 99(b) mukaisesti uudelleen määritettäessä käytettyä diskonttauskorkoa.

Kun yhteisö soveltaa kappaletta 123A, sen on otettava huomioon myös mahdolliset kauden aikana tapahtuneet etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) muutokset, jotka johtuvat maksusuorituksista tai etuuksien maksamisesta.

▼M31

124 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokoron voidaan katsoa koostuvan järjestelyyn kuuluvien varojen korkotuotosta, etuuspohjaisen velvoitteen korkokulusta ja kappaleessa 64 mainitun omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen korosta.

▼M66

125 Järjestelyyn kuuluvien varojen korkotuotto on järjestelyyn kuuluvien varojen tuoton yksi osatekijä, ja se määritetään kertomalla järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo kappaleessa 123A määrätyllä diskonttauskorolla. Yhteisön on määritettävä järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo tilikauden alussa. Jos yhteisö kuitenkin määrittää etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen kappaleen 99 mukaisesti, sen on määritettävä korkotuotto jäljellä olevalle tilikaudelle järjestelyn muuttamisen tai supistamisen tai velvoitteen täyttämisen jälkeen käyttäen niitä vakuutusmatemaattisia oletuksia, joita käytettiin määritettäessä etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) uudelleen kappaleen 99(b) mukaisesti. Kappaletta 125 sovellettaessa yhteisön on otettava huomioon myös mahdolliset kauden aikana tapahtuneet järjestelyyn kuuluvien varojen muutokset, jotka johtuvat maksusuorituksista tai etuuksien maksamisesta. Järjestelyyn kuuluvien varojen korkotuoton ja järjestelyyn kuuluvien varojen tuoton välinen erotus sisällytetään etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin.

126 Omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen korko on osa omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen kokonaismuutosta, ja se määritetään kertomalla omaisuuserän enimmäismäärän vaikutus kappaleessa 123A määrätyllä diskonttauskorolla. Yhteisön on määritettävä omaisuuserän enimmäismäärän vaikutus tilikauden alussa. Jos yhteisö kuitenkin määrittää etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen kappaleen 99 mukaisesti, sen on määritettävä omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen korko jäljellä olevalle tilikaudelle järjestelyn muuttamisen tai supistamisen tai velvoitteen täyttämisen jälkeen ottaen huomioon mahdollinen kappaleen 101A mukaisesti määritetty omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen muutos. Omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen koron ja omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen kokonaismuutoksen välinen erotus sisällytetään etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin.

▼**M31**

Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät

127 Etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuviin eriin kuuluvat:

(a) vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappaleet 128 ja 129);

(b) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto (ks. kappale 130) lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä (ks. kappale 125); ja

(c) omaisuuserän enimmäismäärän vaikutuksen muutokset lukuun ottamatta etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorkoon sisältyviä määriä (ks. kappale 126).

128 Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot johtuvat etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon lisäyksistä ja vähennyksistä, jotka aiheutuvat vakuutusmatemaattisten oletusten muutoksista ja kokemusperäisistä tarkistuksista. Vakuutusmatemaattisiin voittoihin ja tappioihin johtavia syitä ovat esimerkiksi:

(a) työntekijöiden odotettua suurempi tai vähäisempi vaihtuvuus, ennenaikainen eläkkeelle jäänti tai kuolevuus taikka odotettua suuremmat tai pienemmät palkankorotukset, etuuksien lisäykset (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvu;

(b) etuuksien maksamisvaihtoehtoja koskevien oletusten muutosten vaikutus;

(c) sellaisten arvioiden muutosten vaikutus, jotka koskevat vastaista työntekijöiden vaihtuvuutta, ennenaikaista eläkkeelle jääntiä tai kuolevuutta taikka palkankorotuksia, etuuksien lisäyksiä (jos järjestelyn viralliset tai tosiasialliset ehdot johtavat etuuksien lisääntymiseen inflaation perusteella) tai terveydenhoitomenojen kasvua; ja

(d) diskonttauskoron muutosten vaikutus.

129 Vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot eivät sisällä etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon muutoksia, jotka johtuvat etuuspohjaisen järjestelyn käyttöönotosta, muuttamisesta tai supistamisesta tai velvoitteen täyttämisestä tai etuuspohjaisen järjestelyn mukaisesti maksettavien etuuksien muutoksista. Tällaisista muutoksista aiheutuu aiempaan työsuoritukseen perustuva meno tai velvoitteen täyttämisestä johtuvia voittoja tai tappioita.

130 Järjestelyyn kuuluvien varojen tuottoa määritettäessä yhteisö vähentää järjestelyyn kuuluvien varojen hallinnoimisesta johtuvat menot sekä järjestelyn itsensä maksettaviksi tulevat verot lukuun ottamatta veroja, jotka sisältyvät etuuspohjaisen velvoitteen määrittämisessä käytettäviin vakuutusmatemaattisiin oletuksiin (kappale 76). Muita hallintomenoja ei vähennetä järjestelyyn kuuluvien varojen tuotosta.

▼M31

Esittäminen tilinpäätöksessä

Erien vähentäminen toisistaan

131 Yhteisön on vähennettävä yhdestä järjestelystä johtuva omaisuuserä toisesta järjestelystä johtuvasta velasta silloin ja vain silloin, kun:

(a) yhteisöllä on laillisesti täytäntöönpantavissa oleva oikeus käyttää yhden järjestelyn ylijäämä toisesta järjestelystä aiheutuvan velvoitteen täyttämiseen; ja

(b) yhteisö aikoo joko täyttää velvoitteet nettomääräisenä tai realisoida yhden järjestelyn ylijäämän ja samanaikaisesti täyttää toisesta järjestelystä johtuvan velvoitteensa.

132 Erien toisistaan vähentämisen edellytykset ovat samat kuin rahoitusinstrumentteja koskevat edellytykset IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*.

Jako lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin

133 Jotkin yhteisöt esittävät lyhytaikaiset varat ja velat ja toisaalta pitkäaikaiset varat ja velat erikseen. Tässä standardissa ei määrätä siitä, tuleeko yhteisön esittää työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista järjestelyistä johtuvien varojen ja velkojen lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset osuudet erikseen.

Etuuspohjaisen menon osatekijät

134 Kappaleessa 120 vaaditaan, että yhteisö kirjaa työsuoritukseen perustuvan menon ja etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokoron tulosvaikutteisesti. Tässä standardissa ei määrätä, kuinka yhteisön tulee esittää työsuoritukseen perustuva meno ja etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko tilinpäätöksessä. Yhteisö esittää nämä osatekijät IAS 1:n mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

135 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joissa:

(a) selostetaan sen etuuspohjaisten järjestelyjen ominaispiirteitä ja niihin liittyviä riskejä (ks. kappale 139);

(b) yksilöidään sen tilinpäätökseen sisältyvät etuuspohjaisista järjestelyistä johtuvat rahamäärät ja selostetaan niitä (ks. kappaleet 140–144); ja

(c) kuvataan, kuinka sen etuuspohjaiset järjestelyt saattavat vaikuttaa yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja epävarmuuteen (ks. kappaleet 145–147).

136 Kappaleessa 135 esitettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisön on harkittava kaikkia seuraavia seikkoja:

(a) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan vaatimuksen täyttämiseksi tarvittava yksityiskohtaisuuden taso;

(b) kuinka paljon kutakin erilaista vaatimusta painotetaan;

(c) kuinka paljon eriä yhdistetään tai eritellään; ja

(d) tarvitsevatko tilinpäätöksen käyttäjät lisätietoa pystyäkseen arvioimaan esitettyjä määrällisiä tietoja.

▼**M31**

137 Jos tässä standardissa ja muissa IFRS-standardeissa vaadittavat tiedot eivät riitä kappaleeseen 135 sisältyvien tavoitteiden saavuttamiseksi, yhteisön on esitettävä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat lisätiedot. Yhteisö voi esimerkiksi esittää etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvoa koskevan analyysin, jossa erotellaan velvoitteen luonne, ominaispiirteet ja riskit. Tällaisessa tilinpäätöksessä esitettävässä tiedossa voitaisiin erotella toisistaan:

(a) rahamäärät, jotka ollaan velkaa aktiivisille jäsenille, eläkeoikeuksia ansainneille järjestelystä poistuneille jäsenille ja eläkkeensaajille.

(b) etuudet, joihin on syntynyt oikeus, ja etuudet, jotka on kirjattu mutta joihin ei ole syntynyt oikeutta.

(c) ehdolliset etuudet, vastaisista palkankorotuksista johtuvat määrät ja muut etuudet.

138 Yhteisön on arvioitava, tulisiko kaikki esitettävät tiedot tai osa niistä esittää yksityiskohtaisemmalla tasolla siten, että erotellaan järjestelyt tai järjestelyjen ryhmät, joihin liittyvät riskit poikkeavat olennaisesti toisistaan. Yhteisö voi eritellä järjestelyjä koskevat tiedot esimerkiksi yhden tai useamman seuraavan ominaisuuden mukaisesti:

(a) erilainen maantieteellinen sijainti.

(b) erilaiset piirteet, kuten kiinteään palkkaan perustuvat eläkejärjestelyt, loppupalkkaan perustuvat eläkejärjestelyt tai työsuhteen päättymisen jälkeiset terveydenhoitojärjestelyt.

(c) erilaiset sääntely-ympäristöt.

(d) erilaiset raportoitavat segmentit.

(e) erilaiset rahastointijärjestelyt (esim. kokonaan rahastoimaton, kokonaan tai osittain rahastoitu).

Etuuspohjaisten järjestelyjen ominaispiirteet ja niihin liittyvät riskit

139 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) tietoja etuuspohjaisten järjestelyjensä ominaispiirteistä, kuten:

(i) järjestelyn antamien etuuksien luonne (esim. loppupalkkaan perustuva etuuspohjainen järjestely tai maksusuorituksiin perustuva järjestely, johon liittyy takuu).

(ii) kuvaus sääntelynormistosta, jonka puitteissa järjestely toimii, esimerkiksi mahdollisten vähimmäisrahastointivaatimusten taso sekä sääntelynormiston mahdollinen vaikutus järjestelyyn, kuten omaisuuserän enimmäismäärä (ks. kappale 64).

(iii) kuvaus yhteisön muista järjestelyn hallintoa koskevista velvollisuuksista, esimerkiksi omaisuudenhoitajien tai järjestelyn hallituksen jäsenten velvollisuuksista.

(b) kuvaus riskeistä, joille järjestely altistaa yhteisön, keskittyen mahdollisiin epätavallisiin yhteisö- tai järjestelykohtaisiin riskeihin ja merkittäviin riskikeskittymiin. Esimerkiksi jos järjestelyyn kuuluvat varat on sijoitettu pääasiassa yhdentyyppisiin kohteisiin, esim. kiinteistöihin, järjestely saattaa altistaa yhteisön kiinteistömarkkinoihin liittyvälle riskikeskittymälle.

(c) kuvaus järjestelyjen mahdollisista muuttamisista ja supistamisista ja velvoitteiden täyttämisistä.

▼M31

Selostus tilinpäätökseen sisältyvistä rahamääristä

140 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kustakin seuraavasta erästä alku- ja loppusaldojen välinen täsmäytyslaskelma, jos se on sovellettavissa:

(a) etuuspohjainen nettovelka (tai -omaisuuserä) siten, että esitetään erilliset täsmäytyslaskelmat seuraavista:

(i) järjestelyyn kuuluvat varat.

(ii) etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvo.

(iii) omaisuuserän enimmäismäärän vaikutus.

(b) mahdolliset korvauksensaantioikeudet. Yhteisön on myös esitettävä kuvaus korvauksensaantioikeuden ja siihen liittyvän velvoitteen välisestä suhteesta.

141 Kaikissa kappaleessa 140 luetelluissa täsmäytyslaskelmissa on esitettävä kaikki seuraavat seikat, jos ne ovat sovellettavissa:

(a) kauden työsuoritukseen perustuva meno.

(b) korkotuotto tai -kulu.

(c) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät, siten että erikseen esitetään:

(i) järjestelyyn kuuluvien varojen tuotto lukuun ottamatta kohdassa (b) tarkoitettuun korkoon sisältyviä määriä.

(ii) väestötilastollisten oletusten muutoksista johtuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappale 76(a)).

(iii) taloudellisten oletusten muutoksista johtuvat vakuutusmatemaattiset voitot ja tappiot (ks. kappale 76(b)).

(iv) muutos vaikutuksessa, joka aiheutuu etuuspohjaisen netto-omaisuuserän rajoittumisesta omaisuuserän enimmäismäärään, lukuun ottamatta kohdassa (b) tarkoitettuun korkoon sisältyviä määriä. Yhteisön on esitettävä myös, kuinka se on määrittänyt saatavissa olevan taloudellisen enimmäishyödyn, ts. toteutuuko tämä hyöty palautuksina, vastaisten maksusuoritusten vähennyksenä vai näiden yhdistelmänä.

(d) aiempaan työsuoritukseen perustuva meno sekä velvoitteen täyttämisestä johtuvat voitot ja tappiot. Kappaleen 100 mahdollistamalla tavalla aiempaan työsuoritukseen perustuvaa menoa ei tarvitse erottaa velvoitteen täyttämisestä johtuvista voitoista ja tappioista, jos nämä toteutuvat samalla kertaa.

(e) valuuttakurssien muutosten vaikutus.

(f) järjestelyyn suoritetut maksut siten, että esitetään erikseen työnantajan ja järjestelyyn osallistuvien suorittamat maksut.

(g) järjestelystä suoritetut maksut siten, että esitetään erikseen mahdollista velvoitteen täyttämistä koskevien maksujen määrä.

(h) liiketoimintojen yhdistämisten ja liiketoiminnoista luopumisten vaikutukset.

142 Yhteisön on jaoteltava järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo luokkiin, joiden avulla erotetaan kyseisten varojen luonne ja niihin liittyvät riskit, ja jokainen järjestelyyn kuuluvien varojen luokka jaotellaan varoihin, joilla on toimivilla markkinoilla (määritelty IFRS 13:ssa *Käyvän arvon määrittäminen* [1]) noteerattu hinta, ja varoihin, joilla ei ole tällaista hintaa. Esimerkiksi ja ottaen huomioon kappaleessa 136 tarkoitettu esitettävien tietojen yksityiskohtaisuuden taso, yhteisö voisi erotella toisistaan:

(a) rahavarat;

[1] Jos yhteisö ei ole vielä soveltanut IFRS 13:a, se voi soveltaa IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* kappaletta AG71 tai IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* (lokakuu 2010) kappaletta B.5.4.3, jos se on sovellettavissa.

▼**M31**

(b) oman pääoman ehtoiset instrumentit (jaoteltuna toimialan tyypin, yhtiön koon, maantieteellisen sijainnin jne. mukaan);

(c) vieraan pääoman ehtoiset instrumentit (jaoteltuina liikkeeseenlaskijan tyypin, luoton laadun, maantieteellisen sijainnin jne. mukaan);

(d) kiinteistöt (jaoteltuina maantieteellisen sijainnin jne. mukaan);

(e) johdannaiset (jaoteltuina sopimukseen liittyvän riskin tyypin mukaan esimerkiksi korkoon liittyviin sopimuksiin, valuuttaan liittyviin sopimuksiin, omaan pääomaan liittyviin sopimuksiin, luottoa koskeviin sopimuksiin, pitkäikäisyyteen liittyviin swap-sopimuksiin jne.).

(f) sijoitusrahastot (jaoteltuina rahaston tyypin mukaan);

(g) omaisuuseriin perustuvat arvopaperit; ja

(h) strukturoidut velat.

143 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään järjestelyyn kuuluvina varoina pidettävien omien siirtokelpoisten oman pääoman ehtoisten instrumenttiensa käypä arvo sekä sellaisten järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo, jotka ovat yhteisön käytössä olevia kiinteistöjä tai muita yhteisön käytössä olevia varoja.

144 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään merkittävät vakuutusmatemaattiset oletukset, joita on käytetty etuuspohjaisen velvoitteen nykyarvon määrittämiseen (ks. kappale 76). Tällaiset tiedot on annettava absoluuttisina määrinä (esim. absoluuttisena prosenttilukuna eikä vain eri prosenttimäärien ja muiden muuttujien välisinä eroina). Kun yhteisö esittää yhteenlasketut tiedot järjestelyjen muodostamasta ryhmästä, sen on esitettävä tiedot painotettuina keskiarvoina tai suhteellisen kapeina vaihtelualueina.

Vastaisten rahavirtojen määrä, ajoitus ja epävarmuus

145 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) jokaisesta merkittävästä (kappaleen 144 mukaisesti esitettävästä) vakuutusmatemaattisesta oletuksesta raportointikauden lopun tilanteen mukainen herkkyysanalyysi, joka osoittaa, kuinka kyseisenä ajankohtana jokseenkin mahdolliset muutokset merkityksellisessä vakuutusmatemaattisessa oletuksessa olisivat vaikuttaneet etuuspohjaiseen velvoitteeseen.

(b) kohdassa (a) vaadittavaa herkkyysanalyysia laadittaessa käytetyt menetelmät ja oletukset sekä näiden menetelmien rajoitteet.

(c) herkkyysanalyysia laadittaessa käytettyjen menetelmien ja oletusten muutokset edelliseen kauteen verrattuna ja syyt tällaisiin muutoksiin.

146 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kuvaus järjestelyn tai yhteisön mahdollisesti riskin hallitsemiseksi käyttämästä varojen ja velkojen yhteensovittamisstrategiasta, mukaan lukien annuiteettimenetelmä ja muut menetelmät, kuten pitkäikäisyyteen liittyvät swap-sopimukset.

147 Antaakseen viitteitä etuuspohjaisen järjestelyn vaikutuksesta vastaisiin rahavirtoihin yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kuvaus vastaisiin maksusuorituksiin vaikuttavista rahoitusjärjestelyistä ja rahastointiperiaatteista.

(b) järjestelyyn seuraavan tilikauden aikana odotettavissa olevat maksusuoritukset.

▼**M31**

(c) tiedot etuuspohjaisen velvoitteen erääntymisprofiilista. Tähän sisältyy etuuspohjaisen velvoitteen painotettuun keskiarvoon perustuva duraatio, ja siihen saattaa sisältyä myös muuta tietoa etuusmaksujen ajallisesta jakautumisesta, kuten etuusmaksujen maturiteettijakauma.

Usean työnantajan järjestelyt

148 Jos yhteisö osallistuu etuuspohjaiseen usean työnantajan järjestelyyn, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kuvaus rahoitusjärjestelyistä, mukaan lukien menetelmä, jota on käytetty määritettäessä yhteisön maksusuoritusten suuruutta, ja mahdolliset vähimmäisrahastointivaatimukset.

(b) kuvaus siitä, mihin määrään asti yhteisö voi olla vastuussa järjestelylle muiden yhteisöjen velvoitteista, jotka perustuvat usean työnantajan järjestelyn ehtoihin.

(c) kuvaus ali- tai ylijäämän sovitusta jakamisesta:

(i) järjestelyn purkamisen yhteydessä; tai

(ii) yhteisön irtautuessa järjestelystä.

(d) jos yhteisö käsittelee kyseistä järjestelyä kirjanpidossaan kappaleen 34 mukaisesti ikään kuin se olisi maksupohjainen järjestely, sen on esitettävä kohdissa (a)–(c) vaadittavien tietojen lisäksi ja kappaleissa 139–147 vaadittavien tietojen sijaan seuraavat tiedot:

(i) tieto siitä, että järjestely on etuuspohjainen;

(ii) syy siihen, miksi ei ole saatavissa riittävästi tietoa, jotta yhteisö voisi käsitellä järjestelyä kirjanpidossaan etuuspohjaisena järjestelynä.

(iii) järjestelyyn seuraavan tilikauden aikana odotettavissa olevat maksusuoritukset.

(iv) tiedot järjestelyn ali- tai ylijäämästä, joka voi vaikuttaa vastaisten maksusuoritusten määrään, mukaan lukien peruste, jota on käytetty tämän ali- tai ylijäämän ja siitä yhteisölle mahdollisesti koituvien vaikutusten määrittämiseen.

(v) indikaatio siitä, mitä tasoa yhteisön osallistuminen järjestelyyn on verrattuna muihin siihen osallistuviin yhteisöihin. Esimerkkejä mittareista, joita käyttäen tällainen indikaatio voidaan antaa, ovat yhteisön osuus järjestelyyn maksettavien suoritusten kokonaismäärästä tai yhteisön osuus aktiivisten jäsenten, eläkkeellä olevien jäsenten ja etuuksiin oikeutettujen entisten jäsenten lukumäärästä, jos tämä tieto on saatavilla.

Etuuspohjaiset järjestelyt, joissa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen kesken

149 Jos yhteisö osallistuu etuuspohjaiseen järjestelyyn, jossa riskit jaetaan saman määräysvallan alaisten yhteisöjen kesken, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) sopimus tai ilmoitettu menettelytapa, jonka mukaan etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvat nettomenot veloitetaan, tai tieto siitä, että tällaista menettelytapaa ei ole.

▼M31

(b) yhteisön suorittaman maksun määrittämiseen käytettävä menettelytapa.

(c) jos yhteisö käsittelee kirjanpidossaan sille kohdistettua osuutta etuuspohjaisesta nettomenosta kappaleen 41 mukaisesti, kaikki kappaleissa 135–147 vaadittavat tiedot koko järjestelystä.

(d) jos yhteisö käsittelee kaudelta suoritettavaa maksua kirjanpidossaan kappaleessa 41 esitetyllä tavalla, kappaleiden 135–137, 139, 142–144 sekä 147(a) ja (b) mukaisesti vaadittavat tiedot koko järjestelystä.

150 Kappaleissa 149(c) ja (d) vaadittavat tiedot voidaan esittää tekemällä ristikkäisviittaukset toisen konserniin kuuluvan yhteisön tilinpäätökseen, jos:

(a) kyseisen konserniin kuuluvan yhteisön tilinpäätöksessä erikseen yksilöidään ja esitetään vaadittavat tiedot järjestelystä; ja

(b) kyseisen konserniin kuuluvan yhteisön tilinpäätös on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoilla ehdoilla kuin yhteisön tilinpäätös ja samanaikaisesti tai aikaisemmin kuin yhteisön tilinpäätös.

Muihin IFRS-standardeihin sisältyvät vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

151 IAS 24:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot:

(a) lähipiiritapahtumista, joiden toisena osapuolena on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely; ja

(b) johtoon kuuluville avainhenkilöille myönnettävät työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet.

152 IAS 37:n edellyttämissä tapauksissa yhteisö esittää tilinpäätöksessään tiedot ehdollisista veloista, jotka aiheutuvat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevista velvoitteista.

MUUT PITKÄAIKAISET TYÖSUHDE-ETUUDET

153 Muihin pitkäaikaisiin työsuhde-etuuksiin kuuluvat esimerkiksi seuraavat erät, jos niitä ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työntekijät suorittavat asianomaisen työn:

(a) pitkäaikaiset palkalliset poissaolot, kuten pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuva loma tai sapattivapaa;

(b) merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet;

(c) pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet;

(d) voitto-osuudet ja bonukset; ja

(e) myöhemmin toteutuva palkitseminen.

154 Muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien määrittämiseen ei yleensä liity yhtä paljon epävarmuutta kuin työsuhteen päättymisen jälkeisten etuuksien määrittämiseen. Näistä syistä johtuen tässä standardissa vaaditaan muille pitkäaikaisille työsuhde-etuuksille yksinkertaisempaa käsittelytapaa kirjanpidossa. Toisin kuin työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin sovellettavassa kirjanpitokäsittelyssä, uudelleen määrittämisestä johtuvia eriä ei tämän menetelmän mukaan kirjata muihin laajan tuloksen eriin.

Kirjaaminen ja arvostaminen

155 Muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevan järjestelyn ali- tai ylijäämää kirjatessaan ja määrittäessään yhteisön on sovellettava kappaleita 56–98 ja 113–115. Yhteisön on sovellettava mahdollisen korvausensaantioikeuden kirjaamiseen ja arvostamiseen kappaleita 116–119.

▼M66

156 Yhteisön on kirjattava muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien osalta seuraavien erien nettomääräinen kokonaissumma tulosvaikutteisesti muulta kuin siltä osin kuin jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan erien sisällyttämistä jonkin omaisuuserän hankintamenoon tai sallitaan se:

(a) työsuoritukseen perustuva meno (ks. kappaleet 66–112 ja kappale 122A);

▼M31

(b) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) nettokorko (ks. kappaleet 123–126); ja

(c) etuuspohjaisen nettovelan (tai -omaisuuserän) uudelleen määrittämisestä johtuvat erät (ks. kappaleet 127–130).

157 Yksi muiden pitkäaikaisten työsuhde-etuuksien muoto on pitkäaikainen työkyvyttömyysetuus. Jos etuuden taso riippuu työsuhteen kestoajasta, velvoite syntyy, kun työtä suoritetaan. Kyseinen velvoite määritetään ottaen huomioon, miten todennäköisesti maksua tullaan vaatimaan ja miten pitkältä ajalta maksu odotetaan suoritettavan. Jos etuus on jokaiselle työkyvyttömälle työntekijälle samantasoinen työssäolovuosista riippumatta, kyseisistä etuuksista aiheutuvat odotettavissa olevat menot kirjataan silloin, kun pitkäaikaisen työkyvyttömyyden aiheuttava tapahtuma toteutuu.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

158 Vaikka tämä standardi ei sisällä vaatimusta määrättyjen muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

TYÖSUHTEEN PÄÄTTÄMISEEN LIITTYVÄT ETUUDET

159 Tässä standardissa työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia käsitellään erillään muista työsuhde-etuuksista, koska velvoitteen synnyttävä tapahtuma on työsuhteen päättäminen eikä työsuoritus. Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet aiheutuvat joko yhteisön päätöksestä päättää työsuhde tai työntekijän päätöksestä hyväksyä yhteisön tarjoamat etuudet vastikkeeksi työsuhteen päättämisestä.

160 Työsuhteen päättämiseen liittyviin etuuksiin ei lueta sellaisesta työsuhteen päättämisestä johtuvia etuuksia, joka tapahtuu työntekijän pyynnöstä ilman yhteisön tekemää tarjousta, eikä etuuksia, jotka johtuvat pakollista eläkkeelle jääntiä koskevista vaatimuksista, koska tällaiset etuudet ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Jotkin yhteisöt myöntävät alemman tasoisen etuuden työsuhteen päättyessä työntekijän omasta pyynnöstä (tosiasiallisesti työsuhteen päättymisen jälkeinen etuus) kuin työsuhteen päättyessä yhteisön pyynnöstä. Erotus sen etuuden, jotka annetaan työsuhteen päättyessä työntekijän pyynnöstä, ja toisaalta sen korkeamman etuuden, joka annetaan työsuhteen päättyessä yhteisön pyynnöstä, välillä, on työsuhteen päättämiseen liittyvä etuus.

161 Työsuhde-etuuden muoto ei ratkaise, annetaanko etuus vastikkeeksi työsuorituksesta vai työntekijän työsuhteen päättämisestä. Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ovat tyypillisesti kertamaksuja, mutta joskus ne sisältävät myös:

(a) parannuksen työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin joko välillisesti työsuhde-etuusjärjestelyn kautta tai suoraan.

(b) palkkaa määrätyn irtisanomisajan loppuun saakka, jollei työntekijä enää suorita työtä, joka tuottaa yhteisölle taloudellista hyötyä.

▼**M31**

162 Viitteitä siitä, että työntekijän saama etuus annetaan vastikkeeksi työsuorituksesta, ovat esimerkiksi seuraavat:

(a) etuuden ehtona on vastainen työsuoritus (mukaan lukien etuudet, jotka kasvavat, jos työtä suoritetaan lisää).

(b) etuus annetaan työsuhde-etuusjärjestelyn mukaisesti.

163 Jotkin työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet annetaan olemassa olevan työsuhde-etuusjärjestelyn ehtojen mukaisesti. Niistä voidaan määrätä esimerkiksi säädöksessä, työsopimuksessa tai työmarkkinajärjestöjen välisessä sopimuksessa tai ne voivat perustua työnantajan aikaisempaan käytäntöön vastaavanlaisten etuuksien antamisesta. Toinen esimerkki on, että jos yhteisö tarjoaa etuuksia, jotka ovat saatavissa kauemmin kuin lyhytaikaisesti tai jos tarjouksen ja työsuhteen todellisen päättymisen välillä on lyhyttä pidempi ajanjakso, yhteisö harkitsee, onko se perustanut uuden työsuhde-etuusjärjestelyn ja näin ollen ovatko järjestelyn mukaan tarjottavat etuudet työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia vai työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia. Työsuhde-etuusjärjestelyn ehtojen mukaisesti annettavat etuudet ovat työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia, jos ne johtuvat yhteisön päätöksestä päättää työntekijän työsuhde ja niiden ehtona ei ole vastainen työsuoritus.

164 Jotkin työsuhde-etuudet annetaan riippumatta siitä, mistä syystä työntekijä lähtee. Tällaisten etuuksien suorittaminen on varmaa (edellyttäen, että mahdolliset oikeuden syntymistä tai vähimmäistyössäoloaikaa koskevat vaatimukset täyttyvät), mutta niiden suorittamisajankohta on epävarma. Vaikka tällaisia etuuksia nimitetään joissakin maissa työsuhteen päättämiskorvauksiksi tai erorahoiksi, ne ovat työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia eivätkä työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia, ja yhteisö käsittelee niitä kirjanpidossaan työsuhteen päättymisen jälkeisinä etuuksina.

Kirjaaminen

165 Yhteisön on kirjattava työsuhteen päättämiseen liittyvistä etuuksista johtuva velka ja kulu aikaisempana seuraavista ajankohdista.

(a) kun yhteisö ei enää voi peräytyä kyseisiä etuuksia koskevasta tarjouksestaan; ja

(b) kun yhteisö kirjaa menon IAS 37:n soveltamisalaan kuuluvasta uudelleenjärjestelystä, johon liittyy työsuhteen päättämiseen liittyvien etuuksien suorittaminen.

166 Kun kyseessä ovat työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet, jotka tulevat maksettaviksi työntekijän päätettyä hyväksyä etuudet vastikkeeksi työsuhteen päättämisestä, ajankohta, jolloin yhteisö ei enää voi peruuttaa työsuhde-etuuksia koskevaa tarjoustaan, on aikaisempi seuraavista:

(a) kun työntekijä hyväksyy tarjouksen; ja

(b) kun rajoitus (esim. säädökseen, määräykseen tai sopimukseen perustuva vaatimus tai muu rajoitus), joka koskee yhteisön kykyä peräytyä tarjouksesta, tulee voimaan. Tämä voi tapahtua tarjouksen tekohetkellä, jos rajoitus on ollut olemassa tarjousta tehtäessä.

167 Jos kyseessä ovat työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet, jotka tulevat maksettaviksi seurauksena yhteisön päätöksestä lopettaa työntekijän työsuhde, yhteisö ei enää voi perääntyä tarjouksesta, jos se on tiedottanut työsuhteen päättämiseen liittyvästä suunnitelmasta työntekijöille, joita asia koskee, ja tämä on tapahtunut tavalla, joka täyttää seuraavat kriteerit:

▼M31

(a) suunnitelman loppuun saattamiseksi tarvittavat toimenpiteet osoittavat, ettei suunnitelmaan todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia.

(b) suunnitelmassa yksilöidään niiden työntekijöiden lukumäärä, joiden työsuhde ollaan päättämässä, heidän työluokituksensa tai tehtävänsä sekä toimipaikkansa (mutta suunnitelmassa ei tarvitse yksilöidä jokaista yksittäistä työntekijää) sekä suunnitelman toteuttamisen odotettu loppuunsaattamispäivä.

(c) suunnitelmassa määrätään työntekijöiden saamista työsuhteen päättämiseen liittyvistä etuuksista riittävän yksityiskohtaisesti, niin että työntekijät pystyvät määrittämään, minkä tyyppisiä ja minkä määräisiä etuuksia he tulevat saamaan, kun heidän työsuhteensa päätetään.

168 Kun yhteisö kirjaa työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia, sen saattaa olla tarpeen käsitellä kirjanpidossaan myös muita työsuhde-etuuksia koskevien järjestelyjen muuttamista tai supistamista (ks. kappale 103).

Arvostaminen

169 Yhteisön on arvostettava työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa sekä määritettävä ja kirjattava sen jälkeen tapahtuvat muutokset kyseisen työsuhde-etuuden luonteen mukaisesti, kuitenkin edellyttäen, että jos työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet ovat parannuksia työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuuksiin, yhteisön on sovellettava työsuhteen päättämisen jälkeisiä etuuksia koskevia vaatimuksia. Muutoin:

(a) jos työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet odotetaan maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana työsuhteen päättämiseen liittyvä etuus on kirjattu, yhteisön on sovellettava lyhytaikaisia työsuhde-etuuksia koskevia vaatimuksia.

(b) jos työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia ei odoteta maksettavan kokonaisuudessaan kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, yhteisön on sovellettava muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskevia vaatimuksia.

170 Koska työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia ei anneta vastikkeeksi työsuorituksesta, etuuden kohdistamista koskevat kappaleet 70–74 eivät ole relevantteja.

Kappaleita 159–170 havainnollistava esimerkki

Taustaa

Äskettäin tapahtuneen yrityskaupan seurauksena yhteisö suunnittelee sulkevansa tehtaan kymmenen kuukauden kuluttua ja tuolloin päättävänsä kyseisen tehtaan kaikkien jäljellä olevien työntekijöiden työsuhteen. Koska yhteisö tarvitsee tehtaan työntekijöiden osaamista joidenkin sopimusten mukaisten velvoitteiden täyttämiseksi, se julkistaa seuraavanlaisen työsuhteiden päättämistä koskeva suunnitelman.

Jokainen työntekijä, joka pysyy palveluksessa ja suorittaa työtä tehtaan sulkemiseen saakka, saa työsuhteen päättymispäivänä 30 000 CU:n suuruisen rahasuorituksen. Työntekijät, jotka lopettavat ennen tehtaan sulkemista, saavat 10 000 CU.

Tehtaassa on 120 työntekijää. Suunnitelmaa julkistettaessa yhteisö odottaa, että heistä 20 lopettaa ennen tehtaan sulkemista. Näin ollen suunnitelman perusteella odotettavissa olevat maksut ovat 3 200 000 CU (ts. 20 × 10 000 CU + 100 × 30 000 CU). Yhteisö käsittelee kappaleessa 160 vaadittavalla tavalla työsuhteen päättämisen vastikkeeksi annettavia etuuksia työsuhteen päättämiseen liittyvinä etuuksina ja työsuorituksen vastikkeeksi annettavia etuuksia lyhytaikaisina työsuhde-etuuksina.

▼M31

Työsuhteen päättämiseen liittyvät etuudet

Työsuhteen päättämisen vastikkeeksi annettava etuus on 10 000 CU. Tämä on määrä, jonka yhteisö joutuisi maksamaan työsuhteiden päättämisestä riippumatta siitä, pysyvätkö työntekijät palveluksessa ja suorittavat työtä tehtaan sulkemiseen saakka vai lähtevätkö he ennen sulkemista. Vaikka työntekijät voivat lähteä ennen sulkemista, kaikkien työntekijöiden työsuhteen päättäminen on seurausta yhteisön päätöksestä sulkea tehdas ja päättää heidän työsuhteensa (ts. kaikki työntekijät lähtevät tehtaan sulkeutuessa). Sen vuoksi yhteisö kirjaa työsuhde-etuusjärjestelyn mukaisesti annettavia työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia koskevan velan 1 200 000 CU (ts. 120 × 10 000 CU) työsuhteiden päättämissuunnitelman julkistamispäivänä tai sitä aikaisempana päivänä, jona yhteisö kirjaa tehtaan sulkemiseen liittyvät uudelleenjärjestelymenot.

Työsuorituksen vastikkeeksi annettavat etuudet

Lisäetuudet, jotka työntekijät saavat suorittaessaan työtä koko kymmenen kuukauden pituisen ajanjakson, ovat vastiketta kyseisenä ajanjaksona suoritetusta työstä. Yhteisö käsittelee niitä kirjanpidossaan lyhytaikaisina työsuhde-etuuksina, koska yhteisö odottaa suorittavansa ne kahdentoista kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tässä esimerkissä ei tarvita diskonttausta, joten jokaisella kymmenellä kuukaudella, joiden aikana työtä suoritetaan, kirjataan kuluksi 200 000 CU (ts. 2 000 000 CU ÷ 10), ja velan kirjanpitoarvoa lisätään vastaavasti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

171 Vaikka tämä standardi ei sisällä vaatimuksia määrättyjen työsuhteen päättämiseen liittyviä etuuksia koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä, muut IFRS-standardit saattavat sisältää tietojen esittämistä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi IAS 24:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä johtoon kuuluvien avainhenkilöiden työsuhde-etuudet. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

172 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

173 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti seuraavin poikkeuksin:

(a) yhteisön ei tarvitse oikaista tämän standardin soveltamisalaan kuulumattomien varojen kirjanpitoarvoa niiden muutosten huomioon ottamiseksi, joita aiheutuu niiden kirjanpitoarvoon ennen standardin käyttöönottoa sisältyneisiin työsuhde-etuuksista johtuviin menoihin. Standardin käyttöönottoajankohta on aikaisimman sellaisen kauden alku, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa tätä standardia.

(b) yhteisön ei tarvitse esittää ennen 1.1.2014 alkavien kausien tilinpäätöksissä vertailutietoja kappaleessa 145 vaadittavista etuuspohjaisen velvoitteen herkkyyttä koskevista tiedoista.

174. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 8 sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja kappaletta 113. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M44

175. Marraskuussa 2013 julkaistulla siakirjalla *Etuuspohjaiset järjestelyt: työntekijöiden maksusuoritukset* (muutokset IAS 19:ään) muutettiin kappaleita 93 ja 94. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n

▼M44

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M48

176. Syyskuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2012–2014* muutettiin kappaletta 83 ja lisättiin kappale 177. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

177. Yhteisön on sovellettava kappaleen 176 mukaista muutosta sen aikaisimman vertailukauden alusta lähtien, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa muutosta. Muutosta ensi kertaa sovellettaessa mahdollisesti syntyvä oikaisu on kirjattava kertyneisiin voittovaroihin kyseisen kauden alussa.

▼M66

179. Helmikuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Järjestelyn muuttaminen tai supistaminen tai velvoitteen täyttäminen* (muutokset IAS 19:ään) lisättiin kappaleet 101A, 122A ja 123A sekä muutettiin kappaleita 57, 99, 120, 123, 125, 126 ja 156. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia järjestelyn muuttamiseen tai supistamiseen tai velvoitteen täyttämiseen, joka tapahtuu 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sen jälkeen. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

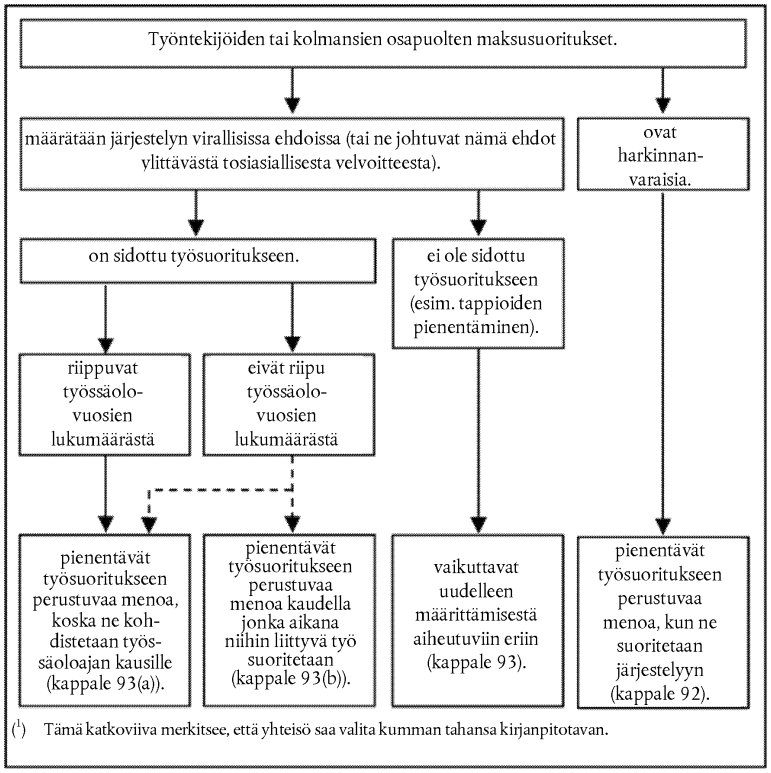
▼M31

Liite A

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 92-93 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

A1 Työntekijöiden tai kolmansien osapuolten maksusuoritusten kirjanpitokäsittelyä koskevat vaatimukset kuvataan seuraavassa kaaviossa.



([1]) Tämä katkoviiva merkitsee, että yhteisö saa valita kumman tahansa kirjanpitotavan.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 20

Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

SOVELTAMISALA ►M8 [1] ◄

1. Tätä standardia on sovellettava julkisten avustusten kirjanpitokäsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sekä muissa muodoissa olevasta julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

2. Tässä standardissa ei käsitellä:

a) erityisiä ongelmia, jotka syntyvät julkisten avustusten käsittelyssä hintojen muutosten vaikutukset huomioon ottavaa tilinpäätöstä laadittaessa taikka sen luonteista lisäinformaatiota tuotettaessa;

▼M8

b) julkisia avustuksia, jotka annetaan yhteisölle verotettavaa tuloa tai verotuksellista tappiota määritettäessä saatavana hyötynä tai joiden määräytymisperusteena tai rajoituksena on tuloveroja koskeva velvoite. Esimerkkejä tällaisesta hyödystä ovat määräaikainen vapautus veroista, investointeihin liittyvät veronhyvitykset, kiihdytetyt poistot ja alennetut verokannat;

▼B

c) julkisen vallan osallistumista yhteisön omistukseen;

d) IAS 41:n *Maatalous* kattamia julkisia avustuksia.

MÄÄRITELMÄT

3. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Julkinen valta tarkoittaa julkishallintoa, sen eri yksikköjä ja muita vastaavia elimiä, jotka voivat olla paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä.

Julkinen tuki on julkisen vallan toimenpide, joka tarkoituksena on tuottaa erityistä taloudellista hyötyä tietyt kriteerit täyttävälle yhteisölle tai joukolle yhteisöjä. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta vain välillisesti saatavaa hyötyä, joka toteutuu yleisiin liiketoiminnan olosuhteisiin vaikuttavina toimina, kuten infrastruktuurin rakentamisena kehitettäville alueille tai kilpailijoita koskevien kaupankäyntirajoitusten asettamisena.

Julkiset avustukset ovat julkista tukea, joka toteutetaan siirtämällä voimavaroja yhteisölle, joka on saamansa tuen vastikkeeksi noudattanut tai noudattaa tulevaisuudessa tiettyjä sen liiketoimintaa koskevia ehtoja. Näihin avustuksiin ei lueta sellaista julkista tukea, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, eikä sellaisia julkisen vallan kanssa toteutuvia liiketoimia, jotka eivät ole erotettavissa yhteisön normaaleista liiketoimista. [2]

---

[1] Osana toukokuussa 2008 julkaistua asiakirjaa IASB muutti tässä standardissa käytettävää terminologiaa, jotta se olisi yhdenmukaista muissa IFRS-standardeissa käytettävän terminologian kanssa, seuraavasti:
(a) ”verotettava tulo” korvattiin sanoilla ”verotettava tulo tai verotuksellinen tappio”,
(b) ”tulouttaa” ja ”kirjata kuluksi” korvattiin sanoilla ”kirjata tulosvaikutteisesti”,
(c) ”kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen” korvattiin sanoilla ”kirjata muuten kuin tulosvaikutteisesti”, ja
(d) ”kirjata suoraan omaa pääomaa hyvittäen” korvattiin sanoilla ”kirjata muuten kuin tulosvaikutteisesti”, ja

[2] Ks. myös SIC-10 *Julkinen tuki — ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan*.

▼B

Omaisuuseriin liittyvät avustukset ovat julkisia avustuksia, joiden ensisijaisena ehtona on, että niihin oikeutetun yhteisön tulee ostaa, rakentaa tai muutoin hankkia pitkäaikaisia omaisuuseriä. Omaisuuserien tyyppiä tai sijaintipaikkaa taikka hankinta- tai hallussapitoaikaa koskevat lisäehdot ovat mahdollisia.

Tuottoihin liittyvät avustukset ovat muita kuin omaisuuseriin liittyviä julkisia avustuksia.

Anteeksi annettavissa olevat lainat ovat lainoja, joiden takaisinsaamisesta lainanantaja sitoutuu luopumaan tiettyjen erikseen määrättyjen ehtojen toteutuessa.

▼M33

Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)

▼B

4. Julkinen tuki toteutuu monessa eri muodossa ja vaihtelee sekä annetun tuen luonteen että tukeen yleensä liitettävien ehtojen suhteen. Tuen tarkoituksena saattaa olla yhteisön kannustaminen sellaisen toiminnan aloittamiseen, johon se ei normaalisti olisi ryhtynyt, ellei tukea olisi myönnetty.

5. Julkisen tuen saamisella voi olla tilinpäätöksen laatimisen kannalta merkitystä yhteisölle kahdesta syystä. Ensinnäkin mikäli voimavaroja on siirretty, on löydettävä asianmukainen tapa käsitellä siirtoa kirjanpidossa. Toiseksi on suotavaa osoittaa, missä määrin yhteisö on hyötynyt tällaisesta tuesta raportointikauden aikana. Tämä helpottaa yhteisön tilinpäätöksen vertailemista aikaisemmilta kausilta laadittuihin tilinpäätöksiin ja toisten yhteisöjen tilinpäätöksiin.

6. Julkisia avustuksia kutsutaan joskus muilla nimillä, kuten tukipalkkiot, subventiot tai houkutinpalkkiot.

JULKISET AVUSTUKSET

7. Julkisia avustuksia, mukaan lukien ei-monetaariset avustukset, ei saa kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että:

(a) yhteisö täyttää niihin liittyvät ehdot; ja

(b) avustukset tullaan saamaan.

8. Julkista avustusta ei kirjata ennen kuin on kohtuullisen varmaa, että yhteisö täyttää siihen liittyvät ehdot ja että avustus tullaan saamaan. Avustuksen vastaanottaminen sinänsä ei anna ratkaisevaa näyttöä siitä, että avustukseen liittyvät ehdot on täytetty tai että ne tullaan täyttämään.

9. Se, millä tavalla avustus saadaan, ei vaikuta siihen sovellettavaan kirjanpitokäsittelyyn. Avustusta käsitellään näin ollen samalla tavalla riippumatta siitä, saadaanko se rahana vai vähentääkö se yhteisön velkaa julkiselle vallalle.

10. Julkiselta vallalta saatua anteeksi annettavissa olevaa lainaa käsitellään julkisena avustuksena, silloin kun on kohtuullisen varmaa, että yhteisö täyttää lainan anteeksiantamisen ehdot.

▼**M53**

10A. Hyötyä, joka saadaan julkisen vallan markkinakorkoa alemmalla korolla myöntämästä lainasta, käsitellään julkisena avustuksena. Laina on kirjattava ja arvostettava IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti. Markkinakorkoa alemmalla korolla myönnetystä lainasta saatava hyöty on määritettävä lainan IFRS 9:n mukaisesti määritettävän alkuperäisen kirjanpitoarvon ja saatujen maksujen erotuksena. Hyötyä käsitellään kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti. Yksilöidessään menoja, jotka lainasta saatavan hyödyn on tarkoitus kattaa, yhteisön on otettava huomioon ehdot ja velvoitteet, jotka on täytetty tai pitää täyttää.

▼**B**

11. Kun julkinen avustus on kirjattu, siihen mahdollisesti liittyvää ehdollista velkaa tai ehdollista omaisuuserää käsitellään IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

▼**M8**

12. Julkiset avustukset on kirjattava tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustukset on tarkoitettu kattamaan.

13. Julkisten avustusten kirjanpitokäsittelyssä on kaksi yleistä lähestymistapaa: pääomaperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan muuten kuin tulosvaikutteisesti, ja tuottoperusteinen lähestymistapa, jonka mukaan avustus kirjataan tulosvaikutteisesti yhden tai useamman kauden aikana.

14. Pääomaperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:

a) julkiset avustukset ovat rahoituskeino, ja niitä tulee käsitellä sellaisena taseessa, eikä niitä pidä kirjata tulosvaikutteisesti vähentämään kulueriä, jotka niillä on rahoitettu. Koska takaisinmaksua ei odoteta, avustukset tulee kirjata muuten kuin tulosvaikutteisesti;

b) ei ole asianmukaista kirjata julkisia avustuksia tulosvaikutteisesti, koska niitä ei ole ansaittu vaan ne edustavat julkisen vallan antamaa kannustinta, johon ei liity vastaavia menoja.

15. Tuottoperusteisen lähestymistavan kannattajat esittävät seuraavia väittämiä:

(a) koska julkiset avustukset saadaan muusta lähteestä kuin osakkeenomistajilta, niitä ei pidä kirjata suoraan omaan pääomaan vaan ne tulee kirjata tulosvaikutteisesti asianmukaisilla kausilla;

(b) julkiset avustukset ovat harvoin vastikkeettomia. Yhteisö ansaitsee ne täyttämällä niiden ehdot ja kohtaamalla niihin liittyvät velvoitteet. Siksi ne tulee kirjata tulosvaikutteisesti niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustus on tarkoitettu kattamaan;

(c) koska tuloverot ja muut verot ovat kuluja, on johdonmukaista käsitellä tulosvaikutteisesti myös julkisia avustuksia, jotka ovat veropolitiikan jatke.

▼**M8**

16. Tuottoperusteisessa lähestymistavassa on perustavanlaatuista se, että julkiset avustukset tulee kirjata tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla niillä kausilla, joilla yhteisö kirjaa kuluiksi menot, joita avustus on tarkoitettu kattamaan. Julkisten avustusten maksuperusteinen tulosvaikutteinen kirjaaminen ei ole suoriteperustetta koskevan oletuksen mukaista (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*), ja se olisi hyväksyttävää vain siinä tapauksessa, että ei olisi olemassa mitään perustetta avustuksen kohdistamiseen muihin kausiin kuin siihen, jonka aikana se on saatu.

17. Kaudet, joilla yhteisö kirjaa julkiseen avustukseen liittyvät menot tai kulut, ovat useimmissa tapauksissa helposti todettavissa. Näin ollen tiettyihin kuluihin liittyvät avustukset kirjataan tulosvaikutteisesti samalla kaudella kuin vastaavat kulut. Vastaavasti poistojen kohteena olevia omaisuuseriä koskevat avustukset kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti niillä kausilla ja siinä suhteessa kuin kyseisistä omaisuuseristä kirjataan poistoja.

18. Myös avustukset, jotka koskevat omaisuuseriä, joista ei tehdä poistoja, saattavat edellyttää tiettyjen velvoitteiden täyttämistä, ja siten ne kirjataan tulosvaikutteisesti niillä kausilla, joiden aikana velvoitteen täyttämiseksi tarvittavat menot syntyvät. Esimerkiksi maa-alueen lahjoittamisen ehtona voi olla rakennuksen pystyttäminen sille, ja avustus voi olla asianmukaista kirjata tulosvaikutteisesti rakennuksen käyttöaikana.

▼**B**

19. Avustukset saadaan toisinaan osana rahoituksellista tai verotuksellista tukikokonaisuutta, johon liittyy useita ehtoja. Tällaisissa tapauksissa on huolellisesti yksilöitävä ne ehdot, joista aiheutuvien menojen ja kulujen toteutuminen määrää, millä kausilla avustus ansaitaan. Voi olla asianmukaista kohdistaa osa avustuksesta yhdellä perusteella ja osa toisella.

▼**M8**

20. Sellainen julkinen avustus, joka saadaan korvauksena jo toteutuneista kuluista tai tappioista tai välittömänä rahallisena tukena yhteisölle ilman, että siihen liittyy tulevaisuudessa toteutuvia menoja, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy.

21. Joissakin tapauksissa julkinen avustus voidaan myöntää pikemminkin välittömänä rahallisena tukena yhteisölle kuin kannustimena erikseen määrättyjen menojen toteuttamiseen. Tällaiset avustukset voivat rajoittua tiettyyn yhteisöön, eivätkä ne mahdollisesti ole kokonaisen edunsaajaryhmän saatavissa. Tällaiset tilanteet voivat oikeuttaa kirjaamaan avustuksen tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana yhteisö täyttää sen saamisen edellytykset, ja tällöin annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

22. Yhteisö voi saada julkisen avustuksen korvauksena aikaisemmalla kaudella syntyneistä kuluista tai tappioista. Tällainen avustus kirjataan tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana oikeus sen saamiseen syntyy, ja tällöin annetaan sellaiset lisätiedot, että sen vaikutus tulee selkeästi ymmärretyksi.

▼B

Ei-monetaariset julkiset avustukset

23. Julkinen avustus voit toteutua ei-monetaarisen omaisuuserän kuten maa-alueen tai muiden resurssien siirtona yhteisön käyttöön. Näissä tapauksissa arvioidaan tavallisesti ei-monetaarisen omaisuuserän käypä arvo ja käsitellään sekä avustusta että omaisuuserää kirjanpidossa tämän käyvän arvon määräisenä. Vaihtoehtoinen menettelytapa, jota joskus noudatetaan, on sekä omaisuuserän että avustuksen kirjaaminen nimellisarvoon.

Omaisuuseriin liittyvien avustusten esittäminen

24. Omaisuuseriin liittyvät julkiset avustukset, mukaan lukien käypään arvoon arvostetut ei-monetaariset avustukset, on esitettävä taseessa joko merkitsemällä avustus taseeseen tuloennakoksi tai vähentämällä se omaisuuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä.

25. Kahta tapaa esittää omaisuuseriin liittyvät avustukset (tai asianmukaiset osuudet niistä) tilinpäätöksessä pidetään hyväksyttävinä vaihtoehtoina.

▼M8

26. Ensimmäisen menettelytavan mukaan avustus merkitään taseeseen tuloennakoksi, joka kirjataan tulosvaikutteisesti systemaattisella tavalla omaisuuserän taloudellisena vaikutusaikana.

27. Toisen menettelytavan mukaan avustus vähennetään omaisuuserän kirjanpitoarvoa määritettäessä. Avustus tulee kirjatuksi tulosvaikutteisesti poistojen kohteena olevan omaisuuserän käyttöaikana pienentyneen poiston muodossa.

▼B

28. Omaisuuserien hankinta ja niihin liittyvien avustusten saaminen voivat aiheuttaa merkittäviä muutoksia yhteisön rahavirtoihin. Tämän vuoksi ja omaisuuseriin tehdyn bruttomääräisen investoinnin osoittamiseksi tällaiset muutokset esitetään usein omina erinään rahavirtalaskelmassa riippumatta siitä, vähennetäänkö avustus taseessa siitä omaisuuserästä, johon se liittyy.

Tuottoihin liittyvien avustusten esittäminen

▼M31

29. Tuottoihin liittyvät avustukset esitetään osana voittoa tai tappiota joko omana eränään tai johonkin yleiseen nimikkeeseen, kuten ”Muihin tuottoihin”, sisältyvänä; vaihtoehtoisesti ne vähennetään tilinpäätöksessä niitä vastaavista kuluista.

———————

▼B

30. Ensiksi mainitun menettelytavan kannattajat väittävät, että ei ole perusteltua vähentää tuotto- ja kulueriä toisistaan ja että avustuksen erottaminen kulusta helpottaa vertaamista muihin kuluihin, joihin avustus ei vaikuta. Toisen menetelmän puolesta väitetään, että yhteisölle ei mahdollisesti olisi syntynyt kyseisiä kuluja, jos avustusta ei olisi saatu, ja kulun esittäminen vähentämättä siitä avustusta olisi sen vuoksi harhaanjohtavaa.

▼B

31. Molempia tapoja esittää tuottoihin liittyvät avustukset pidetään hyväksyttävinä. Avustusta koskevan tiedon erillinen esittäminen saattaa olla välttämätöntä, jotta tilinpäätös ymmärrettäisiin oikein. Yleensä on asianmukaista esittää tieto avustusten vaikutuksesta kuhunkin sellaiseen tuotto- ja kuluerään, jonka erillistä esittämistä edellytetään.

Julkisten avustusten takaisinmaksu

▼M8

32. Julkista avustusta, joka joudutaan maksamaan takaisin, on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena (ks. IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*). Tuottoihin liittyvän avustuksen takaisinmaksu on kohdistettava ensin mahdolliseen tulouttamattomaan avustuksesta kirjattuun velkaan. Siltä osin kuin takaisinmaksu ylittää tällaisen velan tai kun tällaista velkaa ei ole, takaisinmaksu on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti. Omaisuuserään liittyvän avustuksen takaisinmaksu on kirjattava lisäämällä omaisuuserän kirjanpitoarvoa tai vähentämällä taseeseen merkityn tuloennakon saldoa takaisin maksettavalla määrällä. Kertyneet lisäpoistot, jotka siihen mennessä olisi kirjattu tulosvaikutteisesti, ellei avustusta olisi ollut, on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

▼B

33. Tilanne, joka aiheuttaa omaisuuserään liittyvän avustuksen takaisinmaksun, saattaa vaatia harkitsemaan, olisiko omaisuuserän uudesta kirjanpitoarvosta tehtävä arvonalentumiskirjaus.

JULKINEN TUKI

34. Kappaleessa 3 esitetyn julkisten avustusten määritelmän ulkopuolelle jäävät tietynlaiset julkisen vallan tukimuodot, joiden arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, sekä sellaiset liiketoimet julkisen vallan kanssa, jotka eivät ole erotettavissa yhteisön normaaleista liiketoimista.

35. Esimerkkejä tuesta, jonka arvo ei ole kohtuudella määritettävissä, ovat maksuton tekninen tai markkinointia koskeva neuvonta sekä takuiden antaminen. Esimerkki tuesta, joka ei ole erotettavissa yhteisön normaaliin liiketoimintaan kuuluvista liiketoimista, ovat julkisen vallan hankintoihin liittyvät toimitukset, jotka muodostavat osan yhteisön myynnistä. Hyödyn olemassaolo saattaa olla kiistaton, mutta kaikki yritykset erottaa liiketoiminta julkisesta tuesta saattaisivat hyvinkin olla mielivaltaisia.

36. Hyödyn merkitys saattaa olla edellä olevissa esimerkeissä niin suuri, että on välttämätöntä esittää tilinpäätöksessä tuen luonne, laajuus ja kestoaika, jotta tilinpäätös ei olisi harhaanjohtava.

▼M8

_____

▼B

38. Tässä standardissa julkiseen tukeen ei lueta infrastruktuurin rakentamista yleistä liikenne- ja tietoliikenneverkkoa parantamalla ja toteuttamalla parempia palveluja kuten keinokastelu tai vesijohtoverkosto, jotka ovat käytössä koko paikallisen yhteisön hyödyksi pysyvällä ja määrittelemättömällä perusteella.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. Seuraavat tiedot on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) julkisiin avustuksiin sovellettu tilinpäätöksen laatimisperiaate, mukaan lukien tavat, joilla avustukset esitetään tilinpäätöksessä;

b) tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus sekä muunlaiset julkiset tukitoimet, joista yhteisö on välittömästi hyötynyt; ja

c) tilinpäätökseen merkittyyn julkiseen tukeen liittyvät täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset seuraamukset.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. Standardia ensimmäistä kertaa soveltavan yhteisön on:

a) noudatettava tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia soveltuvin osin; ja

b) joko:

i) oikaistava tilinpäätöstään laatimisperiaatteen muutosta vastaavasti IAS 8:n mukaisesti; tai

ii) sovellettava tämän standardin kirjanpitokäsittelyä koskevia kohtia vain niihin avustuksiin tai avustusten osiin, joiden saamisoikeus tai takaisinmaksuvelvollisuus syntyy standardin voimaantulon jälkeen.

VOIMAANTULO

41. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1984 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼M5

42. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Sen seurauksena myös lisättiin kappale 29A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

43. Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt muutokset* seurauksena poistettiin kappale 37 ja lisättiin kappale 10A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti julkiselta vallalta 1.1.2009 tai sen jälkeen saatuihin lainoihin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M33

45. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 3 sisältyvää käyvän arvon määritelmää. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M31

46. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 29 ja poistettiin kappale 29A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼M53

48. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 10A ja poistettiin kappaleet 44 ja 47. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 21

Valuuttakurssien muutosten vaikutukset

TAVOITE

1. Yhteisö voi harjoittaa ulkomaantoimintaa kahdella eri tavalla. Sillä voi olla ulkomaanrahan määräisiä liiketoimia tai sillä voi olla ulkomaisia yksikköjä. Lisäksi yhteisö saattaa esittää tilinpäätöksensä ulkomaan rahan määräisenä. Tämän standardin tavoitteena on määrätä, miten ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja ulkomaiset yksiköt sisällytetään yhteisön tilinpäätökseen ja miten tilinpäätös muunnetaan esittämisvaluutan määräiseksi.

2. Keskeisiä kysymyksiä ovat, mitä valuuttakurssia (tai -kursseja) käytetään ja miten valuuttakurssien muutosten vaikutukset esitetään tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

▼M53

3. Tätä standardia on sovellettava:

a) ulkomaanrahan määräisten liiketoimien ja saldojen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta sellaisia johdannaisiin liittyviä liiketoimia ja saldoja, jotka kuuluvat IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan;

▼B

b) sellaisten ulkomaisten yksikköjen tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntamiseen, jotka sisällytetään yhteisön tilinpäätökseen yhdistelemällä ne kokonaan ►M32 ——————— ◄ pääomaosuusmenetelmällä; ja

c) muunnettaessa yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut esittämisvaluutan määräisiksi.

▼M53

4. Moniin valuuttajohdannaisiin sovelletaan IFRS 9:ää ja näin ollen ne jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle. IFRS 9:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävät valuuttajohdannaiset (esim. eräät toisiin sopimuksiin kytketyt valuuttajohdannaiset) kuuluvat kuitenkin tämän standardin soveltamisalaan. Lisäksi tätä standardia sovelletaan, kun yhteisö muuntaa johdannaisiin liittyvät luvut toimintavaluutasta esittämisvaluuttaan.

5. Tätä standardia ei sovelleta ulkomaanrahan määräisiin eriin liittyvään suojauslaskentaan, ei myöskään ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukseen. Suojauslaskentaan sovelletaan IFRS 9:ää.

▼B

6. Tätä standardia sovelletaan yhteisön tilinpäätöksen esittämiseen ulkomaan rahan määräisenä, ja standardi sisältää vaatimukset siitä, milloin näin syntyvän tilinpäätöksen voidaan sanoa olevan IFRS-standardien mukainen. Jos taloudellinen informaatio on muunnettu ulkomaan rahan määräiseksi tavalla, joka ei täytä näitä vaatimuksia, tässä standardissa määrätään tiedot, jotka tällöin on esitettävä.

7. Tämä standardi ei koske ulkomaanrahan määräisistä liiketoimista syntyvien rahavirtojen esittämistä rahavirtalaskelmassa eikä ulkomaisen yksikön rahavirtojen muuntamista (ks. IAS 7 *Rahavirtalaskelmat*).

▼B

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

►M5 *Raportointikauden päättymispäivän* ◄ *kurssi* on ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ vallitseva avistakurssi.

Kurssiero on ero, joka aiheutuu siitä, että tietty määrä jonkin valuutan yksikköjä muunnetaan toiseksi valuutaksi eri valuuttakursseja käyttäen.

Valuuttakurssi on kahden valuutan välinen vaihtokurssi.

▼M33

Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)

▼B

Ulkomaan raha on muu valuutta kuin yhteisön toimintavaluutta.

Ulkomainen yksikkö on raportoivan yhteisön tytär- tai osakkuusyritys, ►M32 yhteisjärjestely ◄ tai toimipaikka, jonka toiminta sijaitsee tai sitä harjoitetaan muussa maassa kuin raportoivan yhteisön kotimaassa tai muussa valuutassa kuin raportoivan yhteisön valuutassa.

Toimintavaluutta on sen taloudellisen ympäristön valuutta, jossa yhteisö pääasiallisesti toimii.

Konserni on emoyritys ja sen kaikki tytäryritykset.

Monetaarisia eriä ovat raha sekä sellaiset varat ja velat, jotka saadaan tai maksetaan kiinteään tai määritettävissä olevaan määrään rahayksikköjä.

Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön on raportoivan yhteisön osuus kyseisen yksikön nettovarallisuudesta.

Esittämisvaluutta on valuutta, jonka määräisenä tilinpäätös esitetään.

Avistakurssi on kurssi, jota käytetään luovutuksen tapahtuessa välittömästi.

Määritelmien tarkentaminen

Toimintavaluutta

9. Taloudellinen ympäristö, jossa yhteisö pääasiallisesti toimii, on yleensä se ympäristö, jossa se pääasiallisesti kerryttää ja kuluttaa rahaa. Yhteisö ottaa seuraavat tekijät huomioon toimintavaluuttaa määrittäessään:

a) valuutta:

   i) joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen myyntihintoihin (tämä on yleensä se valuutta, jonka määräisenä yhteisön tavaroiden ja palvelujen hinnat ilmaistaan ja suoritetaan); ja

   ii) jota käytetään maassa, jossa tapahtuva kilpailu ja sääntely pääasiallisesti määräävät tavaroiden ja palvelujen myyntihinnat.

b) valuutta, joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen tuottamisesta aiheutuviin henkilöstö-, raaka-aine- ja muihin menoihin (tämä on usein se valuutta, jonka määräisinä tällaiset menot ilmaistaan ja suoritetaan).

▼B

10. Myös seuraavat tekijät saattavat antaa näyttöä siitä, mikä on yhteisön toimintavaluutta:

a) valuutta, jonka määräisinä rahoitustoiminnasta (ts. vieraan tai oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseen laskemisesta) kertyvät varat saadaan.

b) valuutta, jonka määräisinä liiketoiminnasta syntyvät maksut yleensä kerrytetään.

11. Lisäksi otetaan huomioon seuraavat tekijät määritettäessä, mikä on ulkomaisen yksikön toimintavaluutta ja onko sen toimintavaluutta sama kuin raportoivan yhteisön toimintavaluutta (raportoiva yhteisö on tässä yhteisö, jonka tytäryritys, toimipaikka, osakkuusyritys tai ►**M32** yhteisjärjestely ◄ kyseinen ulkomainen yksikkö on):

a) harjoitetaanko ulkomaisen yksikön liiketoimintaa pikemminkin raportoivan yhteisön jatkeena kuin suhteellisen itsenäisesti. Esimerkki ensiksi mainitusta on sellainen ulkomainen yksikkö, joka pelkästään myy raportoivalta yhteisöltä tuotua tavaraa ja siirtää myyntitulot sille. Esimerkki jälkimmäisestä on yksikkö, joka kerryttää rahaa ja muita monetaarisia eriä, synnyttää kuluja ja tuottoja ja ottaa lainaa, ja kaikki tapahtuu pääasiallisesti sen paikallisessa valuutassa.

b) muodostavatko liiketoimet raportoivan yhteisön kanssa suuren vai pienen osan ulkomaisen yksikön toiminnasta.

c) vaikuttavatko ulkomaisen yksikön toiminnasta johtuvat rahavirrat välittömästi raportoivan yhteisön rahavirtoihin ja ovatko ne helposti siirrettävissä tälle.

d) riittävätkö ulkomaisen yksikön toiminnasta kertyvät rahavirrat sen olemassa olevien ja normaalisti odotettavissa olevien velkojen hoitamiseen, ilman että raportoiva yhteisö rahoittaa sitä.

12. Silloin kun edellä mainitut tunnusmerkit viittaavat eri valuuttoihin eikä toimintavaluutta ole ilmeinen, johto määrittää harkintansa perusteella toimintavaluutan, joka kuvastaa liiketoimien, tapahtumien ja olosuhteiden taloudellisia vaikutuksia kaikkein todenmukaisimmin. Näin toimiessaan johto ottaa ensisijaisesti huomioon kappaleessa 9 tarkoitetut ensisijaiset tekijät ja vasta sen jälkeen harkitsee kappaleissa 10 ja 11 tarkoitettuja tekijöitä, joiden tarkoituksena on antaa lisänäyttöä yhteisön toimintavaluutan määrittämistä varten.

13. Yhteisön toimintavaluutta kuvastaa yhteisön kannalta merkityksellisiä liiketoimia, tapahtumia ja olosuhteita. Kerran määritettyä toimintavaluuttaa ei näin ollen muuteta, ellei näissä liiketoimissa, tapahtumissa ja olosuhteissa tapahdu muutoksia.

14. Jos toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yhteisön tilinpäätös oikaistaan IAS 29:n *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa* mukaisesti. Yhteisö ei pysty välttymään IAS 29:n mukaisten oikaisujen tekemiseltä esimerkiksi valitsemalla toimintavaluutakseen jonkin muun kuin tämän standardin mukaisesti määritetyn toimintavaluutan (kuten emoyrityksensä toimintavaluutan).

▼B

Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön

15. Yhteisöllä saattaa olla monetaarinen erä, joka on saaminen ulkomaiselta yksiköltä tai velka sille. Erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu ja jonka suorittaminen ei ole todennäköistä ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa, on tosiasialliselta sisällöltään osa yhteisön kyseiseen ulkomaisen yksikköön tekemää nettosijoitusta, ja sitä käsitellään kirjanpidossa kappaleiden 32 ja 33 mukaisesti. Tällaisiin monetaarisiin eriin saattaa kuulua pitkäaikaisia saamisia tai lainoja. Niihin ei kuulu myyntisaamisia tai ostovelkoja.

15A Yhteisö, jolla on kappaleen 15 mukainen monetaarinen erä, joka on saaminen ulkomaiselta yksiköltä tai velka sille, voi olla mikä tahansa konsernin tytäryritys. Esimerkki: yhteisöllä on kaksi tytäryritystä A ja B. Tytäryritys B on ulkomainen yksikkö. Tytäryritys A myöntää lainan tytäryritykselle B. Tytäryritys A:n lainasaaminen tytäryritykseltä B on osa yhteisön tytäryritykseen B tekemää nettosijoitusta, jos lainan maksamista ei ole suunniteltu eikä sen maksaminen ole todennäköistä ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa. Näin olisi myös, jos tytäryritys A itse olisi ulkomainen yksikkö.

Monetaariset erät

▼M54

16. Monetaarisen erän keskeinen ominaisuus on oikeus saada (tai velvollisuus luovuttaa) kiinteä tai määritettävissä oleva määrä rahayksikköjä. Esimerkkejä ovat rahana maksettavat eläkkeet ja muut työsuhde-etuudet, varaukset, joihin liittyvä velvoite täytetään rahana, vuokrasopimusvelat sekä rahana maksettavat osingot, jotka on kirjattu velaksi. Monetaarisiin eriin kuuluu myös sopimus, jonka mukaan saadaan (tai luovutetaan) muuttuva lukumäärä yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muuttuva määrä omaisuuseriä ja jossa saatavien (tai luovutettavien) erien käypä arvo on kiinteä tai määritettävissä oleva määrä rahayksikköjä. Toisaalta ei-monetaarisen erän keskeinen ominaisuus on, että siihen ei liity oikeutta saada (tai velvollisuutta luovuttaa) kiinteää tai määritettävissä olevaa määrää rahayksikköjä. Esimerkkejä ovat: tavaroista tai palveluista suoritetut ennakkomaksut, liikearvo, aineettomat hyödykkeet, vaihto-omaisuus, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, käyttöoikeusomaisuuserät sekä varaukset, joihin liittyvä velvoite täytetään luovuttamalla ei-monetaarinen omaisuuserä.

▼B

YHTEENVETO TÄMÄN STANDARDIN EDELLYTTÄMÄSTÄ LÄHESTYMISTAVASTA

17. Tilinpäätöstä laatiessaan yhteisö — riippumatta siitä, onko se itsenäinen yhteisö, yhteisö jolla on ulkomaisia yksikköjä (kuten emoyritys) vai ulkomainen yksikkö (kuten tytäryritys tai toimipaikka) — määrittää toimintavaluuttansa kappaleiden 9–14 mukaisesti. Yhteisö muuttaa ulkomaan rahan määräiset erät toimintavaluuttansa määräisiksi ja esittää tällaisten muuttamistoimenpiteiden vaikutukset kappaleiden 20–37 ja 50 mukaisesti.

▼B

18. Monet raportoivat yhteisöt koostuvat useista yksittäisistä yhteisöistä (esimerkiksi konserni koostuu emoyrityksestä ja yhdestä tai useammasta tytäryrityksestä). Monenlaisilla yhteisöillä, kuuluivatpa ne konserniin tai eivät, saattaa olla sijoituksia osakkuus- tai ►M32 yhteisjärjestelyihin ◄. Niillä saattaa myös olla sivutoimipaikkoja. Kunkin raportoivaan yhteisöön sisältyvän yksittäisen yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on välttämätöntä muuntaa siihen valuuttaan, jonka määräisenä raportoiva yhteisö esittää tilinpäätöksensä. Raportoiva yhteisö saa tämän standardin mukaan käyttää esittämisvaluuttana mitä valuuttaa (tai valuuttoja) tahansa. Jos raportoivaan yhteisöön kuuluvan yksittäisen yhteisön toimintavaluutta ei ole sama kuin esittämisvaluutta, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan kappaleiden 38–50 mukaisesti.

►M32 19. Tämän standardin mukaan myös tilinpäätöksen laativa itsenäinen yhteisö tai yhteisö, joka laatii erillistilinpäätöksen IAS 27:n *Erillistilinpäätös* mukaisesti, saa esittää tilinpäätöksensä missä valuutassa (tai valuutoissa) tahansa. ◄ Jos yhteisön esittämisvaluutta ei ole sama kuin sen toimintavaluutta, myös sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan esittämisvaluutan määräisiksi kappaleiden 38–50 mukaisesti.

ULKOMAAN RAHAN MÄÄRÄISTEN LIIKETOIMIEN ESITTÄMINEN TOIMINTAVALUUTASSA

Alkuperäinen kirjaaminen

20. Ulkomaanrahan määräinen liiketoimi on liiketoimi, joka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä tai jonka suorittamista edellytetään ulkomaan rahana, ja niitä ovat esimerkiksi liiketoimet, jotka syntyvät, kun yhteisö joko:

a) ostaa tai myy tavaroita tai palveluja, joiden hinta ilmaistaan ulkomaan rahan määräisenä;

b) ottaa tai antaa lainaksi rahaa, kun maksettavat tai saatavat määrät ilmaistaan ulkomaan rahassa; tai

c) muutoin hankkii tai luovuttaa omaisuuseriä taikka ottaa vastatakseen tai suorittaa velkoja, jotka ilmaistaan ulkomaan rahan määräisinä.

21. Ulkomaan rahan määräinen liiketoimi on merkittävä alun perin kirjanpitoon toimintavaluutan määräisenä siten, että ulkomaan rahan määräinen erä muutetaan käyttäen avistakurssia, joka vallitsee toimintavaluutan ja ulkomaanvaluutan välillä liiketoimen toteutumispäivänä.

22. Liiketoimen toteutumispäivä on päivä, jona liiketoimi täyttää IFRS-standardien mukaiset kirjausedellytykset. Käytännön syistä käytetään usein kurssia, joka on lähellä liiketoimen toteutumispäivän kurssia, esimerkiksi viikon tai kuukauden keskikurssia saatetaan käyttää kaikkiin kunkin valuutan määräisiin kyseisen ajanjakson aikana toteutuviin liiketoimiin. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, ajanjakson keskikurssin käyttäminen ei ole asianmukaista.

▼M5

Esittäminen myöhempien raportointikausien lopussa

▼M33

23. **Kunkin raportointikauden lopussa:**

▼B

a) monetaariset ulkomaanrahan määräiset erät on esitettävä tilinpäätöksessä käyttäen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssia;

b) ei-monetaariset erät, joiden arvostaminen perustuu ulkomaan rahan määräisenä ilmaistuun alkuperäiseen hankintamenoon, on esitettävä tilinpäätöksessä käyttäen liiketoimen toteutumispäivän kurssia; ja

▼M33

c) **ei-monetaariset erät, joiden arvostaminen perustuu ulkomaanrahan määräisenä ilmaistuun käypään arvoon, on esitettävä tilinpäätöksessä käyttäen käyvän arvon määrittämispäivän kursseja.**

▼B

24. Kunkin erän kirjanpitoarvo määritetään muiden sitä koskevien standardien mukaisesti. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan arvostaa joko käypään arvoon tai alkuperäiseen hankintamenoon perustuen IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti. Riippumatta siitä, onko kirjanpitoarvo määritetty alkuperäiseen hankintamenoon vai käypään arvoon perustuen, ulkomaan rahan määräisinä määritetyt arvot on määrittämisen jälkeen muutettava toimintavaluutan määräisiksi tämän standardin mukaisesti.

25. Joidenkin erien kirjanpitoarvo määritetään vertaamalla toisiinsa kahta tai useampaa arvoa. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo on hankintameno tai sitä pienempi nettorealisointiarvo IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* mukaisesti. Samoin jos on viitteitä omaisuuserän arvon alentumisesta, sen kirjanpitoarvo on IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaan joko kirjanpitoarvo ennen mahdollisen arvonalentumistappion huomioon ottamista tai sitä pienempi omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos tällainen omaisuuserä on ei-monetaarinen ja sen arvo on määritetty ulkomaan rahan määräisenä, kirjanpitoarvo määritetään vertaamalla toisiinsa seuraavia lukuja:

a) hankintameno tai kirjanpitoarvo — sen mukaisesti, kumpi näistä soveltuu — joka on muutettu käyttäen arvon määrittämispäivän kurssia (ts. liiketoimen toteutumispäivän kurssia, jos kyseessä on alkuperäisen hankintamenon perusteella arvostettava erä); ja

b) nettorealisointiarvo tai kerrytettävissä oleva rahamäärä — sen mukaisesti, kumpi näistä soveltuu — joka on muutettu käyttäen arvon määrittämispäivän kurssia (esimerkiksi ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssia).

Tämä vertailu saattaa johtaa siihen, että toimintavaluutassa kirjataan arvonalentumistappio, jota ei kirjattaisi ulkomaan rahan määräisenä, tai päinvastoin.

26. Silloin kun käytettävissä on useita eri valuuttakursseja, käytetään sitä kurssia, jonka mukaisesti liiketoimesta tai saldosta johtuvat vastaiset rahavirrat olisivat määräytyneet, jos kyseiset rahavirrat olisivat toteutuneet arvonmäärityspäivänä. Jos kaksi valuuttaa eivät tilapäisesti ole vaihdettavissa toisiinsa, käytetään ensimmäistä myöhemmän ajankohdan kurssia, johon vaihdot olisi mahdollista toteuttaa.

Kurssierojen kirjaaminen

▼M53

27. Kuten kappaleissa 3(a) ja 5 todetaan, ulkomaan rahan määräisiä eriä koskevaan suojauslaskentaan sovelletaan IFRS 9:ää. Suojauslaskennan soveltaminen edellyttää, että yhteisö käsittelee joitakin kurssieroja tämän standardin vaatimuksista poikkeavalla tavalla. IFRS 9:n mukaan esimerkiksi kurssierot sellaisista monetaarisista eristä, jotka käyvät suojausinstrumenteiksi rahavirran suojauksessa, kirjataan alun perin muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin suojaus on tehokas.

▼B

28. Kurssierot, jotka johtuvat monetaaristen erien suorittamisesta tai monetaaristen erien esittämisestä tilinpäätöksessä eri kurssiin kuin mihin ne on alun perin kirjattu kauden aikana tai esitetty edellisessä tilinpäätöksessä, on kirjattava tulosvaikutteisesti sille kaudelle, jonka aikana ne syntyvät, lukuun ottamatta kappaleessa 32 tarkoitettuja eriä.

29. Kun ulkomaan rahan määräisestä liiketoimesta syntyy monetaarisia eriä ja valuuttakurssi muuttuu liiketoimen toteutumispäivän ja maksun suorittamispäivän välillä, syntyy kurssiero. Silloin kun maksu suoritetaan saman tilikauden aikana kuin liiketoimi on toteutunut, koko kurssiero kirjataan kyseiselle kaudelle. Kun liiketoimesta suoritetaan maksu myöhemmällä tilikaudella, määritetään kullekin liiketoimen toteutumisen ja maksun suorittamisen väliselle kaudelle kirjattava kurssiero perustuen kyseisen kauden aikana tapahtuneeseen valuuttakurssien muutokseen.

30. Silloin kun ei-monetaarisesta erästä johtuva voitto tai tappio kirjataan ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄, tähän voittoon tai tappioon mahdollisesti sisältyvä kurssiero on kirjattava suoraan omaan pääomaan. Toisaalta silloin, kun ei-monetaarisesta erästä johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, tähän voittoon tai tappioon mahdollisesti sisältyvä kurssiero on kirjattava tulosvaikutteisesti.

31. Muut standardit edellyttävät joidenkin voittojen ja tappioiden kirjaamista suoraan omaan pääomaan. Esimerkiksi IAS 16:n mukaan eräät aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta johtuvat voitot ja tappiot on kirjattava suoraan omaan pääomaan. Silloin kun tällaisen omaisuuserän arvo määritetään ulkomaan rahan määräisenä, uudelleenarvostukseen perustuva arvo on tämän standardin kappaleen 23(c) mukaan muutettava arvonmäärittämispäivän kurssiin, ja tällöin syntyy kurssiero, joka myös kirjataan ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄.

32. Kurssierot sellaisesta monetaarisesta erästä, joka on osa yhteisön nettosijoitusta ulkomaiseen yksikköön (ks. kappale 15), on kirjattava tulosvaikutteisesti raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä tai ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (esimerkiksi konsernitilinpäätös ulkomaisen yksikön ollessa tytäryritys), tällaiset kurssierot on ►M5 kirjattava alun perin muihin laajan tuloksen eriin ja siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisesti ◄ kappaleen 48 mukaisesti, kun nettosijoituksesta luovutaan.

33. Silloin kun monetaarinen erä muodostaa osan raportoivan yhteisön nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön ja se ilmaistaan raportoivan yhteisön toimintavaluutassa, kurssieroa syntyy ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Jos tällainen erä ilmaistaan ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa, kurssiero syntyy raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Jos tällainen erä ilmaistaan muussa valuutassa kuin raportoivan yhteisön tai ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa, kurssiero syntyy raportoivan yhteisön erillistilinpäätöksessä ja ulkomaisen yksikön omassa tilinpäätöksessä kappaleen 28 mukaisesti. Sellaisessa tilinpäätöksessä, joka sisältää sekä ulkomaisen yksikön että raportoivan yhteisön (ts. tilinpäätöksessä, johon ulkomainen yksikkö on yhdistelty kokonaan ►M32 ———— ◄ pääomaosuusmenetelmällä), tällaiset kurssierot ►M5 kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ◄.

▼B

34. Silloin kun yhteisö pitää kirjanpitonsa jossakin muussa valuutassa kuin toimintavaluutassa, yhteisö muuttaa tilinpäätöstä laatiessaan kaikki luvut toimintavaluutan määräisiksi kappaleiden 20–26 mukaisesti. Tämä johtaa samoihin toimintavaluutan määräisiin lukuihin kuin jos liiketoimet olisi alun perin kirjattu toimintavaluutassa. Esimerkiksi monetaariset erät muutetaan toimintavaluutan määräisiksi ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin ja ei-monetaariset erät, joiden arvostaminen perustuu alkuperäiseen hankintamenoon, muutetaan sen liiketoimen toteutumispäivän kurssiin, joka on johtanut niiden kirjaamiseen.

Toimintavaluutan muutos

35. Silloin kun yhteisön toimintavaluutta muuttuu, yhteisön on käytettävä uuteen toimintavaluuttaan sovellettavia muuntamismenettelyjä ei-takautuvasti muutoksen tapahtumispäivästä alkaen.

36. Kuten kappaleessa 13 todetaan, yhteisön toimintavaluutta kuvastaa yhteisön kannalta merkityksellisiä liiketoimia, tapahtumia ja olosuhteita. Kun toimintavaluutta on määritetty, sitä muutetaan näin ollen vain jos näissä liiketoimissa, tapahtumissa ja olosuhteissa tapahtuu muutoksia. Jos esimerkiksi se valuutta, joka pääasiallisesti vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen myyntihintoihin, muuttuu, tämä voi johtaa yhteisön toimintavaluutan muuttumiseen.

37. Toimintavaluutan muutoksen vaikutusta käsitellään kirjanpidossa ei-takautuvasti. Toisin sanoen yhteisö muuttaa kaikki erät uuteen toimintavaluuttaan muutoksen tapahtumispäivän kurssia käyttäen. Näin syntyviä ei-monetaarisiin eriin liittyviä määriä käsitellään niiden alkuperäisiin hankintamenoihin perustuvina määrinä. ►M5 Sellaiset ulkomaisen yksikön muuntamisesta johtuvat kurssierot, jotka on aiemmin kirjattu muihin laajan tuloksen eriin kappaleiden 32 ja 39(c) mukaisesti, siirretään omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi vasta, kun yksiköstä luovutaan. ◄

MUUN KUIN TOIMINTAVALUUTAN KÄYTTÄMINEN ESITTÄMISVALUUTTANA

Muuntaminen esittämisvaluuttaan

38. Yhteisö saa esittää tilinpäätöksensä missä valuutassa (tai valuutoissa) tahansa. Jos esittämisvaluuttana on muu kuin yhteisön toimintavaluutta, yhteisö muuntaa tulostaan ja taloudellista asemaansa koskevat luvut esittämisvaluutan määräisiksi. Esimerkiksi silloin, kun konserni sisältää yhteisöjä, joilla on eri toimintavaluutat, kunkin yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut ilmaistaan yhteisessä valuutassa, jotta konsernitilinpäätöksen esittäminen olisi mahdollista.

▼M31

39. Jos yhteisön toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:

▼B

a) kaikkien esitettävien taseiden (ts. mukaan lukien vertailutiedot) varat ja velat on muunnettava kunkin esitettävän kauden ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin;

▼M31

b) kaikkien voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä esittävien laskelmien (ts. mukaan lukien vertailutiedot) tuotto- ja kuluerät on muunnettava liiketoimien toteutumispäivien kursseihin; ja

▼B

c) kaikki tästä syntyvät kurssierot on kirjattava ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄.

40. Käytännön syistä käytetään usein liiketoimien toteutumispäivien kursseja lähellä olevaa kurssia, esimerkiksi tuotto- ja kuluerien muuntamiseen käytetään usein kauden keskikurssia. Jos valuuttakurssit kuitenkin vaihtelevat merkittävästi, kauden keskikurssin käyttäminen ei ole asianmukaista.

41. Kappaleessa 39(c) tarkoitetut kurssierot aiheutuvat:

▼M5

a) siitä, että tuotto- ja kuluerät muunnetaan liiketoimien toteutumispäivien kursseihin sekä varat ja velat kauden päättymispäivän kursseihin.

▼B

b) tilikauden alun nettovarallisuuden muuntamisesta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin, joka poikkeaa edellisen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssista.

►M5 Näitä kurssieroja ei kirjata tulosvaikutteisesti, koska valuuttakurssien muutoksilla on vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta nykyisiin ja vastaisiin liiketoiminnan rahavirtoihin. Kertyneet kurssierot esitetään omana eränään omassa pääomassa, kunnes kyseisestä ulkomaisesta yksiköstä luovutaan. Silloin kun kurssierot liittyvät ulkomaiseen yksikköön, joka yhdistellään konsernitilinpäätökseen mutta jota ei omisteta kokonaan ◄, ►M11 ►C1 määräysvallattomien omistajien ◄ ◄ osuudesta johtuvat muuntamisesta syntyvät kertyneet kurssierot kohdistetaan ►M11 ►C1 määräysvallattomien omistajien ◄ ◄ osuuteen ja esitetään sen osana konsernitaseessa.

42. Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, sen tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut on muunnettava toimintavaluutasta poikkeavaan esittämisvaluuttaan seuraavaa menettelytapaa käyttäen:

a) kaikki luvut (ts. varat, velat, oman pääoman erät, tuotto- ja kuluerät vertailutiedot mukaan lukien) on muunnettava viimeisimmän tilikauden päättymispäivän kurssiin, paitsi että

b) kun luvut muunnetaan muuhun kuin hyperinflatoriseen valuuttaan, vertailutietojen on oltava samat kuin ne, jotka kyseisen aiemman vuoden tilinpäätöksessä on esitetty kyseisen vuoden lukuina (ts. niitä ei oikaista sen jälkeisiä hintatason muutoksia tai valuuttakurssien muutoksia vastaavasti).

43. Silloin kun yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, yhteisön on oikaistava tilinpäätöksensä IAS 29:n mukaisesti ennen kuin siihen sovelletaan kappaleessa 42 tarkoitettua muuntamismenetelmää, lukuun ottamatta muuhun kuin hyperinflatoriseen valuuttaan muunnettavia vertailutietoja (ks. kappale 42(b)). Kun valuutta lakkaa olemasta hyperinflatorinen ja yhteisö lakkaa oikaisemasta tilinpäätöstään IAS 29:n mukaisesti, sen on käytettävä alkuperäisinä hankintamenoina esittämisvaluuttaan muuntamista varten lukuja, jotka on oikaistu vastaamaan sen päivän hintatasoa, jona yhteisö on lakannut oikaisemasta tilinpäätöstään.

▼B

Ulkomaisen yksikön muuntaminen

44. Kun ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa koskevat luvut muunnetaan esittämisvaluuttaan, jotta ulkomainen yksikkö voitaisiin sisällyttää raportoivan yhteisön tilinpäätökseen yhdistelemällä se kokonaan ►M32 ——————— ◄ pääomaosuusmenetelmällä, noudatetaan kappaleiden 38–43 lisäksi kappaleita 45–47.

►M32 45. Ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen yhdisteleminen raportoivan yhteisön tulosta ja taloudellista asemaa koskeviin lukuihin tapahtuu normaalien konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavien menettelytapojen mukaisesti, joita ovat esimerkiksi tytäryrityksellä olevien konsernin sisäisten saamisten ja velkojen ja konsernin sisäisten liiketapahtumien eliminointi (ks. IFRS 10 *Konsernitilinpäätös*). ◄ Konsernin sisäistä monetaarista omaisuuserää (tai velkaa), olipa erä lyhyt- tai pitkäaikainen, ei kuitenkaan voida eliminoida vastaavaa konsernin sisäistä velkaa (tai omaisuuserää) vastaan ilman että valuuttakurssien vaihtelujen vaikutukset näytetään konsernitilinpäätöksessä. Tämä johtuu siitä, että monetaarinen erä edustaa velvoitetta vaihtaa yksi valuutta toiseksi ja altistaa raportoivan yhteisön valuuttakurssien vaihteluista johtuvalle voitolle tai tappiolle. ►M5 Tällainen kurssiero esitetään näin ollen raportoivan yhteisön konsernitilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti tai – mikäli se on syntynyt kappaleessa 32 kuvatussa tilanteessa – se kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ja sen kertynyt määrä esitetään omana eränään omassa pääomassa siihen asti, kunnes ulkomaisesta yksiköstä luovutaan. ◄

►M32 46. Silloin kun ulkomaisen yksikön tilinpäätös laaditaan eri päivälle kuin raportoivan yhteisön tilinpäätös, ulkomainen yksikkö laatii usein ylimääräisen tilinpäätöksen samalle päivälle kuin raportoiva yhteisö. Silloin kun näin ei tapahdu, IFRS 10 sallii eri päivän käyttämisen edellyttäen, ettei ero ole suurempi kuin kolme kuukautta ja että tehdään kaikkia näiden päivämäärien välillä toteutuneita merkittäviä liiketoimia tai muita tapahtumia koskevat oikaisut. Tällöin ulkomaisen yksikön varat ja velat muunnetaan ulkomaisen yksikön raportointikauden päättymispäivän kurssiin. Jos valuuttakurssit ovat muuttuneet merkittävästi ennen raportoivan yhteisön raportointikauden päättymispäivää, tehdään tätä koskevat oikaisut IFRS 10:n mukaisesti. ◄ ►M32 Samoin toimitaan sovellettaessa pääomaosuusmenetelmää osakkuus- ja yhteisyrityksiin IAS 28:n (muutettu 2011) mukaisesti. ◄

47. Ulkomaisen yksikön hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja kyseisen ulkomaisen yksikön varojen ja velkojen kirjanpitoarvoihin hankinnan yhteydessä tehtäviä oikaisuja käypään arvoon pääsemiseksi on käsiteltävä ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina. Näin ollen ne on ilmaistava kyseisen ulkomaisen yksikön toimintavaluutassa ja muunnettava ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin kappaleiden 39 ja 42 mukaisesti.

▼M11

Luopuminen tai osittainen luopuminen ulkomaisesta yksiköstä

▼M5

48. Kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät, muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kurssierot, joiden kertynyt määrä on esitetty omassa pääomassa omana eränään, on siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun luovutusvoitto tai -tappio kirjataan (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)).

▼M32

48A. Sen lisäksi, että yhteisön luopumista koko osuudestaan ulkomaisessa yksikössä käsitellään kirjanpidossa luopumisina, myös seuraavia osittaisia luopumisia käsitellään luopumisina:

(a) kun osittaiseen luopumiseen liittyy määräysvallan menettäminen ulkomaisen yksikön sisältävässä tytäryrityksessä, riippumatta siitä, säilyykö yhteisöllä osittaisen luopumisen jälkeen määräysvallattoman omistajan osuus entisessä tytäryrityksessään; ja

(b) kun osuus, joka yhteisölle jää, kun se on osittain luopunut osuudesta ulkomaisen yksikön sisältävässä yhteisjärjestelyssä tai osakkuusyrityksessä, on ulkomaisen yksikön sisältävä rahoitusvaroihin kuluva erä.

(c) [poistettu]

▼M11

48B. Kun luovutaan ulkomaisen yksikön sisältävästä tytäryrityksestä, kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvät kertyneet kurssierot, jotka on kohdistettu määräysvallattomille omistajille, on kirjattava pois taseesta, mutta niitä ei saa siirtää tulosvaikutteisiksi.

48C. Kun yhteisö luopuu ulkomaisen yksikön sisältävästä tytäryrityksestä osittain, sen on siirrettävä suhteellinen osuus muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista kertyneistä kurssieroista kyseisen ulkomaisen yksikön määräysvallattomille omistajille. Muissa osittaisissa luopumisissa ulkomaisista yksiköistä yhteisön on siirrettävä tulosvaikutteiseksi vain suhteellinen osuus muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista kertyneistä kurssieroista.

48D. Osittaisella luopumisella yhteisön osuudesta ulkomaisessa yksikössä tarkoitetaan mitä tahansa yhteisön omistusosuuden vähennystä ulkomaisessa yksikössä lukuun ottamatta kappaleessa 48A tarkoitettuja vähennyksiä, joita käsitellään luopumisina.

▼M7

49. Yhteisön luopuminen tai osittainen luopuminen osuudestaan ulkomaisessa yksikössä voi toteutua kyseisen yksikön myyntinä, purkamisena, osakepääoman takaisinmaksuna tai yksikön toiminnan lopettamisena kokonaan tai osaksi. Ulkomaisen yksikön kirjanpitoarvoa pienentävä kulukirjaus, joka johtuu joko yksikön omista tappioista tai sijoittajayrityksen kirjaamasta arvonalentumisesta, ei ole osittainen luopuminen. Mitään osaa muihin laajan tuloksen eriin kirjatuista kurssivoitoista tai -tappioista ei näin ollen siirretä tulosvaikutteiseksi tällaisen kulukirjauksen yhteydessä.

▼B

KAIKKIEN KURSSIEROJEN VEROVAIKUTUKSET

50. Ulkomaan rahan määräisistä liiketoimista johtuviin voittoihin ja tappioihin sekä ulkomaisten yksiköiden tulosta ja taloudellista asemaa koskevien lukujen muuntamisesta johtuviin kurssieroihin saattaa liittyä verovaikutuksia. Näihin verovaikutuksiin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot.*

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

51. Kun kappaleissa 53 ja 55–57 viitataan ”toimintavaluuttaan”, tällä tarkoitetaan emoyrityksen toimintavaluuttaa, kun kyseessä on konserni.

▼M53

52. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tulosvaikutteisesti kirjatut kurssierot lukuun ottamatta kurssieroja, jotka johtuvat IFRS 9:n mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavista rahoitusinstrumenteista; ja

▼M5

b) muihin laajan tuloksen eriin kirjatut nettomääräiset kurssierot, joiden kertynyt määrä on esitetty omana eränään omassa pääomassa, sekä tällaisten kurssierojen kauden alun ja lopun määrien välinen täsmäytyslaskelma.

▼B

53. Silloin kun esittämisvaluutta ei ole sama kuin toimintavaluutta, on annettava tieto tästä sekä ilmoitettava toimintavaluutta ja syy, jonka vuoksi esittämisvaluuttana on käytetty eri valuuttaa.

54. Silloin kun joko raportoivan yhteisön tai jonkin merkittävän ulkomaisen yksikön toimintavaluutta on muuttunut, tästä on annettava tieto sekä ilmoitettava toimintavaluutan muutokseen johtanut syy.

55. Silloin kun yhteisö esittää tilinpäätöksensä valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta, sen on ilmoitettava tilinpäätöksen olevan IFRS-standardien mukainen vain, jos se täyttää jokaisen sovellettavissa olevan standardin ja jokaisen näitä standardeja koskevan tulkinnan kaikki vaatimukset, joihin kuuluvat myös kappaleissa 39 ja 42 esitetyt muuntamismenetelmää koskevat vaatimukset.

56. Joskus yhteisö esittää tilinpäätöksensä tai antaa muuta taloudellista informaatiota valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta, ja tämä tapahtuu siten, että kappaleen 55 mukaiset vaatimukset eivät täyty. Yhteisö saattaa esimerkiksi muuntaa vain tietyt tilinpäätöksen erät toisen valuutan määräisiksi. Tai yhteisö, jonka toimintavaluutta ei ole hyperinflatorinen, saattaa muuntaa tilinpäätöksensä toiseen valuuttaan muuntamalla kaikki erät viimeisimmän ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssiin. Tällainen muuntaminen ei ole IFRS-standardien mukaista, ja tällöin tilinpäätöksessä on esitettävä kappaleen 57 mukaiset tiedot.

57. Silloin kun yhteisö esittää tilinpäätöksensä tai antaa muuta taloudellista informaatiota valuutassa, joka ei ole sen toimintavaluutta eikä esittämisvaluutta, ja kun kappaleen 55 mukaiset vaatimukset eivät täyty, yhteisön on:

a) esitettävä selkeästi, että kyseessä on täydentävä informaatio, jotta se erottuisi IFRS-standardien mukaisesta informaatiosta;

b) ilmoitettava valuutta, jossa täydentävä informaatio esitetään; ja

c) ilmoitettava yhteisön toimintavaluutta sekä täydentävää informaatiota tuotettaessa käytetty muuntamismenetelmä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMINEN

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

▼B

58A. *Nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön* (Muutos IAS 21:een), joka julkaistiin joulukuussa 2005, aiheutti kappaleen 15A lisäämisen ja muutoksen kappaleeseen 33. Yhteisön on sovellettava kyseisiä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

59. Yhteisön on sovellettava kappaletta 47 ei-takautuvasti kaikkiin hankintoihin, jotka toteutuvat sen tilikauden alkamisen jälkeen, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Kappaleen 47 takautuva soveltaminen aikaisempiin hankintoihin on sallittua. Jos ulkomaisen yksikön hankintaa, joka on toteutunut ennen tämän standardin käyttöönottopäivää, käsitellään ei-takautuvasti, yhteisö ei saa oikaista aikaisempien vuosien tietoja, ja näin ollen se voi käsitellä kyseisestä hankinnasta johtuvaa liikearvoa ja käypään arvoon pääsemiseksi hankinnan yhteydessä tehtyjä oikaisuja yhteisön omina varoina ja velkoina, sen sijaan että se käsittelisi niitä ulkomaisen yksikön varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi joko on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa tai ne ovat ei-monetaarisia ulkomaan rahan määräisiä eriä, jotka esitetään käyttäen hankinta-ajankohdan kurssia.

60. Kaikkia muita tämän standardin soveltamisesta aiheutuvia muutoksia on käsiteltävä IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* sisältämien vaatimusten mukaisesti.

▼M5

60A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 ja 52. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M29

60B. IAS 27 (sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2008) aiheutti kappaleiden 48A–48D lisäämisen ja muutoksen kappaleeseen 49. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2008) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

60D. Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 60B. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼M32

60F. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaleita 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 ja 48A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼M33

60G. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 8 sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja kappaletta 23. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M31

60H. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 39. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼M53

60J. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 3, 4, 5, 27 ja 52 sekä poistettiin kappaleet 60C, 60E and 60I. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M54**

60K. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaletta 16. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**B**

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

61. Tämä standardi korvaa IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 1993).

62. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

a) SIC-11 *Ulkomaan rahan määräiset erät — valuutan tuntuvasta devalvoitumisesta johtuvien tappioiden aktivoiminen*;

b) SIC-19 *Tilinpäätösvaluutta —tilinpäätöserien arvostaminen ja tilinpäätöksen esittäminen IAS 21:n ja IAS 29:n mukaan*; ja

c) SIC-30 *Tilinpäätösvaluutta — muuntaminen arvostusvaluutasta esittämisvaluuttaan.*

▼M1

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD* IAS 23

Vieraan pääoman menot

PÄÄPERIAATE

1 Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, muodostavat osan kyseisen hyödykkeen hankintamenosta. Muut vieraan pääoman menot kirjataan kuluksi.

SOVELTAMISALA

2 Yhteisön on sovellettava tätä standardia vieraan pääoman menojen kirjanpitokäsittelyyn.

3 Standardissa ei käsitellä oman pääoman todellisia eikä laskennallisia menoja, ei myöskään kun menot liittyvät sellaiseen etuoikeutettuun pääomaan, jota ei luokitella vieraaksi pääomaksi.

▼M45

4 Yhteisön ei tarvitse soveltaa standardia seuraavien omaisuuserien hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuviin vieraan pääoman menoihin:

(a) ehdot täyttävä omaisuuserä, joka arvostetaan käypään arvoon, esim. IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan kuuluva biologinen hyödyke;

▼M1

(b) vaihto-omaisuus, joka teollisesti valmistetaan tai muutoin tuotetaan suurina määrinä toistuvasti.

MÄÄRITELMÄT

5 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vieraan pääoman menot ovat korkomenoja ja muita menoja, joita yhteisölle syntyy varojen lainaksi ottamisen yhteydessä.

Ehdot täyttävä hyödyke on sellainen hyödyke, jonka saattaminen valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten vaatii välttämättä huomattavan pitkän ajan.

▼M54

6 Vieraan pääoman menoihin voivat sisältyä:

▼M53

(a) korkomenot, jotka lasketaan käyttäen IFRS 9:ssä kuvattua efektiivisen koron menetelmää;

▼M8

(b) [poistettu]

(c) [poistettu]

▼M54

(d) IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti kirjatut vuokrasopimusvelkojen korot; sekä

▼M8

(e) ulkomaan rahan määräisistä lainoista aiheutuvat kurssierot siltä osin, kuin niiden katsotaan olevan korkomenojen oikaisuja.

▼M45

7 Mitkä tahansa seuraavat voivat olosuhteista riippuen olla ehdot täyttäviä omaisuuseriä:

▼M1

(a) vaihto-omaisuus

(b) tuotantolaitokset

▼M1

(c) voimalaitokset

(d) aineettomat hyödykkeet

▼M45

(e) sijoituskiinteistöt

(f) tuottavat kasvit.

▼M1

Rahoitusvarat ja lyhyessä ajassa teollisesti valmistettava tai muutoin tuotettava vaihto-omaisuus eivät ole ehdot täyttäviä hyödykkeitä. Ehdot täyttäviä hyödykkeitä eivät myöskään ole hyödykkeet, jotka jo hankittaessa ovat valmiita niille aiottuun käyttötarkoitukseen tai myytäväksi.

KIRJAAMINEN

8 Yhteisön on aktivoitava ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuvat vieraan pääoman menot osana kyseisen hyödykkeen hankintamenoa. Yhteisön on kirjattava muut vieraan pääoman menot kuluksi sillä kaudella, jonka aikana ne syntyvät.

9 Vieraan pääoman menot, jotka välittömästi johtuvat ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta, sisältyvät kyseisen hyödykkeen hankintamenoon. Tällaiset vieraan pääoman menot aktivoidaan osana hyödykkeen hankintamenoa silloin, kun on todennäköistä, että ne tuottavat yhteisölle vastaista taloudellista hyötyä, ja kun menot ovat määritettävissä luotettavasti. Kun yhteisö soveltaa IAS 29:ää *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*, se kirjaa vieraan pääoman menoista kuluksi asianomaisen ajanjakson inflaatiota vastaavan osuuden kyseisen standardin kappaleen 21 mukaisesti.

Aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot

10 Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta välittömästi johtuvat vieraan pääoman menot ovat sellaisia vieraan pääoman menoja, jotka olisi vältetty, jos ehdot täyttävästä hyödykkeestä aiheutuneet menot eivät olisi toteutuneet. Silloin kun yhteisö ottaa varoja lainaksi nimenomaisesti tietyn ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten, kyseiseen ehdot täyttävään hyödykkeeseen välittömästi liittyvät vieraan pääoman menot voivat olla helposti tunnistettavissa.

11 Voi olla vaikeaa tunnistaa välitön yhteys tiettyjen lainojen ja ehdot täyttävän hyödykkeen välillä sekä määrittää lainat, jotka muutoin olisi voitu välttää. Tällainen vaikeus ilmenee esimerkiksi silloin, kun yhteisön rahoitustoimintaa koordinoidaan keskitetysti. Vaikeuksia syntyy myös, kun konserni käyttää varojen lainaamiseen useita korkotasoltaan erilaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja ja lainaa näin saamiaan varoja erilaisilla perusteilla toisille konserniin kuuluville yhteisöille. Asia mutkistuu myös silloin, kun käytetään ulkomaan rahan määräisiä tai ulkomaanrahaan sidottuja lainoja, kun konserni toimii korkean inflaation maissa, ja kun valuuttakurssit vaihtelevat. Ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimisesta välittömästi johtuvien vieraan pääoman menojen määrittäminen on tämän vuoksi vaikeaa ja siinä vaaditaan harkintaa.

12 Silloin kuin yhteisö ottaa varoja lainaksi nimenomaan jonkin ehdot täyttävän hyödykkeen hankkimista varten, sen on määritettävä aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot siten, että ne ovat kyseisestä lainasta johtuvat kauden aikana toteutuneet vieraan pääoman menot vähennettyinä mahdollisilla kyseisten lainaksi otettujen varojen tilapäisestä sijoittamisesta johtuvilla sijoitustuotoilla.

▼M1

13 Ehdot täyttävän hyödykkeen rahoitusta koskevat järjestelyt voivat johtaa siihen, että yhteisö saa lainaksi otettuja varoja ja sille syntyy niihin liittyviä vieraan pääoman menoja jo ennen kuin varat käytetään kokonaan tai osaksi ehdot täyttävää hyödykettä koskeviin menoihin. Tällaisissa tilanteissa varat usein sijoitetaan tilapäisesti siihen asti, kunnes ne käytetään ehdot täyttävään hyödykkeeseen. Kaudella aktivoitavissa olevia vieraan pääoman menoja määritettäessä tällaisista varoista mahdollisesti saadut sijoitustuotot vähennetään syntyneistä vieraan pääoman menoista.

▼M67

14 Siltä osin kuin yhteisön yleisesti lainaksi ottamia varoja käytetään jonkin ehdot täyttävän omaisuuserän hankkimiseen, yhteisön on määritettävä aktivoitavissa olevat vieraan pääoman menot siten, että kyseisestä omaisuuserästä aiheutuneet menot kerrotaan rahoitusmenokertoimella. Rahoitusmenokertoimena on käytettävä niiden vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa, jotka johtuvat kaikista yhteisöllä kauden aikana olevista lainoista. Yhteisön on kuitenkin jätettävä tämän laskelman ulkopuolelle sellaisista lainoista johtuvat vieraan pääoman menot, jotka on otettu nimenomaisesti jonkin ehdot täyttävän omaisuuserän hankkimista varten, kunnes olennaisilta osin kaikki kyseisen omaisuuserän valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttöä tai myyntiä varten tarvittavat toimenpiteet on saatettu loppuun. Yhteisön kauden aikana aktivoimien vieraan pääoman menojen määrä ei saa ylittää sille kyseisellä kaudella syntyneiden vieraan pääoman menojen määrää.

▼M1

15 Joissakin tapauksissa on perusteltua ottaa huomioon kaikki emoyrityksen ja sen tytäryritysten lainat laskettaessa vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa; toisissa tapauksissa on perusteltua, että kukin tytäryritys käyttää omista lainoistaan johtuvien vieraan pääoman menojen painotettua keskiarvoa.

Ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän

16 Silloin kun ehdot täyttävän hyödykkeen kirjanpitoarvo tai odotettu lopullinen hankintameno ylittää hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän tai hyödykkeen nettorealisointiarvon, kirjanpitoarvoa alennetaan tai se kirjataan kokonaan kuluksi muiden standardien sisältämien vaatimusten mukaisesti. Tietyissä tilanteissa kirjanpitoarvon alennus tai kuluksikirjaus peruutetaan kyseisten standardien mukaisesti.

Aktivoimisen aloittaminen

17 Yhteisön on aktivoitava pääoman menot osana ehdot täyttävän hyödykkeen hankintamenoa aloituspäivästä lukien. Aktivoimisen aloituspäivä on se päivä, jona yhteisö täyttää ensimmäistä kertaa kaikki seuraavat ehdot:

(a) sille syntyy hyödykkeestä menoja;

(b) sille syntyy vieraan pääoman menoja; ja

(c) se suorittaa toimenpiteitä, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten.

▼M1

18 Ehdot täyttävästä hyödykkeestä johtuviin menoihin luetaan vain sellaiset menot, joista on aiheutunut maksusuorituksia tai muiden varojen siirtoja tai joista on syntynyt korollisia velkoja. Menoista vähennetään mahdolliset hyödykkeeseen liittyvät työn edistymiseen perustuen saadut maksusuoritukset ja saadut avustukset (katso IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*). Hyödykkeen keskimääräinen kirjanpitoarvo kauden aikana aiemmin aktivoidut vieraan pääoman menot mukaan lukien on normaalisti kohtuullinen likiarvo niille menoille, jotka kerrotaan rahoitusmenokertoimella kyseisellä kaudella.

19 Toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, käsittävät muutakin kuin hyödykkeen fyysisen valmistamisen. Niihin kuuluu ennen fyysisen valmistamisen aloittamista tapahtuva tekninen ja hallinnollinen työ, kuten lupien saamiseen liittyvät toimenpiteet ennen fyysisen toteuttamisen aloittamista. Tällaisiin toimenpiteisiin ei kuitenkaan lueta hyödykkeen hallussapitoa, kun ei ole käynnissä hyödykkeen tilaa muuttavaa valmistusta tai kehittämistä. Esimerkiksi vieraan pääoman menot, jotka syntyvät maa-alueen parannustöistä, aktivoidaan sillä kaudella, jonka aikana parantamiseen liittyviä toimenpiteitä suoritetaan. Kuitenkaan ne vieraan pääoman menot, jotka syntyvät, kun rakentamista varten hankittua maa-aluetta pidetään hallussa ilman mitään siihen liittyvää kehittämistoimintaa, eivät ole aktivoitavissa.

Aktivoimisen keskeyttäminen

20 Yhteisön on keskeytettävä vieraan pääoman menojen aktivoiminen, jos yhteisö keskeyttää ehdot täyttävän hyödykkeen aktiivisen kehittämisen pitkähköksi aikaa.

21 Yhteisölle voi syntyä vieraan pääoman menoja pitkähkönä ajanjaksona, jonka aikana toimenpiteet, jotka tarvitaan hyödykkeen valmiiksi saattamiseksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, ovat keskeytyksissä. Tällaiset menot ovat keskeneräisten hyödykkeiden hallussapidosta syntyviä menoja, eivätkä ne ole aktivoitavissa. Yhteisö ei kuitenkaan yleensä keskeytä vieraan pääoman menojen aktivoimista ajanjaksona, jona suoritetaan merkittävää teknistä ja hallinnollista työtä. Yhteisö ei myöskään keskeytä vieraan pääoman menojen aktivoimista silloin, kun tilapäinen viive on tarpeellinen osa prosessia, jonka avulla hyödyke saatetaan valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten. Aktivoimista jatketaan esimerkiksi sellaisena pitkähkönä ajanjaksona, jona korkea vedenpinta viivyttää sillan rakentamista, mikäli tällainen vedenkorkeus on rakentamisen aikana tavanomainen kyseisellä maantieteellisellä alueella.

Aktivoimisen lopettaminen

22 Yhteisön on lopetettava vieraan pääoman menojen aktivoiminen, kun toimenpiteet, jotka tarvitaan ehdot täyttävän hyödykkeen saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, on suoritettu loppuun olennaisilta osin.

23 Hyödyke on normaalisti valmis sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten silloin, kun hyödykkeen fyysinen valmistaminen on loppuun suoritettu, vaikka rutiininomainen hallinnollinen työ saattaakin jatkua edelleen. Jos tekemättä on vain vähäisiä muutoksia, kuten esimerkiksi kiinteistön viimeistely ostajan tai käyttäjän erityisohjeiden mukaisesti, tämä viittaa siihen, että toimenpiteet on suoritettu loppuun olennaisilta osin.

▼M1

24 Silloin kun yhteisö saattaa ehdot täyttävän hyödykkeen valmistamisen loppuun osissa ja kutakin osaa voidaan käyttää valmistustyön yhä jatkuessa muissa osissa, yhteisön on lopetettava vieraan pääoman menojen aktivoiminen saatettuaan olennaisilta osin loppuun toimenpiteet, jotka tarvitaan kyseisen osan saattamiseksi valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten.

25 Toimitilakokonaisuus, joka koostuu useammasta rakennuksesta, joista kutakin voidaan käyttää erillisenä, on esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka kutakin osaa voidaan käyttää valmistustyön yhä jatkuessa muissa osissa. Esimerkki ehdot täyttävästä hyödykkeestä, jonka on oltava kokonaan valmis ennen kuin mitään osaa voidaan käyttää, on teollisuuslaitos, joka käsittää useita peräkkäisiä tehtaan eri osissa samalla alueella tapahtuvia prosesseja, esimerkiksi terästehdas.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kaudella aktivoitujen vieraan pääoman menojen määrä; ja

(b) rahoitusmenokerroin, jota on käytetty aktivoitavissa olevien vieraan pääoman menojen määrittämiseen.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

27 Silloin kun tämän standardin soveltamisessa on kysymys tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksesta, yhteisön on sovellettava standardia niihin ehdot täyttäviin hyödykkeisiin liittyviin vieraan pääoman menoihin, joita koskeva aktivoimisen aloittamispäivä on voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

28 Yhteisö voi kuitenkin valita minkä tahansa voimaantulopäivää edeltävän päivän ja soveltaa standardia niihin ehdot täyttäviin hyödykkeisiin liittyviin vieraan pääoman menoihin, joita koskeva aktivoimisen aloittamispäivä on kyseisenä päivänä tai sen jälkeen.

▼M67

28A Joulukuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2015–2017* muutettiin kappaletta 14. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia vieraan pääoman menoihin, jotka syntyvät sen tilikauden alussa, jolla yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran, tai sen jälkeen.

▼M1

VOIMAANTULO

29 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Jos yhteisö soveltaa standardia aikaisemmasta päivästä kuin 1.1.2009 lukien, tästä on annettava tieto.

▼M8

29A Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M53

29B Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M54**

29C Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M67**

29D Joulukuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2015–2017* muutettiin kappaletta 14 ja lisättiin kappale 28A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼**M1**

IAS 23:N (UUDISTETTU 1993) KUMOAMINEN

30 Tämä standardi korvaa vuonna 1993 uudistetun IAS 23:n *Vieraan pääoman menot*.

▼M26

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 24

Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön tilinpäätös sisältää tarvittavat tiedot huomion kiinnittämiseksi mahdollisuuteen, että lähipiiriin kuuluvien osapuolten olemassaolo sekä liiketoimet ja avoimet saldot lähipiiriin kuuluvien kanssa, sitoumukset mukaan lukien, ovat saattaneet vaikuttaa yhteisön taloudelliseen asemaan ja voittoon tai tappioon.

SOVELTAMISALA

2 **Tätä standardia on sovellettava:**

(a) lähipiirisuhteiden ja lähipiiriliiketoimien tunnistamiseen;

(b) yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisten avointen saldojen, sitoumukset mukaan lukien, tunnistamiseen;

(c) niiden olosuhteiden tunnistamiseen, joissa kohdissa (a) ja (b) tarkoitetuista eristä on esitettävä tietoja tilinpäätöksessä; ja

(d) sen ratkaisemiseen, mitä tietoja kyseisistä eristä on esitettävä.

▼M32

3 Tämä standardi edellyttää, että lähipiirisuhteet ja -liiketoimet ja avoimet saldot lähipiiriin kuuluvien kanssa, sitoumukset mukaan lukien on esitettävä emoyrityksen tai sijoituskohteessa yhteisen määräysvallan tai huomattavan vaikutusvallan omaavan sijoittajan konsernitilinpäätöksessä ja erillistilinpäätöksessä, jotka esitetään IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* tai IAS 27:n *Erillistilinpäätös* mukaisesti. Tätä standardia sovelletaan myös yhteisöjen omiin tilinpäätöksiin.

▼M38

4 Lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot toisten konserniyritysten kanssa esitetään yhteisön tilinpäätöksessä. Konsernin sisäiset lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa lukuun ottamatta sijoitusyhteisön ja sen käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien tytäryritysten välisiä liiketoimia ja saldoja.

▼M26

LÄHIPIIRIÄ KOSKEVIEN TIETOJEN TARKOITUS

5 Lähipiirisuhteet ovat tavanomainen piirre kaupassa ja muussa liiketoiminnassa. Usein yhteisöt esimerkiksi toteuttavat osia toiminnoistaan tytär-, yhteis- tai osakkuusyritysten kautta. Tällaisissa olosuhteissa yhteisö pystyy vaikuttamaan sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteisiin, koska sillä on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta.

6 Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon ja sen taloudelliseen asemaan. Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet saattavat toteuttaa sellaisia liiketoimia, joita toistensa lähipiiriin kuulumattomat eivät toteuttaisi. Esimerkiksi yhteisö, joka myy tuotteita emoyritykselleen hankintamenoa vastaavaan hintaan, ei ehkä myisi samoilla ehdoilla toiselle asiakkaalle. Toistensa lähipiiriin kuuluvien väliset liiketoimet eivät mahdollisesti myöskään toteudu saman määräisinä kuin toistensa lähipiiriin kuulumattomien väliset liiketoimet.

▼M26

7 Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon ja sen taloudelliseen asemaan, vaikka lähipiiriliiketoimia ei tapahtuisi. Pelkästään suhteen olemassaolo saattaa riittää vaikuttamaan yhteisön liiketoimiin muiden osapuolten kanssa. Esimerkiksi tytäryritys saattaa lopettaa suhteet liikekumppaninsa kanssa silloin, kun sen on hankkinut sellainen emoyritys, jonka toinen tytäryritys toimii samalla toimialalla kuin aikaisempi liikekumppani. Vaihtoehtoisesti toinen osapuoli voi pidättyä toiminnasta toisen osapuolen huomattavan vaikutusvallan vuoksi – esimerkiksi emoyritys voi kehottaa tytäryritystään olemaan harjoittamatta tutkimus- ja kehittämistoimintaa.

8 Näistä syistä johtuen yhteisön lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutuneiden liiketoimien, niiden kanssa avoinna olevien saldojen, sitoumukset mukaan lukien, ja niiden kanssa olevien suhteiden tunteminen voi vaikuttaa arvioihin, joita tilinpäätöksen käyttäjät tekevät yhteisön toiminnasta, kuten arvioihin yhteisöä koskevista riskeistä ja mahdollisuuksista.

MÄÄRITELMÄT

▼M43

9 **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Lähipiiriin kuuluva osapuoli **on henkilö tai yhteisö, joka kuuluu tilinpäätöstään laativan yhteisön (josta tässä standardissa käytetään nimitystä ”raportoiva yhteisö”) lähipiiriin.**

▼M26

(a) Henkilö tai kyseisen henkilön läheinen perheenjäsen kuuluu raportoivan yhteisön lähipiiriin, jos:

(i) kyseisellä henkilöllä on raportoivassa yhteisössä määräysvalta tai yhteinen määräysvalta;

(ii) kyseisellä henkilöllä on raportoivassa yhteisössä huomattava vaikutusvalta; tai

(iii) kyseinen henkilö on raportoivan yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluva avainhenkilö.

▼M43

(b) Yhteisö kuuluu raportoivan yhteisön lähipiiriin, jos yksikin seuraavista olosuhteista vallitsee:

▼M26

(i) Yhteisö ja raportoiva yhteisö kuuluvat samaan konserniin (mikä tarkoittaa, että kukin emoyritys, tytäryritys ja sisaryritys kuuluu toistensa lähipiiriin).

(ii) Toinen yhteisö on toisen yhteisön osakkuusyritys tai yhteisyritys (taikka toisen yhteisön kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön osakkuusyritys tai yhteisyritys).

(iii) Molemmat yhteisöt ovat saman kolmannen osapuolen yhteisyrityksiä.

(iv) Toinen yhteisö on kolmannen yhteisön yhteisyritys, ja toinen yhteisö on kyseisen kolmannen yhteisön osakkuusyritys.

(v) Yhteisö on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely joko raportoivan yhteisön tai sen lähipiiriin kuuluvan yhteisön henkilöstöä varten. Jos raportoiva yhteisö itse on tällainen järjestely, myös järjestelystä vastuulliset työnantajat kuuluvat raportoivan yhteisön lähipiiriin.

▼M26

(vi) Yhteisö on kohdassa (a) tarkoitetun henkilön määräysvallassa tai yhteisessä määräysvallassa.

(vii) Kohdassa (a)(i) tarkoitetulla henkilöllä on yhteisössä huomattava vaikutusvalta tai hän on yhteisön (tai sen emoyrityksen) johtoon kuuluva avainhenkilö.

▼M43

(viii) yhteisö tai mikä tahansa sen kanssa samaan konserniin kuuluva yritys tuottaa raportoivalle yhteisölle palveluja, jotka koskevat johtoon kuuluvien avainhenkilöiden tehtäviä.

▼M26

Lähipiiriliiketoimi **on voimavarojen, palvelujen tai velvoitteiden siirto raportoivan yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvan osapuolen välillä riippumatta siitä, tapahtuuko veloitusta vai ei.**

Henkilön läheisiä perheenjäseniä **ovat ne perheenjäsenet, joiden voidaan odottaa vaikuttavan kyseiseen henkilöön tai joihin kyseisen henkilön voidaan odottaa vaikuttavan yhteisön kanssa toimittaessa, ja heihin kuuluvat:**

(a) henkilön lapset ja aviopuoliso tai elämänkumppani;

(b) henkilön aviopuolison tai elämänkumppanin lapset; ja

(c) henkilön taikka hänen aviopuolisonsa tai elämänkumppaninsa huollettavat.

Kompensaatio **sisältää kaikki työsuhde-etuudet (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), mukaan lukien ne työsuhde-etuudet, joita koskee IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*. Työsuhde-etuuksia ovat yhteisölle suoritetusta työstä eri muodoissa saatavat vastikkeet, jotka yhteisö tai sen puolesta toimiva on maksanut, tulee maksamaan tai järjestää. Se sisältää myös vastikkeet, jotka on maksettu yhteisöä koskien sen emoyrityksen puolesta. Kompensaatiota ovat:**

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet, kuten palkat ja sosiaaliturvasta johtuvat maksut, palkallinen vuosiloma ja sairausloma, voitto-osuudet ja bonukset (jos ne maksetaan 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä) sekä ei-monetaariset etuudet (kuten terveydenhoito, asunnot, autot ja ilmaiset taikka edulliset tavarat tai palvelut) nykyisille työntekijöille;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet, kuten eläkkeet, muut eläketurvaan liittyvät etuudet, työsuhteen päättymisen jälkeinen henkivakuutus ja työsuhteen päättymisen jälkeinen terveydenhoito;

(c) muut pitkäaikaiset työsuhde-etuudet, mukaan lukien pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat lomat tai sapattivapaat, merkkipäiväetuudet tai muut pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvat etuudet, pitkäaikaiset työkyvyttömyysetuudet sekä sellaiset voitto-osuudet, bonukset ja myöhemmin maksettavat korvaukset, joita ei makseta kokonaisuudessaan 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritetut etuudet; ja

(e) osakeperusteiset maksut.

▼M32

_____

▼M26

Johtoon kuuluvat avainhenkilöt **ovat henkilöitä, joilla on yhteisön toiminnan suunnittelua, johtamista ja valvontaa koskevat välittömät tai välilliset valtuudet ja vastuu, mukaan lukien yhteisön hallituksen jäsenet (toimivaan johtoon kuuluvat ja muut).**

▼M32

_____

▼M26

Julkinen valta **tarkoittaa julkishallintoa, sen eri yksikköjä ja muita vastaavia elimiä, jotka voivat olla paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä.**

Julkiseen valtaan sidoksissa oleva yhteisö **on yhteisö, jossa julkisella vallalla on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta.**

▼M32

Termit ”määräysvalta”, ”yhteinen määräysvalta” ja ”huomattava vaikutusvalta” määritellään IFRS 10:ssä, IFRS 11:ssä *Yhteisjärjestelyt* sekä IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin*, ja niitä käytetään tässä standardissa kyseisessä IFRS-standardeissa annetussa merkityksessä.

▼M26

10 Kutakin mahdollista lähipiirisuhdetta tarkasteltaessa huomio kohdistetaan suhteen tosiasialliseen sisältöön eikä ainoastaan sen oikeudelliseen muotoon.

11 Tätä standardia sovellettaessa seuraavat eivät ole lähipiiriin kuuluvia osapuolia:

(a) kaksi yhteisöä pelkästään sillä perusteella, että niillä on yhteinen hallituksen jäsen tai muu johtoon kuuluva avainhenkilö tai toisen yhteisön johtoon kuuluvalla avainhenkilöllä on huomattava vaikutusvalta toisessa yhteisössä.

(b) kaksi yhteisyrityksen osapuolta pelkästään sen vuoksi, että ne käyttävät yhteistä määräysvaltaa yhteisyrityksessä.

(c) (i) rahoittajat,

(ii) ammattijärjestöt,

(iii) julkisten palvelujen tuottajat, ja

(iv) julkisen vallan, jolla ei ole raportoivassa yhteisössä määräysvaltaa, yhteistä määräysvaltaa eikä huomattavaa vaikutusvaltaa, osastot ja yksiköt,

pelkästään sen tavanomaisen kanssakäymisen nojalla, joka niillä on yhteisön kanssa (vaikka ne saattavatkin vaikuttaa yhteisön toimintavapauteen tai osallistua sen päätöksentekoprosessiin).

(d) asiakas, tavarantoimittaja, franchising-kumppani, jakelija tai asiamies, jonka kanssa yhteisöllä on merkittävä määrä liiketoimintaa, pelkästään tästä johtuvan taloudellisen riippuvuuden nojalla.

12 Lähipiiriin kuuluvan osapuolen määritelmässä osakkuusyritys käsittää kyseisen osakkuusyrityksen tytäryritykset ja yhteisyritys kyseisen yhteisyrityksen tytäryritykset. Sen vuoksi esimerkiksi osakkuusyrityksen tytäryritys ja sijoittajayritys, jolla on osakkuusyrityksessä huomattava vaikutusvalta, kuuluvat toistensa lähipiiriin.

▼M26

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Kaikki yhteisöt

13 **Emoyrityksen ja sen tytäryritysten väliset suhteet on esitettävä riippumatta siitä, onko niiden välillä ollut liiketoimia. Yhteisön on ilmoitettava emoyrityksensä nimi sekä koko konsernin emoyrityksen nimi, jos se ei ole sama kuin emoyritys. Jos emoyritys ja koko konsernin emoyritys eivät kumpikaan laadi yleisesti saatavissa olevaa konsernitilinpäätöstä, on ilmoitettava myös sen seuraavan konsernitason emoyrityksen nimi, joka laatii tällaisen konsernitilinpäätöksen.**

14 Jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista muodostaa käsitys lähipiirisuhteiden vaikutuksista yhteisöön, on asianmukaista esittää lähipiirisuhteet tilinpäätöksessä silloin, kun on olemassa määräysvalta, riippumatta siitä, onko toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä ollut liiketoimia.

▼M32

15 Vaatimus emoyrityksen ja sen tytäryrityksen välisten lähipiirisuhteiden esittämisestä tulee niiden tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten lisäksi, jotka sisältyvät IAS 27:ään ja IFRS 12:een *Tilinpäätöksessä esitettävä tiedot osuuksista muissa yhteisöissä*.

▼M26

16 Kappaleessa 13 viitataan seuraavan konsernitason emoyritykseen. Tämä on ensimmäinen välittömän emoyrityksen yläpuolella konsernissa oleva emoyritys, joka laatii yleisesti saatavissa olevan konsernitilinpäätöksen.

17 **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään johtoon kuuluvien avainhenkilöiden saaman kompensaation yhteismäärä sekä kuhunkin seuraavaan ryhmään kuuluva määrä:**

(a) lyhytaikaiset työsuhde-etuudet;

(b) työsuhteen päättymisen jälkeiset etuudet;

(c) muut pitkäaikaiset etuudet;

(d) irtisanomisen yhteydessä suoritetut etuudet; ja

(e) osakeperusteiset maksut.

▼M43

17A Jos yhteisö vastaanottaa toiselta yhteisöltä (”johtamispalveluja tuottava yhteisö”) palveluja, jotka koskevat johtoon kuuluvien avainhenkilöiden tehtäviä, yhteisön ei tarvitse soveltaa kappaleeseen 17 sisältyviä vaatimuksia kompensaatioon, jonka johtamispalveluja tuottava yhteisö on maksanut tai velvollinen maksamaan työntekijöilleen tai hallituksensa jäsenille.

▼M26

18 **Jos yhteisöllä on ollut lähipiiriliiketoimia tilinpäätöksen kattamilla kausilla, sen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot lähipiirisuhteen luonteesta sekä annettava tarvittavat tiedot kyseisistä liiketoimista ja avoimista saldoista, sitoumukset mukaan lukien, jotta käyttäjät saavat käsityksen suhteen mahdollisesta vaikutuksesta tilinpäätökseen. Nämä tiedot on esitettävä kappaleessa 17 vaadittavien tietojen lisäksi. Vähintäänkin on esitettävä:**

(a) liiketoimien rahamäärä;

(b) avointen saldojen rahamäärät, sitoumukset mukaan lukien, sekä:

(i) niiden ehdot, kuten onko niistä annettu vakuus, sekä niiden maksuksi suoritettavan vastikkeen luonne; ja

(ii) yksityiskohtaiset tiedot annetuista tai saaduista takauksista;

▼M26

(c) avoimiin saldoihin liittyvät epävarmoja saamisia koskevat varaukset; ja

(d) kaudella tehdyt kulukirjaukset menetetyistä tai epävarmoista lähipiirisaamisista.

▼M43

18A Tilinpäätöksessä on esitettävä yhteisölle aiheutuneet rahamäärät erillisen johtamispalveluja tuottavan yhteisön tuottamista palveluista, jotka koskevat johtoon kuuluvien avainhenkilöiden tehtäviä.

▼M32

19 **Kappaleessa 18 vaadittavat tiedot on esitettävä erikseen jokaisesta seuraavasta ryhmästä:**

(a) emoyritys;

(b) yhteisöt, joilla on yhteisössä yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta;

(c) tytäryritykset;

▼M26

(d) osakkuusyritykset;

(e) yhteisyritykset, joissa yhteisö on osapuolena;

(f) yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluvat avainhenkilöt; ja

(g) muut lähipiiriin kuuluvat osapuolet.

20 Kappaleessa 19 vaadittava lähipiirivelkojen ja -saamisten ryhmäkohtainen erittely laajentaa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* sisältämiä vaatimuksia joko taseessa tai liitetiedoissa esitettävistä tiedoista. Ryhmiä on laajennettu niin, että lähipiirisaldoja koskeva erittely on kattavampi, ja niitä sovelletaan myös lähipiiriliiketoimiin.

21 Seuraavat ovat esimerkkejä liiketoimista, jotka esitetään, jos ne ovat toteutuneet lähipiiriin kuuluvan osapuolen kanssa:

(a) tavaroiden (valmiiden tai keskeneräisten) ostot tai myynnit;

(b) kiinteistöjen tai muiden omaisuuserien ostot ja myynnit;

(c) palvelujen tuottaminen tai vastaanottaminen;

(d) vuokrasopimukset;

(e) tutkimus ja kehittäminen;

(f) lisenssisopimusten perusteella tapahtuvat siirrot;

(g) rahoitusjärjestelyjen perusteella tapahtuvat siirrot (mukaan lukien lainat ja oman pääoman sijoitukset rahana tai apporttina);

(h) takauksien tai muiden vakuuksien antaminen;

(i) sitoumukset toimia jollakin tavalla, jos tietty tapahtuma toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa, mukaan lukien myöhemmin toimeenpantavat sopimukset (*) (tilinpäätökseen merkityt ja merkitsemättömät); ja

(*) Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset määritellään IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* sopimuksiksi, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole toteuttanut lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa.

▼M26

(j) velkojen suorittaminen, joka tapahtuu yhteisön puolesta tai jonka yhteisö tekee kyseisen lähipiiriin kuuluvan osapuolen puolesta.

▼M31

22 Emo- tai tytäryrityksen osallistuminen etuuspohjaiseen järjestelyyn, jossa riskit jaetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kesken, on toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välinen liiketoimi (ks. IAS 19:n (muutettu 2011) kappale 42).

▼M26

23 Lähipiiriliiketoimissa toteutuneiden ehtojen ilmoitetaan vastaavan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa noudatettavia ehtoja vain, jos tällaiset ehdot pystytään näyttämään toteen.

24 **Samankaltaiset erät voidaan esittää yhdistettyinä, paitsi jos erillinen esittäminen on tarpeen käsityksen saamiseksi vaikutuksista, joita lähipiiriliiketoimilla on yhteisön tilinpäätökseen.**

Julkiseen valtaan sidoksissa olevat yhteisöt

▼M32

25 Raportoivan yhteisön ei tarvitse esittää kappaleessa 18 tarkoitettuja tietoja siltä osin kuin kyseessä ovat lähipiiriliiketoimet ja avoimet saldot, sitoumukset mukaan lukien, seuraavien tahojen kanssa:

(a) julkisen vallan taho, jolla on raportoivassa yhteisössä määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta; ja

(b) jokin muu yhteisö, joka on lähipiiriin kuuluva osapuoli sen vuoksi, että samalla julkisen vallan taholla on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta sekä raportoivassa yhteisössä että kyseisessä muussa yhteisössä.

▼M26

26 **Jos raportoiva yhteisö soveltaa kappaleessa 25 tarkoitettua helpotusta, sen on esitettävä kappaleessa 25 tarkoitetuista liiketoimista ja niihin liittyvistä avoimista saldoista seuraavat tiedot:**

(a) julkisen vallan tahon nimi sekä sillä raportoivan yhteisön kanssa olevan suhteen luonne (ts. määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta);

(b) seuraavat tiedot riittävän yksityiskohtaisesti, jotta yhteisön tilinpäätöksen lukijoiden on mahdollista saada käsitys lähipiiriliiketoimien vaikutuksesta yhteisön tilinpäätökseen:

(i) jokaisen yksittäin tarkasteltuna merkittävän liiketoimen luonne ja rahamäärä; sekä

(ii) muista liiketoimista, jotka ovat merkittäviä yhdessä mutta eivät yksittäin tarkasteltuina, laadullinen tai määrällinen tieto niiden laajuudesta; liiketoimien tyyppeihin kuuluvat kappaleessa 21 luetellut.

27 Kun raportoiva yhteisö käyttää harkintaa sen ratkaisemiseksi, kuinka yksityiskohtaisella tasolla kappaleessa 26(b) vaaditut tiedot esitetään, sen on otettava huomioon lähipiirisuhteen läheisyys ja muut tekijät, jotka ovat relevantteja määritettäessä liiketoimen merkittävyyden tasoa, kuten onko liiketoimi:

(a) suuruudeltaan merkittävä;

(b) toteutettu markkinoilla noudatettavista ehdoista poikkeavin ehdoin;

▼M26

(c) päivittäiseen liiketoimintaan kuulumaton, kuten liiketoimintojen osto ja myynti;

(d) ilmoitettu sääntely- tai valvontaviranomaisille;

(e) raportoitu ylemmälle johdolle;

(f) osakkeenomistajien hyväksymistä edellyttävä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

28 Yhteisön on sovellettava tätä standardia takautuvasti 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Joko koko standardin tai kappaleissa 25–27 tarkoitetun julkiseen valtaan sidoksissa olevia yhteisöjä koskevan osittaisen helpotuksen aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa joko koko standardia tai kyseistä osittaista helpotusta ennen 1.1.2011 alkavaa tilikautta, tästä on annettava tieto.

▼M32

28A Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10, IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* ja IFRS 12 muutettiin kappaleita 3, 9, 11(b), 15, 19(b) ja (e) sekä 25. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä, IFRS 11:tä ja IFRS 12:ta.

▼M38

28B Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 4 ja 9. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisö*t sisältyviä muutoksia.

▼M43

28C Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaletta 9 ja lisättiin kappaleet 17A ja 18A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M26

IAS 24:N (2003) KUMOAMINEN

29 Tämä standardi korvaa IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* (uudistettu 2003).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 26

Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi

SOVELTAMISALA

1. Tätä standardia on sovellettava eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöksiin, kun sellaisia laaditaan.

2. Eläke-etuusjärjestelyjä kutsutaan toisinaan useilla eri nimillä, kuten esimerkiksi ”eläkejärjestelmät”, ”työssäolon jälkeiset järjestelyt” tai ”eläke-etuusjärjestelmät”. Tässä standardissa eläke-etuusjärjestelyä pidetään raportoivana yhteisönä, joka on erillään järjestelyyn osallistuvien henkilöiden työnantajista. Kaikki muut standardit koskevat eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöstä siltä osin kuin tämä standardi ei korvaa niitä.

3. Tässä standardissa käsitellään järjestelyn kirjanpitoa ja sen raportointia kaikille järjestelyyn osallistuville yhtenä ryhmänä. Siinä ei käsitellä yksittäisille osallistujille annettavia tietoja heidän oikeuksistaan eläke-etuuksiin.

4. IAS 19 *Työsuhde-etuudet* käsittelee eläke-etuuksista johtuvien menojen määrittämistä sellaisten työnantajien tilinpäätöksissä, joilla on kyseisiä järjestelyjä. Näin ollen tämä standardi täydentää IAS 19:ää.

5. Eläke-etuusjärjestelyt voivat olla maksupohjaisia tai etuuspohjaisia. Monet niistä edellyttävät, että perustetaan erillinen rahasto, jolla on oma oikeudellinen identiteetti tai ei ole sitä, jolla on asiamiehiä tai ei ole niitä, johon suoritetaan maksuja ja josta eläke-etuuksia suoritetaan. Tätä standardia sovelletaan riippumatta siitä, onko tällainen rahasto perustettu ja siitä, onko asiamiehiä vai ei.

6. Sellaisiin eläke-etuusjärjestelyihin, joiden varat on sijoitettu vakuutusyhtiöihin, sovelletaan samoja kirjanpitoa ja rahastointia koskevia vaatimuksia kuin järjestelyihin, joiden varat on sijoitettu yksityisesti. Ne kuuluvat siis tämän standardin soveltamisalaan, paitsi silloin kun sopimus vakuutusyhtiön kanssa on tietyn osallistujan tai osallistujaryhmän nimissä tai eläke-etuudesta johtuva velvoite on yksinomaan vakuutusyhtiön vastuulla.

7. Tässä standardissa ei käsitellä muunlaisia työsuhde-etuuksia, kuten korvauksia työsuhteen päättymisestä, myöhemmin suoritettavia korvauksia koskevia järjestelyjä, pitkäaikaiseen työsuhteeseen perustuvia lomaetuuksia, erityisiä varhaiseläke- tai irtisanoutumisjärjestelyjä, eikä terveydenhoito-, sosiaalietuus- tai bonusjärjestelyjä. Julkisen vallan järjestämän sosiaaliturvan tyyppiset järjestelyt jäävät myös tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

▼B

MÄÄRITELMÄT

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Eläke-etuusjärjestelyt ovat järjestelyjä, joiden avulla yhteisö antaa henkilöstölleen etuuksia työsuhteen päättyessä tai päättymisen jälkeen (joko vuositulon tai kertakorvauksen muodossa), kun tällaiset etuudet tai työnantajan niihin kohdistuvat maksusuoritukset ovat määritettävissä tai arvioitavissa ennen eläkkeelle jäämisajankohtaa joko jonkin asiakirjan ehtojen tai yhteisössä noudatettavien menettelytapojen perusteella.

Maksupohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määräytyvät rahastoon maksettavien suoritusten ja rahastosta saatavien sijoitustuottojen perusteella.

Etuuspohjaiset järjestelyt ovat eläke-etuusjärjestelyjä, joissa eläke-etuuksina suoritettavat summat määritetään laskentakaavan avulla, ja tavallisesti ne perustuvat henkilön ansioihin ja/tai työsuhteen kestoon.

Rahastointi on varojen siirtämistä työnantajan yhteisöstä erillään olevaan yksikköön (*rahasto*) vastaisten eläke-etuuksien suorittamista koskevien velvoitteiden täyttämiseksi.

Tässä standardissa käytetään myös seuraavia termejä:

Osallistujia ovat eläke-etuusjärjestelyn jäsenet ja muut järjestelyn mukaisiin etuuksiin oikeutetut.

Etuuksiin käytettävissä oleva nettovarallisuus on järjestelyyn kuuluvat varat vähennettyinä veloilla lukuun ottamatta luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa.

Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo on eläke-etuusjärjestelystä nykyiselle ja aikaisemmin palveluksessa olleelle henkilöstölle suoritettavien, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuvien, odotettavissa olevien maksujen nykyarvo.

Vapaakirjautuneet etuudet ovat etuuksia, joiden saaminen ei eläke-etuusjärjestelyn ehtojen mukaan edellytä työsuhteen jatkumista.

9. Joillakin eläke-etuusjärjestelyillä on myös muita rahoittajia kuin työnantajat; tämä standardi koskee myös tällaisten järjestelyjen tilinpäätöksiä.

10. Useimmat eläke-etuusjärjestelyt perustuvat virallisiin sopimuksiin. Jotkin järjestelyt ovat epävirallisia, mutta ne ovat jossakin määrin velvoittavia työnantajan noudattaman vakiintuneen menettelytavan seurauksena. Vaikka jotkin järjestelyt sallivat työnantajien rajoittaa järjestelyn mukaisia velvoitteitaan, työnantajan on tavallisesti vaikeaa purkaa järjestelyä, mikäli henkilöstö halutaan pitää palveluksessa. Epävirallista järjestelyä koskevat samat kirjanpidon ja raportoinnin perusteet kuin virallista järjestelyä.

▼B

11. Moniin eläke-etuusjärjestelyihin liittyy erillisen rahaston perustaminen, johon maksut suoritetaan ja josta etuudet maksetaan. Tällaisia rahastoja saattavat hoitaa osapuolet, jotka toimivat itsenäisesti hallitessaan rahaston varoja. Kyseisiä osapuolia nimitetään joissakin maissa asiamiehiksi. Tässä standardissa käytetään termiä asiamies kuvaamaan kyseisiä osapuolia riippumatta siitä, onko rahasto muodostettu.

12. Eläke-etuusjärjestelyjä kuvataan normaalisti joko maksupohjaisiksi tai etuuspohjaisiksi, joilla molemmilla on omat selvästi erottuvat piirteensä. Joskus esiintyy järjestelyjä, joissa on molempien ominaisuuksia. Tällaisia yhdistelmäjärjestelyjä pidetään tässä standardissa etuuspohjaisina.

MAKSUPOHJAISET JÄRJESTELYT

13. Maksupohjaisen järjestelyn tilinpäätöksen on sisällettävä laskelma etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta sekä kuvaus rahastoimisperiaatteista.

14. Maksupohjaisessa järjestelyssä osallistujan tulevaisuudessa saamien etuuksien suuruuden määräävät työnantajan, osallistujan itsensä tai näiden molempien maksusuoritukset sekä rahaston toiminnan tehokkuus ja sijoitustuotot. Tavallisesti työnantaja vapautuu velvoitteesta suorittamalla maksut rahastolle. Vakuutusmatemaatikon palveluja ei normaalisti edellytetä, joskin tällaisia palveluja käytetään joskus arvioitaessa nykyisten maksujen perusteella saavutettavissa olevia tulevaisuudessa toteutuvia etuuksia sekä vastaisten maksusuoritusten ja sijoitustuottojen tasojen vaihtelua.

15. Osallistujat ovat kiinnostuneita järjestelyn toiminnasta, koska se vaikuttaa välittömästi heidän vastaisten etuuksiensa tasoon. Osallistujat ovat kiinnostuneita tietämään, onko maksusuoritukset saatu ja onko järjestetty asianmukainen valvonta edunsaajien oikeuksien turvaamiseksi. Työnantajaa kiinnostaa järjestelyn tehokas ja oikeudenmukainen toiminta.

16. Maksupohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa säännöllisesti informaatiota järjestelystä ja sen sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta. Kyseinen tavoite saavutetaan yleensä laatimalla tilinpäätös, joka sisältää:

a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista kauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä, sääntöjä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;

b) laskelmat, joissa esitetään kauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema kauden päättyessä; sekä

c) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

ETUUSPOHJAISET JÄRJESTELYT

17. Etuuspohjaisen järjestelyn tilinpäätöksen on sisällettävä joko:

a) laskelma, joka osoittaa:

i) etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden;

▼B

ii) luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; ja

iii) näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen; tai

b) laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden ja sisältää joko:

i) liitetiedot, joissa esitetään luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo siten, että vapaakirjautuneet ja vapaakirjautumattomat etuudet esitetään erikseen; tai

ii) viittauksen tähän informaatioon, joka sisältyy liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu ►M5 raportointikauden päättymispäivälle ◄, perusteena on käytettävä viimeisimpiä laskelmia ja ilmoitettava, mille päivälle ne on laadittu.

18. Kappaleessa 17 tarkoitetun luvattujen eläke-etuuksien nykyarvon on perustuttava järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattuihin, jo toteutuneeseen työsuoritukseen perustuviin etuuksiin käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoa tai ennakoituja palkkatasoja, ja käytetty peruste ilmoitetaan. Myös sellaiset vakuutusmatemaattisten oletusten muutokset, joilla on ollut merkittävä vaikutus luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattiseen nykyarvoon, on ilmoitettava.

19. Tilinpäätöksessä on selostettava luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon ja etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden välistä suhdetta sekä luvattujen etuuksien rahoittamisperiaatteita.

20. Etuuspohjaisessa järjestelyssä luvattujen eläke-etuuksien maksaminen riippuu järjestelyn taloudellisesta asemasta ja rahoittajien kyvystä suorittaa maksuja järjestelyyn tulevaisuudessa sekä järjestelyn sijoitustoiminnan tuloksellisuudesta ja toiminnan tehokkuudesta.

21. Etuuspohjaisessa järjestelyssä tarvitaan määräajoin vakuutusmatemaatikon palveluja järjestelyn taloudellisen aseman arvioimiseksi, oletusten tarkistamiseksi ja järjestelyyn tehtävien vastaisten maksusuoritusten tasoa koskevien suositusten saamiseksi.

22. Etuuspohjaisen järjestelyn raportoinnin tavoitteena on antaa järjestelyn taloudellisista resursseista ja toiminnasta säännöllisesti informaatiota, joka on hyödyllistä arvioitaessa resurssien kertymisen ja järjestelyn mukaisten etuuksien välistä suhdetta eri ajankohtina. Tämä tavoite saavutetaan yleensä laatimalla tilinpäätös, joka sisältää:

a) kuvauksen merkittävistä toiminnoista kauden aikana sekä järjestelyä, sen jäsenyyttä ja ehtoja koskevien muutosten vaikutuksesta;

b) laskelmat, joissa esitetään kauden liiketoimet ja sijoitustoiminnan tulos sekä järjestelyn taloudellinen asema kauden päättyessä;

c) vakuutusmatemaattisen informaation joko osana laskelmia tai erillisenä raporttina; sekä

d) kuvauksen sijoitustoiminnan periaatteista.

▼B

Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo

23. Odotettavissa olevien, eläke-etuusjärjestelystä suoritettavien maksujen nykyarvo voidaan laskea ja esittää käyttäen tarkasteluhetken palkkatasoja tai osallistujien eläkkeelle jäämisajankohtaan saakka ennakoituja palkkatasoja.

24. Tarkasteluhetken palkkatasoon perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:

a) luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo, joka on kustakin osallistujasta sillä hetkellä aiheutuvien määrien summa, voidaan laskea objektiivisemmin kuin ennakoituja palkkatasoja käytettäessä, koska se sisältää vähemmän oletuksia;

b) palkankorotuksista johtuvista etuuksien lisäyksistä tulee järjestelyn velvoitteita palkankorotuksen toteutumisajankohtana; ja

c) tarkasteluhetken palkkatasoja käyttäen laskettu luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo vastaa yleensä läheisemmin sitä määrää, joka tulisi maksettavaksi, jos järjestely lopetettaisiin tai lakkautettaisiin.

25. Ennakoituihin palkkatasoihin perustuvan lähestymistavan puolesta esitettäviä syitä ovat:

a) taloudellinen informaatio tulisi tuottaa toiminnan jatkuvuuteen perustuen huolimatta siitä, että joudutaan tekemään oletuksia ja arvioita;

b) loppupalkkaan perustuvissa järjestelyissä etuudet määritetään perustuen palkkoihin eläkkeellejääntiajankohtana tai lähellä sitä; näin ollen palkat, maksusuoritusten tasot ja tuottoasteet on ennakoitava; ja

c) palkkojen ennakoimatta jättäminen silloin, kun suurin osa rahastoinnista perustuu ennakoituihin palkkoihin, saattaa johtaa näennäisen ylikatteen esittämiseen, vaikka järjestely ei ole ylikatettu tai riittävän rahastoinnin esittämiseen, vaikka järjestely on alikatettu.

26. Tarkasteluhetken palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään järjestely tilinpäätöksessä raportointipäivään mennessä ansaittuja etuuksia koskevan velvoitteen osoittamiseksi. Ennakoituihin palkkoihin perustuva luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään osoittamaan mahdollista velvoitetta perustuen toiminnan jatkuvuuteen, johon yleensä myös rahastointi perustuu. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa koskevien tietojen lisäksi saattaa olla tarpeen antaa riittävä selostus, jossa selvästi osoitetaan, mitä taustaa vasten luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa tulee tarkastella. Tällaisessa selostuksessa voidaan tarkastella suunnitellun vastaisen rahastoinnin riittävyyttä ja ennakoituihin palkkoihin perustuvia rahastointiperiaatteita. Se voidaan sisällyttää tilinpäätökseen tai vakuutusmatemaatikon raporttiin.

▼B

Vakuutusmatemaattisten laskelmien laatimisväli

27. Useissa maissa vakuutusmatemaattisia laskelmia ei hankita useammin kuin kerran kolmessa vuodessa. Mikäli vakuutusmatemaattisia laskelmia ei ole laadittu ►M5 raportointikauden päättymispäivälle ◄, perusteena käytetään viimeisintä laskelmaa ja ilmoitetaan, mille päivälle se on laadittu.

Tilinpäätöksen sisältö

28. Etuuspohjaisia järjestelyjä koskeva informaatio esitetään käyttäen yhtä seuraavista malleista, jotka kuvastavat erilaisia käytäntöjä vakuutusmatemaattisen informaation esittämisessä ja sitä koskevien tietojen antamisessa:

a) tilinpäätökseen sisällytetään laskelma, joka osoittaa etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden, luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon sekä näiden tuloksena muodostuvan yli- tai alikatteen. Järjestelyn tilinpäätös sisältää myös laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon muutoksista. Tilinpäätökseen voidaan liittää myös erillinen vakuutusmatemaatikon raportti, joka tukee luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa;

b) tilinpäätös, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista. Luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo esitetään laskelmien liitetietona. Tilinpäätös voi sisältää vakuutusmatemaatikon raportin, joka tukee luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa; ja

c) tilinpäätös, joka sisältää laskelman etuuksiin käytettävissä olevasta nettovarallisuudesta ja laskelman etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista, ja luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo sisältyy erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin.

Kussakin mallissa laskelmiin voi liittyä myös asiamiehen kertomus, joka on johdon tai hallituksen kertomuksen luonteinen, sekä sijoituksia koskeva raportti.

29. Kappaleissa 28(a) ja 28(b) kuvattujen mallien kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien määrän esittäminen ja muu kyseisellä lähestymistavalla tuotettu informaatio auttavat käyttäjiä arvioimaan järjestelyn senhetkistä tilaa ja sitä, miten todennäköisesti järjestelyn velvoitteet täytetään. He ovat myös sitä mieltä, että tilinpäätösten tulee olla muodoltaan täydellisiä sellaisenaan eikä niiden pidä tukeutua mukana seuraaviin laskelmiin. Jotkut kuitenkin uskovat, että kappaleessa 28 (a) kuvattu malli saattaisi antaa käsityksen, että on olemassa velka, kun sitä vastoin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisella nykyarvolla ei heidän mielestään ole kaikkia velan ominaisuuksia.

▼B

30. Kappaleessa 28 (c) kuvatun mallin kannattajat ovat sitä mieltä, että luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa ei pidä sisällyttää etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskevaan laskelmaan kuten kappaleessa 28 (a) kuvatussa mallissa tai edes esittää liitetietona kuten kohdassa 28 (b), koska silloin sitä verrataan välittömästi järjestelyyn kuuluviin varoihin, eikä tällainen vertailu ole välttämättä perusteltu. He esittävät, että vakuutusmatemaatikot eivät välttämättä vertaa luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa sijoitusten markkina-arvoon vaan saattavat sen sijaan arvioida sijoituksista saatavien odotettujen rahavirtojen nykyarvoa. Sen vuoksi tämän mallin kannattajat uskovat, että tällainen vertailu ei todennäköisesti kuvasta vakuutusmatemaatikon kokonaisarviota järjestelystä ja että se voitaisiin ymmärtää väärin. Jotkut uskovat myös, että riippumatta siitä, esitetäänkö lukuja vai ei, luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio tulee sisällyttää ainoastaan erilliseen vakuutusmatemaatikon raporttiin, jossa voidaan antaa asianmukainen selostus.

31. Tässä standardissa hyväksytään näkemykset sen puolesta, että luvattuja eläke-etuuksia koskeva informaatio saadaan esittää erillisessä vakuutusmatemaatikon raportissa. Tässä kielletään väitteet, jotka on esitetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon numeerista esittämistä vastaan. Kappaleissa 28(a) ja 28(b) kuvattuja malleja pidetään näin ollen tämän standardin mukaan hyväksyttävinä samoin kuin kappaleessa 28(c) kuvattua mallia, kunhan tilinpäätökseen sisältyy viittaus vakuutusmatemaatikon raporttiin, joka on liitteenä ja sisältää luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattisen nykyarvon.

KAIKKI JÄRJESTELYT

Järjestelyyn kuuluvien varojen arvostaminen

32. Eläke-etuusjärjestelyn sijoitukset on kirjattava käypiin arvoihin. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on niiden markkina-arvo. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, on esitettävä syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä.

33. Markkinakelpoisten arvopapereiden käypä arvo on tavallisesti niiden markkina-arvo, koska sitä pidetään hyödyllisimpänä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ arvopapereiden ja kauden sijoitustoiminnan tuloksen kuvaajana. Ne arvopaperit, joilla on kiinteä lunastusarvo ja jotka on hankittu järjestelyn velvoitteiden tai määrätyn osan niistä kattamiseksi, voidaan kirjata niiden lopulliseen lunastusarvoon perustuviin määriin siten, että oletetaan vakiotuottoaste eräpäivään asti. Jos järjestelyllä on sijoituksia, joiden käypää arvoa ei ole mahdollista arvioida, kuten esimerkiksi kokonaan omistettu yhteisö, esitetään syy siihen, että käypää arvoa ei käytetä. Siltä osin kuin sijoitukset on merkitty taseeseen muuhun määrään kuin markkina-arvoon tai käypään arvoon, esitetään yleensä myös käypä arvo. Rahaston toiminnassa käytettäviä varoja käsitellään kirjanpidossa asianomaisten standardien mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

34. Eläke-etuusjärjestelyn tilinpäätöksen on sisällettävä myös seuraavat tiedot riippumatta siitä, onko järjestely etuuspohjainen vai maksupohjainen:

a) laskelma etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksista;

▼B

b) yhteenveto merkittävistä laatimisperiaatteista; ja

c) kuvaus järjestelystä sekä kauden aikana järjestelyssä tapahtuneiden muutosten vaikutus.

35. Eläke-etuusjärjestelyistä tuotettavat tilinpäätökset sisältävät seuraavat tiedot soveltuvilta osin:

a) etuuksiin käytettävissä olevaa nettovarallisuutta koskeva laskelma, jossa esitetään:

i) varat kauden lopussa sopivalla tavalla jaoteltuina;

ii) varojen arvostusperuste;

iii) tiedot yksittäisistä sijoituksista, jotka ylittävät joko 5 % etuuksiin käytettävissä olevista nettovaroista tai 5 % jostakin arvopaperiluokasta tai -tyypistä;

iv) tiedot sijoituksista työnantajayritykseen; ja

v) muut velat kuin luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo;

b) etuuksiin käytettävissä olevan nettovarallisuuden muutoksia koskeva laskelma, joka osoittaa:

i) työnantajan suorittamat maksut;

ii) henkilöstön suorittamat maksut;

iii) sijoitustuotot, kuten korot ja osingot;

iv) muut tuotot;

v) maksetut tai maksettavat etuudet (eriteltyinä esimerkiksi eläke-etuuksiin, kuolemantapausetuuksiin, työkyvyttömyysetuuksiin ja kertasuorituksena maksettaviin etuuksiin);

vi) hallinnolliset kulut;

vii) muut kulut;

viii) tuloverot;

ix) luovutusvoitot ja -tappiot sijoituksista sekä sijoitusten arvonmuutokset; sekä

x) järjestelyiden väliset siirrot;

c) kuvaus rahoittamisperiaatteista;

d) etuuspohjaisissa järjestelyissä järjestelyn ehtojen mukaisesti luvattujen jo suoritettuun työhön perustuvien eläke-etuuksien vakuutusmatemaattinen nykyarvo (joka voidaan jaotella vapaakirjautuneisiin ja vapaakirjautumattomiin etuuksiin) käyttäen joko tarkasteluhetken palkkatasoja tai ennakoituja palkkatasoja; tämä informaatio voidaan sisällyttää liitteenä olevaan vakuutusmatemaatikon raporttiin, jota tulee lukea yhdessä vastaavan tilinpäätöksen kanssa; sekä

e) etuuspohjaisissa järjestelyissä kuvaus tehdyistä merkittävistä vakuutusmatemaattisista oletuksista ja menetelmä, jota on käytetty luvattujen eläke-etuuksien vakuutusmatemaattista nykyarvoa laskettaessa.

36. Eläke-etuusjärjestelyn raportti sisältää kuvauksen järjestelystä joko osana tilinpäätöstä tai erillisenä raporttina. Siinä voidaan esittää:

a) työnantajien nimet ja järjestelyyn kuuluvat henkilöstöryhmät;

▼B

b) etuuksia saavien osallistujien ja muiden osallistujien lukumäärä asianmukaisella tavalla jaoteltuina;

c) järjestelyn tyyppi — maksupohjainen vai etuuspohjainen;

d) tieto siitä, suorittavatko osallistujat maksuja järjestelyyn;

e) kuvaus osallistujille luvatuista eläke-etuuksista;

f) kuvaus järjestelyn purkamista koskevista ehdoista; sekä

g) raportin kattamana ajanjaksona tapahtuneet muutokset kohdissa (a)–(f).

Usein viitataan toisiin asiakirjoihin, jotka ovat helposti käyttäjien saatavissa ja joissa järjestelyä kuvataan, ja raporttiin sisällytetään vain kyseisten asiakirjojen laatimisen jälkeen tapahtuneita muutoksia koskeva informaatio.

VOIMAANTULO

37. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1988 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin eläke-etuusjärjestelyjen tilinpäätöksiin.

▼M32

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 27

Erillistilinpäätös

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on määrätä vaatimuksista, jotka koskevat tytär-, yhteis- ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyä ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja silloin, kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen.

SOVELTAMISALA

2 Tätä standardia on sovellettava tytär-, yhteis- ja osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyyn, kun yhteisö esittää erillistilinpäätöksen joko vapaaehtoisesti tai paikallisten säädösten vaatimuksesta.

3 Tässä standardissa ei määrätä, mitkä yhteisöt laativat erillistilinpäätöksen. Standardia sovelletaan silloin, kun yhteisö laatii IFRS-standardien mukaisen erillistilinpäätöksen.

MÄÄRITELMÄT

▼M50

4 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

▼M32

***Konsernitilinpäätös* on konsernista laadittu tilinpäätös, jossa emoyrityksen ja sen tytäryritysten varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat esitetään yhden taloudellisen kokonaisuuden varoina, velkoina, omana pääomana, tuottoina, kuluina ja rahavirtoina.**

▼M50

***Erillistilinpäätös* on sellaisen yhteisön esittämä tilinpäätös, jossa yhteisö voisi tämän standardin vaatimukset huomioon ottaen valintansa mukaan käsitellä tytär-, yhteis- ja osakkuusyrityssijoitukset hankintamenoon perustuen, IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti tai IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* kuvatulla pääomaosuusmenetelmällä.**

5 Seuraavat termit määritellään IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* liitteessä A, IFRS 11:n *Yhteisjärjestelyt* liitteessä A ja IAS 28:n kappaleessa 3:

— osakkuusyritys

— pääomaosuusmenetelmä

▼M38

— konserni

— sijoitusyhteisö

— yhteinen määräysvalta

▼M32

— yhteisyritys

— yhteisyrityksen osapuoli

— emoyritys

— huomattava vaikutusvalta

— tytäryritys.

▼M50

6 Erillistilinpäätös on tilinpäätös, joka esitetään konsernitilinpäätöksen lisäksi tai sellaisen sijoittajan tilinpäätöksen lisäksi, jolla ei ole tytäryrityssijoituksia mutta jolla on osakkuus- tai yhteisyrityssijoituksia ja jossa osakkuus- tai yhteisyrityssijoituksia on IAS 28:n mukaan käsiteltävä pääomaosuusmenetelmällä muissa kuin kappaleissa 8–8A tarkoitetuissa olosuhteissa.

▼M50

7 Jos yhteisöllä ei ole tytäryrityksiä tai osakkuusyrityksiä eikä se ole osapuolena yhteisyrityksessä, sen tilinpäätös ei ole erillistilinpäätös.

▼M32

8 Jos yhteisö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisesta IFRS 10:n kappaleen 4(a) mukaisesti tai pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta IAS 28:n (muutettu 2011) kappaleen 17 mukaisesti, se saa esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

▼M38

8A Sijoitusyhteisö, jonka IFRS 10:n kappaleen 31 mukaisesti on sovellettava tarkasteltavana olevalla kaudella ja kaikilla esitettävillä vertailukausilla konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevaa poikkeusta kaikkiin tytäryrityksiinsä, esittää erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään.

▼M32

ERILLISTILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

9 Erillistilinpäätös on laadittava kaikkien soveltuvien IFRS-standardien mukaisesti, ellei kappaleesta 10 muuta johdu.

▼M50

10 Kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen, sen on käsiteltävä tytär-, yhteis- ja osakkuusyrityssijoitukset joko:

a) hankintamenoon perustuen;

b) IFRS 9:n mukaisesti; tai

c) IAS 28:ssa kuvatulla pääomaosuusmenetelmällä.

Yhteisön on sovellettava samaa kirjanpitokäsittelyä jokaiseen sijoitusten ryhmään. Sijoituksia, jotka käsitellään hankintamenoon perustuen tai pääomaosuusmenetelmällä, on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, kun ne luokitellaan myytävinä oleviksi tai omistajille jaettaviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi luokiteltavaan luovutettavien erien ryhmään). IFRS 9:n mukaisesti käsiteltävien sijoitusten arvostus ei muutu tällaisessa tapauksessa.

▼M32

11 Jos yhteisö päättää IAS 28:n (muutettu 2011) kappaleen 18 mukaisesti arvostaa osakkuus- tai yhteisyrityksiin tekemänsä sijoitukset käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti, sen on käsiteltävä kyseisiä sijoituksia samalla tavalla myös erillistilinpäätöksessään.

▼M38

11A Jos emoyrityksen on IFRS 10:n kappaleen 31 mukaan arvostettava tytäryrityssijoitus IFRS 9:n mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti, sen on käsiteltävä tytäryrityssijoitus samalla tavoin myös erillistilinpäätöksessään.

▼M50

11B Kun emoyritys lakkaa olemasta sijoitusyhteisö tai kun siitä tulee sijoitusyhteisö, sen on käsiteltävä muutos kirjanpidossaan statuksen muuttumisajankohdasta lukien seuraavalla tavalla:

a) kun yhteisö lakkaa olemasta sijoitusyhteisö, sen on käsiteltävä tytäryrityssijoitus kappaleen 10 mukaisesti. Statuksen muuttumispäivää on pidettävä oletushankinta-ajankohtana. Kun sijoitus käsitellään kappaleen 10 mukaisesti, tytäryrityksen oletushankinta-ajankohdan käyvän arvon on edustettava luovutettua oletusvastiketta.

▼**M50**

i) [poistettu]

ii) [poistettu]

b) kun yhteisöstä tulee sijoitusyhteisö, sen on käsiteltävä tytäryritys-sijoitus kirjanpidossaan IFRS 9:n mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Tytäryrityksen aikaisemman kirjanpitoarvon ja sijoittajan statuksen muuttumisajankohdan käyvän arvon välinen erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti voitoksi tai tappioksi. Kyseisistä tytäryrityksistä aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattujen voittojen tai tappioiden kertynyt määrä on käsiteltävä ikään kuin sijoitusyhteisö olisi luopunut kyseisistä tytäryrityksistä statuksen muuttumisajankohtana.

12 Osingot tytär-, yhteis- tai osakkuusyritykseltä on kirjattava yhteisön erillistilinpäätökseen, kun yhteisölle syntyy oikeus osingon saamiseen. Osinko kirjataan tulosvaikutteisesti, paitsi jos yhteisö valitsee pääomaosuusmenetelmän soveltamisen, jolloin osinko kirjataan vähentämään sijoituksen kirjanpitoarvoa.

▼**M32**

13 Kun emoyritys muuttaa konserninsa rakennetta perustamalla uuden yhteisön emoyrityksekseen siten, että seuraavat kriteerit täyttyvät:

(a) uusi emoyritys saa määräysvallan alkuperäisessä emoyrityksessä laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäisen emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan;

(b) uudella ja alkuperäisellä konsernilla on samat varat ja velat välittömästi ennen uudelleenorganisointia ja välittömästi sen jälkeen; ja

(c) alkuperäisen emoyrityksen uudelleenorganisointia edeltävillä omistajilla on samat absoluuttiset ja suhteelliset osuudet alkuperäisen ja uuden konsernin nettovarallisuudesta välittömästi ennen uudelleenorganisointia ja välittömästi sen jälkeen,

ja uusi emoyritys käsittelee alkuperäiseen emoyritykseen tekemäänsä sijoitusta erillistilinpäätöksessään kappaleen 10(a) mukaisesti, uuden emoyrityksen on määritettävä hankintamenoksi sen osuuden kirjanpitoarvo, joka sillä on alkuperäisen emoyrityksen erillistilinpäätöksen osoittamista oman pääoman eristä uudelleenorganisoinnin toteutumisajankohtana.

14 Vastaavasti yhteisö, joka ei itse ole emoyritys, saattaisi perustaa uuden yhteisön emoyrityksekseen siten, että kappaleen 13 mukaiset kriteerit täyttyvät. Kappaleen 13 vaatimuksia sovelletaan samalla tavoin myös tällaisiin uudelleenorganisointeihin. Tällöin viitataan ”alkuperäisen emoyrityksen” ja ”alkuperäisen konsernin” sijaan ”alkuperäiseen yhteisöön”.

ERILLISTILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

15 Kun yhteisö esittää erillistilinpäätöksessään tietoja, sen on sovellettava kaikkia soveltuvia IFRS-standardeja, mukaan lukien kappaleiden 16 ja 17 vaatimukset.

▼M32

16 **Kun emoyritys päättää IFRS 10:n kappaleen 4(a) mukaisesti olla laatimatta konsernitilinpäätöstä ja laatii sen sijaan erillistilinpäätöksen, sen on tässä erillistilinpäätöksessä esitettävä:**

(a) **että kyseinen tilinpäätös on erillistilinpäätös; että on käytetty oikeutta jättää konsernitilinpäätös laatimatta; mikä on sen yhteisön nimi ja pääasiasiallinen toimipaikka (ja rekisteröintimaa, jos se poikkeaa toimipaikasta), jonka IFRS-standardien mukaisesti laadittu konsernitilinpäätös on yleisesti saatavissa; sekä osoite, josta tällainen konsernitilinpäätös on saatavissa.**

(b) **luettelo merkittävistä tytär-, yhteis- ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista, mukaan lukien:**

(i) **sijoituskohteiden nimet.**

(ii) **sijoituskohteiden pääasiallinen toimipaikka (ja rekisteröintimaa, jos se poikkeaa toimipaikasta).**

(iii) **emoyrityksen omistusosuus (ja osuus äänivallasta, jos se poikkeaa omistusosuudesta) näissä sijoituskohteissa.**

(c) **kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa.**

▼M38

16A **Kun sijoitusyhteisö, joka on emoyritys (muu kuin kappaleessa 16 tarkoitettu emoyritys), laatii kappaleen 8A mukaisesti erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään, sen on annettava tästä tieto. Sijoitusyhteisön on myös esitettävä IFRS 12:ssa *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* vaadittavat sijoitusyhteisöjä koskevat tiedot.**

17 **Kun emoyritys (muu kuin kappaleissa 16-16A tarkoitettu emoyritys) tai sijoituskohteessa yhteistä määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa käyttävä sijoittaja laatii erillistilinpäätöksen, emoyrityksen tai sijoittajan on yksilöitävä se IFRS 10:n, IFRS 11:n tai IAS 28:n (muutettu 2011) mukaisesti laadittu tilinpäätös johon erillistilinpäätös liittyy. Emoyrityksen tai sijoittajan on esitettävä erillistilinpäätöksessään myös:**

▼M32

(a) **että kyseessä on erillistilinpäätös, sekä syyt sen laatimiseen, jos laki ei edellytä erillistilinpäätöksen laatimista.**

(b) **luettelo merkittävistä tytär-, yhteis- ja osakkuusyrityksiin tehdyistä sijoituksista, mukaan lukien:**

(i) **sijoituskohteiden nimet.**

(ii) **sijoituskohteiden pääasiallinen toimipaikka (ja rekisteröintimaa, jos se poikkeaa toimipaikasta).**

▼M32

(iii) **emo- tai sijoittajayrityksen omistusosuus (ja osuus äänivallasta, jos se poikkeaa omistusosuudesta) näissä sijoituskohteissa.**

(c) **kuvaus menetelmästä, jolla kohdan (b) mukaisesti lueteltuja sijoituksia on käsitelty kirjanpidossa.**

Emoyrityksen tai sijoittajan on myös yksilöitävä se IFRS 10:n, IFRS 11:n tai IAS 28:n (muutettu 2011) mukaisesti laadittu tilinpäätös, johon erillistilinpäätös liittyy.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

18 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. ►M38 Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, sen on annettava tieto tästä ja samanaikaisesti sovellettava IFRS 10:tä, IFRS 11:tä, IFRS 12:ta ja IAS 28:aa (muutettu 2011). ◄

▼M38

18A Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 5, 6, 17 and 18 sekä lisättiin kappaleet 8A, 11A–11B, 16A ja 18B–18I. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

18B Jos emoyritys asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten soveltamisen aloittamisajankohtana (joka tämän standardin tapauksessa on sen tilikauden alku, jolla muutoksia sovelletaan ensimmäistä kertaa) tekee johtopäätöksen, että se on sijoitusyhteisö, sen on sovellettava tytäryrityssijoitukseensa kappaleita 18C–18I.

18C Sijoitusyhteisön, joka on aiemmin arvostanut tytäryrityssijoituksensa hankintamenoon perustuen, on soveltamisen aloittamisajankohtana sen sijaan arvostettava kyseinen sijoitus käypään arvoon tulosvaikutteisesti ikään kuin tämän IFRS-standardin vaatimuksia olisi sovellettu aina. Sijoitusyhteisön on oikaistava takautuvasti soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävää tilikautta ja oikaistava välittömästi edeltävän kauden alun omaa pääomaa seuraavien erien välisellä erotuksella:

(a) sijoituksen aiempi kirjanpitoarvo; ja

(b) sijoittajalla tytäryrityssijoituksen käypä arvo.

18D Sijoitusyhteisön, joka on aiemmin arvostanut tytäryrityssijoituksensa käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, on edelleen arvostettava kyseinen sijoitus käypään arvoon. Aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatun käypää arvoa koskevan oikaisun kertynyt määrä on siirrettävä soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävän tilikauden alun kertyneisiin voittovaroihin.

18E Sijoitusyhteisö ei saa tehdä soveltamisen aloittamisajankohtana oikaisuja sellaisen sillä tytäryrityksessä olevan osuuden aiempaan kirjanpitokäsittelyyn, jonka se on aiemmin valintansa mukaan arvostanut kappaleen 10 sallimalla tavalla käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti.

▼M38

18F Ennen IFRS 13:n *Käyvän arvon määrittäminen* käyttöönottoa sijoitusyhteisön on käytettävä käypiä arvoja, jotka on aiemmin raportoitu sijoittajille tai johdolle, jos kyseiset määrät edustavat sitä rahamäärää, johon sijoitus olisi voitu vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä arvonmäärittämispäivänä.

18G Jos tytäryrityssijoituksen arvostaminen kappaleiden 18C–18F mukaisesti ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*), sijoitusyhteisön on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia aikaisimman sellaisen kauden alussa, jolla kappaleiden 18C–18F soveltaminen on käytännössä mahdollista, ja tämä saattaa olla tarkasteltavana oleva kausi. Sijoittajan on oikaistava välittömästi soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltävä tilikausi takautuvasti, paitsi jos sen aikaisimman kauden alku, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana olevalla kaudella. Kun päivä, jona sijoitusyhteisön on käytännössä mahdollista määrittää tytäryrityksen käypä arvo, on aikaisempi kuin välittömästi edeltävän kauden alku, sijoittajan on oikaistava välittömästi edeltävän kauden alun omaa pääomaa seuraavien erien välisellä erotuksella:

(a) sijoituksen aiempi kirjanpitoarvo; ja

(b) sijoittajan tytäryrityssijoituksen käypä arvo.

Jos aikaisin kausi, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana oleva kausi, omaan pääomaan tehtävä oikaisu on kirjattava tarkasteltavana olevan kauden alussa.

18H Jos sijoitusyhteisö on luopunut tytäryrityssijoituksesta tai menettänyt siinä määräysvallan ennen asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten soveltamisen aloittamisajankohtaa, sijoitusyhteisön ei tarvitse tehdä oikaisuja kyseisen sijoituksen aiempaan kirjanpitokäsittelyyn.

18I Huolimatta siitä, että kappaleissa 18C–18G viitataan välittömästi soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltävään tilikauteen (”välittömästi edeltävä kausi”), yhteisö saa esittää oikaistut vertailutiedot myös mahdollisesti esitettäviltä aiemmilta kausilta, mutta tätä ei vaadita. Jos yhteisö esittää oikaistuja vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, kaikki kappaleisiin 18C–18G sisältyvät viittaukset ”välittömästi edeltävään kauteen” on luettava viittauksina ”aikaisimpaan esitettävään oikaistuun vertailukauteen”. Jos yhteisö esittää oikaisemattomia vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, sen on selkeästi ilmoitettava, että tietoja ei ole oikaistu, todettava, että ne on tuotettu erilaisella perusteella, ja selostettava tätä perustetta.

▼M50

18J Elokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Pääomaosuusmenetelmä erillistilinpäätöksessä* (muutokset IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 4–7, 10, 11B ja 12. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M32

Viittaukset IFRS 9:ään

19 Jos yhteisö soveltaa tätä standardia muttei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki viittaukset IFRS 9:ään on tulkittava viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

IAS 27:N (2008) KUMOAMINEN

20 Tämä standardi julkaistaan samanaikaisesti IFRS 10:n kanssa. Yhdessä nämä kaksi IFRS-standardia korvaavat IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008).

▼M32

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 28

Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin

TAVOITE

1 **Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osakkuusyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelystä ja esittää vaatimukset pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta osakkuus- ja yhteisyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyssä.**

SOVELTAMISALA

2 **Tätä standardia on sovellettava kaikkien sijoittajina toimivien yhteisöjen, joilla on yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta sijoituskohteessa.**

MÄÄRITELMÄT

3 **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

Osakkuusyritys **on yhteisö, jossa sijoittajalla on huomattava vaikutusvalta.**

Konsernitilinpäätös **on konsernista laadittu tilinpäätös, jossa emoyrityksen ja sen tytäryritysten varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat esitetään yhden taloudellisen kokonaisuuden varoina, velkoina, omana pääomana, tuottoina, kuluina ja rahavirtoina.**

Pääomaosuusmenetelmä **on menetelmä, jonka mukaan sijoitus kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja tämän jälkeen sitä oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuneella muutoksella sijoittajan osuudessa sijoituskohteen nettovarallisuudesta. Sijoittaja kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitoista tai tappioista, ja se kirjaa muihin laajan tuloksen eriin osuutensa sijoituskohteen muista laajan tuloksen eristä.**

Yhteisjärjestely **on järjestely, jossa kahdella tai useammalla osapuolella on yhteinen määräysvalta.**

Yhteinen määräysvalta **on järjestelyä koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät määräysvallan jakavien osapuolten yksimielistä hyväksymistä.**

Yhteisyritys **on yhteisjärjestely, jonka mukaan osapuolilla, joilla on järjestelyssä yhteinen määräysvalta, on oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen.**

Yhteisyrityksen osapuoli **on yhteisyritykseen osallistuva osapuoli, jolla on yhteinen määräysvalta kyseisessä yhteisyrityksessä.**

Huomattava vaikutusvalta **on oikeus osallistua sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon, mutta se ei ole kyseisiä periaatteita koskevaa määräysvaltaa eikä yhteistä määräysvaltaa.**

▼M32

4 Seuraavat termit on määritelty IAS 27:n *Erillistilinpäätös* kappaleessa 4 ja IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* liitteessä A, ja niitä käytetään tässä standardissa siinä merkityksessä, joka niille on annettu niissä IFRS-standardeissa, joissa ne on määritelty:

— määräysvalta sijoituskohteessa

— konserni

— emoyritys

— erillistilinpäätös

— tytäryritys.

HUOMATTAVA VAIKUTUSVALTA

5 Jos yhteisöllä on suoraan tai välillisesti (esimerkiksi tytäryritysten kautta) 20 prosenttia tai enemmän äänivallasta sijoituskohteessa, yhteisöllä oletetaan olevan huomattava vaikutusvalta, jollei pystytä selkeästi osoittamaan, että näin ei ole. Vastaavasti, jos yhteisöllä on suoraan tai välillisesti (esim. tytäryritysten kautta) vähemmän kuin 20 prosenttia sijoituskohteen äänivallasta, yhteisöllä ei oleteta olevan huomattavaa vaikutusvaltaa, jollei tällaista vaikutusvaltaa pystytä selkeästi osoittamaan. Toisen sijoittajan huomattava tai enemmistöä merkitsevä omistus ei välttämättä estä sitä, että yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta.

6 Yhteisön huomattava vaikutusvalta tulee tavallisesti osoitetuksi yhdellä tai useammalla seuraavista tavoista:

(a) edustus sijoituskohteen hallituksessa tai vastaavassa hallintoelimessä;

(b) osallistuminen toimintaperiaatteiden luomiseen, esimerkiksi osallistuminen osinkoja tai muuta varojen jakamista koskevaan päätöksentekoon;

(c) olennaiset liiketoimet yhteisön ja sijoituskohteen välillä;

(d) johtoon kuuluvien henkilöiden vaihtaminen yhteisöjen välillä; tai

(e) tärkeän teknisen tiedon antaminen.

7 Yhteisö saattaa omistaa osakkeiden merkintäoikeuksia, osakkeiden osto-optioita, kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevia vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja tai muita vastaavanlaisia instrumentteja, joilla on kyky antaa yhteisölle lisää äänivaltaa tai pienentää muun osapuolen äänivaltaa määrättäessä toisen yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista (ts. potentiaalinen äänivalta), jos oikeudet käytetään tai vaihto toteutetaan. Arvioitaessa, onko yhteisöllä huomattava vaikutusvalta, otetaan huomioon sellaisten potentiaalisten äänioikeuksien olemassaolo ja vaikutus, jotka ovat tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto, samoin kuin toisten yhteisöjen potentiaaliset äänioikeudet. Potentiaaliset äänioikeudet eivät ole tarkasteluhetkellä toteutettavissa käyttämällä oikeus tai suorittamalla vaihto esimerkiksi silloin, kun käyttäminen tai vaihtaminen on mahdollista vasta tulevaisuudessa tai jonkin vastaisen tapahtuman toteutuessa.

8 Kun yhteisö arvioi, onko potentiaalisilla äänioikeuksilla vaikutusta huomattavaan vaikutusvaltaan, se tutkii kaikki potentiaalisiin äänioikeuksiin vaikuttavat seikat ja olosuhteet (esimerkiksi potentiaalisten äänioikeuksien toteuttamiseen liittyvät ehdot ja muut sopimukseen perustuvat järjestelyt erikseen ja yhdessä tarkasteltuina), lukuun ottamatta johdon aikomuksia ja yhteisön taloudellisia mahdollisuuksia oikeuden käyttämiseen tai vaihdon suorittamiseen.

▼**M32**

9 Yhteisö menettää huomattavan vaikutusvallan sijoituskohteeseen, kun se menettää oikeuden osallistua sijoituskohteen talouden ja toiminnan periaatteita koskevaan päätöksentekoon. Huomattava vaikutusvalta voidaan menettää riippumatta siitä, muuttuuko absoluuttinen tai suhteellinen omistusosuus vai ei. On esimerkiksi mahdollista, että osakkuusyritys joutuu julkisen vallan, tuomioistuimen, hallintoviranomaisen tai muun viranomaistahon määräysvaltaan. Huomattavan vaikutusvallan menettäminen voi perustua myös sopimusjärjestelyyn.

PÄÄOMAOSUUSMENETELMÄ

10 Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa osakkuus- tai yhteisyritykseen tehty sijoitus kirjataan alun perin hankintamenon määräisenä ja kirjanpitoarvoa lisätään tai vähennetään, jotta sijoittajan osuus sijoituskohteen hankinta-ajankohdan jälkeisistä voitoista tai tappioista tulee otetuksi huomioon. Sijoittaja kirjaa tulosvaikutteisesti osuutensa sijoituskohteen voitosta tai tappiosta. Sijoituskohteesta saatu varojen jako vähentää sijoituksen kirjanpitoarvoa. Kirjanpitoarvoa voidaan joutua oikaisemaan myös, jos sijoittajan suhteellisessa osuudessa sijoituskohteen omasta pääomasta tapahtuu muutoksia, jotka johtuvat sijoituskohteen muiden laajan tuloksen erien muutoksista. Tällaisia muutoksia aiheutuu esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostuksesta ja muuntoeroista. Sijoittajan osuus näistä muutoksista kirjataan sijoittajan muihin laajan tuloksen eriin (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*).

11 Tuottojen kirjaaminen saadun voitonjaon perusteella ei välttämättä osoita pätevällä tavalla tuottoa, jonka sijoittaja on ansainnut sijoituksestaan osakkuus- tai yhteisyritykseen, koska saadulla voitonjaolla saattaa olla vain vähän yhteyttä osakkuus- tai yhteisyrityksen tulokseen. Koska sijoittajalla on sijoituskohteessa yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta, sillä on osuutensa osakkuus- tai yhteisyrityksen tuloksellisuuteen ja näin ollen sijoituksensa tuottoon. Sijoittaja käsittelee tätä osallisuuttaan laajentamalla tilinpäätöstään niin, että siihen sisällytetään sijoittajan osuus tällaisen sijoituskohteen voitosta tai tappiosta. Pääomaosuusmenetelmän soveltaminen johtaa näin ollen sijoittajan nettovarallisuuden ja voiton tai tappion informatiivisempaan esittämiseen.

12 Silloin kun esiintyy potentiaalisia äänioikeuksia tai muita potentiaalisia äänioikeuksia sisältäviä johdannaisia, yhteisön osuus osakkuus- tai yhteisyrityksestä määritetään yksinomaan olemassa olevan omistuksen perusteella, ilman että otetaan huomioon mahdollinen potentiaalisten äänioikeuksien tai muiden johdannaisinstrumenttien toteutumiseen johtava oikeuksien käyttö tai vaihdon suorittaminen, ellei kappale 13 tule sovellettavaksi.

13 Joissakin tapauksissa yhteisöllä on tosiasiallisesti olemassa oleva omistusosuus, joka johtuu liiketoimesta, joka antaa sillä hetkellä yhteisölle oikeuden omistukseen liittyvään tuottoon. Näissä tapauksissa yhteisölle kuuluva osuus määritetään ottamalla huomioon näiden potentiaalisten äänioikeuksien ja muiden sillä hetkellä yhteisölle oikeuden tuottoon antavien johdannaisinstrumenttien mahdollinen toteuttaminen.

▼M32

14 IFRS 9:ää *Rahoitusinstrumentit* ei sovelleta pääomaosuusmenetelmällä käsiteltäviin osakkuus- ja yhteisyritysosuuksiin. Kun potentiaalisia äänioikeuksia sisältävät instrumentit tosiasiallisesti antavat sillä hetkellä oikeuden osakkuus- tai yhteisyrityksen omistukseen liittyvään tuottoon, instrumentteihin ei sovelleta IFRS 9:ää. Kaikissa muissa tapauksissa osakkuus- tai yhteisyritykseen liittyviä potentiaalisia äänioikeuksia sisältävät instrumentit käsitellään IFRS 9:n mukaisesti.

▼M65

14A Yhteisö soveltaa IFRS 9:ää myös muihin osakkuus- tai yhteisyritystä koskeviin rahoitusinstrumentteihin, joihin ei sovelleta pääomaosuusmenetelmää. Näihin kuuluvat pitkäaikaiset osuudet, jotka ovat tosiasialliselta luonteeltaan osa yhteisön nettosijoitusta osakkuus- tai yhteisyritykseen (ks. kappale 38). Yhteisö soveltaa tällaisiin pitkäaikaisiin osuuksiin IFRS 9:ää, ennen kuin se soveltaa tämän standardin kappaleita 38 ja 40–43. IFRS 9:ää soveltaessaan yhteisö ei ota huomioon oikaisuja, joita tämän standardin soveltamisesta aiheutuu pitkäaikaisten osuuksien kirjanpitoarvoon.

▼M32

15 Jollei osakkuus- tai yhteisyritykseen tehtyä sijoitusta tai osaa sijoituksesta ole luokiteltu myytävänä olevaksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, tämä sijoitus tai muu jäljellä oleva omistusosuus ei myytävänä olevaksi luokitellusta sijoituksesta on luokiteltava pitkäaikaiseksi omaisuuseräksi.

PÄÄOMAOSUUSMENETELMÄN SOVELTAMINEN

16 Yhteisön, jolla on yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta sijoituskohteessa, on käsiteltävä osakkuus- tai yhteisyritykseen tekemänsä sijoitus pääomaosuusmenetelmällä, paitsi silloin, kun tähän sijoitukseen sovelletaan kappaleiden 17–19 mukaista vapautusta.

Vapautukset pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta

▼M51

17 Yhteisön ei tarvitse soveltaa pääomaosuusmenetelmää osakkuus- tai yhteisyritykseen tekemäänsä sijoitukseen, jos se on emoyritys, joka on vapautettu konsernitilinpäätöksen laadinnasta IFRS 10:n kappaleessa 4(a) tarkoitetun soveltamisalaa koskevan poikkeussäännön nojalla, tai jos kaikki seuraavat kohdat toteutuvat:

(a) yhteisö on kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen muille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että yhteisö ei sovella pääomaosuusmenetelmää, ja nämä eivät vastusta sitä.

(b) yhteisön vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina).

(c) yhteisö ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä sillä ole parhaillaan meneillään tällaista prosessia.

▼M51

(d) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja yhteisön välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavilla olevan, IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen, johon tytäryritykset yhdistellään tai jossa ne arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 10:n mukaisesti.

▼M59

18 Kun sijoituksen osakkuus- tai yhteisyritykseen on tehnyt sellainen yhteisö tai se on tehty välillisesti sellaisen yhteisön kautta, joka on pääomasijoittaja taikka sijoitusrahasto tai muu vastaavanlainen yhteisö, mukaan luettuna sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot, yhteisö voi valita, että se arvostaa kyseiset sijoitukset käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti. Yhteisön on tehtävä tämä valinta kustakin osakkuus- tai yhteisyrityksestä erikseen kyseisen osakkuus- tai yhteisyrityksen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

▼M32

19 Kun yhteisöllä on osakkuusyrityksessä sijoitus, josta osa on tehty välillisesti pääomasijoittajan taikka sijoitusrahaston tai muun vastaavanlaisen yhteisön, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot, kautta, yhteisö voi päättää, että se arvostaa tämän osan osakkuusyritykseen tekemästään sijoituksesta käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti riippumatta siitä, onko pääomasijoittajalla taikka sijoitusrahastolla tai muulla vastaavanlaisella yhteisöllä, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot, huomattava vaikutusvalta sijoituksen tähän osaan. Jos yhteisö päättää toimia näin, sen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää osakkuusyritykseen tekemänsä sijoituksen mahdolliseen jäljellä olevaan osaan, jota ei ole tehty pääomasijoittajan taikka sijoitusrahaston tai muun vastaavanlaisen yhteisön, mukaan luettuina sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvät rahastot, kautta.

Luokittelu myytävänä olevaksi

20 Yhteisön on sovellettava IFRS 5:tä osakkuus- tai yhteisyritykseen tekemäänsä sijoitukseen tai sijoituksen osaan, joka täyttää myytävänä olevaksi luokittelun edellytykset. Osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn sijoituksen mahdollinen jäljellä oleva osa, jota ei ole luokiteltu myytävänä olevaksi, käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siihen saakka, kunnes myytävänä olevaksi luokiteltu osuus luovutetaan. Luovutuksen jälkeen yhteisö käsittelee mahdollisen jäljellä olevan osuuden osakkuus- tai yhteisyrityksestä IFRS 9:n mukaisesti, ellei jäljellä oleva osuus ole edelleen osakkuus- tai yhteisyritys, jolloin yhteisö soveltaa pääomaosuusmenetelmää.

21 Silloin kun osakkuus- tai yhteisyritykseen tehty sijoitus tai sijoituksen osa, joka on aikaisemmin luokiteltu myytävänä olevaksi, ei enää täytä tällaisen luokittelun edellytyksiä, siihen on sovellettava pääomaosuusmenetelmää takautuvasti siitä päivästä alkaen, jona se on luokiteltu myytävänä olevaksi. Aikaisempien kausien tilinpäätökset on oikaistava vastaavasti siitä kaudesta alkaen, jolla sijoitus on luokiteltu myytävänä olevaksi.

Pääomaosuusmenetelmän soveltamisen lopettaminen

22 Yhteisön on lopetettava pääomaosuusmenetelmän soveltaminen sinä päivänä, jona sen sijoitus lakkaa olemasta osakkuus- tai yhteisyritys, seuraavalla tavalla:

(a) **Jos sijoituksesta tulee tytäryritys, yhteisön on käsiteltävä sijoitustaan IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* ja IFRS 10:n mukaisesti.**

▼M32

(b) **Jos jäljellä oleva osuus entisessä osakkuus- tai yhteisyrityksessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, yhteisön on arvostettava jäljellä oleva osuus käypään arvoon. Jäljellä olevan osuuden käypää arvoa on pidettävä sen käypänä arvona, kun se alun perin kirjataan rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IFRS 9:n mukaisesti. Yhteisön on kirjattava tulosvaikutteisesti seuraavien erien välinen erotus:**

(i) **jäljellä olevan osuuden käypä arvo ja mahdollinen luovutustulo osakkuus- tai yhteisyritysosuuden osasta; ja**

(ii) **sijoituksen kirjanpitoarvo päivänä, jona pääomaosuusmenetelmän soveltaminen lopetettiin.**

(c) **Kun yhteisö lopettaa pääomaosuusmenetelmän soveltamisen, yhteisön on käsiteltävä kaikki kyseiseen sijoitukseen liittyvät aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos sijoituskohde olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat.**

23 Näin ollen jos sijoituskohteen aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjaama voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, yhteisö siirtää kyseisen voiton tai tappion omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun pääomaosuusmenetelmän soveltaminen lopetetaan. Esimerkiksi jos osakkuus- tai yhteisyrityksellä on ulkomaiseen yksikköön liittyviä kertyneitä kurssieroja ja yhteisö lopettaa pääomaosuusmenetelmän soveltamisen, yhteisön on siirrettävä tulosvaikutteiseksi muihin laajan tuloksen eriin aiemmin kirjattu ulkomaiseen yksikköön liittyvä voitto tai tappio.

24 Jos osakkuusyritykseen tehdystä sijoituksesta tulee yhteisyritykseen tehty sijoitus tai jos yhteisyritykseen tehdystä sijoituksesta tulee osakkuusyritykseen tehty sijoitus, yhteisö soveltaa edelleen pääomaosuusmenetelmää eikä se arvosta uudelleen jäljellä olevaa osuutta.

Omistusosuuksien muutokset

▼M50

25 Jos yhteisön omistusosuus osakkuus- tai yhteisyrityksessä pienenee mutta sijoitus luokitellaan edelleen joko osakkuus- tai yhteisyritykseksi, yhteisön on siirrettävä tulosvaikutteiseksi aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu osuus tähän omistusosuuden pienemiseen liittyvästä voitosta tai tappiosta, jos tämä voitto tai tappio olisi siirrettävä tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä.

▼M32

Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa suoritettavat toimenpiteet

26 Monet pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa suoritettavat toimenpiteet ovat samankaltaisia kuin IFRS 10:ssä kuvatut konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteet. Lisäksi käsitteitä, jotka ovat tytäryrityksen hankintaan sovellettavan kirjanpitokäsittelyn pohjana, sovelletaan myös osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn sijoituksen hankinnan käsittelyyn.

▼**M51**

27 Konsernin osuus osakkuus- tai yhteisyrityksestä on emoyrityksen ja sen tytäryritysten omistusten yhteismäärä. Konsernin muiden osakkuus- tai yhteisyritysten omistuksia ei oteta tässä huomioon. Silloin kun osakkuus- tai yhteisyrityksellä on tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksiä, pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa otetaan huomioon sellainen voitto tai tappio sekä sellaiset muut laajan tuloksen erät ja nettovarat, jotka on merkitty osakkuus- tai yhteisyrityksen tilinpäätökseen (ja sisältävät osakkuus- tai yhteisyrityksen osuuden sen osakkuus- ja yhteisyritysten voitoista tai tappioista, muista laajan tuloksen eristä ja nettovaroista) sen jälkeen, kun niihin on tehty tarvittavat oikaisut yhtenäisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin pääsemiseksi (ks. kappaleet 35–36A).

▼**M32**

28 Voitoista ja tappioista, jotka johtuvat yhteisön (mukaan lukien sen yhdistellyt tytäryritykset) ja osakkuus- tai yhteisyrityksen välisistä ”ylöspäin” ja ”alaspäin” toteutuneista liiketoimista, otetaan yhteisön tilinpäätöksessä huomioon vain se osa, joka liittyy ulkopuolisten sijoittajien osuuteen osakkuus- tai yhteisyrityksestä. ”Ylöspäin” toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi omaisuuserien myynnit osakkuus- tai yhteisyritykseltä sijoittajalle. ”Alaspäin” toteutuvia liiketoimia ovat esimerkiksi omaisuuserien myynnit tai luovutukset sijoittajalta sen osakkuus- tai yhteisyritykselle. Sijoittajan osuus näistä liiketoimista osakkuus- tai yhteisyritykselle syntyneistä voitoista ja tappioista eliminoidaan.

29 Kun alaspäin toteutuvat liiketoimet antavat näyttöä myytävien tai luovutettavien omaisuuserien nettorealisointiarvon vähentymisestä tai näistä omaisuuseristä johtuvasta arvonalentumistappiosta, sijoittajan on kirjattava nämä tappiot kokonaisuudessaan. Kun ylöspäin toteutuvat liiketoimet antavat näyttöä ostettavien omaisuuserien nettorealisointiarvon vähentymisestä tai näistä omaisuuseristä johtuvasta arvonalentumistappiosta, sijoittajan on kirjattava osuutensa näistä tappioista.

30 Ei-monetaarinen panos, joka on annettu osakkuus- tai yhteisyritykselle vastikkeeksi omistusosuudesta osakkuus- tai yhteisyrityksessä, kirjataan kappaleen 28 mukaisesti, paitsi jos panoksella ei ole kaupallista merkitystä, siten kuin tämä termi on kuvattu IAS 16:ssa *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*. Jos tällaisella panoksella ei ole kaupallista merkitystä, voittoa tai tappiota pidetään realisoitumattomana, eikä sitä kirjata, paitsi kappaleen 31 mukaisessa tapauksessa. Tällaiset realisoitumattomat voitot ja tappiot on eliminoitava pääomaosuusmenetelmän mukaisesti kirjattua sijoitusta vastaan, eikä niitä saa esittää lykättyinä voittoina tai tappioina yhteisön konsernitaseessa tai yhteisön taseessa, jossa sijoituksiin sovelletaan pääomaosuusmenetelmää.

31 Jos yhteisö saa osakkuus- tai yhteisyrityksestä saamansa omistusosuuden lisäksi monetaarisia tai ei-monetaarisia omaisuuseriä, yhteisö kirjaa kokonaan tulosvaikutteisesti sen osan ei-monetaarisen panoksen voitosta tai tappiosta, joka liittyy saatuihin monetaarisiin tai ei-monetaarisiin omaisuuseriin.

▼M32

32 Sijoitusta käsitellään pääomaosuusmenetelmällä siitä päivästä alkaen, jona siitä tulee osakkuus- tai yhteisyritys. Mahdollista eroa, joka syntyy sijoituksen hankintamenon ylittäessä tai alittaessa yhteisön osuuden sijoituskohteen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta, käsitellään sijoituksen hankinnan yhteydessä seuraavasti:

(a) Osakkuus- tai yhteisyritykseen liittyvä liikearvo sisällytetään sijoituksen kirjanpitoarvoon. Tästä liikearvosta ei saa tehdä poistoja.

(b) Määrä, jolla yhteisön osuus sijoituskohteen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen nettomääräisestä käyvästä arvosta ylittää sijoituksen hankintamenon, otetaan huomioon tuottoina määritettäessä yhteisön osuutta osakkuus- tai yhteisyrityksen voitosta tai tappiosta kaudella, jonka aikana sijoitus on hankittu.

Yhteisön osuutta osakkuus- tai yhteisyrityksen hankinnan jälkeisestä voitosta tai tappiosta oikaistaan asianmukaisesti niin, että esimerkiksi poistojen kohteena olevista omaisuuseristä tehtävät hankinta-ajankohdan käypiin arvioihin perustuvat poistot tulevat otetuiksi huomioon. Vastaavasti oikaistaan asianmukaisesti yhteisön osuutta osakkuus- tai yhteisyrityksen hankinnan jälkeisistä voitoista tai tappioista, jotta otettaisiin huomioon arvonalentumistappiot esimerkiksi liikearvosta tai aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä.

33 Yhteisö käyttää pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan osakkuus- tai yhteisyrityksen viimeisintä saatavissa olevaa tilinpäätöstä. Silloin kun yhteisön ja osakkuus- tai yhteisyrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivänä, osakkuus- tai yhteisyritys laatii sijoittajayrityksen käyttöön tilinpäätöksen samalle päivälle kuin yhteisön tilinpäätös, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista.

34 Silloin kun pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa käytettävä osakkuus- tai yhteisyrityksen tilinpäätös laaditaan kappaleen 33 mukaisesti eri päivälle kuin yhteisön tilinpäätös, on tehtävä oikaisut, joiden avulla otetaan huomioon kyseisen ajankohdan ja yhteisön tilinpäätöspäivän välillä toteutuneiden merkittävien liiketoimien tai muiden tapahtumien vaikutus. Yhteisön ja osakkuus- tai yhteisyrityksen raportointikausien päättymispäivien välinen ero ei saa missään tapauksessa olla kolmea kuukautta pidempi. Raportointikausien pituuden ja raportointikausien päättymispäivien välisen eron on oltava samat kaudesta toiseen.

35 Yhteisön tilinpäätös on laadittava niin, että samanlaisiin, samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin liiketoimiin ja tapahtumiin sovelletaan yhtenäisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.

▼M51

36 Kappaleessa 36A kuvattuja tapauksia lukuun ottamatta, mikäli osakkuus- tai yhteisyritys soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin ne, joita yhteisö soveltaa samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin, on pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa tehtävä tarvittavat oikaisut, joiden avulla osakkuus- tai yhteisyrityksen noudattamat periaatteet saatetaan yhdenmukaisiksi yhteisön noudattamien periaatteiden kanssa.

▼M59

36A Kappaleeseen 36 sisältyvästä vaatimuksesta huolimatta, jos yhteisöllä, joka ei itse ole sijoitusyhteisö, on osuus osakkuus- tai yhteisyrityksessä, joka on sijoitusyhteisö, yhteisö saa pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan valita, että se säilyttää sen käypään arvoon arvostamisen, jota kyseinen osakkuus- tai yhteisyrityksenä oleva sijoitusyhteisö on soveltanut omiin tytäryritysosuuksiinsa. Tämä valinta tehdään kustakin osakkuus- tai yhteisyrityksenä olevasta sijoitusyhteisöstä erikseen myöhäisimpänä seuraavista ajankohdista: (a) kun osakkuus- tai yhteisyrityksenä oleva sijoitusyhteisö alun perin kirjataan; (b) kun osakkuus- tai yhteisyrityksestä tulee sijoitusyhteisö; ja (c) kun osakkuus- tai yhteisyrityksenä olevasta sijoitusyhteisöstä tulee ensimmäisen kerran emoyritys.

▼M32

37 Mikäli osakkuus- tai yhteisyrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka ovat muiden kuin yhteisön hallussa ja jotka luokitellaan omaksi pääomaksi, yhteisö laskee osuutensa voitosta tai tappiosta tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko osingonjaosta tehty päätös vai ei.

38 Jos yhteisön osuus osakkuus- tai yhteisyrityksen tappioista on yhtä suuri tai suurempi kuin sen osuus osakkuus- tai yhteisyrityksestä, yhteisö ei kirjaa osuuttaan sen ylittävistä tappioista. Osuudella osakkuus- tai yhteisyrityksestä tarkoitetaan osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn sijoituksen pääomaosuusmenetelmän mukaista kirjanpitoarvoa sekä mahdollisia muita pitkäaikaisia sijoituksia, jotka tosiasiallisesti ovat osa yhteisön nettosijoitusta osakkuus- tai yhteisyritykseen. Esimerkiksi erä, jonka suorittamista ei ole suunniteltu ja jonka suorittaminen ei ole ennakoitavissa olevassa tulevaisuudessa todennäköistä, on tosiasialliselta luonteeltaan yhteisön kyseiseen osakkuus- tai yhteisyritykseen tekemän sijoituksen jatke. Tällaisiin eriin voi kuulua esimerkiksi etuosakkeita ja pitkäaikaisia saamisia tai lainoja, mutta niihin eivät kuulu myyntisaamiset, ostovelat eivätkä pitkäaikaiset saamiset, joilla on riittävä vakuus, kuten vakuudelliset lainat. Pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa kirjattavat tappiot, jotka ylittävät yhteisön sijoituksen kantaosakkeisiin, kohdistetaan yhteisöllä osakkuus- tai yhteisyrityksessä olevan osuuden muille osille käänteisessä etuoikeusjärjestyksessä (toisin sanoen päinvastoin kuin etuoikeusjärjestys likvidaatiotilanteessa).

39 Kun yhteisön osuus on pienentynyt nollan suuruiseksi, lisätappioita otetaan huomioon ja velkaa kirjataan vain siihen määrään asti kuin yhteisöllä on oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite tai se on suorittanut maksuja osakkuus- tai yhteisyrityksen puolesta. Jos osakkuus- tai yhteisyritys myöhemmin näyttää voittoa, yhteisö jatkaa osuutensa kirjaamista kyseisistä voitoista vasta sen jälkeen, kun sen osuus voitoista on yhtä suuri kuin kirjaamaton osuus tappioista.

Arvonalentumistappiot

▼M53

40 Sovellettuaan pääomaosuusmenetelmää ja kirjattuaan osakkuus- tai yhteisyrityksen tappiot kappaleen 38 mukaisesti yhteisö soveltaa kappaleita 41A–41C sen ratkaisemiseen, onko sen osakkuus- tai yhteisyritykseen tekemän nettosijoituksen arvon alentumisesta objektiivista näyttöä.

▼**M65**

41 [Poistettu]

▼**M53**

41A Osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn nettosijoituksen arvo on alentunut ja arvonalentumistappioita on syntynyt siinä ja vain siinä tapauksessa, että on objektiivista näyttöä arvon alentumisesta yhden tai useamman, nettosijoituksen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen toteutuneen tapahtuman (”tappion synnyttävä tapahtuma”) seurauksena ja että tappion synnyttävällä tapahtumalla (tai tapahtumilla) on luotettavasti arvioitavissa oleva vaikutus nettosijoituksesta saataviin arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin. Saattaa olla, että ei ole mahdollista yksilöidä yhtä erillistä tapahtumaa, joka on aiheuttanut arvon alentumisen. Arvon alentuminen on saattanut pikemminkin syntyä useiden tapahtumien yhteisvaikutuksen seurauksena. Vastaisista tapahtumista odotettavissa olevia tappioita ei kirjata riippumatta siitä, miten todennäköisiä ne ovat. Objektiivista näyttöä siitä, että nettosijoituksen arvo on alentunut, on yhteisön tietoon tullut havainnoitavissa oleva tieto esimerkiksi seuraavista tappion synnyttävistä tapahtumista:

a) osakkuus- tai yhteisyrityksen merkittävät taloudelliset vaikeudet;

b) osakkuus- tai yhteisyrityksen tekemä sopimusehtojen rikkominen, kuten koronmaksun tai lyhennysten laiminlyönti tai maksun viivästyminen;

c) yhteisön osakkuus- tai yhteisyritykselleen tämän taloudellisiin vaikeuksiin liittyvistä taloudellisista tai oikeudellisista syistä johtuen antama sellainen myönnytys, jota yhteisö ei muutoin harkitsisi antavansa;

d) osakkuus- tai yhteisyrityksen konkurssi tai muu taloudellinen uudelleenjärjestely tulee todennäköiseksi; tai

e) osakkuus- tai yhteisyrityksen taloudellisista vaikeuksista johtuva toimivien markkinoiden häviäminen kyseiseltä nettosijoitukselta.

41B Toimivien markkinoiden häviämistä siksi, että osakkuus- tai yhteisyrityksen osakkeilla tai rahoitusinstrumenteilla ei enää käydä julkisesti kauppaa, ei pidetä näyttönä arvon alentumisesta. Osakkuus- tai yhteisyrityksen luottoluokituksen aleneminen tai osakkuus- tai yhteisyrityksen käyvän arvon vähentyminen ei itsessään ole näyttöä arvon alentumisesta, joskin se voi olla näyttöä arvon alentumisesta, kun sitä tarkastellaan yhdessä muun saatavissa olevan informaation kanssa.

41C Osakkuus- tai yhteisyrityksen oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyn nettosijoituksen arvon alentumista osoittavaan objektiiviseen näyttöön kuuluu kappaleessa 41A mainittujen tapahtumatyyppien lisäksi informaatio merkittävistä, vaikutuksiltaan epäedullisista muutoksista siinä teknologia- tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa osakkuus- tai yhteisyritys toimii, ja tällainen näyttö antaa viitteitä siitä, että oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen hankintamenoa ei mahdollisesti saada takaisin. Myös oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käyvän arvon merkittävä tai pitkäaikainen lasku alle hankintamenon on objektiivista näyttöä arvon alentumisesta.

▼M53

42 Koska liikearvoa, joka on osa osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn nettosijoituksen kirjanpitoarvoa, ei kirjata erikseen, sille ei tehdä erikseen arvonalentumistestiä IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* sisältämien, liikearvon arvoalentumistestausta koskevien vaatimusten mukaisesti. Sen sijaan sijoituksen koko kirjanpitoarvo testataan arvonalentumisen varalta yhtenä omaisuuseränä IAS 36:n mukaisesti vertaamalla siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää (käyttöarvo tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennetty käypä arvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi) sen kirjanpitoarvoon aina silloin, kun kappaleiden 41A–41C vaatimuksia sovellettaessa saadaan viitteitä siitä, että nettosijoituksen arvo saattaa olla alentunut. Tällaisissa olosuhteissa kirjattavaa arvonalentumistappiota ei kohdisteta millekään omaisuuserälle, liikearvo mukaan lukien, joka on osa osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn nettosijoituksen kirjanpitoarvoa. Vastaavasti tämän arvonalentumistappion mahdollinen peruutus kirjataan IAS 36:n mukaisesti siihen määrään asti kuin nettosijoituksesta kerrytettävissä oleva rahamäärä myöhemmin kasvaa. Nettosijoituksen käyttöarvoa määrittäessään yhteisö arvioi:

a) osuutensa niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvosta, jotka osakkuus- tai yhteisyrityksen odotetaan kerryttävän, sisältäen rahavirrat osakkuus- tai yhteisyrityksen liiketoiminnasta sekä tulot sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta; tai

b) niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon, joiden odotetaan syntyvän sijoituksesta saatavista osingoista ja sijoituksen lopullisesta luovuttamisesta.

Asianmukaisia oletuksia käytettäessä molemmat menetelmät tuottavat saman tuloksen.

▼M32

43 Osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdystä sijoituksesta kerrytettävissä oleva rahamäärä arvioidaan kunkin osakkuus- tai yhteisyrityksen osalta erikseen, paitsi silloin kun osakkuus- tai yhteisyrityksen jatkuvasta hyödyntämisestä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia yhteisön muiden varojen kerryttämistä rahavirroista.

ERILLISTILINPÄÄTÖS

44 Osakkuus- tai yhteisyritykseen tehty sijoitus on käsiteltävä yhteisön erillistilinpäätöksessä IAS 27:n (muutettu 2011) kappaleen 10 mukaisesti.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

45 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, sen on annettava asiasta tieto sekä sovellettava samanaikaisesti IFRS 10:tä, IFRS 11:tä *Yhteisjärjestelyt*, IFRS 12:ta *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* ja IAS 27:ää (muutettu 2011).

▼M53

45A Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 40–42 ja lisättiin kappaleet 41A–41C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M50

45B Elokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Pääomaosuusmenetelmä erillistilinpäätöksessä* (muutokset IAS 27:ään) muutettiin kappaletta 25. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M51**

45D Joulukuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt: konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevan poikkeuksen soveltaminen* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 28:aan) muutettiin kappaleita 17, 27 ja 36 sekä lisättiin kappale 36A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M59**

45E Joulukuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2014–2016 muutettiin kappaleita 18 ja 36A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M65**

45G Lokakuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Pitkäaikaiset osuudet osakkuus- ja yhteisyrityksissä* lisättiin kappale 14A ja poistettiin kappale 41. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n mukaisesti kappaleissa 45H–45K määrättävin poikkeuksin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

45H Yhteisön, joka soveltaa kappaleen 45G mukaisia muutoksia ensimmäisen kerran samanaikaisesti kuin se soveltaa IFRS 9:ää ensimmäisen kerran, on sovellettava kappaleessa 14A kuvattuihin pitkäaikaisiin osuuksiin IFRS 9:n mukaisia siirtymistä koskevia vaatimuksia.

45I Yhteisön, joka soveltaa kappaleen 45G mukaisia muutoksia ensimmäisen kerran sen jälkeen, kun se soveltaa IFRS 9:ää ensimmäisen kerran, on sovellettava IFRS 9:n mukaisia siirtymistä koskevia vaatimuksia, jotka ovat välttämättömiä kappaleen 14A mukaisten vaatimusten soveltamiseksi pitkäaikaisiin osuuksiin. Tässä tarkoituksessa viittaukset IFRS 9:n soveltamisen aloittamisajankohtaan on luettava viittauksina sen tilikauden alkuun, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran (muutosten soveltamisen aloittamisajankohta). Yhteisön ei tarvitse oikaista aiempia kausia kuvastamaan muutosten soveltamista. Yhteisö saa oikaista aiemmat kaudet vain, jos se on mahdollista käyttämättä jälkiviisautta.

45J Kappaleen 45G mukaisia muutoksia ensimmäisen kerran soveltaessaan yhteisön, joka soveltaa IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* mukaista tilapäistä vapautusta IFRS 9:n soveltamisesta, ei tarvitse oikaista aiempia kausia kuvastamaan muutosten soveltamista. Yhteisö saa oikaista aiemmat kaudet vain, jos se on mahdollista käyttämättä jälkiviisautta.

▼**M65**

45K Jos yhteisö ei oikaise aiempia kausia soveltaen kappaletta 45I tai 45J, sen on muutosten soveltamisen aloittamisajankohtana kirjattava kertyneiden voittovarojen (tai muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldoon seuraavien välinen erotus:

a) kappaleessa 14A kuvattujen pitkäaikaisten osuuksien aiempi kirjanpitoarvo kyseisenä ajankohtana; ja

b) kyseisten pitkäaikaisten osuuksien kirjanpitoarvo kyseisenä ajankohtana.

▼**M32**

Viittaukset IFRS 9:ään

46 Jos yhteisö soveltaa tätä standardia muttei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki viittaukset IFRS 9:ään on tulkittava viittauksiksi IAS 39:ään.

IAS 28:N (2003) KUMOAMINEN

47 Tämä standardi korvaa IAS 28:n *Sijoitukset osakkuusyrityksiin* (uudistettu 2003).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 29

Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa

SOVELTAMISALA ►M8 [1] ◄

1. Tätä standardia on sovellettava yhteisön tilinpäätökseen, konsernitilinpäätös mukaan lukien, jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen.

2. Toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman esittäminen hyperinflaatiomaassa paikallisen valuutan määräisenä ilman oikaisujen tekemistä ei ole tarkoituksenmukaista. Raha menettää ostovoimaansa niin nopeasti, että eri aikoina toteutuneiden liiketoimien ja muiden tapahtumien rahamäärien vertaileminen — vaikka liiketoimet ja muut tapahtumat olisivat toteutuneet samalla tilikaudella — on harhaanjohtavaa.

3. Tässä standardissa ei aseteta ehdotonta prosenttilukua, josta hyperinflaation katsotaan alkavan. On harkinnanvaraista, milloin tilinpäätöstä on tarpeen oikaista tämän standardin mukaisesti. Seuraavat piirteet maan taloudellisessa ympäristössä ovat merkkejä korkeasta inflaatiosta, mutta ne eivät rajoitu näihin:

   a) yleisö pyrkii sijoittamaan varansa ei-monetaariseen omaisuuteen tai suhteellisen vakaaseen ulkomaan valuuttaan. Paikallisen valuutan määräiset erät sijoitetaan välittömästi ostovoiman säilyttämiseksi;

   b) yleisö ei miellä rahamääriä paikallisessa valuutassa vaan jonkin suhteellisen vakaan ulkomaisen valuutan määräisenä. Hinnat saatetaan ilmoittaa kyseisessä valuutassa;

   c) luotolla myytäessä ja velaksi ostettaessa käytetään myös lyhyellä aikavälillä hintoja, jotka kompensoivat maksupäivään mennessä odotettavissa olevan ostovoiman menetyksen;

   d) korot, palkat ja hinnat on sidottu hintaindeksiin; ja

   e) kolmen vuoden kertynyt inflaatioaste on lähellä 100:aa prosenttia tai sitä suurempi.

4. On suotavaa, että kaikki yhteisöt, jotka esittävät tilinpäätöksen samassa hyperinflatorisessa valuutassa, soveltavat tätä standardia samasta päivästä alkaen. Tämä standardi koskee kuitenkin yhteisön tilinpäätöstä sen kauden alusta lukien, jonka aikana yhteisö toteaa että maassa, jonka valuutan määräisenä se laatii tilinpäätöksensä, vallitsee hyperinflaatio.

TILINPÄÄTÖKSEN OIKAISEMINEN

5. Hinnat muuttuvat ajan kuluessa useiden erityisten tai yleisten poliittisten, taloudellisten ja yhteiskunnallisten tekijöiden vaikutuksesta. Erityiset tekijät, kuten kysynnän ja tarjonnan muutokset ja teknologiset muutokset, saattavat aiheuttaa yksittäisten hintojen merkittäviä ja toisistaan riippumattomia nousuja ja laskuja. Lisäksi yleiset tekijät voivat johtaa yleisen hintatason ja tästä johtuen rahan yleisen ostovoiman muuttumiseen.

[1] Osana toukokuussa 2008 julkaistua asiakirjaa *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* IASB muutti IAS 29:ssä käytettäviä termejä seuraavasti, jotta ne olisivat yhdenmukaisia muissa IFRS-standardeissa käytettävien termien kanssa: (a) ”markkina-arvo” korvattiin sanoilla ”käypä arvo” ja (b) ”liiketoiminnan tulos” ja ”tulos” korvattiin sanoilla ”voitto tai tappio”.

▼M8

6. Yhteisöt, jotka laativat tilinpäätöksen alkuperäisiin hankintamenoihin perustuen, laativat sen ottamatta huomioon sen paremmin yleisen hintatason muutoksia kuin hallussa pidettyjen omaisuuserien nimenomaisten hintojen muutoksia. Poikkeuksena tästä ovat ne omaisuuserät ja velat, jotka yhteisö joko vaatimusten perusteella tai oman valintansa mukaan arvostaa käypään arvoon. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet saadaan uudelleenarvostaa käypään arvoon, ja biologiset hyödykkeet on yleensä arvostettava käypään arvoon. Jotkin yhteisöt esittävät kuitenkin jälleenhankinta-arvoihin perustuvan tilinpäätöksen, jossa otetaan huomioon hallussa pidettävien omaisuuserien nimenomaisten hintojen muutosten vaikutukset.

▼B

7. Hyperinflaatiomaassa tilinpäätös on hyödyllinen vain, jos se esitetään ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisen mittayksikön määräisenä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin. Tämän vuoksi tämä standardi koskee yhteisön tilinpäätöstä, joka esitetään hyperinflatorisen valuutan määräisenä. Tämän standardin vaatiman informaation esittäminen oikaisemattoman tilinpäätöksen täydennyksenä ei ole sallittua. Oikaisemattoman tilinpäätöksen erillinen esittäminen ei myöskään ole suositeltavaa.

▼M8

8. Jos yhteisön toimintavaluutta on hyperinflatorinen, niin yhteisön tilinpäätös on esitettävä raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä riippumatta siitä, perustuuko tilinpäätös alkuperäisiin hankintamenoihin tai jälleenhankinta-arvoihin. Myös IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) edellyttämät edellisen kauden vertailutiedot ja kaikki aikaisempia kausia koskevat tiedot on esitettävä raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Jos vertailutiedot esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* kappaleita 42(b) ja 43.

▼B

9. Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti ja esitettävä omana eränään.

10. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen edellyttää tietynlaisia menettelytapoja sekä harkintaa. Näiden menettelytapojen ja harkinnan tulosten johdonmukainen käyttäminen kaudesta toiseen on tärkeämpää kuin niiden tuloksena saatavien, oikaistuun tilinpäätökseen sisällytettävien lukujen täsmällinen tarkkuus.

Alkuperäisiin hankintamenoihin perustuva tilinpäätös

Tase

11. Taseeseen merkityt määrät, joita ei jo ole ilmaistu ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä, oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen.

12. Monetaarisia eriä ei oikaista, koska ne on jo ilmaistu ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä. Monetaarisia eriä ovat rahat ja rahana saatavat tai maksettavat erät.

▼B

13. Varat ja velat, jotka on sopimuksella sidottu hinnanmuutoksiin, kuten indeksiin sidotut joukkovelkakirjalainat ja muut lainat, oikaistaan sopimuksen mukaisesti, jotta saadaan selville ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ avoimena oleva määrä. Nämä erät merkitään oikaistuun taseeseen kyseiseen korjattuun määrään.

▼M8

14. Kaikki muut varat ja velat ovat ei-monetaarisia. Joidenkin ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on tilinpäätöspäivän mukainen määrä, kuten nettorealisointiarvo ja käypä arvo, joten niitä ei oikaista. Kaikki muut ei-monetaariset varat ja velat oikaistaan.

15. Useimpien ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvona on hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno; täten ne on ilmaistu hankinta-ajankohtansa mukaisina määrinä. Kunkin omaisuuserän oikaistu hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno määritetään oikaisemalla erän alkuperäistä hankintamenoa ja kertyneitä poistoja hankinta-ajankohdan ja raportointikauden päättymispäivän välisellä yleisen hintaindeksin muutoksella. Esimerkiksi aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, raaka-aine- ja kauppatavaravarastot, liikearvo, patentit, tavaramerkit ja muut vastaavanlaiset omaisuuserät oikaistaan niiden ostopäivästä lähtien. Keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden varastot oikaistaan niistä päivistä lähtien, joina hankinta- ja valmistusmenot ovat syntyneet.

▼B

16. Yksityiskohtaista kirjanpitoa aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintapäivistä ei ehkä ole käytettävissä eikä hankintapäiviä pystytä arvioimaan. Näissä harvinaisissa tapauksissa saatetaan ensimmäisellä tämän standardin soveltamiskaudella joutua käyttämään omaisuuserien oikaisun perusteena riippumattoman asiantuntijan arviota niiden arvosta.

17. Yleistä hintaindeksiä ei mahdollisesti ole saatavissa niiltä kausilta, joilta tämä standardi edellyttää aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden oikaisemista. Näissä tapauksissa voidaan joutua käyttämään arviota, joka perustuu esimerkiksi toimintavaluutan ja jonkin suhteellisen vakaan ulkomaan valuutan välisen vaihtokurssin muutoksiin.

18. Eräiden ei-monetaaristen erien kirjanpitoarvo on jonkin muun päivän kuin hankintapäivän tai ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukainen, esimerkkinä aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, jotka on arvostettu uudelleen jonakin aikaisempana ajankohtana. Tällöin kirjanpitoarvot oikaistaan uudelleenarvostuspäivästä lähtien.

▼M8

19. Ei-monetaarisen erän oikaistua määrää vähennetään asianmukaisten IFRS-standardien mukaisesti silloin, kun määrä ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, liikearvon, patenttien ja tavaramerkkien oikaistut määrät alennetaan niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää vastaaviksi ja vaihto-omaisuuden oikaistut määrät alennetaan nettorealisointiarvoa vastaaviksi.

20. Sijoituskohde, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, saattaa laatia tilinpäätöksensä hyperinflatorisessa valuutassa. Tällaisen sijoituskohteen tase ja laaja tuloslaskelma oikaistaan tämän standardin mukaisesti sijoittajan osuuden laskemiseksi kohteen nettovarallisuudesta ja voitosta tai tappiosta. Kun sijoituskohteen tilinpäätös on ulkomaanrahan määräinen, se muunnetaan kauden päättymispäivän kurssia käyttäen.

▼B

21. Inflaation vaikutus on yleensä otettu huomioon vieraan pääoman menoissa. Ei ole asianmukaista toisaalta oikaista lainalla rahoitettuja investointeja ja toisaalta aktivoida samalla kaudella sitä osaa vieraan pääoman menoista, joka kompensoi inflaatiota. Tämä osa vieraan pääoman menoista kirjataan kuluiksi sillä tilikaudella, jonka aikana menot toteutuvat.

22. Yhteisö saattaa hankkia omaisuuseriä sellaisella sopimuksella, joka sallii maksusuorituksen lykkäämisen ilman nimenomaista korkoveloitusta. Jos koron määrää ei ole käytännössä mahdollista laskea, tällaiset omaisuuserät oikaistaan hankintapäivän sijaan maksupäivästä alkaen.

23. [poistettu]

24. Ensimmäisen tämän standardin soveltamiskauden alussa oman pääoman erät kertyneitä voittoja ja tappioita ja uudelleenarvostusrahastoa lukuun ottamatta oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen niistä päivistä alkaen, joina erät on saatu tai ne ovat muutoin syntyneet. Aikaisemmilla kausilla syntynyt uudelleenarvostusrahasto eliminoidaan. Oikaistut kertyneet voittovarat johdetaan kaikista muista oikaistun taseen eristä.

25. Ensimmäisen kauden päättyessä ja tulevilla kausilla kaikki oman pääoman erät oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen kauden alusta tai sitä myöhemmästä erän saamispäivästä lähtien. Oman pääoman muutokset kaudella esitetään IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti.

▼M5

Laaja tuloslaskelma

▼B

26. Tämä standardi edellyttää kaikkien ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erien ilmaisemista ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä. Kaikki erät on tämän vuoksi oikaistava käyttäen yleisen hintaindeksin muutosta niistä päivistä lähtien, joina tuotto- ja kuluerät on alun perin merkitty kirjanpitoon.

Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta

27. Yhteisö, jolla on enemmän monetaarisia saamisia kuin monetaarisia velkoja, menettää ostovoimaa ja yhteisö, jolla on enemmän monetaarisia velkoja kuin monetaarisia saamisia, saa lisää ostovoimaa kaudella, jonka aikana vallitsee inflaatio, siltä osin kuin varat ja velat eivät ole hintatasoon sidottuja. Tämä monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio voidaan määrittää ei-monetaaristen varojen, oman pääoman ja ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erien ja indeksiin sidottujen varojen ja velkojen oikaisemisesta aiheutuvana erona. Voitto tai tappio voidaan arvioida soveltamalla yleisen hintatason muutosta monetaaristen varojen ja monetaaristen velkojen erotuksen painotettuun keskiarvoon kaudella.

▼M8

28. Monetaarisesta nettopositiosta johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Kappaleen 13 mukaisesti tehdyt oikaisut niihin varoihin ja velkoihin, jotka on sopimuksella sidottu hintojen muutoksiin, kirjataan monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota vastaan. Muut tuotto- ja kuluerät, kuten korkotuotot ja -kulut ja sijoitettuihin tai lainattuihin varoihin liittyvät kurssierot, ovat myös yhteydessä monetaariseen nettopositioon. Vaikka tällaisista eristä annetaan tilinpäätöksessä tiedot erikseen, voi olla avuksi, että ne esitetään laajassa tuloslaskelmassa yhdessä monetaarisesta nettopositiosta johtuvan voiton tai tappion kanssa.

▼B

Jälleenhankinta-arvoihin perustuva tilinpäätös

Tase

29. Jälleenhankinta-arvoon esitettyjä eriä ei oikaista, koska ne jo ilmaistaan ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä. Muut taseen erät oikaistaan kappaleiden 11–25 mukaisesti.

▼M5

Laaja tuloslaskelma

▼B

30. Ennen oikaisemista jälleenhankinta-arvoihin perustuva ►M5 laaja tuloslaskelma ◄ esittää yleensä menot sen ajankohdan mukaisina, jona vastaavat liiketoimet tai tapahtumat ovat toteutuneet. Myytyjä suoritteita vastaavat kulut ja poistot kirjataan perustuen toteutumisajankohdan jälleenhankinta-arvoihin; myyntituotot ja muut kulut kirjataan niiden toteutumisajankohdan rahamääriin. Kaikki erät on siis oikaistava yleistä hintaindeksiä käyttäen ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisen mittayksikön määräisiksi.

Voitto tai tappio monetaarisesta nettopositiosta

31. Monetaarisesta nettopositiosta johtuvaa voittoa tai tappiota käsitellään kappaleiden 27 ja 28 mukaisesti.

Verot

32. Tämän standardin mukainen tilinpäätöksen oikaiseminen voi synnyttää eroja yksittäisten varojen ja velkojen taseessa esitettävän kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon välille. Nämä erot käsitellään IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

Rahavirtalaskelma

33. Tämä standardi edellyttää kaikkien rahavirtalaskelman erien esittämistä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisen mittayksikön määräisinä.

▼B

Vertailuluvut

▼M8

34. Edellisen raportointikauden vertailuluvut oikaistaan yleistä hintaindeksiä käyttäen riippumatta siitä, perustuvatko ne alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoon, siten että vertailutilinpäätös esitetään tarkasteltavana olevan raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Myös aikaisempia kausia koskevat tiedot esitetään raportointikauden päättymispäivän mukaisessa mittayksikössä. Jos vertailuluvut esitetään jonkin muun esittämisvaluutan määräisinä, sovelletaan IAS 21:n kappaleita 42(b) ja 43.

▼B

Konsernitilinpäätös

35. Emoyrityksellä, joka laatii tilinpäätöksen hyperinflatorisen valuutan määräisenä, saattaa olla tytäryrityksiä, jotka myös laativat tilinpäätöksensä hyperinflatorisessa valuutassa. Kunkin tällaisen tytäryrityksen tilinpäätös joudutaan oikaisemaan käyttäen sen maan yleistä hintaindeksiä, jonka valuutan määräisenä tytäryritys laatii tilinpäätöksensä, ennen kuin se sisällytetään emoyrityksen julkistamaan konsernitilinpäätökseen. Jos tällainen tytäryritys on ulkomainen, sen tilinpäätös muunnetaan ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ kurssia käyttäen. Sellaisia tytäryritysten tilinpäätöksiä, joita ei ole laadittu hyperinflatorisessa valuutassa, käsitellään IAS 21:n mukaisesti.

36. Jos konsernitilinpäätökseen yhdistellään ►M5 eri aikoina päättyviltä raportointikausilta ◄ laadittuja tilinpäätöksiä, kaikki erät joudutaan muuttamaan konsernitilinpäätöspäivän mukaiseen mittayksikköön riippumatta siitä, ovatko ne ei-monetaarisia tai monetaarisia.

Yleisen hintaindeksin valinta ja käyttäminen

37. Tämän standardin mukaiseen tilinpäätöksen oikaisemiseen joudutaan käyttämään yleistä hintaindeksiä, joka kuvaa yleisen ostovoiman muutoksia. On suotavaa, että kaikki yhteisöt, jotka laativat tilinpäätöksensä saman maan valuutassa, käyttävät samaa indeksiä.

MAAT, JOISSA EI ENÄÄ VALLITSE HYPERINFLAATIO

38. Silloin kun maassa ei enää vallitse hyperinflaatio ja yhteisö lakkaa laatimasta ja esittämästä tämän standardin mukaista tilinpäätöstä, sen on pidettävä edellisen raportointikauden päättymispäivän mukaisen mittayksikön määräisiä summia kirjanpitoarvojen perustana myöhemmissä tilinpäätöksissään.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. Tilinpäätöksessä on esitettävä seuraavat tiedot:

a) maininta siitä, että tilinpäätöstä ja aikaisempien kausien vertailutietoja on oikaistu toimintavaluutan yleisen ostovoiman muutoksilla ja että ne on tästä johtuen esitetty ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä;

▼B

b) onko tilinpäätös laadittu alkuperäisiin hankintamenoihin vai jälleenhankinta-arvoihin perustuen; ja

c) hintaindeksin laji ja taso ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ sekä indeksin muutokset tarkasteltavana olevalla kaudella ja edellisellä kaudella.

40. Tämän standardin edellyttämien tietojen esittäminen on tarpeen, jotta tehdään selväksi inflaation vaikutusten käsittelyperuste tilinpäätöksessä. Niiden tarkoituksena on myös antaa muuta informaatiota, joka on tarpeen kyseisen perusteen ja tuloksena syntyvien määrien ymmärtämiseksi.

VOIMAANTULO

41. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1990 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

▼M32

_____

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 32

Rahoitusinstrumentit: esittämistapa

TAVOITE

1. [poistettu].

2. Tämän standardin tarkoituksena on asettaa periaatteet, joita sovelletaan rahoitusinstrumenttien esittämiseen velkoina tai omana pääomana sekä rahoitusvarojen ja -velkojen vähentämiseen toisistaan. Se koskee rahoitusinstrumenttien luokittelua liikkeeseenlaskijan näkökulmasta katsottuna rahoitusvaroihin, rahoitusvelkoihin ja oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, niihin liittyvien korkojen, osinkojen, voittojen ja tappioiden luokittelua sekä tilanteita, joissa rahoitusvarat ja -velat tulee vähentää toisistaan.

▼M53

3. Tämän standardin sisältämät periaatteet täydentävät rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen kirjaamista ja arvostamista koskevia periaatteita, jotka sisältyvät IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit*, ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia periaatteita, jotka sisältyvät IFRS 7:ään *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

▼B

SOVELTAMISALA

▼M53

4. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaiken tyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös,* IAS 27:n *Erillistilinpäätös* tai IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* mukaisesti. Eräissä tapauksissa yhteisön kuitenkin täytyy tai se saa IFRS 10:n, IAS 27:n tai IAS 28:n nojalla käsitellä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä olevan osuuden kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti; tällöin yhteisöjen on sovellettava tämän standardin vaatimuksia. Yhteisöjen on sovellettava tätä standardia myös kaikkiin johdannaisiin, jotka on sidottu osuuksiin tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä.

▼B

b) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.

▼M12

_____

▼M53

d) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* esitetyn määritelmän mukaiset vakuutussopimukset. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin vakuutussopimuksiin kytkettyihin johdannaisiin, jos yhteisö on IFRS 9:n mukaan velvollinen käsittelemään ne kirjanpidossa erikseen. Lisäksi myyjäosapuolen on sovellettava tätä standardia takaussopimuksiin, jos se soveltaa IFRS 9:ää sopimusten kirjaamiseen ja arvostamiseen, mutta myyjäosapuolen on sovellettava IFRS 4:ää, jos se on IFRS 4:n kappaleen 4(d) mukaisesti päättänyt soveltaa IFRS 4:ää niiden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

▼M53

e) rahoitusinstrumentit, jotka kuuluvat IFRS 4:n soveltamisalaan sen vuoksi, että niihin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tällaisten instrumenttien liikkeeseenlaskijan ei tarvitse soveltaa näihin oikeuksiin tämän standardin kappaleiden 15–32 ja AG25–AG35 mukaisia vaatimuksia rahoitusvelkojen ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien erottelemisesta. Kaikki muut tämän standardin vaatimukset koskevat kuitenkin näitä instrumentteja. Lisäksi tätä standardia sovelletaan näihin instrumentteihin kytkettyihin johdannaisiin (ks. IFRS 9).

▼B

f) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joita koskee IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut* lukuun ottamatta:

i) tämän standardin kappaleiden 8–10 soveltamisalaan kuuluvia sopimuksia, joita koskee tämä standardi,

ii) tämän standardin kappaleita 33 ja 34, joita on sovellettava omiin osakkeisiin, jotka ostetaan, myydään, lasketaan liikkeeseen tai mitätöidään henkilöstön osakeoptio-ohjelmien, henkilöstön osakkeidenosto-ohjelmien ja kaikkien muiden osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen yhteydessä.

5–7. [poistettu]

▼M53

8. Tätä standardia on sovellettava sellaisiin rahoituseriin kuulumattomien erien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimukset olisivat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta sopimuksia, jotka on tehty ja pidetään edelleen voimassa rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti. Tätä standardia on kuitenkin sovellettava niihin sopimuksiin, jotka yhteisö nimenomaisesti luokittelee käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* kappaleen 2.5 mukaisesti.

▼B

9. Muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimus voidaan toteuttaa nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina tai rahoitusinstrumentteja vaihtamalla usealla eri tavalla. Näitä ovat esimerkiksi:

a) tilanteet, joissa sopimusehdot sallivat jommallekummalle osapuolelle sopimuksen nettomääräisen toteuttamisen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla;

b) tilanteet, joissa mahdollisuutta nettomääräiseen toteuttamiseen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ei ole nimenomaisesti mainittu sopimusehdoissa mutta yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten nettomääräinen toteuttaminen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (riippumatta siitä, tapahtuuko tämä vastapuolen kanssa, tekemällä toisensa kumoavat sopimukset vai myymällä sopimus ennen sen toteuttamista tai raukeamista);

c) tilanteet, joissa yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten osalta kohde-etuutena olevan erän vastaanottaminen ja myyminen lyhyen ajan kuluessa vastaanottamisen jälkeen voiton hankkimiseksi hintojen tai välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista; ja

d) tilanteet, joissa sopimuksen kohteena oleva rahoituseriin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi.

▼B

Sopimusta, jota koskee kohta (b) tai (c), ei tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti, joten se kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Muut sopimukset, joita kappale 8 koskee, arvioidaan sen ratkaisemiseksi, onko ne tehty ja pidetäänkö ne edelleen voimassa muun kuin rahoituserän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti ja kuuluvatko ne siis tämän standardin soveltamisalaan.

10. Muun kuin rahoituserän ostamista tai myymistä koskeva asetettu optio, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla kappaleen 9(a) tai (d) mukaisesti, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Tällaista sopimusta ei voida tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

MÄÄRITELMÄT (KS. MYÖS KAPPALEET AG3–AG23)

11. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Rahoitusinstrumentti on mikä tahansa sopimus, joka synnyttää yhdelle yhteisölle rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja samalla toiselle yhteisölle rahoitusvelan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin.

Rahoitusvaroihin kuuluva erä on mikä tahansa omaisuuserä, joka on:

a) käteisvaroja;

b) toisen yhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti;

c) sopimukseen perustuva oikeus:

   i) saada toiselta yhteisöltä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja; tai

   ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yrityksen kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat yhteisölle edullisiksi; tai

d) sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina, ja joka on:

   i) muu kuin johdannaissopimus, jonka perusteella yhteisö on tai saattaa olla velvollinen vastaanottamaan muuttuvan lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; tai

▼M6

   ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa muulla tavalla kuin vaihtamalla kiinteä määrä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei tässä lueta kappaleiden 16A ja 16B mukaisesti oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi luokiteltuja lunastusvelvoitteisia rahoitusinstrumentteja, instrumentteja, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa ja jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti, eikä instrumentteja, jotka ovat sopimuksia yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

▼M6

Rahoitusvelka on mikä tahansa velka, joka on:

(a) sopimukseen perustuva velvollisuus:

(i) luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle; tai

(ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat yhteisölle epäedullisiksi; tai

(b) sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina ja joka on:

(i) muu kuin johdannaissopimus, jonka perusteella yhteisö on tai saattaa olla velvollinen luovuttamaan muuttuvan lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; tai

(ii) ►M21 johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa muulla tavalla kuin vaihtamalla kiinteä määrä käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tässä yhteydessä optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet, jotka oikeuttavat hankkimaan kiinteän lukumäärän yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja minkä tahansa valuutan määräistä kiinteää rahamäärää vastaan, ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jos yhteisö tarjoaa optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet tasasuhteisesti kaikille niille, jotka sillä hetkellä omistavat sen samanlajisia johdannaissopimuksiin kuulumattomia omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tässä yhteydessä yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ◄ ei tässä lueta kappaleiden 16A ja 16B mukaisesti oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi luokiteltuja lunastusvelvoitteisia rahoitusinstrumentteja, instrumentteja, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa ja jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti, eikä instrumentteja, jotka ovat sopimuksia yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

Tästä poiketen instrumentti, joka vastaa rahoitusvelan määritelmää, luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot.

▼B

Oman pääoman ehtoinen instrumentti on mikä tahansa sopimus, joka osoittaa oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

▼M33

Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)

▼M6

Lunastusvelvoitteinen instrumentti on rahoitusinstrumentti, joka antaa haltijalleen oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentin takaisin käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan tai jonka liikkeeseenlaskija automaattisesti lunastaa takaisin epävarman vastaisen tapahtuman toteutuessa taikka instrumentin haltijan kuollessa tai jäädessä eläkkeelle.

▼M53

12. Seuraavat termit on määritelty IFRS 9:n liitteessä A tai IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* kappaleessa 9, ja niitä käytetään tässä standardissa niille IAS 39:ssä ja IFRS 9:ssä annetussa merkityksessä.

— rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno

— kirjaaminen pois taseesta

— johdannainen

— efektiivisen koron menetelmä

— takaussopimus

— käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvelka

— kiinteäehtoinen sitoumus

— ennakoitu liiketoimi

— suojauksen tehokkuus

— suojauskohde

— suojausinstrumentti

— kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä

— selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

— transaktiomenot.

▼B

13. Tässä standardissa termit ”sopimus” tai ”sopimukseen perustuva” viittaavat kahden tai useamman osapuolen väliseen sopimukseen, jolla on selviä taloudellisia seuraamuksia, joita osapuolilla on vain vähäinen mahdollisuus tai ei lainkaan mahdollisuutta välttää tavallisesti siksi, että sopimus on toimeenpantavissa lain perusteella. Sopimukset ja näin ollen myös rahoitusinstrumentit voivat olla muodoltaan monenlaisia, eikä niiden tarvitse olla kirjallisia.

14. Tässä standardissa ”yhteisö” kattaa yksittäiset henkilöt, henkilöyhtiöt, muut rekisteröidyt yhteisöt, trustit ja julkisen vallan yksiköt.

ESITTÄMISTAPA TILINPÄÄTÖKSESSÄ

▼M6

Velat ja oma pääoma (ks. myös kappaleet AG13–AG14J ja AG25–AG29A)

▼B

15. Rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on luokiteltava instrumentti tai sen osatekijät rahoitusvelaksi, rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi tai omaksi pääomaksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä sopimukseen perustuvan järjestelyn tosiasiallisen sisällön sekä rahoitusvelan, rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmien mukaisesti.

16. Kun liikkeeseenlaskija soveltaa kappaleessa 11 esitettyjä määritelmiä sen ratkaisemiseen, onko rahoitusinstrumentti pikemminkin oman pääoman ehtoinen instrumentti kuin rahoitusvelka, niin instrumentti on oman pääoman ehtoinen instrumentti siinä ja vain siinä tapauksessa, että molemmat alla esitetyt ehdot (a) ja (b) täyttyvät:

a) Instrumentti ei sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta:

i) luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja toiselle yhteisölle; tai

ii) vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen yhteisön kanssa olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat epäedullisiksi liikkeeseenlaskijalle.

▼M21

b) Jos instrumentti tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa liikkeeseenlaskijan omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina, se on:

i) muu kuin johdannaissopimus, joka ei sisällä liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa muuttuvaa lukumäärää omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan; tai

ii) johdannaissopimus, joka tullaan toteuttamaan yksinomaan siten, että liikkeeseenlaskija vaihtaa kiinteän määrän käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja kiinteään lukumäärään omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Tässä yhteydessä optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet, jotka oikeuttavat hankkimaan kiinteän lukumäärän yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja minkä tahansa valuutan määräistä kiinteää rahamäärää vastaan, ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jos yhteisö tarjoaa optiot, merkintäoikeudet tai muut oikeudet tasasuhteisesti kaikille niille, jotka sillä hetkellä omistavat sen samanlajisia johdannaissopimuksiin kuulumattomia omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Liikkeeseenlaskijan omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei tässä lueta instrumentteja, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D kuvatut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa kuvatut ehdot, tai jotka ovat sopimuksia liikkeeseenlaskijan omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamisesta tai luovuttamisesta tulevaisuudessa.

▼M6

Sellainen sopimukseen perustuva velvoite, johdannaissopimuksesta johtuva velvoite mukaan luettuna, joka tulee johtamaan tai saattaa johtaa liikkeeseenlaskijan omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen tulevaisuudessa mutta ei täytä edellä tarkoitettuja ehtoja (a) ja (b), ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti. Tästä poiketen instrumentti, joka vastaa rahoitusvelan määritelmää, luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot.

Lunastusvelvoitteiset instrumentit

16A. Lunastusvelvoitteinen rahoitusinstrumentti sisältää liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuvan velvollisuuden ostaa kyseinen instrumentti takaisin tai lunastaa se käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan lunastuttamisoikeutta käytettäessä. Poikkeuksena rahoitusvelan määritelmään tällaisen velvoitteen sisältävä instrumentti luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki seuraavat ominaisuudet:

(a) Se oikeuttaa haltijansa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta yhteisön purkautuessa. Yhteisön nettovarallisuudella tarkoitetaan niitä varoja, jotka jäävät jäljelle, kun kaikki muut sen varoihin kohdistuvat vaateet on vähennetty. Suhteellinen osuus määritetään:

(i) jakamalla yhteisön purkamisajankohdan nettovarallisuus määrältään yhtä suuriin yksikköihin; ja

(ii) kertomalla kyseinen määrä rahoitusinstrumentin haltijalla olevien yksikköjen lukumäärällä.

(b) Instrumentti kuuluu sellaiseen instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa. Jotta instrumentti kuuluisi tällaiseen luokkaan:

(i) sillä ei yhteisön purkautuessa ole muihin vaateisiin nähden minkäänlaista etuoikeutta yhteisön varoihin, ja

(ii) sitä ei tarvitse vaihtaa toiseksi instrumentiksi ennen kuin se kuuluu instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

▼**M6**

(c) Kaikilla rahoitusinstrumenteilla luokassa, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa, on samanlaiset ominaisuudet. Niiden on esimerkiksi kaikkien oltava lunastusvelvoitteisia, ja takaisinosto- tai lunastushinnan laskennassa käytettävä kaava tai muu menetelmä on sama kaikille kyseiseen luokkaan kuuluville instrumenteille.

(d) Sen lisäksi, että liikkeeseenlaskijalla on sopimukseen perustuva velvollisuus ostaa instrumentti takaisin tai lunastaa se käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, instrumentti ei sisällä mitään sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa toiselle yhteisölle käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai vaihtaa rahoitusvaroja tai rahoitusvelkoja toisen yhteisön kanssa ehdoilla, jotka saattavat osoittautua yhteisölle epäedullisiksi, eikä kyseessä ole sopimus, joka tullaan toteuttamaan tai saatetaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina rahoitusvelan määritelmän alakohdan (b) mukaisesti.

(e) Instrumentista aiheutuvat sen voimassaoloaikana odotettavissa olevat kokonaisrahavirrat perustuvat olennaisilta osin yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen instrumentin voimassaoloaikana (instrumentin vaikutukset pois lukien).

16B. Sen lisäksi, että instrumentilla on kaikki edellä tarkoitetut ominaisuudet, sen luokitteleminen oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi edellyttää, ettei liikkeeseenlaskijalla ole mitään muuta sellaista rahoitusinstrumenttia tai sopimusta:

(a) jonka kokonaisrahavirrat olennaisilta osin perustuvat yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen (tällaisen instrumentin tai sopimuksen vaikutukset pois lukien) ja

(b) jonka vaikutus rajoittaa lunastusvelvoitteisen instrumentin haltijoiden jako-osuutta olennaisesti tai määrittää sen tietyn suuruiseksi.

Tätä ehtoa sovellettaessa yhteisö ei saa ottaa huomioon sellaisia kappaleessa 16A kuvatun instrumentin haltijan kanssa tekemiään sopimuksia, jotka eivät ole rahoitussopimuksia ja joiden ehdot ovat samankaltaiset kuin vastaavan sopimuksen, joka voitaisiin solmia muun osapuolen kuin instrumentin haltijan ja liikkeeseenlaskijayhteisön välillä. Jos yhteisö ei pysty toteamaan, että tämä ehto täyttyy, se ei saa luokitella lunastusvelvoitteista instrumenttia oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi.

Instrumentit tai instrumenttien komponentit, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa

16C. Joihinkin rahoitusinstrumentteihin sisältyy liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa toiselle yhteisölle suhteellinen osuus nettovarallisuudestaan vain liikkeeseenlaskijan purkautuessa. Velvoite syntyy, koska purkaminen on joko varmaa eikä ole yhteisön määräysvallassa (esimerkiksi toimiajaltaan rajoitettu yhteisö) tai epävarmaa mutta on instrumentin haltijan päätettävissä. Poikkeuksena rahoitusvelan määritelmään tällaisen velvoitteen sisältävä instrumentti luokitellaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi, jos sillä on kaikki seuraavat ominaisuudet:

▼**M6**

(a) Se oikeuttaa haltijansa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta yhteisön purkautuessa. Yhteisön nettovarallisuudella tarkoitetaan niitä varoja, jotka jäävät jäljelle, kun kaikki muut sen varoihin kohdistuvat vaateet on vähennetty. Suhteellinen osuus määritetään:

(i) jakamalla yhteisön purkamisajankohdan nettovarallisuus määrältään yhtä suuriin yksikköihin; ja

(ii) kertomalla kyseinen määrä rahoitusinstrumentin haltijalla olevien yksikköjen lukumäärällä.

(b) Instrumentti kuuluu sellaiseen instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa. Jotta instrumentti kuuluisi tällaiseen luokkaan:

(i) sillä ei yhteisön purkautuessa ole muihin vaateisiin nähden minkäänlaista etuoikeutta yhteisön varoihin, ja

(ii) sitä ei tarvitse vaihtaa toiseksi instrumentiksi ennen kuin se kuuluu instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

(c) Kaikkiin rahoitusinstrumentteihin instrumenttiluokassa, joka on kaikkia muita instrumenttiluokkia huonommassa etuoikeusasemassa, täytyy sisältyä liikkeeseenlaskijayhteisölle samanlainen sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa suhteellinen osuus nettovarallisuudestaan yhteisön purkautuessa.

16D. Sen lisäksi, että instrumentilla on kaikki edellä tarkoitetut ominaisuudet, sen luokitteleminen oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi edellyttää, ettei liikkeeseenlaskijalla ole mitään muuta sellaista rahoitusinstrumenttia tai sopimusta:

(a) jonka kokonaisrahavirrat olennaisilta osin perustuvat yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen (instrumentin tai sopimuksen vaikutukset pois lukien) ja

(b) jonka vaikutus rajoittaa instrumentin haltijoiden jako-osuutta olennaisesti tai määrittää sen tietyn suuruiseksi.

Tätä ehtoa sovellettaessa yhteisö ei saa ottaa huomioon sellaisia kappaleessa 16C kuvatun instrumentin haltijan kanssa tekemiään sopimuksia, jotka eivät ole rahoitussopimuksia ja joiden ehdot ovat samankaltaiset kuin vastaavan sopimuksen, joka voitaisiin solmia muun osapuolen kuin instrumentin haltijan ja liikkeeseenlaskijayhteisön välillä. Jos yhteisö ei pysty toteamaan, että tämä ehto täyttyy, se ei saa luokitella instrumenttia oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi.

▼M6

Lunastusvelvoitteisten instrumenttien ja instrumenttien, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa, luokittelun muuttaminen

16E. Yhteisön on luokiteltava rahoitusinstrumentti oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti siitä päivästä lukien, jona instrumentilla on kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Yhteisön on muutettava rahoitusinstrumentin luokittelua siitä päivästä lukien, jona instrumentilla lakkaa olemasta kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ominaisuudet tai se lakkaa täyttämästä kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Esimerkiksi jos yhteisö lunastaa kaikki liikkeeseen laskemansa instrumentit, joihin ei liity lunastusvelvoitetta, ja mahdollisesti jäljelle jäävillä lunastusvelvoitteisilla instrumenteilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kaikki kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot, yhteisön on siirrettävä lunastusvelvoitteiset instrumentit oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi siitä päivästä lukien, jona se lunastaa lunastusvelvoitteettomat instrumentit.

16F. Yhteisön on käsiteltävä kappaleen 16E mukaista instrumentin luokittelun muutosta kirjanpidossa seuraavasti:

(a) Sen on siirrettävä oman pääoman ehtoinen instrumentti rahoitusvelaksi siitä päivästä lukien, jona instrumentilla lakkaa olemasta kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet tai se lakkaa täyttämästä kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Rahoitusvelka on arvostettava instrumentin luokittelun muuttumispäivän käypään arvoon. Yhteisön on kirjattava oman pääoma ehtoisen instrumentin kirjanpitoarvon ja rahoitusvelan luokittelun muuttumispäivän käyvän arvon mahdollinen erotus omaan pääomaan.

(b) Sen on siirrettävä rahoitusvelka omaksi pääomaksi siitä päivästä lukien, jona instrumentilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet tai se täyttää kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Oman pääoman ehtoinen instrumentti on arvostettava rahoitusvelan luokittelun muuttumispäivän kirjanpitoarvoon.

▼B

Käteisvarojen tai muiden rahavarojen luovuttamiseen ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta (kappale 16(a))

►M6 17. Kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D kuvattuja olosuhteita lukuun ottamatta ratkaiseva ominaisuus, joka erottaa rahoitusvelan oman pääoman ehtoisesta instrumentista, on se, että rahoitusinstrumentin toisella osapuolella (liikkeeseenlaskija) on sopimukseen perustuva velvollisuus joko luovuttaa toiselle osapuolelle (haltija) käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai vaihtaa haltijan kanssa rahoitusvaroja tai -velkoja olosuhteissa, jotka mahdollisesti osoittautuvat liikkeeseenlaskijalle epäedullisiksi. ◄ Vaikka oman pääoman ehtoisen instrumentin haltijalla saattaa olla oikeus saada määräsuhteessa jaettu osuus osingoista tai muusta oman pääoman jakamisesta, liikkeeseenlaskijalla ei ole sopimukseen perustuvaa velvollisuutta tällaiseen varojen jakoon, koska sitä ei voida vaatia luovuttamaan käteisvaroja tai muita rahavaroja toiselle osapuolelle.

▼M6

18. Rahoitusinstrumentin tosiasiallinen luonne, ei niinkään sen oikeudellinen muoto, määrää sen luokittelun yhteisön taseessa. Tosiasiallinen luonne ja oikeudellinen muoto vastaavat yleensä toisiaan, mutta aina näin ei ole. Jotkin rahoitusinstrumentit ovat oikeudelliselta muodoltaan omaa pääomaa mutta tosiasialliselta luonteeltaan velkaa, ja toisilla saattaa olla sekä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin että rahoitusvelkoihin liittyviä ominaisuuksia. Esimerkiksi:

▼B

a) sellainen etuosake, johon liittyy liikkeeseenlaskijan lunastusvelvollisuus kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan tiettynä tai määritettävissä olevana päivänä tulevaisuudessa tai jonka haltijalla on oikeus vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentti tiettynä päivänä tai sen jälkeen kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan, on rahoitusvelka.

▼M6

b) sellainen rahoitusinstrumentti, jonka haltijalla on oikeus lunastuttaa se liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”) on rahoitusvelka, lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka silloinkin, kun käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuu indeksiin tai muuhun tekijään, joka mahdollisesti nousee tai laskee. Jos haltijalla on oikeus lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, tämä tarkoittaa sitä, että lunastusvelvoitteinen instrumentti vastaa rahoitusvelan määritelmää lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Esimerkiksi avointen sijoitusrahastojen, henkilöyhtiöiden ja eräiden osuustoiminnallisten yhteisöjen osuudenomistajilla tai jäsenillä saattaa olla oikeus koska tahansa lunastuttaa osuutensa liikkeeseenlaskijassa käteisvaroja vastaan, mistä seuraa, että osuudet luokitellaan rahoitusveloiksi lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Rahoitusvelaksi luokitteleminen ei kuitenkaan estä sellaista yhteisöä, jolla ei ole maksettua omaa pääomaa (kuten joitakin sijoitusrahastoja, ks. havainnollistava esimerkki 7), käyttämästä tilinpäätöslaskelmissa sellaisia nimityksiä kuin ”osuudenomistajille kuuluvan nettovarallisuuden arvo” ja ”osuudenomistajille kuuluvan nettovarallisuuden arvon muutos” tai esittämästä tilinpäätöksessä lisätietoja, jotka osoittavat, että jäsenten yhteenlasketut osuudet sisältävät esimerkiksi oman pääoman määritelmää vastaavia rahastoja ja sitä vastaamattomia lunastusvelvoitteisia instrumentteja (ks. havainnollistava esimerkki 8).

19. Jos yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämiseksi, velvoite vastaa rahoitusvelan määritelmää, lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Esimerkiksi:

▼B

a) rajoitus, joka vähentää yhteisön mahdollisuutta täyttää sopimukseen perustuva velvoite, kuten esimerkiksi ulkomaanrahan rajoitettu saatavuus tai maksun suorittamiseen tarvittava valvontaviranomaisen lupa, ei tee tyhjäksi yhteisön sopimusvelvoitetta tai haltijalla olevaa sopimuksen mukaista oikeutta, joka perustuu instrumenttiin.

b) sopimukseen perustuva velvoite, joka riippuu siitä, toteuttaako vastapuoli lunastuttamisoikeutensa, on rahoitusvelka, koska yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta.

▼B

20. Rahoitusinstrumentti, joka ei nimenomaisesti sisällä sopimukseen perustuvaa velvollisuutta käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiseen, saattaa sisältää sen epäsuorasti ehtojensa perusteella. Esimerkiksi:

a) rahoitusinstrumentti saattaa sisältää muun kuin rahoituksellisen velvoitteen, joka on täytettävä siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö ei pysty jakamaan osinkoja tai lunastamaan instrumenttia. Jos yhteisö pystyy välttymään käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta ainoastaan täyttämällä tämän muun kuin rahoituksellisen velvoitteen, kyseinen rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka.

b) rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka, jos yhteisö sen ehtojen mukaan luovuttaa instrumenttia toteuttaessaan joko:

i) käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja; tai

ii) omia osakkeitaan, joiden arvo on määritetty huomattavasti suuremmaksi kuin käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen arvo.

Vaikka yhteisöllä ei ole nimenomaista sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, vaihtoehtoinen osakkeina tapahtuva toteuttaminen on arvoltaan sellainen, että yhteisö tulee toteuttamaan sen käteismaksuna. Joka tapauksessa haltijalle on tosiasiallisesti taattu vähintään määrä, joka vastaa käteismaksuna tapahtuvaa toteuttamista (ks. kappale 21).

Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappale 16(b))

21. Sopimus ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti pelkästään sillä perusteella, että se saattaa johtaa yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien vastaanottamiseen tai luovuttamiseen. Yhteisöllä saattaa olla sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus vastaanottaa tai luovuttaa omia osakkeitaan tai muita oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, joiden määrä vaihtelee siten, että vastaanotettavien tai luovutettavien yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo vastaa sopimukseen perustuvan oikeuden tai velvoitteen määrää. Tällainen sopimukseen perustuva oikeus tai velvoite saattaa olla kiinteämääräinen tai sen määrä saattaa vaihdella osaksi tai kokonaan jonkin muun muuttujan (esimerkiksi koron, hyödykkeen hinnan tai jonkin rahoitusinstrumentin hinnan) kuin yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien markkinahinnan muutosten mukaisesti. Kaksi esimerkkiä: (a) sopimus, jonka mukaan luovutetaan niin monta yhteisön omaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, että niiden arvo on yhteensä 100 CU ([1]), ja (b) sopimus, jonka mukaan luovutetaan niin monta yhteisön omaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, että niiden arvo vastaa 100 kultaunssin arvoa. Tällainen sopimus on yhteisölle rahoitusvelka, vaikka yhteisön täytyy toteuttaa sopimus tai se voi toteuttaa sen luovuttamalla omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Kyseessä ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti, koska yhteisö käyttää sopimuksen toteuttamiseen muuttuvan määrän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Sopimus ei näin ollen osoita oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.

([1]) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

►M6 22. Kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia lukuun ottamatta sellainen sopimus, jonka yhteisö tulee toteuttamaan (vastaanottamalla tai) luovuttamalla kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Esimerkiksi: ◄ liikkeeseen laskettu osakeoptio, jonka perusteella vastapuolella on oikeus ostaa kiinteä lukumäärä yhteisön osakkeita kiinteään hintaan tai kiinteällä joukkovelkakirjalainan pääomamäärällä, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Markkinakorkojen muutoksista johtuvat sopimuksen käyvän arvon muutokset, jotka eivät vaikuta sopimusta toteutettaessa maksettavien tai saatavien rahavarojen tai muiden rahoitusvarojen määrään tai vastaanotettavien tai luovutettavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärään, eivät estä sopimusta olemasta oman pääoman ehtoinen instrumentti. Kaikki saadut vastikkeet (kuten saatu preemio yhteisön omia osakkeita koskevasta asetetusta optiosta tai merkintäoikeudesta) lisätään suoraan omaan pääomaan. Kaikki maksetut vastikkeet (kuten ostetusta optiosta maksettu preemio) vähennetään suoraan omasta pääomasta. Oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon muutoksia ei kirjata tilinpäätökseen.

▼M6

22A. Jos sopimusta toteutettaessa saatavat tai luovutettavat yhteisön omat oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat lunastusvelvoitteisia rahoitusinstrumentteja, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B kuvatut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa kuvatut ehdot, tai jos ne ovat instrumentteja, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa, ja niillä on kaikki kappaleissa 16C ja 16D kuvatut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa kuvatut ehdot, sopimus on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka. Tämä koskee myös sopimusta, jonka yhteisö tulee toteuttamaan vastaanottamalla tai luovuttamalla kiinteän lukumäärän tällaisia instrumentteja kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan.

▼M53

23. Kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D kuvattuja olosuhteita lukuun ottamatta sopimus, jonka mukaan yhteisö on velvollinen ostamaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, synnyttää lunastusmäärän nykyarvon suuruisen rahoitusvelan (esimerkiksi takaisinostotermiinin hinnan nykyarvon, option toteuttamishinnan nykyarvon tai muun lunastusmäärän nykyarvon suuruisen). Näin on, vaikka itse sopimus olisi oman pääoman ehtoinen instrumentti. Yhtenä esimerkkinä on yhteisön velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvaroja vastaan termiinisopimuksen perusteella. Rahoitusvelka kirjataan alun perin lunastusmäärän nykyarvoa vastaavaan määrään ja siirretään pois omasta pääomasta. Myöhemmin rahoitusvelka arvostetaan IFRS 9:n mukaisesti. Jos sopimus raukeaa ilman että luovutusta tapahtuu, rahoitusvelan kirjanpitoarvo siirretään takaisin omaan pääomaan. Yhteisön sopimukseen perustuva velvollisuus ostaa omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan synnyttää lunastusmäärän nykyarvon suuruisen rahoitusvelan, vaikka ostovelvoite riippuisi siitä, käyttääkö vastapuoli lunastuttamisoikeuttaan (esimerkiksi asetettu myyntioptio, joka oikeuttaa vastapuolen myymään yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja yhteisölle kiinteään hintaan).

▼B

24. Sopimus, jonka yhteisö tulee toteuttamaan luovuttamalla tai vastaanottamalla kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen muuttuvaa määrää vastaan, on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka. Yhtenä esimerkkinä tästä on sopimus, jonka mukaan yhteisö luovuttaa 100 omaa oman pääoman ehtoista instrumenttiaan ja saa vastikkeeksi rahamäärän, jonka suuruuden lasketaan vastaavan 100 kultaunssin arvoa.

▼B

Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat

▼M6

25. Rahoitusinstrumentti saattaa edellyttää, että yhteisö luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja tai toteuttaa instrumentin muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka, ja luovuttaminen tapahtuisi sellaisten epävarmojen vastaisten tapahtumien toteutuessa tai jäädessä toteutumatta (tai epävarmojen olosuhteiden toteutuessa), joihin sen paremmin instrumentin liikkeeseenlaskijalla kuin sen haltijallakaan ei ole määräysvaltaa, kuten osakemarkkinaindeksin, kuluttajahintaindeksin tai koron muutos tai verotusta koskevien vaatimusten muutos taikka liikkeeseenlaskijan tulevat tuotot, tulos tai velkojen ja oman pääoman suhde. Tällaisen instrumentin liikkeeseenlaskijalla ei ole ehdotonta oikeutta välttyä käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiselta (tai instrumentin toteuttamiselta muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka). Sen vuoksi kyseessä on liikkeeseenlaskijan rahoitusvelka, paitsi jos:

(a) ehdollista suorittamista koskevan sopimuskohdan se osa, joka saattaisi edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai sen toteuttamista muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka) ei ole aito;

(b) liikkeeseenlaskijaa voidaan vaatia täyttämään velvoitteensa käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai täyttämään sen muutoin siten, että kyseessä olisi rahoitusvelka) vain liikkeeseenlaskijan purkautuessa; tai

(c) instrumentilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tarkoitetut ominaisuudet ja se täyttää kyseissä kappaleissa tarkoitetut ehdot.

▼B

Vaihtoehtoiset toteuttamistavat

26. Kun johdannaissopimus antaa yhdelle osapuolelle mahdollisuuden valita tavan, jolla se toteutetaan (esimerkiksi liikkeeseenlaskija tai haltija voi valita joko nettomääräisen käteismaksun tai osakkeiden vaihtamisen käteisvaroihin), instrumentti on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, paitsi jos kaikki toteutusvaihtoehdot tekisivät instrumentista oman pääoman ehtoisen.

27. Esimerkkinä rahoitusvelaksi luokiteltavasta toteuttamisvaihtoehdon sisältävästä johdannaissopimuksesta on sellainen osakeoptio, jonka liikkeeseenlaskija voi halutessaan toteuttaa joko nettomääräisesti käteismaksuna tai vaihtamalla omia osakkeitaan käteisvaroihin. Vastaavasti eräät sopimukset muun kuin rahoituserän ostamisesta tai myymisestä vaihtamalla se yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan, koska ne voidaan toteuttaa joko luovuttamalla kyseinen rahoituseriin kuulumaton erä taikka nettomääräisesti käteismaksuna tai muuna rahoitusinstrumenttina (ks. kappaleet 8–10). Tällaiset sopimukset ovat rahoitusvaroja tai -velkoja, eivät oman pääoman ehtoisia instrumentteja.

▼B

Yhdistelmäinstrumentit (ks. myös kappaleet AG30–AG35 ja havainnollistavat esimerkit 9–12)

28. Muun kuin johdannaisinstrumentin liikkeeseenlaskijan on arvioitava rahoitusinstrumentin ehdot sen ratkaisemiseksi, sisältääkö instrumentti sekä vieraan että oman pääoman komponentin. Tällaiset komponentit on luokiteltava erikseen kappaleen 15 mukaisesti rahoitusveloiksi, rahoitusvaroiksi tai oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi.

29. Yhteisö kirjaa erikseen sellaisen rahoitusinstrumentin komponentit, joka (a) synnyttää yhteisölle rahoitusvelan ja (b) antaa instrumentin haltijalle oikeuden vaihtaa se yhteisön oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Esimerkiksi joukkovelkakirja tai vastaavanlainen instrumentti, jonka haltija voi vaihtaa kiinteään määrään yhteisön kantaosakkeita, on yhdistelmäinstrumentti. Yhteisön näkökulmasta katsottuna tällainen instrumentti koostuu kahdesta komponentista: rahoitusvelasta (sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja) ja oman pääoman ehtoisesta instrumentista (osto-optio, joka antaa haltijalle oikeuden vaihtaa se kiinteään määrään yhteisön kantaosakkeita tietyn ajanjakson kuluessa). Tällaisen instrumentin liikkeeseen laskeminen vastaa tosiasiallisesti taloudellisilta vaikutuksiltaan samanaikaisesti liikkeeseen laskettavaa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, johon liittyy ennen eräpäivää tapahtuvaa suorittamista koskeva ehto, ja kantaosakkeiden ostamiseen oikeuttavia merkintäoikeuksia tai sellaista liikkeeseen laskettavaa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, johon liittyy irrotettavissa olevia, osakkeiden ostoon oikeuttavia merkintäoikeuksia. Näin ollen yhteisö esittää kaikissa tapauksissa vieraan ja oman pääoman komponentit erikseen taseessa.

30. Vaihdettavissa olevan instrumentin oman ja vieraan pääoman komponenttien luokittelua ei muuteta sen johdosta, että vaihto-oikeuden toteuttamisen todennäköisyys muuttuu, ei edes silloin, kun oikeuden toteuttaminen näyttää mahdollisesti tulleen taloudellisesti edulliseksi joillekin haltijoille. Haltijat eivät ehkä aina toimi odotetulla tavalla, koska esimerkiksi vaihdon verovaikutukset saattavat olla erilaiset eri haltijoille. Lisäksi vaihdon toteutumisen todennäköisyys vaihtelee ajankohdasta toiseen. Yhteisön sopimukseen perustuva velvollisuus vastaisten maksujen suorittamiseen säilyy, kunnes se lakkaa vaihdon tapahtuessa, instrumentin erääntyessä tai jonkin muun transaktion seurauksena.

▼M53

31. IFRS 9:ssä käsitellään rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen arvostamista. Oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat instrumentteja, jotka osoittavat oikeutta osuuteen yhteisön varoista sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen. Tämän vuoksi jaettaessa yhdistelmäinstrumentin alkuperäistä kirjanpitoarvoa oman ja vieraan pääoman komponentteihin oman pääoman komponentille kohdistetaan se määrä, joka jää jäljelle, kun koko instrumentin käyvästä arvosta vähennetään erikseen määritetty vieraan pääoman komponentin arvo. Yhdistelmäinstrumenttiin kytkettyjen johdannaispiirteiden (kuten osto-option) arvo oman pääoman komponenttia (kuten vaihto-oikeus omaan pääomaan) lukuun ottamatta sisällytetään vieraan pääoman komponenttiin. Alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä oman ja vieraan pääoman komponenteille kohdistettavien kirjanpitoarvojen yhteismäärä vastaa aina käypää arvoa, joka määritettäisiin instrumentille kokonaisuutena. Instrumentin komponenttien alkuperäisestä erikseen kirjaamisesta ei synny voittoa tai tappiota.

▼B

32. Kappaleessa 31 kuvatun lähestymistavan mukaisesti kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevan joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskija selvittää ensin vieraan pääoman komponentin kirjanpitoarvon määrittämällä sellaisen vastaavanlaisen velan (mukaan lukien mahdolliset kytketyt muut kuin omaan pääomaan liittyvät johdannaispiirteet) käyvän arvon, johon ei liity oman pääoman komponenttia. Sen jälkeen määritetään kirjanpitoarvo sille oman pääoman ehtoiselle instrumentille, jota oikeus vaihtaa instrumentti kantaosakkeisiin edustaa, vähentämällä koko yhdistelmäinstrumentin käyvästä arvosta rahoitusvelan käypä arvo.

Omat osakkeet (ks. myös kappale AG36)

33. Jos yhteisö hankkii takaisin omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, nämä instrumentit (”omat osakkeet”) on vähennettävä omasta pääomasta. Yhteisön omien oman pääoman ehtoisten instrumenttien ostosta, myynnistä, liikkeeseenlaskusta tai mitätöinnistä ei kirjata voittoa tai tappiota. Tällaisia omia osakkeita on saattanut hankkia tai niitä saattaa pitää hallussaan yhteisö itse tai muut saman konsernin jäsenet. Maksetut tai saadut vastikkeet on kirjattava suoraan omaan pääomaan.

34. Hallussa pidettyjen omien osakkeiden määrä esitetään erikseen joko taseessa tai liitetiedoissa IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Yhteisö esittää IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* mukaiset tiedot, jos yhteisö hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan takaisin lähipiiriin kuuluvilta.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (ks. myös kappale AG37)

▼M36

35. Rahoitusvelaksi luokiteltuun rahoitusinstrumenttiin tai sen komponenttiin liittyvät korot, osingot, tappiot ja voitot on kirjattava tulosvaikutteisesti tuotoiksi tai kuluiksi. Yhteisön on kirjattava oman pääoman ehtoisen instrumentin haltijoille tapahtuva varojen jakaminen suoraan omaan pääomaan. Omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat transaktiomenot on käsiteltävä oman pääoman vähennyksenä.

35A. Tulovero, joka liittyy oman pääoman ehtoisen instrumentin haltijoille tapahtuvaan varojen jakamiseen ja omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuviin transaktiomenoihin, on käsiteltävä IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

▼B

36. Rahoitusinstrumentin luokittelu rahoitusvelaksi tai oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi määrää, kirjataanko kyseiseen instrumenttiin liittyvät korot, osingot, tappiot ja voitot tulosvaikutteisesti tuotoiksi tai kuluiksi. Kokonaan veloiksi luokiteltaville osakkeille maksetut osingot kirjataan näin ollen kuluiksi samalla tavalla kuin joukkovelkakirjalainan korko. Vastaavasti voitot ja tappiot, jotka liittyvät rahoitusvelkojen takaisinmaksuihin tai jälleenrahoittamiseen, kirjataan tulosvaikutteisesti, kun taas oman pääoman ehtoisten instrumenttien lunastaminen tai jälleenrahoittaminen kirjataan oman pääoman muutoksiksi. Oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon muutoksia ei merkitä tilinpäätökseen.

▼M36

37. Yhteisölle syntyy tyypillisesti erilaisia menoja, kun se laskee liikkeeseen tai hankkii omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan. Nämä menot voivat sisältää rekisteröintipalkkioita ja muita viranomaistahojen veloittamia palkkioita, lainopillisten, kirjanpidollisten ja muiden kysymysten asiantuntijoille maksettuja määriä, painatuskuluja ja varainsiirtoveroja. Omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat transaktiomenot käsitellään kirjanpidossa oman pääoman vähennyksenä siltä osin kuin ne ovat lisämenoja, jotka välittömästi johtuvat omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta ja joilta olisi muutoin vältytty. Menot sellaisesta omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta, jonka toteuttamisesta luovutaan, kirjataan kuluiksi.

▼B

38. Yhdistelmäinstrumentin liikkeeseenlaskemiseen liittyvät transaktiomenot kohdistetaan instrumentin vieraan ja oman pääoman komponenteille samassa suhteessa kuin saadut maksut jakautuvat. Transaktiomenot, jotka liittyvät yhteisesti useampaan kuin yhteen liiketoimeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat joidenkin osakkeiden tarjoamisesta myyntiin ja toisten osakkeiden samanaikaisesta listalle otosta) jaetaan kyseisille liiketoimille perusteella, joka on rationaalinen ja yhdenmukainen vastaavanlaisten liiketoimien kanssa.

▼M36

39. Oman pääoman vähennyksenä kauden aikana käsitellyt transaktiomenot esitetään erikseen IAS 1:n mukaisesti.

▼M31

40. Kuluiksi luokiteltavat osingot voidaan esittää voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa joko yhdessä muun vieraan pääoman korkojen kanssa tai omana eränään. Tämän standardin lisäksi korkojen ja osinkojen esittämistä koskevia vaatimuksia sisältyy IAS 1:een ja IFRS 7:ään. Joissakin olosuhteissa korot ja osingot on suotavaa esittää erikseen voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa (tai osoittavissa laskelmissa), koska niiden välillä on eroja esimerkiksi verovähennyskelpoisuuden suhteen. Verovaikutuksia koskevat tiedot esitetään IAS 12:n mukaisesti.

▼B

41. Rahoitusvelan kirjanpitoarvon muutoksiin liittyvät voitot ja tappiot kirjataan tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi silloinkin, kun ne liittyvät instrumenttiin, joka sisältää oikeuden yhteisön varoihin kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (ks. kappale 18(b)). IAS 1:n mukaan yhteisö esittää tällaisen instrumentin arvonmuutoksesta johtuvat voitot tai tappiot omana eränään ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ silloin, kun tällä on merkitystä yhteisön tuloksen selittämisen kannalta.

Rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan vähentäminen toisistaan (ks. myös kappaleet AG38 ja AG39)

▼M53

42. Rahoitusvaroihin kuuluva erä ja rahoitusvelka on vähennettävä toisistaan ja taseessa on esitettävä nettomäärä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

▼B

a) yhteisöllä on tarkasteluhetkellä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kirjattujen määrien kuittaamiseen; ja

b) yhteisö aikoo joko toteuttaa suorituksen nettomääräisesti tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti.

▼M53

Kun käsitellään kirjanpidossa sellaista rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoa, joka ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, yhteisö ei saa vähentää siirrettyä omaisuuserää ja siihen liittyvää velkaa toisistaan (ks. IFRS 9:n kappale 3.2.22).

▼M34

43. Tämä standardi edellyttää rahoitusvarojen ja -velkojen nettomääräistä esittämistä silloin, kun tämä esittämistapa kuvastaa kahden tai useamman erillisen rahoitusinstrumentin toteuttamisesta odotettavissa olevia vastaisia rahavirtoja yhteisölle. Kun yhteisöllä on oikeus saada tai maksaa yksittäinen nettomäärä ja se aikoo menetellä näin, sillä on tosiasiassa vain yksi rahoitusvarojen tai -velkojen erä. Muissa tapauksissa

▼M34

rahoitusvarat ja -velat esitetään erillään toisistaan niiden tunnusmerkkejä vastaavasti yhteisön voimavaroina ja velvoitteina. Yhteisön on esitettävä IFRS 7:n kappaleissa 13B–13E vaadittavat tiedot taseeseen merkityistä rahoitusinstrumenteista, jotka kuuluvat IFRS 7:n kappaleen 13A soveltamisalaan.

▼B

44. Taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan vähentäminen toisistaan ja nettomäärän esittäminen on eri asia kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan kirjaaminen pois taseesta. Erien vähentäminen toisistaan ei aiheuta voiton tai tappion kirjaamista, kun taas rahoitusinstrumentin kirjaaminen pois taseesta voi johtaa myös voiton tai tappion kirjaamiseen sen lisäksi, että aikaisemmin taseeseen merkitty erä poistetaan.

45. Kuittausoikeus on sopimukseen tai muuhun perustuva velallisen laillinen oikeus suorittaa tai muutoin eliminoida velkojalle suoritettava määrä kokonaan tai osaksi kohdistamalla tätä vastaan velkojalta saatavana oleva määrä. Poikkeustapauksissa velallisella saattaa olla laillinen oikeus vähentää kolmannelta osapuolelta saatavana oleva määrä velkojalle suoritettavasta määrästä edellyttäen, että näiden kolmen osapuolen välillä on sopimus, joka selkeästi antaa velalliselle kuittausoikeuden. Koska kuittausoikeus on laillinen oikeus, sen toteuttamisedellytykset saattavat poiketa toisistaan eri maissa, ja on otettava huomioon, mitä lakeja osapuolten välisiin suhteisiin sovelletaan.

46. Toimeenpantavissa olevan rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan kuittausoikeuden olemassaolo vaikuttaa rahoitusvaroihin kuuluvaan erään ja rahoitusvelkaan liittyviin oikeuksiin ja velvoitteisiin, ja sillä voi olla merkittävä vaikutus yrityksen luotto- ja maksuvalmiusriskiin. Oikeuden olemassaolo itsessään ei kuitenkaan ole riittävä peruste erien vähentämiselle toisistaan. Jos oikeutta ei aiota käyttää tai jos oikeuksia ja velvoitteita ei aiota toteuttaa samanaikaisesti, tällä ei ole vaikutusta yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään ja ajoittumiseen. Silloin kun yhteisö aikoo käyttää oikeuttaan tai toteuttaa oikeuden ja velvoitteen samanaikaisesti, omaisuuserän ja velan nettomääräinen esittäminen kuvaa asianmukaisemmalla tavalla odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen määriä ja ajoittumista samoin kuin näihin rahavirtoihin liittyviä riskejä. Yhden osapuolen tai molempien osapuolten aikomus toteuttaa suoritus nettomääräisenä, ilman että tähän on laillista oikeutta, ei riitä erien toisistaan vähentämisen perusteeksi, koska yksittäiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään ja rahoitusvelkaan liittyvät oikeudet ja velvoitteet eivät muutu.

47. Yhteisön aikomuksiin toteuttaa tiettyjä varoihin ja velkoihin liittyviä oikeuksia ja velvoitteita saattavat vaikuttaa sen liiketoiminnassaan tavanomaisesti noudattama käytäntö, rahoitusmarkkinoiden vaatimukset ja muut olosuhteet, jotka saattavat rajoittaa mahdollisuutta oikeuksien ja velvoitteiden nettomääräiseen tai samanaikaiseen toteuttamiseen. Silloin kun yhteisöllä on kuittausoikeus mutta se ei aio toteuttaa oikeutta ja velvoitetta nettomääräisesti eikä realisoida varoja ja suorittaa velkaa samanaikaisesti, kyseisen oikeuden vaikutus yhteisön luottoriskiin esitetään tilinpäätöksessä IFRS 7:n kappaleen 36 mukaisesti.

▼B

48. Kahteen rahoitusinstrumenttiin liittyvien oikeuksien ja velvoitteiden samanaikainen toteuttaminen voi tapahtua esimerkiksi selvitysyhtiön välityksellä organisoituneilla rahoitusmarkkinoilla tai kahdenkeskisenä vaihtona. Tällöin rahavirrat tosiasiallisesti vastaavat yhtä nettomäärää, eikä luottoriskiä tai maksuvalmiusriskiä synny. Toisissa tapauksissa yhteisö voi toteuttaa kahteen instrumenttiin liittyvät oikeudet ja velvoitteet siten, että se saa ja maksaa erilliset suoritukset, jolloin varojen koko määrä on alttiina luottoriskille ja velan koko määrä on alttiina maksuvalmiusriskille. Tällaiset riskit voivat olla merkittäviä, vaikkakin suhteellisen lyhytaikaisia. Näin ollen rahoitusvarojen realisoimista ja rahoitusvelan suorittamista pidetään samanaikaisina vain silloin, kun liiketoimet tapahtuvat samalla hetkellä.

49. Kappaleessa 42 esitetyt ehdot eivät yleensä täyty eikä erien vähentäminen toisistaan yleensä ole asianmukaista silloin, kun:

a) käytetään useita erilaisia rahoitusinstrumentteja yksittäisen rahoitusinstrumentin ominaisuuksien jäljittelemiseksi (”synteettinen instrumentti”);

b) rahoitusvarat ja -velat johtuvat rahoitusinstrumenteista, joihin liittyvät keskeiset riskit ovat samoja (esimerkiksi termiinisopimusten tai muiden johdannaissopimusten salkkuun sisältyvät varat ja velat) mutta joilla on eri vastapuolet;

c) rahoitusvarat tai muut varat on pantattu ilman takautumisoikeutta olevien rahoitusvelkojen vakuudeksi;

d) velallinen siirtää rahoitusvaroja omaisuudenhoitajalle velvoitteen täyttämiseksi ilman että velkoja on hyväksynyt kyseiset varat velan suoritukseksi (esimerkiksi kuoletusrahasto *sinking fund* -järjestely); tai

e) tappioita aiheuttaneista tapahtumista syntyneistä velvoitteista odotetaan saatavan korvaus kolmannelta osapuolelta vakuutussopimuksen mukaisen korvausvaateen nojalla.

50. Yhteisö, jolla on useita saman vastapuolen kanssa toteutettavia rahoitusinstrumenttiliiketoimia, voi tehdä kyseisen vastapuolen kanssa ”yleisen netotussopimuksen”. Tällaisen sopimuksen mukaisesti kaikki siihen kuuluvat rahoitusinstrumentit selvitetään samalla kertaa nettomääräisesti, jos yhteenkin sopimukseen liittyy laiminlyönti tai irtisanominen. Rahoituslaitokset käyttävät usein tällaisia järjestelyjä suojautuakseen tappioilta konkurssissa tai muissa sellaisissa olosuhteissa, joiden toteutuessa vastapuoli ei pysty täyttämään velvoitteitaan. Yleinen netotussopimus synnyttää yleensä toimeenpantavissa olevan kuittausoikeuden, joka vaikuttaa yksittäisten rahoitusvarojen ja -velkojen realisointiin ja suorittamiseen vain määrätyn laiminlyönnin seurauksena tai muussa sellaisessa tilanteessa, jonka ei odoteta syntyvän tavanomaisessa liiketoiminnassa. Yleinen netotussopimus ei ole peruste erien vähentämiselle toisistaan, jolleivät molemmat kappaleessa 42 mainitut ehdot täyty. Silloin kun yleiseen netotussopimukseen kuuluvia rahoitusvaroja ja -velkoja ei vähennetä toisistaan, sopimuksen vaikutus yhteisön luottoriskiin esitetään tilinpäätöksessä IFRS 7:n kappaleen 36 mukaisesti.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

51–95 [poistettu]

▼M8

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼B

96. Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella vain, jos se soveltaa myös IAS 39:ää (julkistettu joulukuussa 2003) maaliskuussa 2004 julkaistut muutokset mukaan luettuina. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M6

96A. Helmikuussa 2008 julkaistu *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32:een ja IAS 1:een) edellytti, että rahoitusinstrumentit, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot, on luokiteltava oman pääoman ehtoiseksi instrumenteiksi; se aiheutti muutoksia kappaleisiin 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 ja AG27, ja sen seurauksena lisättiin kappaleet 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J ja AG29A Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on samanaikaisesti sovellettava IAS 1:een, IAS 39:ään, IFRS 7:ään ja IFRIC 2:een tehtyjä tähän liittyviä muutoksia.

96B. *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* muutti rajoitetusti soveltamisalaa; tästä syystä yhteisö ei saa soveltaa poikkeusta analogisesti.

▼M53

96C. Tähän poikkeukseen perustuvan instrumenttien luokittelun on rajoituttava instrumentin IAS 1:n, IAS 32:n, IAS 39:n, IFRS 7:n ja IFRS 9:n mukaiseen kirjanpitokäsittelyyn. Instrumenttia ei saa pitää oman pääoman ehtoisena instrumenttina muussa ohjeistuksessa, esim. IFRS 2:ssa.

▼B

97. Tätä standardia on sovellettava takautuvasti.

▼M5

97A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleeseen 40. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M29

97B. IFRS 3 (sellaisena kuin se on uudistettuna vuonna 2008) aiheutti kappaleen 4 kohdan (c) poistamisen. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (sellaisena kuin se on uudistettuna vuonna 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutosta ei kuitenkaan sovelleta ehdolliseen vastikkeeseen, joka on syntynyt sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa hankinta-ajankohta on ennen IFRS 3:n (sellaisena kuin se on uudistettuna 2008) käyttöönottoa. Yhteisön on sen sijaan käsiteltävä tällaista vastiketta IFRS 3:n (sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2010) kappaleiden 65A–65E mukaisesti.

▼**M6**

97C. Kun yhteisö soveltaa kappaleessa 96A kuvattuja muutoksia, sen täytyy erottaa erillisiksi vieraan ja oman pääoman komponenteiksi sellainen yhdistelmäinstrumentti, johon sisältyy velvollisuus luovuttaa toiselle osapuolelle suhteellinen osuus yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa. Jos vieraan pääoman komponentti ei ole enää ulkona, näiden IAS 32:n muutosten takautuva soveltaminen tarkoittaisi kahden oman pääoman komponentin erottamista. Ensimmäinen komponentti sisältyisi kertyneisiin voittovaroihin ja edustaisi vieraan pääoman komponentille kertynyttä korkoa. Toinen komponentti olisi alkuperäinen oman pääoman komponentti. Tämän vuoksi yhteisön ei tarvitse erottaa näitä kahta komponenttia, jos vieraan pääoman komponentti ei ole enää ulkona muutosten soveltamisajankohtana.

▼**M8**

97D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 4. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella muutoksia, jotka on tehty toukokuussa 2008 IFRS 7:n kappaleeseen 3, IAS 28:n kappaleeseen 1 ja IAS 31:n kappaleeseen 1. Yhteisö saa soveltaa muutosta ei-takautuvasti.

▼**M21**

97E. Lokakuussa 2009 julkaistu asiakirja *Liikkeeseen laskettujen oikeuksien luokittelu* aiheutti muutoksia kappaleisiin 11 ja 16. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.2.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M29**

97G. Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 97B. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼**M32**

97I. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 muutettiin kappaleita 4(a) ja AG29. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼**M33**

97J. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 11 sisältyvää käyvän arvon määritelmää ja kappaleita 23 ja AG31. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

97K. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1.een) muutettiin kappaletta 40. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼**M34**

97L. Joulukuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen vähentäminen toisistaan* (muutokset IAS 32:een) poistettiin kappale AG38 ja lisättiin kappaleet AG38A–AG38F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, sen on annettava tästä tieto ja sen on esitettävä myös tiedot, joita vaaditaan joulukuussa 2011 julkaistussa asiakirjassa *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot — rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen vähentäminen toisistaan* (muutokset IFRS 7:ään).

▼M36

97M. Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaleita 35, 37 ja 39 sekä lisättiin kappale 35A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M38

97N. Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaletta 4. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä muutosta aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

▼M52

97Q. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta AG21. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

97R. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 and AG30 sekä poistettiin kappaleet 97F, 97H ja 97P. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M54

97S. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaleita AG9 ja AG10. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

98. Tämä standardi korvaa vuonna 2000 uudistetun IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen.* ([1])

99. Tämä standardi korvaa seuraavat tulkinnat:

(a) SIC-5 *Rahoitusinstrumenttien luokittelu — ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat*;

(b) SIC-16 *Osakepääoma — takaisin hankitut omat oman pääoman ehtoiset instrumentit (omat osakkeet);* ja

(c) SIC-17 *Oma pääoma — omaa pääomaa koskevasta liiketoimesta johtuvat menot.*

100. Tämä standardi kumoaa tulkintaluonnoksen D34 *Rahoitusinstrumentit — haltijan vaatimuksesta lunastettavat instrumentit tai toteutettavat oikeudet*.

([1]) IASB siirsi elokuussa 2005 kaikki rahoitusinstrumenteista tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset IFRS 7:ään *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

▼B

Liite

SOVELTAMISOHJEISTUS:

IAS 32 Rahoitusinstrumentit: esittämistapa

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

AG1 Tässä soveltamisohjeistuksessa selostetaan standardin tiettyjen kohtien soveltamista.

▼M53

AG2 Standardissa ei käsitellä rahoitusinstrumenttien kirjaamista tai arvostamista. Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät IFRS 9:ään.

▼B

MÄÄRITELMÄT (KAPPALEET 11–14)

Rahoitusvarat ja -velat

AG3 Raha (käteisvarat) kuuluu rahoitusvaroihin, koska se on vaihdon väline ja on sen vuoksi kaikkien liiketoimien arvostamisen ja esittämisen perusta tilinpäätöksessä. Käteistalletus pankissa tai vastaavanlaisessa rahoituslaitoksessa kuuluu rahoitusvaroihin, koska siihen liittyy tallettajan sopimukseen perustuva oikeus saada kyseisestä laitoksesta käteisvaroja tai asettaa sekki tai vastaava instrumentti saldoa vastaan velkojan hyväksi rahoitusvelan suorittamiseksi.

AG4 Tavanomaisia esimerkkejä rahoitusvaroista, joihin liittyy sopimukseen perustuva oikeus käteisvarojen saamiseen tulevaisuudessa, ja vastaavista rahoitusveloista, joihin liittyy sopimukseen perustuva velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tulevaisuudessa, ovat:

a) myyntisaamiset ja ostovelat;

b) lyhytaikaiset velkakirjoihin perustuvat saamiset ja velat;

c) annetut ja otetut lainat; ja

d) joukkovelkakirjalainasaamiset ja -velat.

Kussakin tapauksessa yhdellä osapuolella on sopimukseen perustuva oikeus saada (tai velvollisuus maksaa) käteisvaroja, ja tätä vastaa toisen osapuolen velvollisuus maksaa (tai oikeus saada) käteisvaroja.

AG5 Toinen rahoitusinstrumenttityyppi on sellainen, johon liittyen saatava tai luovutettava taloudellinen hyöty on muita rahoitusvaroja kuin käteisvaroja. Esimerkiksi lyhytaikainen velkakirjoihin perustuva laina, joka maksetaan valtion joukkovelkakirjoina, antaa haltijalle sopimukseen perustuvan oikeuden saada ja liikkeeseenlaskijalle velvoitteen toimittaa käteisvarojen sijaan valtion joukkovelkakirjoja. Joukkovelkakirjat ovat rahoitusvaroja, koska niihin liittyy liikkeeseen laskeneen julkisen vallan yksikön velvollisuus maksaa käteisvaroja. Velkakirja on tämän vuoksi sen haltijan rahoitusvaroihin kuuluva erä ja liikkeeseenlaskijan rahoitusvelka.

AG6 ”Ikuiset” velkainstrumentit (kuten ”ikuiset” joukkovelkakirjalainat, debentuurit ja pääomalainat) tuottavat normaalisti haltijalleen sopimukseen perustuvan oikeuden saada korkomaksuja sovittuina päivinä jatkuen määräämättömään tulevaisuuteen joko siten, että pääoman palautukseen ei ole lainkaan oikeutta tai että oikeus pääoman palautukseen riippuu sellaisista ehdoista, että se on erittäin epätodennäköistä tai

▼B

toteutuu hyvin kaukana tulevaisuudessa. Yhteisö voi esimerkiksi laskea liikkeeseen rahoitusinstrumentin, joka edellyttää siltä ikuisesti jatkuvia vuotuisia maksuja, jotka vastaavat sovittua 8 %:n korkoa 1 000 CU:n ([1]) suuruiselle nimellisarvolle tai sovitulle pääomalle. Kun oletetaan, että instrumentin markkinakorko sitä liikkeeseen laskettaessa on 8 %, liikkeeseenlaskijalla on sopimukseen perustuva velvoite suorittaa tulevaisuudessa korkomaksuja, joiden käypä arvo (nykyarvo) on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa 1 000 CU. Instrumentin haltijalla on rahoitusvaroja ja liikkeeseenlaskijalla rahoitusvelkaa.

AG7 Sopimukseen perustuva oikeus tai velvollisuus saada, luovuttaa tai vaihtaa rahoitusinstrumentteja on itsessään rahoitusinstrumentti. Sopimukseen perustuvien oikeuksien tai velvoitteiden muodostama ketju vastaa rahoitusinstrumentin määritelmää, jos se viime kädessä johtaa käteisvarojen saamiseen tai suorittamiseen taikka oman pääoman ehtoisen instrumentin hankkimiseen tai liikkeeseen laskemiseen.

AG8 Mahdollisuus käyttää sopimukseen perustuvaa oikeutta tai vaatimus täyttää sopimukseen perustuva velvoite saattaa olla ehdoton, tai se voi riippua jonkin vastaisen tapahtuman toteutumisesta. Esimerkiksi takaus on luotonantajan sopimukseen perustuva oikeus saada käteisvaroja takaajalta ja vastaavasti takaajan sopimukseen perustuva velvollisuus suorittaa maksu luotonantajalle, mikäli luotonsaaja laiminlyö maksun. Sopimukseen perustuva oikeus ja velvoite ovat olemassa aikaisemman liiketoimen tai tapahtuman (takauksen antaminen) perusteella, vaikka sekä luotonantajan mahdollisuus käyttää oikeuttaan että takaajalle esitettävä vaatimus velvoitteen täyttämisestä riippuvat luotonsaajan tulevaisuudessa tapahtuvasta laiminlyönnistä. Ehdollinen oikeus ja velvoite vastaavat rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja rahoitusvelan määritelmiä, vaikka tällaisia varoja ja velkoja ei aina merkitä tilinpäätökseen. Jotkin näistä ehdollisista oikeuksista ja velvoitteista saattavat olla IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluvia vakuutussopimuksia.

▼M54

AG9 Vuokrasopimus tyypillisesti oikeuttaa vuokralle antajan saamaan ja velvoittaa vuokralle ottajan suorittamaan sarjan maksuja, jotka olennaisilta osin vastaavat lainasopimuksen mukaista yhdistettyä pääoman ja koron maksua. Vuokralle antaja käsittelee sijoituksensa kirjanpidossa rahoitusleasingsopimuksen mukaisena saamisena eikä käsittele kirjanpidossaan itse omaisuuserää, joka on rahoitusleasingsopimuksen kohteena. Näin ollen vuokralle antaja pitää rahoitusleasingsopimusta rahoitusinstrumenttina. IFRS 16:n mukaan vuokralle antaja ei kirjaa oikeuttaan operatiivisen vuokrasopimuksen mukaisiin vuokriin. Vuokralle antaja käsittelee edelleen kirjanpidossaan itse kohdeomaisuuserän, ei sopimuksen mukaista tulevaisuudessa saatavaa määrää. Näin ollen vuokralle antaja ei pidä operatiivista vuokrasopimusta rahoitusinstrumenttina lukuun ottamatta yksittäisiä vuokralle ottajan suoritettavaksi erääntyneitä maksuja.

AG10 Aineelliset omaisuuserät (kuten vaihto-omaisuus ja aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet), käyttöoikeusomaisuuserät ja aineettomat hyödykkeet (kuten patentit ja tavaramerkit) eivät ole rahoitusvaroja. Määräysvalta tällaisiin aineellisiin hyödykkeisiin, käyttöoikeusomaisuuseriin ja aineettomiin hyödykkeisiin antaa mahdollisuuden käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen kerryttämiseen, mutta se ei anna välitöntä oikeutta käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen saamiseen.

▼B

AG11 Sellaiset omaisuuserät (kuten ennakkomaksut), joihin liittyvä vastainen taloudellinen hyöty saadaan pikemminkin tavaroina tai palveluina kuin oikeutena käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen saamiseen, eivät ole rahoitusvaroja. Vastaavasti tuloennakkojen kaltaiset erät ja useimmat takuuvelvoitteet eivät ole rahoitusvelkoja, koska niihin liittyvä taloudellisen hyödyn vähentyminen toteutuu tavaroiden tai palveluiden toimituksina pikemminkin kuin sopimukseen perustuvana velvollisuutena käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen luovuttamiseen.

([1]) Tässä ohjeessa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

AG12 Sellaiset velat tai varat, jotka eivät perustu sopimukseen (kuten tuloverot, jotka johtuvat julkisen vallan lakisääteisistä vaatimuksista), eivät ole rahoitusvelkoja tai -varoja. Tuloverojen kirjanpitokäsittelyä koskee IAS12. Vastaavasti IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* määritellyt tosiasialliset velvoitteet eivät johdu sopimuksista eivätkä ole rahoitusvelkoja.

Oman pääoman ehtoiset instrumentit

▼M6

AG13 Esimerkkejä oman pääoman ehtoisista instrumenteista ovat kantaosakkeet, joihin ei liity lunastusvelvoitetta, jotkin lunastusvelvoitteiset instrumentit (ks. kappaleet 16A ja 16B), jotkin instrumentit, jotka velvoittavat yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa (ks. kappaleet 16C ja 16D), tietynlaiset etuosakkeet (ks. kappaleet AG25 ja AG26) sekä merkintäoikeudet tai asetetut osto-optiot, jotka oikeuttavat haltijansa merkitsemään tai ostamaan kiinteän lukumäärän ne liikkeeseen laskeneen yhteisön lunastusvelvoitteettomia kantaosakkeita kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan. Yhteisön velvollisuus laskea liikkeeseen tai ostaa kiinteä lukumäärä omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan kiinteää käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan on yhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti (lukuun ottamatta kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia). Jos tällainen sopimus kuitenkin velvoittaa yhteisön suorittamaan maksun käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (lukuun ottamatta sopimusta, joka luokitellaan omaksi pääomaksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti), se myös synnyttää lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan velan (ks. kappale AG27(a)). Lunastusvelvoitteettomien kantaosakkeiden liikkeeseenlaskija ottaa vastatakseen velan, kun se ryhtyy asianmukaisiin toimenpiteisiin jaon toteuttamiseksi omistajille ja sille syntyy laillinen velvollisuus osakkeenomistajia kohtaan toimia siten. Näin voi tapahtua osingonjakopäätöksen jälkeen tai kun yhteisöä ollaan purkamassa ja kaikki velkojen suorittamisen jälkeen jäljelle jäävät varat tullaan jakamaan osakkeenomistajille.

AG14 Ostettu osto-optio tai muu vastaava yhteisön hankkima sopimus, joka oikeuttaa sen ostamaan takaisin kiinteän lukumäärän omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan luovutettavaa käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen kiinteää määrää vastaan, ei ole yhteisön rahoitusvaroihin kuuluva erä (lukuun ottamatta kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia). Sen sijaan tällaisesta sopimuksesta maksettu vastike vähennetään omasta pääomasta.

Instrumenttiluokka, joka on kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa (kappaleet 16A(b) ja 16C(b)

AG14A Yksi kappaleissa 16A ja 16C mainituista ominaisuuksista on, että rahoitusinstrumentti kuuluu intrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

AG14B Ratkaistaessa, kuuluuko jokin instrumentti huonoimmassa etuoikeusasemassa olevaan luokkaan, yhteisö arvioi instrumenttiin yhteisön purkautuessa liittyvää vaadetta ikään kuin purkautuminen tapahtuisi instrumentin luokittelupäivänä. Yhteisön on arvioitava luokittelua uudelleen, jos asiaankuuluvissa olosuhteissa tapahtuu muutos. Esimerkiksi jos yhteisö laskee liikkeeseen tai lunastaa jonkin toisen rahoitusinstrumentin, tämä voi vaikuttaa siihen, kuuluuko kyseinen instrumentti instrumenttiluokkaan, joka on kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

▼**M6**

AG14C Instrumentti, jolla on etuoikeus yhteisön purkautuessa, ei ole instrumentti, joka oikeuttaa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta. Instrumentilla on etuoikeus yhteisön purkautuessa esimerkiksi, jos se oikeuttaa haltijansa kiinteään osinkoon yhteisön purkautuessa sen lisäksi, että se oikeuttaa osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta, kun etuoikeuksiltaan huonompaan luokkaan kuuluvilla toisilla instrumenteilla, joilla on oikeus suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta, ei ole yhteisön purkautuessa samaa oikeutta.

AG14D Jos yhteisöllä on vain yhteen luokkaan kuuluvia rahoitusinstrumentteja, tätä luokkaa on käsiteltävä ikään kuin se olisi kaikkia muita luokkia huonommassa etuoikeusasemassa.

Instrumentista aiheutuvat instrumentin voimassaoloaikana odotettavissa olevat kokonaisrahavirrat (kappale 16A(e))

AG14E Instrumentista aiheutuvien instrumentin voimassaoloaikana odotettavissa olevien kokonaisrahavirtojen täytyy perustua olennaisilta osin yhteisön voittoon tai tappioon, taseeseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai yhteisön tilinpäätökseen merkityn tai merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen instrumentin voimassaoloaikana. Voitto tai tappio ja taseeseen merkityn nettovarallisuuden muutos on määritettävä asiaankuuluvien IFRS-standardien mukaisesti.

Instrumentin haltijan liiketoimet silloin, kun tämä ei ole yhteisön omistaja (kappaleet 16A ja 16C)

AG14F Lunastusvelvoitteisen instrumentin haltija tai sellaisen instrumentin haltija, joka velvoittaa yhteisön luovuttamaan toiselle osapuolelle suhteellisen osuuden yhteisön nettovarallisuudesta vain yhteisön purkautuessa, voi ryhtyä yhteisön kanssa liiketoimiin muussa kuin omistajan ominaisuudessa. Instrumentin haltija voi esimerkiksi olla myös yhteisön työntekijä. Vain ne instrumentin rahavirrat ja sopimukseen perustuvat ehdot, jotka liittyvät instrumentin haltijaan yhteisön omistajan ominaisuudessa, on otettava huomioon arvioitaessa, tulisiko instrumentti luokitella oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi kappaleen 16A tai kappaleen 16C mukaisesti.

AG14G Esimerkkinä tästä on kommandiittiyhtiö, jossa on äänettömiä ja vastuunalaisia yhtiömiehiä. Jotkut vastuunalaiset yhtiömiehet saattavat antaa yhteisölle takauksen ja voivat saada korvauksen tämän takauksen antamisesta. Tällaisissa tilanteissa takaus ja siihen liittyvät rahavirrat koskevat instrumenttien haltijoita takauksenantajan ominaisuudessa, ei yhteisön omistajan ominaisuudessa. Näin ollen tällainen takaus ja siihen liittyvät rahavirrat eivät johtaisi siihen, että vastuunalaiset yhtiömiehet olisivat huonommassa etuoikeusasemassa kuin äänettömät yhtiömiehet, eikä takausta otettaisi huomioon arvioitaessa, ovatko äänettömien yhtiömiesten ja vastuunalaisten yhtiömiesten yhtiöosuuksien sopimusehdot yhtäläiset.

AG14H Toinen esimerkki on voiton tai tappion jakamisjärjestely, jonka mukaan voitto tai tappio kohdistetaan instrumenttien haltijoille kyseisenä vuonna ja aiempina vuosina suoritettujen palvelujen tai toteutuneen liiketoiminnan perusteella. Tällaiset järjestelyt ovat liiketoimia instrumentin haltijoiden kanssa näiden toimiessa muussa kuin omistajan ominaisuudessa, eikä niitä tulisi ottaa huomioon arvioitaessa kappaleessa 16A tai kappaleessa 16C lueteltuja ominaisuuksia. Kuitenkin sellaiset voiton tai tappion jakamisjärjestelyt, joiden mukaan voitto tai tappio kohdistetaan instrumenttien haltijoille perustuen heidän instrumenttiensa nimellismäärään suhteessa muihin saman luokan instrumentteihin, ovat liiketoimia omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa, ja ne tulisi ottaa huomioon arvioitaessa kappaleessa 16A tai kappaleessa 16C lueteltuja ominaisuuksia.

▼M6

AG14I Rahavirtojen ja sopimusehtojen täytyy instrumentin haltijan (muussa kuin omistajan ominaisuudessa) ja liikkeeseenlaskijayhteisön välisessä liiketoimessa olla samat kuin vastaavassa liiketoimessa, joka voisi toteutua muun osapuolen kuin instrumentin haltijan ja liikkeeseenlaskijayhteisön välillä.

Minkään muun rahoitusinstrumentin tai sopimuksen rahavirrat eivät olennaisesti määritä tai rajoita instrumentin haltijan jako-osuutta (kappaleet 16B ja 16D)

AG14J Kappaleen 16A tai kappaleen 16C mukaiset kriteerit muutoin täyttävän rahoitusinstrumentin luokitteleminen omaksi pääomaksi edellyttää, ettei yhteisöllä ole mitään muuta rahoitusinstrumenttia tai sopimusta, (a) jonka kokonaisrahavirrat olennaisilta osin perustuvat yhteisön voittoon tai tappioon, tilinpäätökseen merkityn nettovarallisuuden muutokseen tai tilinpäätökseen merkityn ja merkitsemättömän nettovarallisuuden käyvän arvon muutokseen, ja (b) jonka vaikutus olennaisesti rajoittaa lunastusvelvoitteisen instrumentin haltijoiden jako-osuutta tai määrittää sen tietyn suuruiseksi. Seuraavat instrumentit eivät todennäköisesti estä kappaleen 16A tai kappaleen 16C mukaiset kriteerit muutoin täyttävien instrumenttien luokittelemista omaksi pääomaksi, kun sopimukset on tehty tavanomaisin kaupallisin ehdoin toistensa lähipiiriin kuulumattomien osapuolten välillä:

(a) instrumentit, joiden kokonaisrahavirrat perustuvat olennaisilta osin yhteisön tiettyihin omaisuuseriin;

(b) instrumentit, joiden kokonaisrahavirrat perustuvat prosenttiosuuteen tuotoista;

(c) sopimukset, joiden tarkoituksena on yksittäisten työntekijöiden palkitseminen yhteisölle suoritetuista palveluista;

(d) sopimukset, joiden mukaan suoritetuista palveluista tai toimitetuista tavaroista on maksettava vähäinen osuus voitosta.

▼B

Johdannaissopimukset

AG15 Rahoitusinstrumentteihin kuuluvat sekä käteisinstrumentit (kuten saamiset, velat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit) että johdannaissopimukset (kuten optiot, futuurit ja termiinit, sekä koron- ja valuutanvaihtosopimukset). Johdannaissopimukset ovat rahoitusinstrumentin määritelmän mukaisia ja näin ollen kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

AG16 Johdannaissopimukset synnyttävät oikeuksia ja velvoitteita, joiden vaikutuksesta instrumentin sopimusosapuolten välillä siirtyy yksi tai useampia kohde-etuutena olevaan käteisinstrumenttiin liittyviä rahoitusriskejä. Johdannaissopimukset synnyttävät niitä solmittaessa yhdelle osapuolelle sopimukseen perustuvan oikeuden vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen osapuolen kanssa olosuhteissa, jotka saattavat osoittautua edullisiksi, tai sopimukseen perustuvan velvollisuuden vaihtaa rahoitusvaroja tai -velkoja toisen osapuolen kanssa olosuhteissa, jotka saattavat osoittautua epäedullisiksi. Ne eivät kuitenkaan yleensä ([1]) aiheuta kohde-etuutena olevan käteisinstrumentin siirtymistä sopimuksen tekohetkellä, eikä tällaista siirtoa välttämättä tapahdu myöskään sopimuksen erääntyessä. Eräät instrumentit sisältävät sekä oikeuden että velvollisuuden vaihtoon. Koska vaihtoa koskevat ehdot määrätään johdannaissopimusta tehtäessä, nämä ehdot saattavat rahoitusmarkkinoilla tapahtuvien hinnanmuutosten myötä tulla joko edullisiksi tai epäedullisiksi.

([1]) Tämä pätee useimpiin mutta ei kaikkiin johdannaisiin, esim. joissakin valuutasta toiseen tapahtuvissa koronvaihtosopimuksissa pääomat vaihdetaan sopimusta tehtäessä (ja vaihdetaan takaisin eräpäivänä).

▼B

AG17 Rahoitusvaroja tai -velkoja (ts. muita rahoitusinstrumentteja kuin yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja) koskeva osto- tai myyntioptio antaa haltijalleen oikeuden saada tulevaisuudessa potentiaalista taloudellista hyötyä, joka liittyy sopimuksen kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksiin. Toisaalta option asettajalle syntyy velvoite, jonka perusteella se mahdollisesti menettää tulevaisuudessa saatavan taloudellisen hyödyn tai kantaa mahdollisen taloudellisen hyödyn menetyksestä koituvan tappion, joka liittyy kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutoksiin. Haltijan sopimukseen perustuva oikeus on rahoitusvaroihin kuuluvan erän määritelmän mukainen ja asettajan sopimukseen perustuva velvoite rahoitusvelan määritelmän mukainen. Optiosopimuksen kohde-etuutena oleva rahoitusinstrumentti voi olla mitä tahansa rahoitusvaroja, muun muassa toisten yhteisöjen osakkeita ja korkoinstrumentteja. Optio saattaa edellyttää asettajalta vieraan pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseen laskemista rahoitusvaroihin kuuluvan erän luovuttamisen sijaan, mutta kohde-etuutena oleva instrumentti olisi haltijalle rahoitusvaroja, mikäli optio toteutettaisiin. Optionhaltijan oikeus rahoitusvaroihin kuuluvan erän vaihtamiseen mahdollisesti edullisiksi osoittautuvissa olosuhteissa ja asettajan velvollisuus rahoitusvaroihin kuuluvan erän vaihtamiseen mahdollisesti epäedullisiksi osoittautuvissa olosuhteissa ovat erotettavissa kohde-etuutena olevasta rahoitusvaroihin kuluvasta erästä, joka vaihdetaan toteutettaessa optio. Option toteuttamisen todennäköisyys ei vaikuta haltijan saaman oikeuden ja asettajalle syntyvän velvoitteen luonteeseen.

AG18 Toinen esimerkki johdannaissopimuksesta on kuuden kuukauden kuluttua toteutettava termiinisopimus, jonka mukaan toinen osapuoli (ostaja) lupaa luovuttaa käteisvaroja 1 000 000 CU ja saa vastikkeeksi kiinteäkorkoisen valtion joukkolainan nimellisarvoltaan 1 000 000 CU, ja toinen osapuoli (myyjä) lupaa luovuttaa nimellisarvoltaan 1 000 000 CU:n suuruisen kiinteäkorkoisen valtion joukkolainan ja saa vastikkeeksi 1 000 000 CU käteisvaroja. Näiden kuuden kuukauden aikana molemmilla osapuolilla on sopimukseen perustuva oikeus ja velvollisuus rahoitusinstrumenttien vaihtamiseen. Jos valtion joukkolainan markkinahinta nousee yli 1 000 000 CU:n, olosuhteet ovat ostajalle edulliset ja myyjälle epäedulliset; jos markkinahinta laskee alle 1 000 000 CU:n, vaikutus on päinvastainen. Ostajalla on sekä sopimukseen perustuva oikeus (rahoitusvaroja), joka vastaa hallussa olevan osto-option tuottamaa oikeutta, että sopimukseen perustuva velvoite (rahoitusvelka), joka vastaa asetetun myyntioption aiheuttamaa velvoitetta; myyjällä on sekä sopimukseen perustuva oikeus (rahoitusvaroja), joka vastaa hallussa olevan myyntioption tuottamaa oikeutta, että sopimukseen perustuva velvoite (rahoitusvelka), joka vastaa asetetun osto-option aiheuttamaa velvoitetta. Samoin kuin optioiden kyseessä ollessa, nämä sopimukseen perustuvat oikeudet ja velvoitteet muodostavat rahoitusvaroja ja rahoitusvelkoja, jotka ovat erillisiä ja erotettavissa kohde-etuutena olevista rahoitusinstrumenteista (vaihdettavat joukkovelkakirjalainat ja käteisvarat). Termiinisopimuksen molemmilla osapuolilla on velvollisuus toimia sopimuksen mukaisesti sovittuna ajankohtana, kun taas optiosopimuksen mukaisesti toimitaan vain, jos ja kun option haltija päättää toteuttaa sen.

AG19 Useihin muuntyyppisiin johdannaissopimuksiin, kuten koron- ja valuutanvaihtosopimuksiin, enimmäiskorkosopimuksiin *caps*, korkokaulussopimuksiin *collars* ja vähimmäiskorkosopimuksiin *floors*, lainasitoumuksiin, NIF-sopimuksiin ja rembursseihin, sisältyy oikeus tai velvollisuus tulevaisuudessa tapahtuvaan vaihtoon. Koronvaihtosopimusta voidaan pitää termiinisopimuksen muunnoksena, jossa osapuolet sopivat toteuttavansa sarjan keskinäisiä maksusuorituksia tulevaisuudessa siten, että toinen suoritus määritetään vaihtuvaan korkoon

▼B

ja toinen kiinteään korkoon perustuen. Futuurisopimukset ovat toinen muunnos termiinisopimuksista, joista ne eroavat lähinnä siten, että sopimukset on standardisoitu ja niillä käydään kauppaa pörssissä.

Muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset (kappaleet 8–10)

AG20 Muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset eivät ole rahoitusinstrumentin määritelmän mukaisia siitä syystä, että yhden osapuolen sopimukseen perustuva oikeus muun kuin rahoituseriin kuuluvan omaisuuserän tai palvelun saamiseen ja toisen osapuolen vastaava velvollisuus eivät synnytä kummallekaan osapuolelle voimassa olevaa oikeutta tai velvollisuutta rahoitusvarojen saamiseen, luovuttamiseen tai vaihtamiseen. Rahoitusinstrumentteja eivät ole esimerkiksi sopimukset, jotka toteutetaan yksinomaan vastaanottamalla tai luovuttamalla muu kuin rahoituserä (esimerkiksi hopeaa koskeva optio-, futuuri- tai termiinisopimus). Monet hyödykkeitä koskevat sopimukset ovat tämäntyyppisiä. Jotkin niistä ovat muodoltaan standardoituja, ja niillä käydään kauppaa organisoiduilla markkinoilla pitkälti samaan tapaan kuin joillakin johdannaissopimuksilla. Esimerkiksi hyödykefutuurisopimus saattaa olla helposti ostettavissa ja myytävissä käteisellä, koska se on kaupankäynnin kohteena pörssissä ja se saattaa siirtyä useita kertoja haltijalta toiselle. Sopimuksia ostavat ja myyvät osapuolet käyvät kuitenkin tosiasiassa kauppaa kohde-etuutena olevalla hyödykkeellä. Sellaiset seikat, kuin että hyödykkeitä koskeva sopimus pystytään ostamaan tai myymään käteisellä, miten helposti se voidaan ostaa tai myydä, ja mahdollisuus neuvotella hyödykkeen vastaanottamista tai toimittamista koskevan velvoitteen täyttämisestä rahana, eivät muuta sopimuksen perusluonnetta sillä tavoin, että syntyisi rahoitusinstrumentti. Kuitenkin jotkin muiden kuin rahoituserien osto- tai myyntisopimukset, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti tai vaihtamalla rahoitusinstrumentteja tai joiden kohteena oleva muu kuin rahoituserä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi, kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan ikään kuin ne olisivat rahoitusinstrumentteja (ks. kappale 8).

▼M52

AG21 Lukuun ottamatta tapauksia, joita koskevia vaatimuksia sisältyy IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*, sopimus, joka koskee aineellisten hyödykkeiden vastaanottamista tai luovuttamista, ei synnytä rahoitusvaroja yhdelle osapuolelle ja rahoitusvelkaa toiselle osapuolelle, jollei vastaava maksu siirry aineellisten hyödykkeiden toimittamispäivää myöhäisemmäksi. Näin on esimerkiksi, kun ostetaan tai myydään tavaroita luotolla.

▼B

AG22 Jotkin sopimukset ovat hyödykkeisiin sidottuja, mutta niitä ei kuitenkaan toteuteta niin, että otetaan vastaan tai luovutetaan hyödyke fyysisesti. Ne määrätään toteutettaviksi sopimukseen sisältyvän kaavan mukaisesti määritettävinä maksuina kiinteiden maksujen sijasta. Esimerkiksi joukkovelkakirjalainan pääoman määrä saatetaan laskea soveltamalla lainan eräpäivänä vallitsevaa öljyn markkinahintaa kiinteälle öljymäärälle. Pääoma on sidottu hyödykkeen hintaan mutta suoritetaan yksinomaan käteisvaroina. Tällainen sopimus on rahoitusinstrumentti.

AG23 Rahoitusinstrumentin määritelmä kattaa myös sellaisen sopimuksen, joka synnyttää rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän lisäksi rahoituseriin kuulumattoman omaisuuserän tai velan. Tällaiset rahoitusinstrumentit tuottavat yleensä toiselle osapuolelle oikeuden vaihtaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahoitusvaroihin kuulumattomaan erään. Esimerkiksi öljyyn sidottu joukkovelkakirjalaina saattaa antaa

▼B

haltijalleen oikeuden saada kiinteä kausittainen korkovirta ja eräpäivänä kiinteä rahamäärä sekä oikeuden vaihtaa pääoma kiinteään määrään öljyä. Se, miten kannattavaa tämän option toteuttaminen on, vaihtelee ajankohdasta toiseen sen mukaan, mikä on öljyn käypä arvo suhteutettuna joukkovelkakirjalainassa käytettyyn rahan ja öljyn väliseen vaihtosuhteeseen (vaihtohintaan). Joukkovelkakirjalainan haltijan aikomukset option toteuttamisen suhteen eivät vaikuta tällaisten varojen tosiasialliseen luonteeseen. Haltijalle syntynyt rahoitusvaroihin kuuluva erä ja liikkeeseenlaskijalle syntynyt rahoitusvelka tekevät joukkovelkakirjalainasta rahoitusinstrumentin riippumatta siitä, minkä muun tyyppisiä varoja ja velkoja on syntynyt niiden lisäksi.

AG24 [poistettu]

ESITTÄMISTAPA

Vieras ja oma pääoma (kappaleet 15–27)

Ei sopimukseen perustuvaa velvollisuutta luovuttaa käteisvaroja tai muita rahavaroja (kappaleet 17–20)

AG25 Etuosakkeet voidaan laskea liikkeeseen erilaisilla oikeuksilla varustettuna. Ratkaistessaan, onko etuosake rahoitusvelkaa vai oman pääoman ehtoinen instrumentti, liikkeeseenlaskija arvioi osakkeeseen liittyviä nimenomaisia oikeuksia selvittääkseen, onko sillä rahoitusvelan perusominaisuudet. Esimerkiksi etuosake, joka lunastetaan takaisin tiettynä päivänä tai haltijan vaatiessa, sisältää rahoitusvelan, koska liikkeeseenlaskijalla on velvollisuus siirtää rahoitusvaroja osakkeen haltijalle. Liikkeeseenlaskijan mahdollinen kyvyttömyys täyttää etuosakkeen lunastusvelvoite, kun sitä vaaditaan sopimukseen perustuen, ei poista velvoitetta riippumatta siitä, johtuuko se rahan puutteesta, lakisääteisestä rajoitteesta vai voittojen tai oman pääoman rahastojen riittämättömyydestä. Liikkeeseenlaskijan oikeus lunastaa osakkeet käteisvaroja vastaan ei vastaa rahoitusvelan määritelmää, koska liikkeeseenlaskijalla ei ole olemassa olevaa velvoitetta rahoitusvarojen siirtämiseen osakkeenomistajille. Tässä tapauksessa osakkeiden lunastaminen on yksinomaan liikkeeseenlaskijan päätettävissä. Velvoite voi kuitenkin syntyä silloin, kun osakkeiden liikkeeseenlaskija toteuttaa optionsa, tavallisesti ilmoittamalla virallisesti osakkeenomistajille aikeestaan lunastaa osakkeet.

AG26 Silloin kun etuosakkeet eivät ole lunastettavissa, asianmukainen luokittelu määräytyy muiden niihin liittyvien oikeuksien perusteella. Luokittelu perustuu sopimuksen mukaisten järjestelyjen tosiasiallisen luonteen arviointiin sekä rahoitusvelan ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmiin. Silloin kun voitonjako etuosakkeiden haltijoille on liikkeeseenlaskijan päätettävissä, riippumatta siitä, ovatko osakkeet kumuloituvaa voittoa kerryttäviä tai kerryttämättömiä, osakkeet ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Etuosakkeen luokitteluun oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi tai rahoitusvelaksi eivät vaikuta esimerkiksi:

a) aikaisemmat voitonjaot;

b) aikomus jakaa voittoa tulevaisuudessa;

c) mahdollinen negatiivinen vaikutus liikkeeseenlaskijan kantaosakkeiden hintaan, jos voittoa ei jaeta (koska osinkojen jakamatta jättäminen etuosakkeille rajoittaa osingonjakoa kantaosakkeille);

d) liikkeeseenlaskijan oman pääoman rahastojen määrä;

▼B

e) liikkeeseenlaskijan odotukset kauden voitosta tai tappiosta; tai

f) pystyykö liikkeeseenlaskija vaikuttamaan kauden voittonsa tai tappionsa määrään.

Toteuttaminen yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina (kappaleet 21–24)

▼M6

AG27 Seuraavat esimerkit havainnollistavat yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja koskevien erityyppisten sopimusten luokittelua:

a) Sopimus, joka tullaan toteuttamaan siten, että yhteisö vastaanottaa tai luovuttaa kiinteän lukumäärän omia osakkeitaan ilman tulevaisuudessa suoritettavaa vastiketta, tai siten, että se vaihtaa kiinteän lukumäärän omia osakkeitaan kiinteään määrään käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja, on oman pääoman ehtoinen instrumentti (lukuun ottamatta kappaleessa 22A tarkoitettuja poikkeuksia). Niinpä kaikki tällaisesta sopimuksesta saadut tai maksetut vastikkeet lisätään suoraan omaan pääomaan tai vähennetään siitä. Eräs esimerkki on liikkeeseen laskettu osakeoptio, joka tuottaa vastapuolelle oikeuden ostaa kiinteän lukumäärän yhteisön osakkeita kiinteää käteisvarojen määrää vastaan. Jos sopimus kuitenkin edellyttää, että yhteisö ostaa (lunastaa) omia osakkeitaan käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan määrättynä tai määritettävissä olevana päivänä tai vaadittaessa, yhteisö kirjaa myös lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan (poikkeuksena instrumentit, joilla on kaikki kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja jotka täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot). Yksi esimerkki on yhteisön velvollisuus ostaa termiinisopimuksen nojalla takaisin kiinteä lukumäärä omia osakkeitaan kiinteää käteisvarojen määrää vastaan.

b) Yhteisön velvollisuus ostaa omia osakkeitaan käteisvaroja vastaan synnyttää lunastusmäärän nykyarvoa vastaavan rahoitusvelan, vaikka osakemäärä, jonka yhteisö on velvollinen ostamaan takaisin, ei olisi kiinteä tai vaikka velvoite riippuisi siitä, käyttääkö vastapuoli oikeuttaan vaatia lunastusta (lukuun ottamatta kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitettuja poikkeuksia). Yhtenä esimerkkinä ehdollisesta velvoitteesta on liikkeeseen laskettu optio, jonka perusteella yhteisön on ostettava takaisin omia osakkeitaan käteisvaroja vastaan, jos vastapuoli toteuttaa option.

c) Käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina toteutettava sopimus on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, vaikka saatavien tai luovutettavien käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuisi yhteisön oman pääoman markkinahinnan muutoksiin (lukuun ottamatta kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitettuja poikkeuksia). Yhtenä esimerkkinä on nettomääräisesti käteisellä toteutettava osakeoptio.

▼B

d) Sopimus, joka toteutetaan vaihtuvana määränä yhteisön omia osakkeita, joiden arvo vastaa kiinteää rahamäärää tai alla olevan muuttujan (esimerkiksi hyödykkeen hinnan) muutoksiin perustuvaa määrää, on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka. Eräs esimerkki on asetettu kullan osto-optio, joka toteutettaessa suoritetaan nettomääräisesti yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina siten, että yhteisö luovuttaa niin monta tällaista instrumenttia, että ne vastaavat optiosopimuksen arvoa. Tällainen sopimus on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, vaikka kohde-etuutena oleva muuttuja olisi kullan sijasta yhteisön omien

▼B

osakkeiden hinta. Vastaavasti sopimus, joka toteutetaan kiinteänä lukumääränä yhteisön omia osakkeita, mutta näihin osakkeisiin liittyvät oikeudet vaihtelevat siten, että toteutusarvo vastaa kiinteää rahamäärää tai jonkin alla olevan muuttujan muutoksiin perustuvaa määrää, on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka.

Ehdollista suorittamista koskevat sopimuskohdat (kappale 25)

AG28 Kappale 25 edellyttää, että jos osa ehdollista suorittamista koskevasta sopimuskohdasta, joka saattaisi edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muina rahoitusvaroina (tai muulla sellaisella tavalla, jonka seurauksena instrumentti olisi rahoitusvelka), ei ole todellinen, suorittamista koskeva sopimuskohta ei vaikuta rahoitusinstrumentin luokitteluun. Näin ollen sopimus, joka edellyttää suoritusta käteisvaroina tai muuttuvana lukumääränä yhteisön omia osakkeita vain äärimmäisen harvinaisen, erittäin epätavallisen ja hyvin epätodennäköisen tapahtuman toteutuessa, on oman pääoman ehtoinen instrumentti. Vastaavasti suorittaminen kiinteänä lukumääränä yhteisön omia osakkeita saattaa olla sopimuksella estetty sellaisissa olosuhteissa, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, mutta jos tällaisten olosuhteiden toteutumiseen ei ole todellista mahdollisuutta, instrumentti on perusteltua luokitella oman pääoman ehtoiseksi.

Käsittely konsernitilinpäätöksessä

►**M32** AG29 Yhteisö esittää konsernitilinpäätöksessään määräysvallattomien omistajien osuudet – toisin sanoen toisten osapuolten osuudet tytäryritystensä omasta pääomasta ja tuloksesta – IAS 1:n ja IFRS 10:n mukaisesti. ◄ Kun yhteisö luokittelee rahoitusinstrumentin (tai sen komponentin) konsernitilinpäätöksessä, se ottaa huomioon kaikki konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välillä sovitut ehdot sen ratkaisemiseksi, onko konsernilla kokonaisuutena velvollisuus luovuttaa käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja instrumenttiin liittyen tai toteuttaa se tavalla, joka johtaisi sen luokittelemiseen velaksi. Silloin kun konserniin kuuluva tytäryritys laskee liikkeeseen rahoitusinstrumentin ja emoyritys tai muu konserniin kuuluva yhteisö sopii lisäehdoista suoraan instrumentin haltijoiden kanssa (esimerkiksi takaus), konsernilla ei ehkä ole päätösvaltaa osingonjaon tai takaisinmaksun suhteen. Vaikka tytäryrityksen saattaa olla asianmukaista luokitella instrumentti omassa tilinpäätöksessään ottamatta näitä lisäehtoja huomioon, otetaan konserniin kuuluvien yhteisöjen ja instrumentin haltijoiden välisten muiden sopimusten vaikutus huomioon sen varmistamiseksi, että konsernitilinpäätös kuvastaa konsernikokonaisuuden tekemiä sopimuksia ja liiketoimia. Siltä osin kuin tällainen velvoite tai suorittamista koskeva sopimuskohta on olemassa, instrumentti (tai sen komponentti, jota velvoite koskee) luokitellaan konsernitilinpäätöksessä rahoitusvelaksi.

▼M6

AG29A Tietyntyyppiset instrumentit, jotka synnyttävät yhteisölle sopimusperusteisen velvoitteen, luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Näiden kappaleiden mukaisesti tapahtuva luokittelu on poikkeus periaatteista, joita tässä standardissa muutoin noudatetaan instrumentin luokittelussa. Tätä poikkeusta ei uloteta määräysvallattomien omistajien osuuksien luokitteluun konsernitilinpäätöksessä. Näin ollen

▼M6

instrumentit, jotka on yhteisön erillistilinpäätöksessä tai omassa tilinpäätöksessä luokiteltu oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi joko kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti ja jotka ovat määräysvallattomien omistajien osuuksia, luokitellaan konsernitilinpäätöksessä veloiksi.

▼B

Yhdistelmäinstrumentit (kappaleet 28–32)

▼M53

AG30 Kappaletta 28 sovelletaan vain muiden kuin johdannaistyyppisten yhdistelmäinstrumenttien liikkeeseenlaskijoihin. Kappaleessa 28 ei käsitellä yhdistelmäinstrumentteja haltijoiden näkökulmasta. IFRS 9:ssä käsitellään sellaisten rahoitusvarojen luokittelua ja arvostamista, jotka ovat haltijan näkökulmasta katsottuna yhdistelmäinstrumentteja.

▼M33

AG31 Tavanomainen yhdistelmäinstrumentti on muodoltaan vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, johon on kytketty vaihto-oikeus, kuten liikkeeseenlaskijan kantaosakkeisiin vaihdettavissa oleva joukkovelkakirjalaina, ja johon ei sisälly muita kytkettyjä johdannaispiirteitä. Kappaleen 28 mukaan tällaisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijan on esitettävä vieraan pääoman komponentti ja oman pääoman komponentti erikseen taseessa seuraavasti:

▼B

a) Liikkeeseenlaskijan velvollisuus säännöllisten korko- ja lyhennysmaksujen suorittamiseen synnyttää rahoitusvelan, joka on olemassa niin kauan kuin instrumentin vaihtoa ei ole toteutettu. Instrumenttia alun perin kirjanpitoon merkittäessä vieraan pääoman komponentin käypä arvo on sopimuksen mukaan määräytyvän vastaisten rahavirtojen sarjan nykyarvo diskontattuna korkokannalla, joka kyseisillä markkinoilla vallitsee kyseisenä aikana luottoasemaltaan vertailukelpoisille instrumenteille, jotka tuottavat olennaisilta osin samat rahavirrat samoilla ehdoilla mutta ilman vaihto-oikeutta.

▼M33

b) Oman pääoman ehtoinen instrumentti on kytketty optio, joka oikeuttaa vaihtamaan velan liikkeeseenlaskijan omaan pääomaan. Tällä optiolla on arvo sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä silloinkin, kun se on miinusoptio *(out of the money)*.

▼B

AG32 Kun vaihdettavissa oleva instrumentti vaihdetaan sen erääntyessä, yhteisö kirjaa vieraan pääoman komponentin pois taseesta ja kirjaa sen omaksi pääomaksi. Alkuperäinen oman pääoman komponentti pysyy omana pääomana (joskin se saatetaan siirtää oman pääoman sisällä erästä toiseen). Voittoa tai tappiota ei synny eräpäivänä tapahtuvan vaihdon seurauksena.

AG33 Kun yhteisö kuolettaa vaihdettavissa olevan instrumentin ennen eräpäivää lunastamalla sen ennenaikaisesti tai ostamalla sen takaisin niin, että alkuperäiset vaihto-oikeudet pysyvät ennallaan, yhteisö kohdistaa takaisinoston tai lunastuksen yhteydessä maksetun vastikkeen ja mahdolliset transaktiomenot instrumentin oman ja vieraan pääoman komponenteille liiketoimen toteutumispäivänä. Maksettu vastike ja transaktiomenot kohdistetaan eri komponenteille samalla menetelmällä kuin yhteisön saamat maksut on alun perin kohdistettu eri komponenteille instrumentin liikkeeseenlaskun yhteydessä kappaleiden 28–32 mukaisesti.

AG34 Kun vastike on kohdistettu, tästä mahdollisesti syntyvä voitto tai tappio käsitellään vastaavaan komponenttiin sovellettavien laskentaperiaatteiden mukaisesti seuraavasti:

a) vieraan pääoman komponenttiin liittyvä voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti; ja

▼B

b) oman pääoman komponenttiin liittyvä vastikkeen määrä kirjataan omaan pääomaan.

AG35 Yhteisö saattaa muuttaa vaihdettavissa olevan instrumentin ehtoja kannustaakseen vaihtamaan instrumentin aikaisemmin esimerkiksi tarjoamalla edullisempaa vaihtosuhdetta tai maksamalla muuta lisävastiketta vaihdon tapahtuessa ennen määrättyä ajankohtaa. Ehtojen muuttamispäivänä oleva erotus sen vastikkeen käyvän arvon, jonka haltija saa vaihtaessaan instrumentin muutetuilla ehdoilla, ja sen vastikkeen käyvän arvon välillä, jonka haltija olisi saanut alkuperäisten ehtojen mukaisesti, kirjataan tulosvaikutteisesti.

Omat osakkeet (kappaleet 33 ja 34)

AG36 Yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei merkitä rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi taseeseen riippumatta siitä, mitä tarkoitusta varten ne on hankittu takaisin. Kappaleen 33 mukaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan takaisin hankkivan yhteisön on vähennettävä nämä oman pääoman ehtoiset instrumentit omasta pääomasta. Kuitenkin silloin kun yhteisö pitää hallussaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan toisten puolesta, kuten rahoituslaitos joka pitää hallussaan omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan asiakkaan puolesta, kyseessä on toimeksiantosuhde, ja tästä johtuen näitä hallussa olevia instrumentteja ei sisällytetä yhteisön taseeseen.

Korot, osingot, tappiot ja voitot (kappaleet 35–41)

AG37 Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaleen 35 soveltamista yhdistelmäinstrumenttiin. Oletetaan, että kumuloituvaa osinkoa kerryttämätön etuosake on lunastettava käteisellä viiden vuoden kuluttua mutta osingon maksaminen ennen lunastuspäivää on yhteisön päätettävissä. Tällainen instrumentti on yhdistelmäinstrumentti, jonka vieraan pääoman komponentin osuus on lunastusmäärän nykyarvo. Tämän komponentin diskonttausvaikutuksen ajan kulumisesta johtuva väheneminen kirjataan tulosvaikutteisesti ja esitetään korkokuluina. Mahdolliset maksetut osingot liittyvät oman pääoman komponenttiin ja näin ollen kirjataan voitonjaoksi. Samanlaista käsittelyä sovellettaisiin, jos lunastaminen ei olisi pakollista vaan haltijan päätettävissä tai jos osake olisi vaihdettava muuttuvaan kantaosakemäärään, joka lasketaan siten, että se vastaa kiinteää rahamäärää tai jonkin alla olevan muuttujan (esimerkiksi hyödykkeen) muutoksiin perustuvaa rahamäärää. Jos lunastusmäärään kuitenkin lisätään maksamattomia osinkoja, koko instrumentti on velkaa. Tällöin osingot luokitellaan korkokuluiksi.

Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan (kappaleet 42–50)

▼M34

———————

Kriteeri, jonka mukaan yhteisöllä on ”tarkasteluhetkellä laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kirjattujen määrien kuittaamiseen” (kappale 42(a))

AG38A Kuittausoikeus voi olla tarkasteluhetkellä käytettävissä, tai se voi riippua jostakin vastaisesta tapahtumasta (oikeus voi esimerkiksi syntyä tai olla toteutettavissa vain jonkin vastaisen tapahtuman, kuten jonkin vastapuolen laiminlyönnin, maksukyvyttömyyden tai konkurssin, toteutuessa). Vaikka kuittausoikeus ei riippuisi vastaisesta tapahtumasta, se saattaa olla laillisesti toimeenpantavissa vain tavanomaisessa liiketoiminnassa taikka vain siinä tapauksessa, että yksi vastapuoli tai kaikki vastapuolet lyövät laimin velvoitteitaan, tulevat maksukyvyttömiksi tai tekevät konkurssin.

▼**M34**

AG38B Jotta kappaleeseen 42(a) sisältyvä kriteeri täyttyisi, yhteisöllä täytyy olla tarkasteluhetkellä laillisesti toimeenpantavissa oleva kuittausoikeus. Tämä tarkoittaa, että kuittausoikeus

(a) ei saa riippua vastaisesta tapahtumasta; ja

(b) sen täytyy olla laillisesti toimeenpantavissa kaikissa seuraavissa olosuhteissa, jotka koskevat yhteisöä ja kaikkia vastapuolia:

(i) tavanomainen liiketoiminta;

(ii) velvoitteiden laiminlyöntitapaus; ja

(iii) maksukyvyttömyys- tai konkurssitapaus.

AG38C Kuittausoikeuden luonne ja laajuus, mukaan lukien mahdolliset sen toteuttamiseen liittyvät ehdot ja se, olisiko oikeus voimassa laiminlyönti-, maksukyvyttömyys- tai konkurssitapauksessa, voivat vaihdella maasta tai oikeudenkäyttöalueesta toiseen. Tämän vuoksi ei voida olettaa, että kuittausoikeus on automaattisesti käytettävissä tavanomaisen liiketoiminnan ulkopuolella. Esimerkiksi maan tai oikeudenkäyttöalueen konkurssi- tai maksukyvyttömyyslainsäädäntö voi joissakin olosuhteissa estää kuittausoikeuden tai rajoittaa sitä konkurssi- tai maksukyvyttömyystapauksissa.

AG38D Osapuolten välisiin suhteisiin sovellettavat lait (esim. sopimuksen ehdot, sopimusta koskevat lait tai osapuoliin sovellettavat laiminlyöntejä, maksukyvyttömyyttä tai konkurssia koskevat lait) on tarpeellista ottaa huomioon sen varmistamiseksi, onko kuittausoikeus toimeenpantavissa yhteisön ja kaikkien vastapuolten tavanomaisessa liiketoiminnassa, laiminlyöntitapauksessa ja maksukyvyttömyys- tai konkurssitapauksessa (kuten kappaleessa AG38B(b) tarkemmin määrätään).

Kriteeri, joka mukaan yhteisö ”aikoo joko toteuttaa suorituksen nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan samanaikaisesti” (kappale 42(b)).

AG38E Jotta yhteisö täyttäisi kappaleeseen 42(b) sisältyvän kriteerin, sillä täytyy olla aikomus joko toteuttaa suoritus nettoperusteisena tai realisoida omaisuuserä ja suorittaa velka samanaikaisesti (kappale 42(b)). Vaikka yhteisöllä voi olla oikeus toteuttaa suoritus nettoperusteisena, se saattaa silti realisoida omaisuuserän ja suorittaa velan erikseen.

AG38F Jos yhteisö pystyy suorittamaan rahamäärät sillä tavoin, että lopputulema tosiasiallisesti vastaa nettoperusteista suorittamista, yhteisö täyttää kappaleeseen 42(b) sisältyvän nettoperusteista suorittamista koskevan kriteerin. Tämä tapahtuu siinä ja vain siinä tapauksessa, että bruttoperusteiseen maksu- ja selvitysmekanismiin kuuluu piirteitä, jotka poistavat luotto- ja maksuvalmiusriskin tai tekevät niistä merkityksettömiä ja joiden mukaan saamiset ja velat käsitellään samassa maksu- ja selvitysprosessissa tai -syklissä. Esimerkiksi bruttoperusteinen maksu- ja selvitysjärjestelmä, jolla on kaikki seuraavat ominaisuudet, täyttäisi kappaleeseen 42(b) sisältyvät nettoperusteista suorittamista koskevat kriteerit:

(a) toisiaan vastaan kuitattavissa olevat rahoitusvarat ja rahoitusvelat annetaan käsittelyyn samana ajankohtana;

▼**M34**

(b) kun rahoitusvarat ja rahoitusvelat annetaan käsittelyyn, osapuolet ovat sitoutuneet täyttämään maksuvelvoitteensa;

(c) kyseisistä varoista ja veloista aiheutuvat rahavirrat eivät voi muuttua sen jälkeen, kun ne on annettu käsittelyyn (paitsi jos prosessi ei toimi — ks. kohta (d) jäljempänä);

(d) varat ja velat, joiden vakuutena on arvopapereita, suoritetaan arvopaperien siirto- ja luovutusjärjestelmää tai vastaavanlaista järjestelmää käyttäen (esim. luovutus maksua vastaan) siten, että jos arvopapereiden siirtäminen ei onnistu, myöskään sen saamisen tai velan, jonka vakuutena arvopaperit ovat, käsittely ei onnistu (ja päinvastoin);

(e) tapahtumat, jotka epäonnistuvat kohdassa (d) kuvatulla tavalla), laitetaan uudelleen käsiteltäviksi, kunnes suoritus on tapahtunut;

(f) suoritus toteutuu saman selvitysorganisaation (esimerkiksi maksupankin, keskuspankin tai arvopaperikeskuksen) kautta; ja

(g) on olemassa päivänsisäistä luottoa koskeva järjestely, joka mahdollistaa riittävän suuren luottolimiitin, niin että suoritukset voidaan käsitellä selvityspäivänä kaikkien osapuolten osalta, ja on käytännössä varmaa, että päivänsisäistä luottoa koskevaa järjestelyn ehtoja noudatetaan, jos sen käyttämistä vaaditaan.

▼**B**

AG39 Standardissa ei määrätä erityistä käsittelytapaa niin sanotuille ”synteettisille instrumenteille”, jotka muodostuvat joukosta erillisiä rahoitusinstrumentteja, jotka on hankittu ja joita pidetään hallussa toisen instrumentin ominaisuuksien jäljittelemiseksi. Esimerkiksi vaihtuvakorkoinen pitkäaikainen laina yhdistettynä koronvaihtosopimukseen, jonka mukaisesti saadaan vaihtuvia maksuja ja suoritetaan kiinteitä maksuja, luo synteettisesti kiinteäkorkoisen pitkäaikaisen velan. Kukin ”synteettisen instrumentin” yhdessä muodostavista yksittäisistä osatekijöistä edustaa sopimukseen perustuvaa oikeutta tai velvoitetta, jolla on omat ehtonsa, ja kukin niistä voidaan siirtää tai toteuttaa erikseen. Kukin rahoitusinstrumentti on alttiina riskeille, jotka saattavat poiketa niistä riskeistä, joille muut rahoitusinstrumentit ovat alttiina. Silloin kun yksi ”synteettisen instrumentin” muodostavista rahoitusinstrumenteista on varoihin kuuluva erä ja toinen velka, niitä ei näin ollen vähennetä toisistaan ja esitetä yhteisön taseessa nettomääräisenä, jolleivät ne täytä kappaleessa 42 esitettyjä netottamisedellytyksiä.

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat ja -velat (kappale 94(f))

AG40 [poistettu]

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 33

Osakekohtainen tulos

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osakekohtaisen tuloksen määrittämistä ja esittämistä koskevista periaatteista, niin että tuloksen vertailukelpoisuus paranee eri yhteisöjen kesken samalla raportointikaudella ja toisaalta saman yhteisön eri raportointikausien kesken. Vaikka osakekohtaiseen tulokseen liittyy rajoitteita, jotka johtuvat ”tuloksen” määrittämiseen sovellettavista erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, yhdenmukaisella tavalla määritetty nimittäjä parantaa tilinpäätösraportointia. Tämä standardi keskittyy osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava:

a) sellaisen yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen:

i) jonka kantaosakkeet tai potentiaaliset kantaosakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) joka toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen kantaosakkeita julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä; sekä

b) sellaisen konsernin konsernitilinpäätökseen:

i) jonka emoyrityksen kantaosakkeet tai potentiaaliset kantaosakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) jonka emoyritys toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen kantaosakkeita julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä.

3. Yhteisön, joka esittää osakekohtaisen tuloksen, on laskettava ja esitettävä osakekohtainen tulos tämän standardin mukaisesti.

►M32 **4. Silloin kun yhteisö esittää sekä konsernitilinpäätöksen että erillistilinpäätöksen, jotka on laadittu IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* ja IAS 27:n *Erillistilinpäätös* mukaisesti, tämän standardin vaatimat tiedot tarvitsee esittää vain konsernin tietojen perusteella.** ◄ Jos yhteisö päättää esittää erillistilinpäätökseen perustuvan osakekohtaisen tuloksen, sen on esitettävä tällainen osakekohtainen tulosinformaatio vain ►M5 laajan tuloslaskelmansa yhteydessä ◄. Yhteisö ei saa esittää tällaista osakekohtaista tulosinformaatiota konsernitilinpäätöksessä.

▼**M31**

4A. Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää osakekohtaisen tuloksen vain tässä erillisessä laskelmassa.

▼**B**

MÄÄRITELMÄT

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Vahvennus on osakekohtaisen tuloksen lisääntyminen tai osakekohtaisen tappion vähentyminen perustuen oletukseen, että vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetaan, että optiot toteutetaan tai merkintäoikeudet käytetään tai että kantaosakkeita lasketaan liikkeeseen yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

Ehdollinen osakesopimus on osakkeiden liikkeeseen laskemista koskeva sopimus, jonka toteutuminen riippuu yksilöityjen ehtojen täyttymisestä.

Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat kantaosakkeet ovat kantaosakkeita, jotka lasketaan liikkeeseen vähäistä käteismaksua tai muuta vastiketta vastaan taikka ilman käteismaksua tai muuta vastiketta ehdollisessa osakesopimuksessa yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

Laimennus on osakekohtaisen tuloksen vähentyminen tai osakekohtaisen tappion lisääntyminen perustuen oletukseen, että vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetaan, että optiot toteutetaan tai merkintäoikeudet käytetään tai että kantaosakkeita lasketaan liikkeeseen yksilöityjen ehtojen täyttyessä.

Optiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavat instrumentit ovat rahoitusinstrumentteja, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden ostaa kantaosakkeita.

Kantaosake on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jolla on kaikkia muita oman pääoman ehtoisia instrumenttilajeja huonommat oikeudet.

Potentiaalinen kantaosake on rahoitusinstrumentti tai muu sopimus, joka saattaa oikeuttaa sen haltijan saamaan kantaosakkeita.

Kantaosakkeiden *myyntioptiot* ovat sopimuksia, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden myydä kantaosakkeita määrättyyn hintaan tietyn ajan kuluessa.

6. Kantaosakkeille kuuluu osuus kauden voitosta vasta sen jälkeen, kun muun tyyppiset osakkeet, kuten etuosakkeet, ovat saaneet osuutensa. Yhteisöllä voi olla useamman kuin yhden lajisia kantaosakkeita. Samanlajisilla kantaosakkeilla on samat osinko-oikeudet.

7. Potentiaalisia kantaosakkeita ovat esimerkiksi:

a) kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat rahoitusvelat tai oman pääoman ehtoiset instrumentit, etuosakkeet mukaan lukien;

b) optiot ja merkintäoikeudet;

c) osakkeet, jotka laskettaisiin liikkeeseen sellaisten ehtojen täyttyessä, jotka liittyvät sopimukseen perustuviin järjestelyihin, kuten liiketoiminnan tai muiden varojen osto.

▼M33

8. Termejä, jotka on määritelty IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*, käytetään tässä standardissa IAS 32:n kappaleen 11 mukaisessa merkityksessä, ellei muuta mainita. IAS 32:ssa määritellään rahoitusinstrumentti, rahoitusvaroihin kuuluva erä, rahoitusvelka ja oman pääoman ehtoinen instrumentti sekä ohjeistetaan näiden määritelmien soveltamista. IFRS 13:ssa *Käyvän arvon määrittäminen* määritellään käypä arvo ja asetetaan tämän määritelmän soveltamista koskevia vaatimuksia.

▼B

ARVOSTAMINEN

Laimentamaton osakekohtainen tulos

9. Yhteisön on laskettava laimentamaton osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvan voiton tai tappion perusteella sekä, jos jatkuvan toiminnan voitto tai tappio esitetään, näille osakkeenomistajille kuuluvan jatkuvan toiminnan voiton tai tappion perusteella.

10. Laimentamaton osakekohtainen tulos on laskettava jakamalla emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva voitto tai tappio (osoittaja) kauden aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla (nimittäjä).

11. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevan informaation tarkoituksena on antaa tietoa kunkin emoyhteisön kantaosakkeen osuudesta yhteisön raportointikauden tulokseen.

Tulos

12. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvien määrien

a) emoyhteisölle kuuluvasta jatkuvan toiminnan voitosta tai tappiosta; ja

b) emoyhteisölle kuuluvasta voitosta tai tappiosta

on oltava (a):n ja (b):n mukaiset määrät oikaistuina etuosakkeille kuuluvilla osingoilla verovaikutus huomioon otettuna, etuosakkeiden lunastamisesta johtuvilla eroilla ja muilla vastaavanlaisilla omaksi pääomaksi luokiteltavien etuosakkeiden vaikutuksilla.

13. Emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa kauden voittoa tai tappiota määritettäessä on otettava huomioon kaikki emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvat, kaudelle kirjatut tuotto- ja kuluerät, mukaan luettuina verot ja vieraaksi pääomaksi luokitelluille etuosakkeille kuuluvat osingot (ks. IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Voitosta tai tappiosta vähennettävä etuosakkeille kuuluvien osinkojen määrä verovaikutus huomioon otettuna sisältää:

a) kumuloituvaa osinkoa kerryttämättömille etuosakkeille kuuluvat kaudelta jaettavaksi päätetyt osingot niihin liittyvä verovaikutus huomioon otettuna; ja

b) kumuloituvaa osinkoa kerryttäville etuosakkeille kaudelta vaadittavat osingot verovaikutus huomioon otettuna riippumatta siitä, onko osinkojen jakamisesta tehty päätös. Etuosakkeille kuuluvat osingot kaudelta eivät sisällä kumuloituvaa osinkoa kerryttäville etuosakkeille kauden aikana maksettuja tai jaettavaksi päätettyjä osinkoja, jotka koskevat aikaisempia kausia.

▼B

15. Sellaisia etuosakkeita, jotka tuottavat aluksi alhaista osinkoa, jotta yhteisölle kompensoitaisiin etuosakkeiden myyminen alikurssiin, tai jotka myöhemmin tuottavat markkinatason ylittävää osinkoa, jotta sijoittajille kompensoitaisiin etuosakkeiden ostaminen ylikurssiin, nimitetään joskus nousevatuottoisiksi etuosakkeiksi. Nousevatuottoisten etuosakkeiden liikkeeseenlaskun yhteydessä syntynyt alkuperäinen ali- tai ylikurssi jaksotetaan ja kirjataan kertyneisiin voittovaroihin efektiivisen koron menetelmää käyttäen, ja sitä käsitellään osakekohtaista tulosta laskettaessa etuosakkeille kuuluvana osinkona.

16. Etuosakkeita saatetaan ostaa takaisin haltijoilta yhteisön tekemän ostotarjouksen nojalla. Määrä, jolla etuosakkeiden omistajille maksettavan vastikkeen käypä arvo ylittää etuosakkeiden kirjanpitoarvon, on etuosakkeiden omistajien saamaa tuottoa, ja se veloitetaan yhteisön kertyneistä voittovaroista. Tämä määrä vähennetään emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota laskettaessa.

17. Yhteisö saattaa kannustaa vaihtamaan vaihdettavissa olevat etuosakkeet aikaisemmin muuttamalla vaihdon alkuperäisiä ehtoja edullisemmiksi tai maksamalla lisävastikkeen. Määrä, jolla kantaosakkeiden käypä arvo tai muu maksettava vastike ylittää vaihdon alkuperäisten ehtojen mukaisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden käyvän arvon, on etuosakkeiden omistajien saamaa tuottoa, ja se vähennetään laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota.

18. Määrä, jolla etuosakkeiden kirjanpitoarvo ylittää niiden lunastamisesta suoritettavan vastikkeen, lisätään emoyrityksen kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota laskettaessa.

Osakemäärä

19. Laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa kantaosakkeiden lukumäärän on oltava ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kauden aikana.

20. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän kauden painotetun keskiarvon käyttäminen kuvastaa sitä mahdollisuutta, että osakkeenomistajille kuuluvan pääoman määrä vaihtelee kauden aikana, koska ulkona olevien osakkeiden lukumäärä on ollut eri aikoina suurempi tai pienempi. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kauden aikana on ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kauden alussa oikaistuna kauden aikana takaisin ostettujen tai liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärällä, joka kerrotaan aikatekijällä painotetulla kertoimella. Aikatekijällä painotettu kerroin on niiden päivien lukumäärä, joiden aikana kyseiset osakkeet ovat olleet ulkona, jaettuna kauden päivien kokonaismäärällä; useissa tapauksissa riittää painotetun keskiarvon kohtuullinen likiarvo.

21. Yleensä osakkeet sisällytetään osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon siitä päivästä alkaen, jona vastike on saatavissa (joka on tavallisesti niiden liikkeeseenlaskupäivä), esimerkiksi:

a) käteismaksua vastaan liikkeeseen lasketut kantaosakkeet otetaan mukaan silloin, kun käteismaksu on saatavissa;

b) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen kanta- tai etuosakkeille kuuluvien osinkojen vapaaehtoisena uudelleensijoittamisena, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona osingot sijoitetaan uudelleen;

▼B

c) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen sen seurauksena, että velkainstrumentti vaihdetaan kantaosakkeisiin, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;

d) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen toisten rahoitusinstrumenttien koron tai pääoman asemasta, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona korko lakkaa kertymästä;

e) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen yhteisön velan suorittamiseksi, otetaan mukaan velan suorittamispäivästä alkaen;

f) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen muun omaisuuserän kuin käteisvarojen hankinnan vastikkeena, otetaan mukaan siitä päivästä alkaen, jona hankinta merkitään kirjanpitoon; ja

g) kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen yhteisölle suoritettavien palvelujen vastikkeena, otetaan mukaan siitä alkaen kun palvelut suoritetaan.

Se, milloin kantaosakkeet otetaan mukaan laskelmaan, määräytyy niiden liikkeeseen laskemiseen liittyvien ehtojen perusteella. Liikkeeseenlaskuun liittyvien sopimusten tosiasiallinen sisältö otetaan huomioon asianmukaisesti.

▼M12

22. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen osana liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettavaa vastiketta, sisällytetään osakemäärän painotettuun keskiarvoon hankinta-ajankohdasta alkaen. Tämä johtuu siitä, että hankkijaosapuoli sisällyttää hankitun kohteen voitot ja tappiot laajaan tuloslaskelmaansa tuosta päivästä lukien.

▼B

23. Kantaosakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen vaihdettaessa instrumentti, johon liittyy vaihtovelvoite, sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan siitä päivästä alkaen, jona sopimus tehdään.

24. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet katsotaan ulkona oleviksi ja sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vasta siitä päivästä alkaen, jona kaikki vaadittavat ehdot ovat täyttyneet (ts. tapahtumat ovat toteutuneet). Osakkeet, jotka lasketaan liikkeeseen vasta tietyn ajan kuluttua, eivät ole ehdollisesti liikkeeseen laskettavia, sillä ajan kuluminen on varmaa. Sellaisia ulkona olevia kantaosakkeita, jotka tiettyjen ehtojen täyttyessä palautetaan (ts. ne voidaan vaatia takaisin), ei katsota ulkona oleviksi, ja ne sisällytetään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vasta sinä päivänä, jona niitä ei enää voida vaatia takaisin.

25. [poistettu]

26. Kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa tarkasteltavana olevalla kaudella ja kaikilla esitettävillä kausilla on oikaistava sellaisilla tapahtumilla, potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtoja lukuun ottamatta, jotka ovat muuttaneet ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää ilman vastaavaa voimavarojen muutosta.

27. Kantaosakkeita voidaan laskea liikkeeseen tai ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää voidaan vähentää ilman vastaavaa voimavarojen muutosta. Esimerkkejä tästä ovat:

a) rahastoanti tai maksuton osakeanti (joskus nimitetään osakkeina jaettavaksi osingoksi);

b) ilmaiselementti muussa liikkeeseenlaskussa, esimerkiksi osakkeenomistajille suunnatun maksullisen osakeannin ilmaiselementti;

c) osakkeen jakaminen useammaksi osakkeeksi; ja

d) osakkeen käänteinen jakaminen (osakkeiden yhdistäminen).

▼B

28. Kun toteutetaan rahastoanti tai maksuton osakeanti tai kun osakkeet jaetaan useammaksi osakkeeksi, kantaosakkeita annetaan nykyisille osakkeenomistajille ilman lisävastiketta. Näin ollen ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa ilman voimavarojen lisäystä. Ennen tätä tapahtumaa ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän suhteellista muutosta vastaavasti ikään kuin tapahtuma olisi toteutunut aikaisimman esitettävän kauden alussa. Esimerkiksi sellaisessa maksuttomassa osakeannissa, jossa yhtä osaketta kohden saadaan kaksi uutta, kantaosakkeiden ulkona oleva lukumäärä ennen antia kerrotaan kolmella kantaosakkeiden uuden kokonaismäärän selville saamiseksi tai kahdella uusien kantaosakkeiden määrän selville saamiseksi.

29. Kun kantaosakkeita yhdistetään, ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä yleensä vähenee ilman vastaavaa voimavarojen vähennystä. Silloin kun kokonaisvaikutus vastaa osakkeen takaisinostoa käypään arvoon, ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän vähentyminen on kuitenkin seurausta vastaavasta voimavarojen vähentymisestä. Esimerkkinä on osakkeiden yhdistäminen, johon liittyy erikoisosinko. Ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa sillä kaudella, jonka aikana osakkeet yhdistetään, oikaistaan kantaosakkeiden lukumäärän vähennyksellä siitä päivästä lukien, jona erikoisosinko kirjataan.

Laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos

30. Yhteisön on laskettava laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvan voiton tai tappion perusteella sekä, jos jatkuvan toiminnan voitto tai tappio esitetään, näille osakkeenomistajille kuuluvan jatkuvan toiminnan voiton tai tappion perusteella.

31. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oikaistava kaikkien laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaikutuksella emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota samoin kuin ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa.

32. Laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tarkoitus on sama kuin laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen — antaa tietoa kunkin kantaosakkeen osuudesta yhteisön tulokseen — samalla kun otetaan huomioon kaikki kauden aikana ulkona olleet laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet. Tästä johtuu, että:

a) emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota lisätään kaudella kirjatuilla laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden osingoilla ja koroilla niihin liittyvä verovaikutus huomioon ottaen, ja sitä oikaistaan kaikilla muilla tuottojen ja kulujen muutoksilla, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin; ja

b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa lisätään niiden uusien kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka olisivat olleet ulkona olettaen, että kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet olisi vaihdettu osakkeisiin.

▼B

Tulos

33. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oikaistava emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa, kappaleen 12 mukaisesti laskettua voittoa tai tappiota seuraavien tekijöiden vaikutuksella verovaikutus huomioon ottaen:

a) laimentaviin potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvät osingot tai muut erät, jotka on vähennetty määritettäessä kappaleen 12 mukaisesti laskettua emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota;

b) kaudelle kirjatut laimentaviin potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvät korot; ja

c) mahdolliset muut tuottojen ja kulujen muutokset, jotka aiheutuisivat laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtamisesta osakkeisiin.

▼M53

34. Kun potentiaaliset kantaosakkeet on vaihdettu kantaosakkeisiin, kappaleessa 33(a)–(c) mainittuja eriä ei enää synny. Uudet kantaosakkeet ovat sen sijaan oikeutettuja osuuteen emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta voitosta tai tappiosta. Kappaleen 12 mukaisesti laskettua emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan tämän vuoksi kappaleessa 33(a)–(c) mainituilla erillä ja niihin liittyvillä veroilla. Potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyviä kuluja ovat esimerkiksi transaktiomenot ja alikurssit, joita käsitellään kirjanpidossa efektiivisen koron menetelmällä (ks. IFRS 9).

▼B

35. Potentiaalisten kantaosakkeiden vaihtaminen osakkeisiin saattaa aiheuttaa seurannaisvaikutuksia tuottoihin tai kuluihin. Esimerkiksi potentiaalisiin kantaosakkeisiin liittyvien korkokulujen pienentyminen ja siitä johtuva voiton kasvu tai tappion vähentyminen saattaa lisätä kuluja, jotka liittyvät ei-harkinnanvaraiseen henkilöstön voitto-osuusjärjestelyyn. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan tällaisilla seurannaisvaikutuksina syntyvillä tuottojen ja kulujen muutoksilla.

Osakemäärä

36. Kantaosakkeiden lukumäärän on laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oltava kappaleiden 19 ja 26 mukaisesti laskettu kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo lisättynä niiden kantaosakkeiden lukumäärän painotetulla keskiarvolla, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos kaikki laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin kantaosakkeisiin. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet on katsottava vaihdetun kantaosakkeisiin kauden alussa tai sitä myöhäisempänä potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskupäivänä.

37. Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet on selvitettävä kultakin esitettävältä kaudelta erikseen. Laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä, jota käytetään tarkasteltaessa ajanjaksoa tilikauden alusta kauden loppuun, ei ole eri osavuosijaksojen laskelmissa käytettyjen laimentavien potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärien painotettu keskiarvo.

▼B

38 Potentiaaliset kantaosakkeet painotetaan sen ajanjakson perusteella, jonka ne ovat ulkona. Sellaiset potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on mitätöity tai joiden on annettu raueta kauden aikana, otetaan laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan vain kauden siltä osalta, jonka aikana ne ovat ulkona. Potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on kauden aikana vaihdettu kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan kauden alusta vaihtopäivään asti; vaihdon seurauksena syntyvät kantaosakkeet sisältyvät vaihtopäivästä alkaen sekä laimentamattomaan että laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen.

39. Niiden kantaosakkeiden lukumäärä, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet vaihdettaisiin osakkeisiin, selvitetään potentiaalisten kantaosakkeiden ehtojen perusteella. Silloin kun vaihtoperusteita on useampi kuin yksi, laskelmassa käytetään potentiaalisten kantaosakkeiden haltijan kannalta edullisinta vaihtosuhdetta tai toteutushintaa.

▼M32

40. Tytär-, yhteis- tai osakkuusyritys saattaa laskea liikkeeseen muille tahoille kuin emoyritykselle tai sijoittajayrityksille, joilla on sijoituskohteessa yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta, potentiaalisia kantaosakkeita, jotka ovat vaihdettavissa joko tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin taikka emoyrityksen tai sijoittajayritysten, joilla on sijoituskohteessa yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta (raportoiva yhteisö), kantaosakkeisiin. Jos näillä tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen potentiaalisilla kantaosakkeilla on laimentava vaikutus raportoivan yhteisön osakekohtaiseen tulokseen, ne sisällytetään laimennettua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

▼B

Laimentavat potentiaaliset kantaosakkeet

41. Potentiaalisia kantaosakkeita on käsiteltävä laimentavina siinä ja vain siinä tapauksessa, että niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin pienentäisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tulosta tai kasvattaisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tappiota.

42. Yhteisö käyttää emoyhteisölle kuuluvaa jatkuvan toiminnan voittoa tai tappiota tarkistuslukuna määritettäessä, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentava vai vahventava vaikutus. Emoyhteisölle kuuluvaa jatkuvan toiminnan voittoa tai tappiota oikaistaan kappaleen 12 mukaisesti, ja lopetettuihin toimintoihin liittyvät erät jätetään ulkopuolelle.

43. Potentiaalisilla kantaosakkeilla on vahventava vaikutus silloin, kun niiden vaihtaminen kantaosakkeisiin kasvattaisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tulosta tai pienentäisi jatkuvan toiminnan osakekohtaista tappiota. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ei oleteta sellaista vaihtoa, oikeuden käyttöä tai muunlaista potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseen laskua, jolla olisi vahventava vaikutus osakekohtaiseen tulokseen.

44. Määritettäessä, onko potentiaalisilla kantaosakkeilla laimentava vai vahvistava vaikutus, kutakin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlaskua tai osakesarjaa tarkastellaan erikseen eikä kaikkia yhdessä. Se, missä järjestyksessä potentiaaliset kantaosakkeet otetaan huomioon, saattaa vaikuttaa siihen, onko niillä laimennusvaikutusta. Jotta laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen laimennus tehtäisiin mahdollisimman suureksi, kukin potentiaalisten kantaosakkeiden liikkeeseenlasku tai osakesarja otetaan huomioon laimennusvaikutukseltaan

▼B

suurimmasta pienimpään, toisin sanoen ne potentiaaliset kantaosakkeet, joilla on pienin ”tulos uutta osaketta kohden”, otetaan laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen niitä, joilla on suurempi tulos uutta osaketta kohden. Optiot ja merkintäoikeudet otetaan yleensä huomioon ensimmäisinä, koska ne eivät vaikuta laskelman osoittajaan.

Optiot, merkintäoikeudet ja muut vastaavat instrumentit

45. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisön on oletettava, että yhteisön laimentavat optiot ja merkintäoikeudet on käytetty. Näistä instrumenteista saadut oletetut suoritukset on käsiteltävä ikään kuin ne olisi saatu kantaosakkeiden liikkeeseenlaskusta kantaosakkeiden kauden keskimääräiseen markkinahintaan. Liikkeeseen laskettujen kantaosakkeiden lukumäärän ja niiden kantaosakkeiden lukumäärän välinen erotus, jotka olisi laskettu liikkeeseen kantaosakkeiden kauden keskimääräiseen markkinahintaan, on käsiteltävä kantaosakkeiden vastikkeettomana liikkeeseenlaskuna.

46. Optiot ja merkintäoikeudet ovat laimentavia silloin, kun ne johtaisivat kantaosakkeiden liikkeeseen laskemiseen alle kantaosakkeiden kauden keskimääräisen markkinahinnan. Laimennusvaikutuksen määrä on kantaosakkeen kauden keskimääräisen markkinahinnan ja merkintähinnan välinen erotus. Tästä syystä potentiaalisia kantaosakkeita käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ikään kuin ne sisältäisivät molemmat seuraavista osista:

a) sopimus tietyn kantaosakemäärän liikkeeseen laskemisesta kauden keskimääräiseen markkinahintaan. Tällaisten kantaosakkeiden oletetaan olevan oikein hinnoiteltuja, eikä niiden oleteta olevan sen paremmin laimentavia kuin vahventaviakaan. Niitä ei oteta huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

b) sopimus jäljellä olevien kantaosakkeiden vastikkeettomasta liikkeeseen laskemisesta. Tällaisista kantaosakkeista ei saada suorituksia, eikä niillä ole mitään vaikutusta ulkona oleville kantaosakkeille kuuluvaan voittoon tai tappioon. Siten tällaiset osakkeet ovat laimentavia, ja ne lisätään ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

47. Optioilla ja merkintäoikeuksilla on laimennusvaikutusta vain silloin, kun kantaosakkeen kauden keskimääräinen markkinahinta on suurempi kuin optioiden tai merkintäoikeuksien toteutushinta (ts. ne ovat ”in the money”). Aiemmin esitettyjä osakekohtaisia tuloksia ei oikaista takautuvasti kuvastamaan kantaosakkeiden hinnanmuutoksia.

▼M33

47A. Kun kyseessä ovat osakeoptiot ja muut osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joita koskee IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*, kappaleessa 46 tarkoitetun merkintähinnan ja kappaleessa 47 tarkoitetun toteutushinnan on sisällettävä niiden tavaroiden tai palvelujen (IFRS 2:n mukaisesti määritetty) käypä arvo, jotka yhteisölle toimitetaan tulevaisuudessa osakeoptioita tai muita osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn mukaisesti.

▼B

48. Henkilöstön osakeoptiot, joiden ehdot ovat kiinteät tai määritettävissä olevat, samoin kuin kantaosakkeet, joihin ei ole syntynyt oikeutta, käsitellään optioina laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa, vaikka niiden oikeuden syntyminen voi olla niiden saamisen ehtona. Niiden katsotaan olevan ulkona myöntämispäivänä. Tuloksellisuuteen perustuvat henkilöstön osakeoptiot käsitellään ehdollisesti liikkeeseen laskettavina osakkeina, koska niiden liikkeeseen laskemisen ehto riippuu ajan kulumisen lisäksi tiettyjen ehtojen täyttymisestä.

▼B

Vaihdettavissa olevat instrumentit

49. Vaihdettavissa olevien instrumenttien laimennusvaikutus on otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa kappaleiden 33 ja 36 mukaisesti.

50. Vaihdettavissa olevilla etuosakkeilla on vahventava vaikutus aina silloin, kun vaihdossa saatavaa kantaosaketta kohden tällaisille osakkeille tarkasteltavana olevalta kaudelta jaettavaksi päätetty tai kertynyt osinko ylittää laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen. Vastaavasti vaihdettavissa olevalla velkainstrumentilla on vahventava vaikutus aina silloin, kun sen korko (vero ja muut tuottojen ja kulujen muutokset huomioon otettuna) vaihdossa saatavaa kantaosaketta kohden ylittää laimentamattoman osakekohtaisen tuloksen.

51. Vaihdettavissa olevien etuosakkeiden lunastaminen tai kannustettu vaihtaminen saattaa vaikuttaa vain osaan aiemmin ulkona olleista vaihdettavissa olevista etuosakkeista. Tällöin kappaleessa 17 tarkoitettu lisävastike kohdistetaan lunastetuille tai vaihdetuille osakkeille sen selvittämiseksi, ovatko jäljelle jääneet ulkona olevat etuosakkeet laimentavia. Lunastettuja tai vaihdettuja osakkeita tarkastellaan erillään osakkeista, joita ei ole lunastettu eikä vaihdettu.

Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet

52. Samoin kuin laimentamatonta osakekohtaista tulosta laskettaessa, ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita käsitellään ulkona olevina ja ne sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, jos ehdot täyttyvät (ts. tapahtumat ovat toteutuneet). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet otetaan mukaan kauden alusta (tai sitä myöhemmästä ehdollisen osakesopimuksen päivämäärästä) lähtien. Jos ehdot eivät täyty, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä ehdollisesti liikkeeseen laskettavien osakkeiden lukumäärä perustuu niiden osakkeiden lukumäärään, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos ehdollinen ajanjakso päättyisi kauden lopussa. Oikaiseminen ei ole sallittua, jos ehdot eivät täyty ehdollisen ajanjakson päättymiseen mennessä.

53. Jos ehdollisen liikkeeseenlaskun ehtona on tietyn tuloksen saavuttaminen tai säilyttäminen jollakin kaudella ja jos tämä tulos on saavutettu raportointikauden loppuun mennessä mutta se on säilytettävä vielä raportointikauden päättymisen jälkeen jatkuvan kauden ajan, niin uusia kantaosakkeita käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa ulkona olevina, mikäli vaikutus on laimentava. Tällöin laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos lasketaan niiden kantaosakkeiden lukumäärän perusteella, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos tulos raportointikauden lopussa olisi yhtä suuri kuin tulos ehdollisen ajanjakson päättyessä. Koska tulos voi muuttua tulevalla kaudella, tällaisia ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen ehdollisen ajanjakson päättymistä, sillä kaikki vaadittavat ehdot eivät ole täyttyneet.

54. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä saattaa riippua kantaosakkeiden tulevasta markkinahinnasta. Jos vaikutus tällöin on laimentava, lasketaan laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos niiden kantaosakkeiden lukumäärän perusteella, jotka laskettaisiin liikkeeseen, jos markkinahinta raportointikauden lopussa olisi yhtä suuri kuin markkinahinta ehdollisen ajanjakson päättyessä. Jos ehto perustuu keskimääräiseen markkinahintaan kaudelta, joka jatkuu raportointikauden päättymisen jälkeen, käytetään jo kuluneen ajanjakson keskihintaa. Koska markkinahinta saattaa muuttua

▼B

tulevalla kaudella, tällaisia ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan ennen ehdollisen ajanjakson päättymistä, sillä kaikki vaadittavat ehdot eivät ole täyttyneet.

55. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä saattaa riippua tulevaisuudessa kertyvästä tuloksesta ja kantaosakkeiden tulevista hinnoista. Tällöin laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan sisällytettävä osakemäärä perustuu molempiin ehtoihin (ts. siihen mennessä kertyneeseen tulokseen ja markkinahintaan raportointikauden lopussa). Ehdollisesti liikkeeseen laskettavia kantaosakkeita ei sisällytetä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, elleivät molemmat ehdot täyty.

56. Joissakin toisissa tapauksissa ehdollisesti liikkeeseen laskettavien kantaosakkeiden lukumäärä riippuu muista ehdoista kuin tuloksesta tai markkinahinnasta (esimerkiksi siitä, että avataan tietty määrä vähittäismyymälöitä). Tällöin — olettaen että ehdon toteutumisen senhetkinen tilanne pysyy muuttumattomana ehdollisen ajanjakson loppuun — ehdollisesti liikkeeseen laskettavat kantaosakkeet sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan raportointikauden lopun tilanteen mukaisesti.

57. Ehdollisesti liikkeeseen laskettavat potentiaaliset kantaosakkeet (muut kuin ne, joita koskee ehdollinen osakesopimus, kuten ehdollisesti liikkeeseen laskettavat vaihdettavissa olevat instrumentit) sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan seuraavasti:

a) yhteisö määrittää, voidaanko potentiaaliset kantaosakkeet olettaa laskettavan liikkeeseen niiden liikkeeseenlaskua koskevien ehtojen mukaisesti ehdollisia kantaosakkeita koskevien kappaleiden 52–56 sääntöjä noudattamalla; ja

b) jos nämä potentiaaliset kantaosakkeet olisi otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa, yhteisö määrittää niiden vaikutuksen laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan noudattamalla optioita ja merkintäoikeuksia koskevia sääntöjä kappaleissa 45–48, vaihdettavissa olevia instrumentteja koskevia sääntöjä kappaleissa 49–51, kappaleiden 58–61 mukaisia sääntöjä sopimuksista, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina, taikka muita sääntöjä soveltuvin osin.

Toteutusta tai vaihtoa ei kuitenkaan oleteta tapahtuneeksi laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, ellei samalla oleteta toteutetuiksi tai vaihdetuiksi myös sellaisia vastaavia ulkona olevia potentiaalisia kantaosakkeita, jotka eivät ole ehdollisesti liikkeeseen laskettavia.

Sopimukset, jotka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina

58. Kun yhteisö on tehnyt sopimuksen, joka voidaan yhteisön valinnan mukaan toteuttaa joko kantaosakkeina tai käteisvaroina, yhteisön on oletettava, että sopimus toteutetaan kantaosakkeina, ja tämän seurauksena syntyvät potentiaaliset kantaosakkeet on otettava huomioon laimennusvaikutuksella oikaistussa osakekohtaisessa tuloksessa, jos vaikutus on laimentava.

59. Kun tällainen sopimus esitetään kirjanpidossa varoina tai velkoina tai jos siinä on oman ja vieraan pääoman komponentit, yhteisön on oikaistava osoittajaa sellaisilla voiton tai tappion muutoksilla, joita olisi syntynyt kauden aikana, jos sopimus olisi luokiteltu kokonaisuudessaan oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi. Oikaisu vastaa kappaleen 33 edellyttämiä oikaisuja.

▼B

60. Kun kyseessä on sopimus, joka voidaan toteuttaa sen haltijan valinnan mukaan joko kantaosakkeina tai käteisvaroina, laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa on käytettävä käteisvaroina tai osakkeina tapahtuvasta toteutuksesta sitä, jolla on suurempi laimennusvaikutus.

61. Esimerkki sopimuksesta, joka voidaan toteuttaa kantaosakkeina tai käteisvaroina, on vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, joka erääntyessään antaa yhteisölle rajoittamattoman oikeuden suorittaa pääoma käteismaksuna tai sen omina kantaosakkeina. Toinen esimerkki on asetettu myyntioptio, joka antaa haltijalleen oikeuden valita toteutus kantaosakkeina tai käteisvaroina.

Ostetut optiot

62. Sellaisia sopimuksia kuin ostetut myyntioptiot ja ostetut osto-optiot (ts. optiot, jotka ovat yhteisön hallussa ja koskevat sen omia kantaosakkeita) ei sisällytetä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska niiden mukaan ottamisella olisi vahventava vaikutus. Myyntioptio toteutettaisiin vain jos toteutushinta olisi markkinahintaa korkeampi, ja osto-optio toteutettaisiin vain, jos toteutushinta olisi markkinahintaa alhaisempi.

Asetetut myyntioptiot

63. Sopimukset, joiden mukaan yhteisön on ostettava takaisin omia osakkeitaan, kuten asetetut myyntioptiot ja ostotermiinisopimukset, otetaan huomioon laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, jos niillä on laimentava vaikutus. Jos nämä sopimukset ovat kauden aikana ”in the money” (ts. toteutus- tai lunastushinta ylittää kyseisen kauden keskimääräisen markkinahinnan), potentiaalinen laimennusvaikutus osakekohtaiseen tulokseen on laskettava seuraavasti:

a) on oletettava, että kauden alussa lasketaan vastikkeellisesti liikkeeseen riittävä määrä kantaosakkeita (kauden keskimääräiseen markkinahintaan) sopimusehtojen täyttämiseksi;

b) on oletettava, että liikkeeseenlaskusta saatavat suoritukset käytetään sopimusehtojen täyttämiseen (ts. kantaosakkeiden takaisinostoon); ja

c) lisänä tulleet kantaosakkeet (liikkeeseen laskettavaksi oletettujen kantaosakkeiden lukumäärän ja sopimusehtojen täyttyessä saatavien kantaosakkeiden lukumäärän välinen erotus) on sisällytettävä laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan.

TAKAUTUVAT OIKAISUT

64. Jos ulkona olevien kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärä kasvaa rahastoannin, maksuttoman osakeannin tai osakkeiden jakamisen seurauksena tai vähenee osakkeiden käänteisen jakamisen seurauksena, kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevia laskelmia on oikaistava takautuvasti. Jos tällaiset muutokset tapahtuvat ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, tarkasteltavana olevan kauden ja kaikkien esitettävien aikaisempien kausien tilinpäätöksissä osakekohtaisten laskelmien on perustuttava uuteen osakemäärään. Tilinpäätöksessä on annettava tieto siitä, että osakekohtaisissa laskelmissa on otettu huomioon tällaiset osakemäärän muutokset. Lisäksi kaikkien esitettävien kausien laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta on oikaistava virheiden ja takautuvasti toteutettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten vaikutuksilla.

▼B

65. Yhteisö ei oikaise minkään esitettävän aikaisemman kauden laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskelmissa käytettyjen oletusten muutoksilla eikä potentiaalisten kantaosakkeiden vaihdoilla kantaosakkeiksi.

ESITTÄMINEN

66. Yhteisön on esitettävä ►M5 laajassa tuloslaskelmassaan ◄ laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta jatkuvan toiminnan voitosta tai tappiosta sekä emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvasta kauden voitosta tai tappiosta laskettuna erikseen jokaiselle kantaosakkeiden lajille, jolla on erilainen oikeus kauden voittoon. Yhteisön on esitettävä laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos kaikilta esitettäviltä kausilta samanarvoisena.

67. Osakekohtainen tulos esitetään jokaiselta kaudelta, jolta esitetään ►M5 laaja tuloslaskelma ◄. Jos laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos esitetään vähintään yhdeltä kaudelta, se on esitettävä kaikilta esitettäviltä kausilta, vaikka se olisi yhtä suuri kuin laimentamaton osakekohtainen tulos. Jos laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos ovat yhtä suuret, ne voidaan esittää yhdessä yhdellä rivillä ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄.

▼M31

67A. Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää kappaleiden 66 ja 67 mukaan vaadittavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa.

▼B

68. Jos yhteisö esittää lopetetun toiminnon, sen on esitettävä lopetetun toiminnon laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos joko ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ tai liitetiedoissa.

▼M31

68A. Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (uudistettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää kappaleessa 68 vaadittavat lopetettavan toiminnon laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa tai liitetiedoissa.

▼B

69. Yhteisön on esitettävä laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos, vaikka luvut olisivat negatiivisia (ts. osakekohtainen tappio).

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

70. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot:

a) luvut, joita on käytetty osoittajana laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa, sekä kyseisten lukujen ja emoyhteisölle kuuluvan kauden voiton tai tappion välinen täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelman on osoitettava jokaisen osakekohtaiseen tulokseen vaikuttavan instrumenttilajin vaikutus erikseen.

▼B

b) nimittäjänä käytetty kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa sekä näiden nimittäjien välinen täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelman on osoitettava jokaisen osakekohtaiseen tulokseen vaikuttavan instrumenttilajin vaikutus erikseen.

c) instrumentit (mukaan lukien ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet), joilla saattaisi tulevaisuudessa olla laimentava vaikutus osakekohtaiseen tulokseen mutta joita ei ole sisällytetty laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska niillä on esitettävällä kaudella (tai esitettävillä kausilla) vahventava vaikutus.

d) kuvaus muista kuin kappaleen 64 mukaisesti käsitellyistä kantaosakkeita tai potentiaalisia kantaosakkeita koskevista liiketoimista, jotka ovat toteutuneet ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen ja jotka olisivat muuttaneet merkittävästi kauden lopussa ulkona olleiden kantaosakkeiden tai potentiaalisten kantaosakkeiden lukumäärää, jos kyseiset liiketoimet olisivat toteutuneet ennen raportointikauden päättymistä.

71. Esimerkkejä kappaleessa 70(d) tarkoitetuista liiketoimista ovat:

a) maksullinen osakeanti;

b) osakeanti, josta saatava vastike käytetään ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ avoimena olevan velan maksamiseen tai ulkona olevien etuosakkeiden lunastamiseen;

c) ulkona olevien kantaosakkeiden lunastaminen;

d) vaihto tai oikeuden käyttäminen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ulkona olevien potentiaalisten kantaosakkeiden muuttamiseksi kantaosakkeiksi;

e) optioiden, merkintäoikeuksien tai vaihdettavissa olevien instrumenttien liikkeeseen laskeminen; ja

f) sellaisten ehtojen täyttyminen, joiden tuloksena ehdollisesti liikkeeseen laskettavat osakkeet laskettaisiin liikkeeseen.

Osakekohtaista tulosta ei oikaista tällaisilla ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisillä liiketoimilla, koska tällaiset liiketoimet eivät vaikuta sen pääoman määrään, jota on käytetty kauden voiton tai tappion aikaansaamiseen.

72. Rahoitusinstrumentit ja muut potentiaalisia kantaosakkeita aikaansaavat sopimukset saattavat sisältää ehtoja, jotka vaikuttavat laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen määrittämiseen. Nämä ehdot saattavat määrätä sen, ovatko mitkään potentiaaliset kantaosakkeet laimentavia ja jos ovat, vaikutuksen ulkona olevien osakkeiden lukumäärän painotettuun keskiarvoon ja siitä mahdollisesti aiheutuvat oikaisut kantaosakkeiden omistajille kuuluvaan voittoon tai tappioon. Tällaisten rahoitusinstrumenttien ja muiden sopimusten ehtojen ilmoittaminen on suositeltavaa, ellei sitä muutoin edellytetä (ks. IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*).

▼B

73. Jos yhteisö esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi muita osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotain muuta ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ esitettävää osatekijää kuin mitä tämä standardi edellyttää, tällaiset luvut on laskettava käyttäen tämän standardin mukaan määritettyä kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa. Tällaiseen ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ osatekijään liittyvät laimentamattomat ja laimennusvaikutuksella oikaistut luvut on esitettävä samanarvoisina tilinpäätöksessä liitetiedoissa. Yhteisön on ilmoitettava, millä perusteella osoittaja(t) on määritetty, esimerkiksi onko verovaikutus otettu huomioon vai ei. Mikäli käytetään sellaista ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ osatekijää, jota ei esitetä omana eränään ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄, on esitettävä käytetyn osatekijän ja vastaavan ►M5 laajassa tuloslaskelmassa ◄ esitettävän erän välinen täsmäytyslaskelma.

▼M31

73A. Kappaletta 73 sovelletaan myös yhteisöön, joka esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen lisäksi myös muita kuin tässä standardissa vaadittavia osakekohtaisia lukuja, joissa käytetään jotakin muuta voiton tai tappion erää.

▼B

VOIMAANTULO

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

▼M5

74A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Sen seurauksena myös lisättiin kappaleet 4A, 67A, 68A and 73A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M32

74B. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaleita 4, 40 ja A11. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼M33

74C. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 8, 47A ja A2. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M31

74D. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 4A, 67A, 68A ja 73A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼M53

74E. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit* muutettiin kappaletta 34. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

75. Tämä standardi korvaa IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* (julkaistu vuonna 1997).

76. Tämä standardi korvaa SIC-24:n *Osakekohtainen tulos — rahoitusinstrumentit ja muut sopimukset, jotka voidaan toteuttaa osakkeina*.

▼B

Liite

SOVELTAMISOHJEISTUS

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

EMOYHTEISÖLLE KUULUVA VOITTO TAI TAPPIO

A1 Laskettaessa osakekohtaista tulosta konsernitilinpäätöksen perusteella emoyhteisölle kuuluva voitto tai tappio tarkoittaa konsernin voittoa tai tappiota ►**M11** ►**C1** määräysvallattomien omistajien osuutta ◄ ◄ koskevan oikaisun jälkeen.

MAKSULLISET OSAKEANNIT OSAKKEENOMISTAJILLE

►**M33** A2 Kantaosakkeiden liikkeeseenlasku ajankohtana, jona potentiaaliset kantaosakkeet ovat vaihdettavissa tai niihin liittyvät oikeudet käytettävissä, ei yleensä saa aikaan ilmaiselementtiä. Tämä johtuu siitä, että potentiaaliset kantaosakkeet lasketaan yleensä liikkeeseen käypään arvoon, ja tämän seurauksena yhteisön käytettävissä olevat voimavarat muuttuvat samassa suhteessa. Maksullisessa osakeannissa osakkeenomistajille merkintähinta on kuitenkin usein alhaisempi kuin osakkeiden käypä arvo. ◄ Siksi tällainen maksullinen osakeanti osakkeenomistajille sisältää ilmaiselementin, kuten kappaleessa 27(b) todetaan. Mikäli maksullista osakeantia tarjotaan kaikille nykyisille osakkeenomistajille, laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä kantaosakkeiden lukumäärä kaikilta maksullista osakeantia edeltäviltä kausilta on ennen antia ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kerrottuna seuraavalla tekijällä:

Osakkeen käypä arvo välittömästi ennen oikeuksien käyttämistä

Osakkeen teoreettinen arvo oikeuksien käyttämisen jälkeen

▼M33

Osakkeen teoreettinen käypä arvo oikeuksien käyttämisen jälkeen lasketaan lisäämällä osakkeiden yhteenlaskettu käypä arvo välittömästi ennen oikeuksien käyttämistä oikeuksien käyttämisestä saatuihin suorituksiin ja jakamalla tulos ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä oikeuksien käyttämisen jälkeen. Jos oikeudet ovat ennen merkintäpäivää julkisen kaupankäynnin kohteena erillään osakkeista, käypä arvo määritetään viimeisen sellaisen päivän päättymisajankohdan mukaan, jona osakkeilla käydään kauppaa yhdessä oikeuksien kanssa.

▼B

TARKISTUSLUKU

A3 Kappaleissa 42 ja 43 kuvatun tarkistusluvun käytön havainnollistamiseksi oletetaan, että emoyhteisölle kuuluva jatkuvan toiminnan voitto on 4 800 CU ([1]), emoyhteisölle kuuluva tappio lopetetuista toiminnoista on —7 200 CU, emoyhteisölle kuuluva tappio —2 400 CU, ja ulkona on 2 000 kantaosaketta ja 400 potentiaalista kantaosaketta. Yhteisön laimentamaton osakekohtainen tulos jatkuvasta toiminnasta on 2,40 CU, lopetetuista toiminnoista —3,60 CU ja tappiosta –1,20 CU. Kyseiset 400 potentiaalista kantaosaketta sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan, koska näin saatava jatkuvan toiminnan osakekohtainen tulos —2,00 CU — on laimentava olettaen, että nämä 400 potentiaalista kantaosaketta eivät vaikuta voittoon tai tappioon. Koska tarkistuslukuna on emoyhteisölle kuuluva jatkuvan toiminnan voitto, yhteisö sisällyttää

([1]) Tässä ohjeessa monetaariset summat ilmaistaan rahayksikköinä *currency units* (CU).

▼B

nämä 400 potentiaalista kantaosaketta myös muita osakekohtaisia lukuja koskeviin laskelmiin, vaikka näin saatavat osakekohtaiset luvut ovat vahventavia verrattuna vastaaviin laimentamattomiin osakekohtaisiin lukuihin, ts. osakekohtainen tappio osaketta kohden on pienempi [—3,00 CU per osake lopetetuista toiminnoista ja —1,00 CU per osake tappiosta].

KANTAOSAKKEIDEN KESKIMÄÄRÄINEN MARKKINAHINTA

A4 Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa käytettävä liikkeeseen laskettavaksi oletettavien kantaosakkeiden keskimääräinen markkinahinta lasketaan kantaosakkeiden kauden keskimääräisen markkinahinnan perusteella. Teoreettisesti katsottuna jokainen yhteisön kantaosakkeiden markkinatapahtuma voitaisiin ottaa huomioon keskimääräistä markkinahintaa määritettäessä. Käytännössä kuitenkin viikoittaisten tai kuukausittaisten hintojen yksinkertainen keskiarvo tavallisesti riittää.

A5 Yleensä päivän viimeiset markkinakurssit ovat riittäviä keskimääräisen markkinahinnan laskemiseen. Silloin kun hinnat vaihtelevat laajasti, korkeiden ja alhaisten hintojen keskiarvo antaa kuitenkin tavallisesti edustavamman hinnan. Keskimääräisen markkinahinnan laskennassa käytettävää menetelmää käytetään johdonmukaisesti, paitsi jos se ei enää ole edustava muuttuneista olosuhteista johtuen. Jos yhteisö esimerkiksi käyttää päivän viimeisiä markkinakursseja keskimääräisen markkinahinnan laskemiseen useana suhteellisen vakaiden hintojen vuotena, se saattaisi siirtyä käyttämään korkeiden ja matalien hintojen keskiarvoa, jos hinnat alkavat vaihdella suuresti eivätkä päivän viimeiset markkinakurssit enää anna tulokseksi edustavaa keskimääräistä hintaa.

OPTIOT, MERKINTÄOIKEUDET JA MUUT VASTAAVAT INSTRUMENTIT

A6 Vaihdettavissa olevien instrumenttien ostamiseen oikeuttavat optiot ja merkintäoikeudet oletetaan käytetyn vaihdettavissa olevien instrumenttien ostamiseen aina silloin, kun sekä vaihdettavissa olevan instrumentin että vaihdossa saatavien kantaosakkeiden keskihinnat ylittävät optioiden tai merkintäoikeuksien toteutushinnat. Toteutuksen ei kuitenkaan oleteta tapahtuneen, ellei samalla oleteta vastaavanlaisten ulkona olevien vaihdettavissa olevien instrumenttien vaihtoa, mikäli tällaisia on.

A7 Optiot tai merkintäoikeudet saattavat joko sallia tai vaatia, että niiden haltija tarjoaa koko toteutushinnan tai sen osan maksuksi yhteisön (tai sen emo- tai tytäryrityksen) velkaa tai muuta instrumenttia. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tällaisilla optioilla tai merkintäoikeuksilla on laimentava vaikutus, jos (a) vastaavien kantaosakkeiden kauden keskimääräinen markkinahinta on toteutushintaa suurempi tai (b) tarjottavan instrumentin myyntihinta alittaa hinnan, jolla instrumenttia voidaan tarjota optio- tai merkintäoikeussopimuksen perusteella, ja tästä aiheutuva alikurssi määrää tosiasiallisen toteutushinnan, joka alittaa merkinnässä saatavan kantaosakkeiden markkinahinnan. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa tällaiset optiot tai merkintäoikeudet oletetaan

▼B

toteutetuiksi ja velkaa tai muuta instrumenttia oletetaan tarjotun. Jos käteismaksun tarjoaminen on option tai merkintäoikeuden haltijalle edullisempaa ja sopimus sallii käteismaksun tarjoamisen, oletetaan käteismaksun tarjoamista. Tarjottavaksi oletetun velan korko (verovaikutus huomioon otettuna) lisätään oikaisuna takaisin osoittajaan.

A8 Vastaavalla tavalla käsitellään etuosakkeita, joihin liittyy vastaavanlaisia ehtoja, tai muita instrumentteja, joihin liittyy sellaisia vaihto-oikeuksia, joiden mukaan sijoittaja voi käteismaksulla saada edullisemman vaihtosuhteen.

A9 Tiettyihin optioihin tai merkintäoikeuksiin liittyvät ehdot saattavat edellyttää, että näiden instrumenttien toteuttamisesta saatavat suoritukset käytetään yhteisön (tai sen emo- tai tytäryrityksen) velan tai muiden instrumenttien takaisinmaksuun. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oletetaan, että nämä optiot käytetään tai merkintäoikeudet toteutetaan ja suoritukset käytetään velan hankkimiseen keskikurssiinsa sen sijaan että ostettaisiin kantaosakkeita. Oletetusta toteutuksesta saatavat suoritukset, jotka ylittävät velan oletettuun hankintaan käytettävän määrän, otetaan kuitenkin huomioon (ts. oletetaan käytettävän kantaosakkeiden takaisinostoon) laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Takaisin maksetuksi oletetun velan korko (verovaikutus huomioon otettuna) lisätään oikaisuna takaisin osoittajaan.

ASETETUT MYYNTIOPTIOT

A10 Kappaleen 63 soveltamisen havainnollistamiseksi oletetaan, että yhteisöllä on ulkona 120 asetettua myyntioptiota, jotka koskevat sen kantaosakkeita ja joiden toteutushinta on 35 CU. Yhteisön kantaosakkeiden kauden keskimääräinen markkinahinta on 28 CU. Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa yhteisö olettaa laskeneensa liikkeeseen 150 osaketta hintaan 28 CU per osake kauden alussa täyttääkseen myyntioptioon liittyvän velvoitteensa 4 200 CU. Liikkeeseen laskettujen 150 kantaosakkeen ja myyntioptioon liittyvän velvoitteen täyttyessä saatujen 120 kantaosakkeen välinen erotus (30 uutta kantaosaketta) lisätään nimittäjään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa.

TYTÄR-, YHTEIS- TAI OSAKKUUSYRITYSTEN INSTRUMENTIT

▼M32

A11 Tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen potentiaaliset kantaosakkeet, jotka ovat vaihdettavissa joko tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin taikka emoyrityksen tai sijoittajayritysten, joilla on sijoituskohteessa yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta (raportoiva yhteisö), kantaosakkeisiin, sisällytetään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevaan laskelmaan seuraavasti:

▼B

a) tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen liikkeeseen laskemat instrumentit, jotka oikeuttavat niiden haltijan saamaan tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeita, otetaan huomioon tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Nämä osakekohtaiset tulokset sisällytetään sitten raportoivan yhteisön osakekohtaista tulosta koskeviin laskelmiin perustuen raportoivan yhteisön hallussa oleviin tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen instrumentteihin.

▼B

b) tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen instrumentit, jotka ovat vaihdettavissa raportoivan yhteisön kantaosakkeisiin, otetaan huomioon raportoivan yhteisön potentiaalisten kantaosakkeiden joukossa laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa. Samoin tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen liikkeeseen laskemat optiot tai merkintäoikeudet raportoivan yhteisön kantaosakkeiden ostamiseksi otetaan huomioon raportoivan yhteisön potentiaalisten kantaosakkeiden joukossa konsernin laimennusvaikutuksella oikaistua tulosta laskettaessa.

A12 Määritettäessä, millainen vaikutus osakekohtaiseen tulokseen on raportoivan yhteisön liikkeeseen laskemilla instrumenteilla, jotka ovat vaihdettavissa tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeisiin, oletetaan, että instrumentit on vaihdettu, ja osoittajaa (emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluva voitto tai tappio) oikaistaan tarvittaessa kappaleen 33 mukaisesti. Näiden oikaisujen lisäksi osoittajaa oikaistaan raportoivan yhteisön kirjaamilla voiton tai tappion muutoksilla (kuten esimerkiksi osinkotuotto tai pääomaosuusmenetelmän mukainen tuotto), joka kuuluu niille tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksen kantaosakkeiden lukumäärää lisääville osakkeille, jotka ovat ulkona oletetun vaihdon seurauksena. Tämä ei vaikuta laimennettua osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjään, koska oletettu vaihto ei muuttaisi raportoivan yhteisön ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärää.

VOITTO-OSUUTEEN OIKEUTTAVAT OMAN PÄÄOMAN EHTOISET INSTRUMENTIT JA KAKSI KANTAOSAKELAJIA

A13 Joidenkin yhteisöjen oma pääoma sisältää:

a) instrumentteja, jotka oikeuttavat osinkoihin yhdessä kantaosakkeiden kanssa ennalta määrätyn kaavan mukaisesti (esimerkiksi kahden suhde yhteen); joskus oikeudelle on asetettu yläraja (esimerkiksi tiettyyn määrään asti osaketta kohden mutta ei sen yli).

b) kantaosakelajin, jonka osinko on erisuuruinen kuin toisen kantaosakelajin mutta jolla ei ole parempaa tai huonompaa oikeutta osinkoon.

A14 Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa oletetaan kappaleessa A13 kuvatut kantaosakkeisiin vaihdettavissa olevat instrumentit vaihdetuiksi, jos vaikutus on laimentava. Jos instrumentit eivät ole vaihdettavissa mihinkään kantaosakkeiden lajiin, kauden voitto tai tappio kohdistetaan eri osakelajeille ja muille voitto-osuuteen oikeuttaville oman pääoman ehtoisille instrumenteille niiden osinko-oikeuden tai muun jakamattomia voittovaroja koskevan oikeuden mukaisesti. Laimentamatonta ja laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa:

a) emoyhteisön kantaosakkeiden omistajille kuuluvaa voittoa tai tappiota oikaistaan (voittoa pienennetään tai tappiota suurennetaan) niiden osinkojen määrällä, joiden jakamisesta kullekin osakelajille on päätetty kauden aikana, sekä sopimukseen perustuvalla osinkojen (tai tulokseen oikeuttavien joukkovelkakirjojen koron) määrällä, joka on maksettava kaudelta (esimerkiksi maksamattomat kertyneet osingot).

▼B

b) jäljelle jäävä voitto tai tappio kohdistetaan kantaosakkeille ja voitto-osuuteen oikeuttaville oman pääoman ehtoisille instrumenteille siihen määrään asti, johon kullakin instrumentilla olisi oikeus, jos kauden koko voitto tai tappio olisi jaettu. Kullekin oman pääoman ehtoisten instrumenttien lajille kohdistettava kokonaisvoitto tai -tappio määritetään laskemalla yhteen osinkoina kohdistettu määrä ja voitto-osuusoikeudelle kohdistettu määrä.

c) kullekin oman pääoman ehtoisten instrumenttien lajille kohdistettava kokonaisvoitto tai -tappio jaetaan niiden ulkona olevien instrumenttien lukumäärällä, joille tulos on kohdistettu kyseisen instrumentin osakekohtaisen tuloksen laskemiseksi.

Laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta laskettaessa kaikki potentiaaliset kantaosakkeet, jotka on oletettu lasketun liikkeeseen, sisällytetään ulkona oleviin kantaosakkeisiin.

OSITTAIN MAKSETUT OSAKKEET

A15 Jos kantaosakkeita on laskettu liikkeeseen mutta niitä ei ole maksettu kokonaan, niitä käsitellään laimentamatonta osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa kantaosakkeen murto-osana sen mukaan kuin ne oikeuttavat osinkoon kauden aikana täysin maksettuihin kantaosakkeisiin suhteutettuina.

A16 Siltä osin kuin osittain maksetuilla osakkeilla ei ole oikeutta osinkoon kaudella, niitä käsitellään laimennusvaikutuksella oikaistua osakekohtaista tulosta koskevassa laskelmassa ikään kuin ne vastaisivat merkintäoikeuksia tai optioita. Maksamattoman määrän oletetaan edustavan kantaosakkeiden ostamiseen käytettäviä suorituksia. Laimennusvaikutuksella oikaistuun osakekohtaiseen tulokseen sisällytettävä osakemäärä on merkittyjen osakkeiden lukumäärän ja ostetuiksi oletettujen osakkeiden lukumäärän erotus.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 34

Osavuosikatsaukset

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä osavuosikatsauksen vähimmäissisällöstä sekä osavuosijaksolta laadittavassa tilinpäätöskokonaisuudessa tai lyhennetyssä tilinpäätöksessä noudatettavista kirjaamis- ja arvotusperiaatteista. Oikea-aikainen ja luotettava osavuosiraportointi parantaa sijoittajien, luotonantajien ja muiden osapuolten mahdollisuuksia ymmärtää yhteisön kykyä kerryttää tulosta ja rahavirtoja sekä sen taloudellista tilaa ja maksuvalmiutta.

SOVELTAMISALA

1. Tässä standardissa ei määrätä, miltä yhteisöiltä osavuosikatsauksen julkistamista tulisi edellyttää eikä sitä, miten usein tai kuinka pian osavuosijakson päättymisen jälkeen osavuosikatsaus tulisi julkistaa. Julkinen valta, arvopaperimarkkinoiden valvojat, pörssit tai laskentatoimen ammattilaisten yhteisöt edellyttävät kuitenkin usein osavuosikatsausten julkistamista yhteisöiltä, joiden vieraan tai oman pääoman ehtoiset arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Tätä standardia noudatetaan, mikäli yhteisöltä edellytetään IFRS-standardien mukaisen osavuosikatsauksen laatimista tai mikäli yhteisö julkistaa sellaisen vapaaehtoisesti. IASC ([1]) suosittelee tähän standardiin sisältyvien kirjaamista, arvostamista ja esitettäviä tietoja koskevien periaatteiden mukaisten osavuosikatsausten esittämistä yhteisöille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Erityisesti yhteisöille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena, suositellaan:

   a) osavuosikatsauksen esittämistä vähintäänkin tilikauden ensimmäiseltä puoliskolta; ja

   b) osavuosikatsauksen asettamista saataville viimeistään 60 päivää osavuosijakson päättymisen jälkeen.

2. Kunkin vuositilinpäätöksen tai osavuosikatsauksen osalta arvioidaan erikseen, onko se IFRS-standardien mukainen. Se, ettei yhteisö mahdollisesti ole esittänyt osavuosikatsauksia tietyn tilikauden aikana tai että se on mahdollisesti esittänyt osavuosikatsauksia, jotka eivät ole tämän standardin mukaisia, ei estä yhteisön vuositilinpäätöstä olemasta IFRS-standardien mukainen, jos se muutoin on sitä.

3. Jos yhteisön osavuosikatsauksen sanotaan olevan IFRS-standardien mukainen, sen on oltava kaikkien tämän standardin vaatimusten mukainen. Kappale 19 edellyttää tiettyjen tätä koskevien tietojen esittämistä.

MÄÄRITELMÄT

4. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

([1]) *International Accounting Standards Board* IASB, joka aloitti toimintansa 2001, korvasi *International Accounting Standards Committee* IASC:n.

▼B

Osavuosijakso on kokonaista tilikautta lyhyempi ajanjakso, jolta laaditaan taloudellinen raportti.

▼M5

Osavuosikatsaus on taloudellinen raportti, joka sisältää joko (IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kuvatun) tilinpäätöskokonaisuuden tai (tässä standardissa kuvatun) lyhennetyn tilinpäätöksen osavuosijaksolta.

▼B

OSAVUOSIKATSAUKSEN SISÄLTÖ

▼M49

5. IAS 1:ssä määritellään, että tilinpäätöskokonaisuus sisältää seuraavat osat:

▼M36

(a) tase kauden lopussa;

(b) kauden voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma;

(c) laskelma oman pääoman muutoksista kauden aikana;

(d) kauden rahavirtalaskelma;

▼M49

(e) liitetiedot, jotka sisältävät merkittävät tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja muuta selittävää tietoa;

▼M36

(ea) edellistä kautta koskevat vertailutiedot IAS 1:n kappaleissa 38 ja 38A tarkemmin määrättävällä tavalla; ja

(f) tase edellisen kauden alussa, kun yhteisö soveltaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta takautuvasti, tekee tilinpäätöksen eriin takautuvan oikaisun tai muuttaa tilinpäätöksen erien luokittelua IAS 1:n kappaleiden 40A–40D mukaisesti.

Yhteisö voi käyttää laskelmistaan myös muita kuin tässä standardissa käytettyjä nimityksiä. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää ”voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman” sijaan otsikkoa ”laaja tuloslaskelma”.

▼B

6. Yhteisön saatetaan edellyttää esittävän tai se voi päättää esittää osavuosikatsauksessaan vähemmän informaatiota kuin vuositilinpäätöksessään informaation oikea-aikaisuuden ja kustannuskysymysten huomioon ottamiseksi ja aikaisemmin jo esitetyn informaation toistamisen välttämiseksi. Tässä standardissa määritellään osavuosikatsauksen vähimmäissisällöksi lyhennetyt tilinpäätöslaskelmat ja tietyt selventävät liitetiedot. Osavuosikatsaus on tarkoitettu päivittämään viimeisintä vuositilinpäätöskokonaisuutta. Näin ollen se keskittyy uusiin toimintoihin, tapahtumiin ja olosuhteisiin eikä toista aikaisemmin esitettyä informaatiota.

7. Mitään tässä standardissa esitettyä ei ole tarkoitettu kieltämään tai rajoittamaan yhteisöä julkistamasta osavuosikatsauksessaan (IAS 1:ssä kuvattua) tilinpäätöskokonaisuutta lyhennettyjen tilinpäätöslaskelmien ja tiettyjen selventävien liitetietojen sijasta. Tämä standardi ei myöskään kiellä eikä rajoita yhteisöä sisällyttämästä lyhennettyihin tilinpäätöslaskelmiin enemmän tietoja kuin tässä standardissa määrättävät vähimmäiserät tai tietyt selventävät liitetiedot. Tähän standardiin sisältyvät ohjeet kirjaamisesta ja arvostamisesta koskevat myös osavuosijaksolta laadittavaa kokonaista tilinpäätöstä, ja tällaisen tilinpäätöksen tulee sisältää myös kaikki tämän standardin edellyttämät tiedot (erityisesti kappaleen 16 mukaiset liitetiedot) samoin kuin muiden standardien edellyttämät tiedot.

▼B

Osavuosikatsauksen vähimmäissisältö

▼M31

8. Osavuosikatsauksen on sisällettävä vähintään seuraavat osat:

▼M5

(a) lyhennetty tase;

▼M31

(b) voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava lyhennetty laskelma tai lyhennetyt laskelmat;

▼M5

(c) lyhennetty laskelma oman pääoman muutoksista;

(d) lyhennetty rahavirtalaskelma; sekä

(e) tietyt selittävät liitetiedot.

▼M31

8A. Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää lyhennetyn osavuosi-informaation tästä erillisestä laskelmasta.

▼B

Osavuositilinpäätöksen muoto ja sisältö

9. Jos yhteisö julkistaa osavuosikatsauksessaan tilinpäätöskokonaisuuden, tämän tilinpäätöksen muodon ja sisällön on täytettävä IAS 1:n mukaiset tilinpäätöskokonaisuutta koskevat vaatimukset.

10. Jos yhteisö julkistaa osavuosikatsauksessaan lyhennetyn tilinpäätöksen, tämän lyhennetyn tilinpäätöksen on sisällettävä vähintään kaikki viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyneet otsikkorivit ja välisummat sekä tämän standardin edellyttämät selventävät liitetiedot. Rivejä tai liitetietoja on lisättävä, mikäli niiden poisjättäminen tekisi lyhennetystä osavuositilinpäätöksestä harhaanjohtavan.

▼M8

11. Kun yhteisö kuuluu IAS 33:n *Osakekohtainen tulos* soveltamisalaan, sen on esitettävä osavuosijakson laimentamaton ja laimennusvaikutuksella oikaistu osakekohtainen tulos siinä laskelmassa, jossa se esittää voiton tai tappion osatekijät kyseiseltä ajanjaksolta ([1]).

▼M31

11A. Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, se esittää laimentamattoman ja laimennusvaikutuksella oikaistun osakekohtaisen tuloksen tässä erillisessä laskelmassa.

([1]) Tätä kappaletta muutettiin toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* seurauksena IAS 34:n soveltamisalan selkeyttämiseksi.

▼B

►M5 12. IAS 1 (uudistettu 2007) sisältää ohjeistusta tilinpäätöksen rakenteesta. ◄ IAS 1:n toteuttamisohjeistuksessa havainnollistetaan, miten tase, ►M5 laaja tuloslaskelma ◄ ja oman pääoman muutoksia osoittava laskelma voidaan esittää.

▼M5

_____

▼B

14. Osavuosikatsaus laaditaan konsernitasolla, jos yhteisön viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitettiin konsernitilinpäätös. Emoyrityksen erillistilinpäätös ei ole yhdenmukainen eikä vertailukelpoinen viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen kanssa. Jos yhteisön vuositilinpäätös on sisältänyt konsernitilinpäätöksen lisäksi emoyrityksen erillistilinpäätöksen, tämä standardi ei edellytä mutta ei myöskään estä emoyrityksen erillistilinpäätöksen sisällyttämistä yhteisön osavuosikatsaukseen.

▼M29

Merkittävät tapahtumat ja liiketoimet

15. Yhteisön on sisällytettävä osavuosikatsaukseensa selostus sellaisista tapahtumista ja liiketoimista, jotka ovat merkittäviä niiden muutosten ymmärtämiseksi, joita yhteisön taloudellisessa asemassa ja tuloksessa on tapahtunut viimeisimmän tilikauden päättymisen jälkeen. Näitä tapahtumia ja liiketoimia koskevilla tiedoilla on päivitettävä viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitetyt merkitykselliset tiedot.

15A. Yhteisön osavuosikatsauksen käyttäjällä on käytettävissään kyseisen yhteisön viimeisin vuositilinpäätös. Siksi ei ole tarpeen esittää osavuosikatsauksen liitetiedoissa suhteellisen merkityksettömiä päivityksiä tietoihin, jotka on esitetty viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyvissä liitetiedoissa.

▼M52

15B. Seuraavassa on luettelo tapahtumista ja liiketoimista, joista tietoja edellytetään, jos ne ovat merkittäviä; luettelo ei ole tyhjentävä.

▼M29

(a) vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentaminen nettorealisointiarvoa vastaavaksi ja tällaisen kulukirjauksen peruuttaminen;

▼M52

(b) rahoitusvarojen, aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden, asiakassopimuksista aiheutuvien omaisuuserien tai muiden omaisuuserien arvon alentumisesta johtuvan tappion kirjaaminen ja tällaisen arvonalentumistappion peruuttaminen;

▼M29

(c) toiminnan uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten tehtyjen varausten peruuttaminen;

(d) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinnat ja luovutukset;

(e) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista koskevat sitoumukset;

(f) oikeudenkäynnin seurauksena suoritettavat korvaukset;

(g) aikaisempia kausia koskevien virheiden korjaukset;

(h) liiketoiminnallisten ja taloudellisten olosuhteiden muutokset, jotka vaikuttavat yhteisön rahoitusvarojen ja -velkojen käypään arvoon, kirjattiinpa kyseiset varat tai velat käypään arvoon tai jaksotettuun hankintamenoon;

(i) lainan hoitamisen laiminlyönti tai lainasopimuksen ehtojen rikkominen, jota ei ole korjattu ennen raportointikauden päättymistä;

▼M29

(j) lähipiiriliiketoimet;

(k) siirrot sellaisten käypien arvojen hierarkian tasojen välillä, joita käytetään rahoitusinstrumenttien käyvän arvon määrittämiseen;

(l) muutokset rahoitusvarojen luokittelussa kyseisten varojen käyttötarkoituksen muutoksen seurauksena; ja

(m) ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen muutokset.

15C. Yksittäiset IFRS-standardit sisältävät monien kappaleessa 15B lueteltujen erien esittämisvaatimuksia koskevia ohjeita. Kun tapahtuma tai liiketoimi on merkittävä yhteisön taloudellisessa asemassa tai tuloksessa viimeisimmän tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuneiden muutosten ymmärtämiseksi, yhteisön osavuosikatsauksessa olisi esitettävä selvitys viimeisimpään vuositilinpäätökseen sisältyvistä merkityksellisistä tiedoista ja päivitettävä kyseiset tiedot.

———————

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

▼M52

16A. **Sen lisäksi, että yhteisö esittää tiedot merkittävistä tapahtumista ja liiketoimista kappaleiden 15–15C mukaisesti, sen on sisällytettävä osavuositilinpäätöksen liitetietoihin seuraavat tiedot, mikäli niitä ei esitetä muualla osavuosikatsauksessa. Tiedot on esitettävä normaalisti perustuen ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.**

▼M29

(a) tieto siitä, että osavuositilinpäätöksessä sovelletaan samoja laatimisperiaatteita ja laskentamenetelmiä kuin edellisessä vuositilinpäätöksessä, tai – mikäli kyseisissä periaatteissa tai menetelmissä on tapahtunut muutoksia – kuvaus muutosten luonteesta ja vaikutuksesta.

(b) selostus osavuosijakson toiminnan kausiluonteisuudesta tai jaksottaisuudesta.

(c) sellaisten varoihin, velkoihin, omaan pääomaan, tulokseen tai rahavirtoihin vaikuttavien erien luonne ja määrä, jotka ovat luonteensa, kokonsa tai esiintymistiheytensä vuoksi poikkeuksellisia.

(d) niiden muutosten luonne ja määrä, joita on tapahtunut tarkasteltavana olevan tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa tai aikaisemmilla tilikausilla esitettyjä lukuja koskevissa arvioissa.

(e) vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskut, takaisinhankinnat ja takaisinmaksut.

(f) maksetut osingot (yhteensä tai osaketta kohden) siten, että kantaosakkeille ja muille osakkeille maksetut osingot esitetään erikseen.

▼M36

(g) seuraavat segmenttikohtaiset tiedot (segmentti-informaation esittämistä vaaditaan yhteisön osavuosikatsauksessa vain, jos yhteisön on IFRS 8:n *Toimintasegmentit* mukaan esitettävä segmentti-informaatiota vuositilinpäätöksessään):

▼M29

(i) ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon.

(ii) toisilta segmenteiltä saadut tuotot, jos ne sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon.

(iii) segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku.

▼M36

(iv) yksittäisen raportoitavan segmentin kokonaisvaroja ja -velkoja kuvaava luku, jos tällaiset luvut toimitetaan säännöllisesti ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle ja jos on tapahtunut olennainen muutos verrattuna kyseisestä raportoitavasta segmentistä edellisessä vuositilinpäätöksessä esitettyyn lukuun.

▼M29

(v) kuvaus eroavaisuuksista segmenttijaon perusteissa tai segmentin voiton tai tappion määrittämisperusteissa viimeisimpään vuositilinpäätökseen nähden.

(vi) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen voittoa tai tappiota kuvaavien lukujen täsmäytys yhteisön voittoon tai tappioon ennen verokuluja (tai -tuottoja) ja lopetettuja toimintoja. Jos yhteisö kuitenkin kohdistaa raportoitaville segmenteille esimerkiksi verokuluja (tai -tuottoja), yhteisö saa täsmäyttää segmenttien yhteenlasketut voittoa tai tappiota kuvaavat luvut näiden erien jälkeiseen voittoon tai tappioon. Olennaiset täsmäytyserät on yksilöitävä erikseen ja kuvattava täsmäytyslaskelmassa.

(h) osavuosijakson päättymisen jälkeiset tapahtumat, joita ei ole otettu huomioon osavuosijakson tilinpäätöslaskelmissa.

(i) yhteisön rakenteessa osavuosijaksolla tapahtuneiden muutosten vaikutus, sisältäen mm. liiketoimintojen yhdistämiset, tytäryrityksiä ja pitkäaikaisia sijoituksia koskevan määräysvallan saamisen tai menettämisen, uudelleenjärjestelyt ja lopetettavat toiminnot. Jos kyseessä on liiketoimintojen yhdistäminen, yhteisön on esitettävä IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen* vaadittavat tiedot.

▼M33

(j) rahoitusinstrumenteista käypää arvoa koskevat tiedot, jotka vaaditaan IFRS 13:n *Käyvän arvon määrittäminen* kappaleissa 91–93(h), 94–96, 98 ja 99 ja IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleissa 25, 26 ja 28–30.

▼M38

(k) IFRS 12:n *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* kappaleen 9B mukaiset tiedot yhteisöistä, joista tulee tai jotka lakkaavat olemasta IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäät*ös määriteltyjä sijoitusyhteisöjä.

▼M52

(l) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* kappaleissa 114–115 vaadittava myyntituottojen jaottelu.

▼M29

_____

▼B

IFRS-standardien noudattamista koskevat tiedot

19. Jos yhteisön osavuosikatsaus on tämän standardin mukainen, tästä on annettava tieto. Osavuosikatsausta ei pidä sanoa IFRS-standardien mukaiseksi, ellei se ole kaikkien IFRS-standardeihin sisältyvien vaatimusten mukainen.

Ajanjaksot, joilta osavuositilinpäätöksen esittämistä edellytetään

▼M31

20. Osavuosikatsauksen on sisällettävä osavuositilinpäätös (lyhennetty tai kokonainen) seuraavilta ajanjaksoilta:

▼B

a) tase tarkasteltavana olevan osavuosijakson lopussa ja vertailutase kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden lopussa;

▼M31

b) voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavat laskelmat tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta ja kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailutietoina voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavat laskelmat kuluvaa tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden vastaavilta ajanjaksoilta (tarkasteltavana olevalta jaksolta ja tilikauden alusta osavuosijakson loppuun). Osavuosikatsauksessa voidaan IAS 1:n (muutettu 2011) sallimalla tavalla esittää kultakin kaudelta voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma yhtenä tai kahtena laskelmana;

▼B

c) laskelma, joka osoittaa oman pääoman muutokset, jotka ovat kertyneet kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun, sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksolta tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden alusta osavuosijakson loppuun; ja

d) kumulatiivinen rahavirtalaskelma kuluvan tilikauden alusta osavuosijakson loppuun sekä vertailulaskelma vastaavalta ajanjaksolta tilikautta välittömästi edeltävän tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.

21. Taloudellinen informaatio osavuosijakson päättymistä edeltävältä kahdentoista kuukauden jaksolta ja vertailutiedot tätä edeltäviltä kahdeltatoista kuukaudelta saattavat olla hyödyllisiä yhteisölle, jonka liiketoiminta on erittäin kausiluonteista. Näin ollen yhteisöjen, joiden liiketoiminta on erittäin kausiluonteista, suositellaan harkitsevan tällaisen informaation esittämistä edellisessä kappaleessa vaadittavan informaation lisäksi.

22. Liitteessä A esitetään esimerkki jaksoista, joita koskevien tietojen esittämistä edellytetään puolivuosittain raportoivalta yhteisöltä, ja toisaalta neljännesvuosittain raportoivalta yhteisöltä.

Olennaisuus

23. Ratkaistaessa, miten jokin erä otetaan huomioon, arvostetaan, luokitellaan tai esitetään osavuosikatsauksessa, olennaisuutta on arvioitava suhteessa kyseistä osavuosijaksoa koskevaan taloudelliseen informaatioon. Olennaisuutta arvioitaessa on otettava huomioon, että osavuosijaksoa koskevat arvonmääritykset voivat perustua suuremmassa määrin arvioihin kuin tilikauden tietoja koskevat arvonmääritykset.

▼M69

24. IAS 1:ssä määritellään olennainen informaatio ja vaaditaan, että olennaiset erät, kuten (esimerkiksi) lopetetut toiminnot, esitetään erikseen, ja IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* vaaditaan kirjanpidollisten arvioiden muutosten, virheiden ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten esittämistä. Nämä kaksi standardia eivät sisällä olennaisuutta koskevia määrällisiä ohjeita.

▼B

25. Vaikka olennaisuutta arvioitaessa tarvitaan aina harkintaa, tässä standardissa perustetaan tietojen sisällyttämistä ja esittämistä koskevat päätökset osavuosijaksoa itseään koskeviin tietoihin, jotta osavuosijakson luvut olisivat ymmärrettäviä. Näin ollen esimerkiksi poikkeukselliset erät, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden tai kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet otetaan huomioon ja esitetään osavuosikatsauksessa sillä perusteella, ovatko ne olennaisia suhteessa osavuosijakson tietoihin, jotta vältettäisiin sellaiset harhaanjohtavat päätelmät, joita voi seurata tietojen esittämättä jättämisestä. Päällimmäisenä tavoitteena on varmistaa, että osavuosikatsaus sisältää kaiken sellaisen informaation, jolla on merkitystä yhteisön taloudellisen aseman ja osavuosijakson tuloksen ymmärtämiseksi.

VUOSITILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

26. Mikäli osavuosikatsauksessa esitettyä lukua koskeva arvio muuttuu merkittävästi tilikauden viimeisellä osavuosijaksolla mutta tästä viimeisestä osavuosijaksosta ei julkisteta erillistä raporttia, arvion muutoksen luonne ja suuruus on esitettävä liitetietona kyseisen tilikauden vuositilinpäätöksessä.

27. IAS 8:n mukaan tilinpäätöksessä on ilmoitettava sellaisen arvion muutoksen luonne ja (mikäli käytännössä mahdollista) suuruus, jolla joko on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevaan kauteen tai jolla odotetaan olevan olennaista vaikutusta tuleviin kausiin. Tämän standardin kappaleessa 16(d) edellytetään vastaavanlaisen tiedon antamista osavuosikatsauksessa. Esimerkkejä ovat viimeisellä osavuosijaksolla tapahtuneet arvion muutokset, jotka liittyvät tilikauden aikaisemmalla osavuosijaksolla esitettyihin vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa pienentäviin kulukirjauksiin, uudelleenjärjestelyihin tai arvonalentumistappioihin. Edellisen kappaleen edellyttämät tiedot ovat yhdenmukaisia IAS 8:n sisältämän vaatimuksen kanssa, ja niiden soveltamisala on tarkoitettu suppeaksi — niin että se koskee ainoastaan arvion muutosta. Yhteisöltä ei edellytetä muun osavuosijaksoa koskevan taloudellisen informaation sisällyttämistä vuositilinpäätökseen.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Samat laatimisperiaatteet kuin vuositilinpäätöksessä

28. Yhteisön on sovellettava osavuositilinpäätöksessään samoja laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään, lukuun ottamatta laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka on toteutettu viimeisimmän vuositilinpäätöspäivän jälkeen ja jotka tullaan ottamaan huomioon seuraavassa vuositilinpäätöksessä. Yhteisön raportointiväli (vuosittain, puolivuosittain tai neljännesvuosittain) ei kuitenkaan saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi arvot on määritettävä osavuosikatsauksessa siten, että ne perustuvat ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.

29. Se, että yhteisön edellytetään soveltavan samoja laatimisperiaatteita osavuositilinpäätöksessä kuin vuositilinpäätöksessä, saattaa näyttää viittaavan siihen, että osavuosijaksoja koskevat arvonmääritykset tehdään ikään kuin jokainen yksittäinen osavuosijakso olisi itsenäinen raportointikausi. Kappaleessa 28 myönnetään kuitenkin osavuosijakson olevan osa pitempää tilikautta toteamalla, että yhteisön raportointiväli ei saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Arvo, joka perustuu ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun, saattaa sisältää kuluvan tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutoksia. Mutta periaatteet, joiden mukaan varat, velat, tuotot ja kulut otetaan huomioon osavuosijaksoilla, ovat samat kuin vuositilinpäätöksessä.

▼B

30. Esimerkiksi:

a) periaatteet, joita noudatetaan kirjattaessa ja määritettäessä tappioita, jotka johtuvat vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa pienentävistä kulukirjauksista, uudelleenjärjestelyistä tai muista arvonalentumisista osavuosijakson aikana, ovat samat, joita yhteisö noudattaisi, jos se laatisi vain vuositilinpäätöksen. Jos tällaiset erät kuitenkin kirjataan ja määritetään yhdellä osavuosijaksolla ja arvio muuttuu kyseisen tilikauden myöhemmällä osavuosijaksolla, alkuperäistä arviota muutetaan myöhemmällä osavuosijaksolla joko kirjaamalla lisää tappiota tai peruuttamalla aikaisemmin kirjattua määrää;

b) menoa, joka ei osavuosijakson lopussa ole varojen määritelmän mukainen, ei aktivoida odottamaan myöhemmin saatavaa informaatiota siitä, vastaako se varojen määritelmää, eikä tasaamaan tilikauden eri osavuosijaksojen tulosta; ja

c) tuloverot kirjataan kullakin osavuosijaksolla perustuen parhaaseen arvioon sen vuotuisen tuloverokannan painotetusta keskiarvosta, jonka odotetaan toteutuvan koko tilikaudelta. Yhdellä osavuosijaksolla kirjattuja tuloveroja saatetaan joutua oikaisemaan kyseisen tilikauden myöhemmällä osavuosijaksolla, mikäli vuoden tuloverokantaa koskeva arvio muuttuu.

▼M68

31. *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisen viitekehyksen* (*Käsitteellinen viitekehys)* mukaan kirjaaminen on prosessi, jolla tilinpäätöksen jonkin perustekijän määritelmän mukainen erä tallennetaan taseeseen tai taloudellista tulosta osoittavaan laskelmaan (tai osoittaviin laskelmiin) sisällyttämistä varten. Varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmät ovat perustavanlaatuisia erien kirjaamisen kannalta sekä tilikauden että osavuosijakson lopussa.

▼B

32. Varoja koskevat osavuosikatsauspäivinä samat vastaista taloudellista hyötyä koskevat testit kuin yhteisön tilikauden lopussa. Menot, jotka eivät luonteensa vuoksi olisi merkittävissä varoiksi taseeseen tilikauden lopussa, eivät ole merkittävissä taseeseen myöskään ►**M5** osavuosijakson lopussa ◄. Vastaavasti ►**M5** osavuosijakson lopussa ◄ velan tulee vastata kyseisenä päivänä olemassa olevaa velvoitetta aivan samoin kuin ►**M5** tilikauden lopussa ◄.

▼M68

33. Tuottojen (myyntituottojen) ja kulujen oleellinen piirre on, että niihin liittyvät varojen ja velkojen siirtymiset yhteisöön ja pois yhteisöstä ovat jo toteutuneet. Mikäli kyseiset siirtymiset ovat jo toteutuneet, niihin liittyvät myyntituotot ja kulut kirjataan; muussa tapauksessa niitä ei kirjata. *Käsitteellisen viitekehyksen* mukaan ei ole sallittua merkitä taseeseen eriä, jotka eivät vastaa varojen tai velkojen määritelmää.

▼B

34. Yhteisö, joka raportoi vain kerran vuodessa, pystyy tilinpäätöksessä esitettäviä varoja, velkoja, tuottoja, kuluja ja rahavirtoja määrittäessään ottamaan huomioon koko tilikauden aikana käyttöön saatavan informaation. Sen arvonmääritykset perustuvat tosiasiassa tilikauden alusta lähtien kuluneeseen aikaan.

▼B

35. Puolivuosittain raportoiva yhteisö käyttää ensimmäisen kuuden kuukauden tilinpäätöstä laatiessaan käyttämissään arvonmäärityksissä vuoden puoliväliin mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota ja kahdentoista kuukauden tilinpäätöksessä vuoden loppuun mennessä tai pian sen jälkeen saatavissa olevaa informaatiota. Kahteentoista kuukauteen perustuvissa arvoissa otetaan huomioon mahdolliset muutokset ensimmäisellä kuuden kuukauden jaksolla esitettyihin arvioihin. Ensimmäisen kuuden kuukauden osavuosikatsauksessa esitettyjä lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvioissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

36. Yhteisö, joka raportoi useammin kuin puolen vuoden välein, määrittää kunkin osavuosijakson tuotot ja kulut vuoden alusta osavuosijakson loppuun kuluneeseen aikaan perustuen ja käyttäen informaatiota, joka on saatavissa, kun kutakin osavuositilinpäätöstä laaditaan. Tarkasteltavana olevalta osavuosijaksolta esitettävissä tuotoissa ja kuluissa otetaan huomioon tilikauden aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja koskevien arvioiden muutokset. Aikaisemmilla osavuosijaksoilla esitettyjä lukuja ei oikaista takautuvasti. Kappaleet 16(d) ja 26 edellyttävät kuitenkin, että arvioissa tapahtuneiden merkittävien muutosten luonne ja määrä ilmoitetaan.

Kausiluonteisesti, jaksoittain tai epäsäännöllisesti saatavat tuotot

37. Tilikauden aikana kausiluonteisesti, jaksoittaisesti tai epäsäännöllisesti saatavia tuottoja ei saa ennakoida eikä tulouttamista saa lykätä osavuosijakson lopussa, mikäli ennakoiminen tai lykkääminen ei olisi perusteltua yhteisön tilikauden lopussa.

38. Esimerkkejä ovat korkotuotot, rojaltit ja julkiset avustukset. Lisäksi jotkin yhteisöt ansaitsevat jatkuvasti tilikauden tietyillä osavuosijaksoilla enemmän tuottoja kuin toisilla osavuosijaksoilla, esimerkkinä kauppiaiden kausiluonteiset myyntituotot. Tällaiset tuotot kirjataan, kun ne toteutuvat.

Tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot

39. Yhteisön tilikauden aikana epätasaisesti syntyvät menot on ennakoitava tai niiden kuluksi kirjaamista lykättävä osavuosikatsauksessa siinä ja vain siinä tapauksessa, että tämäntyyppisten menojen ennakoiminen tai kuluksi kirjaamisen lykkääminen olisi perustelua myös tilikauden lopussa.

Kirjaus- ja arvostusperiaatteiden soveltaminen

40. Liitteessä B on esimerkkejä kappaleissa 28–39 esitettyjen yleisten kirjaamista ja arvostamista koskevien periaatteiden soveltamisesta.

Arvioiden käyttäminen

41. Osavuosikatsausta laadittaessa käytettävät arvostusmenettelyt on valittava siten, että varmistetaan, että niiden tuloksena syntyvä informaatio on luotettavaa ja että kaikki yhteisön taloudellisen aseman tai tuloksen ymmärtämiseksi olennainen informaatio esitetään asianmukaisesti. Vaikka sekä vuositilinpäätöksissä että osavuosikatsauksissa käytettävät arvostukset usein perustuvat kohtuullisiin arvioihin, osavuosikatsausten laatiminen edellyttää yleensä arviointimenetelmien käyttämistä suuremmassa määrin kuin vuositilinpäätösten laatiminen.

▼B

42. Liitteessä C esitetään esimerkkejä arvioiden käyttämisestä osavuosijaksoilla.

AIKAISEMMIN ESITETTYJEN OSAVUOSIJAKSOJEN TIETOJEN OIKAISEMINEN

43. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, jota koskevia siirtymäsääntöjä ei määrätä uudessa standardissa tai tulkinnassa, on esitettävä:

a) oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä ja vastaavien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä niiltä aikaisemmilta tilikausilta, jotka oikaistaan vuositilinpäätöksessä IAS 8:n mukaisesti; tai

b) oikaisemalla kuluvan tilikauden aikaisempien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä ja vastaavien aikaisempien tilikausien osavuosijaksojen tilinpäätöksiä niin, että uutta tilinpäätöksen laatimisperiaatetta sovelletaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen silloin, kun ei ole käytännössä mahdollista määrittää tilikauden alkuun mennessä kertynyttä vaikutusta uuden tilinpäätöksen laatimisperiaatteen soveltamisesta kaikkiin aikaisempiin kausiin.

44. Yksi edellä mainitun periaatteen tavoitteista on varmistaa, että tietyntyyppisiin tapahtumiin sovelletaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koko tilikauden ajan. IAS 8:n mukaisesti tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos esitetään takautuvasti siten, että aikaisempien kausien tiedot oikaistaan niin kauas taaksepäin kuin on käytännössä mahdollista. Jos aikaisempiin tilikausiin liittyvän kertyneen oikaisun määrää ei kuitenkaan ole käytännössä mahdollista määrittää, niin uutta laatimisperiaatetta noudatetaan IAS 8:n mukaan ei-takautuvasti aikaisimmasta mahdollisesta ajankohdasta alkaen. Kappaleessa 43 esitetty periaate vaikuttaa siten, että kuluvan tilikauden aikana tapahtuva tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos on toteutettava joko takautuvasti tai, mikäli tämä ei ole käytännössä mahdollista, ei-takautuvasti viimeistään tilikauden alusta lähtien.

45. Jos sallittaisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten huomioon ottaminen tilikauden aikana osavuosijaksojen lopussa, olisi mahdollista soveltaa kahta erilaista laatimisperiaatetta tietyntyyppisiin tapahtumiin saman tilikauden aikana. Tämä johtaisi osavuosijaksojen välisiin kohdistamisongelmiin, toiminnan tuloksen hämärtymiseen ja osavuosi-informaation analysoinnin ja ymmärtämisen vaikeutumiseen.

VOIMAANTULO

46. Tätä standardia sovelletaan 1.1.1999 tai sen jälkeen alkavilta kausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa.

▼M5

47. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 4, 5, 8, 11, 12 ja 20, ja sen seurauksena poistettiin kappale 13 ja lisättiin kappaleet 8A ja 11A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

48. IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 16(i). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M29**

49. Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 15, kappaleiden 15A–15C ja 16A lisäämisen sekä kappaleiden 16–18 poistamisen. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M33**

50. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 lisättiin kappale 16A(j). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

51. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 8, 8A, 11A ja 20. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼**M36**

52. Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaletta 5 sen muutoksen seurauksena, joka tehtiin IAS 1:een *Tilinpäätöksen esittäminen.* Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

53. Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaletta 16A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M38**

54. Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) lisättiin kappale 16A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä muutosta aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

▼**M52**

55. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 15B ja 16A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M48**

56. Syyskuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2012–2014* muutettiin kappaletta 16A. Yhteisön on sovellettava kyseistä muutosta 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M49**

57. Joulukuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva hanke* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Muutoksen aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼**M68**

58. Vuonna 2018 julkaistulla asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* muutettiin kappaleita 31 ja 33. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö soveltaa samanaikaisesti kaikkia muita asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* tehtyjä muutoksia. Yhteisön on sovellettava IAS 34:n muutoksia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisö kuitenkin toteaa, ettei takautuva soveltaminen olisi käytännössä mahdollista tai että siitä aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, sen on sovellettava IAS 34:n muutoksia tämän standardin kappaleisiin 43–45 ja IAS 8:n kappaleisiin 23–28, 50–53 ja 54F perustuvalla tavalla.

▼**M69**

58. Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Olennaisen määritelmä* (muutokset IAS 1:een ja IAS 8:aan) muutettiin kappaletta 24. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 1:n kappaleeseen 7 ja IAS 8:n kappaleisiin 5 ja 6 sisältyvään olennaisen määritelmään tehtyjä muutoksia.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 36

Omaisuuserien arvon alentuminen

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä menettelytavoista, joita yhteisö soveltaa varmistaakseen, ettei sen omaisuuseriä merkitä taseeseen niistä kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon. Omaisuuserä on merkitty taseeseen kerrytettävissä olevaa rahamäärää suurempaan arvoon, jos sen kirjanpitoarvo ylittää määrän, joka on kerrytettävissä omaisuuserän käytöstä tai myynnistä. Jos näin on, omaisuuserän arvon katsotaan olevan alentunut ja yhteisön on standardin mukaan kirjattava arvonalentumistappio. Standardissa määrätään myös, milloin yhteisön pitää peruuttaa arvonalentumistappio, sekä asetetaan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset.

SOVELTAMISALA

▼M53

2. Tätä standardia on sovellettava kaikkien omaisuuserien arvon alentumisen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta seuraavia:

▼B

a) vaihto-omaisuus (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*);

▼M52

b) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti kirjatut sopimukseen perustuvat omaisuuserät sekä sopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuvista menoista johtuvat omaisuuserät;

▼B

c) laskennalliset verosaamiset (ks. IAS 12 *Tuloverot*);

d) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*);

▼M53

e) rahoitusvarat, jotka kuuluvat IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan;

▼B

f) käypään arvoon arvostettavat sijoituskiinteistöt (ks. IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*);

▼M45

g) maataloustoimintaan liittyvät biologiset hyödykkeet, jotka kuuluvat IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan ja arvostetaan käypään arvoon vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla;

▼B

h) aktivoidut hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, jotka aiheutuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin perustuvista vakuutuksenantajan oikeuksista; ja

i) pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

3. Tämä standardi ei koske vaihto-omaisuutta, pitkäaikaishankkeista johtuvia omaisuuseriä, laskennallisia verosaamisia, työsuhde-etuuksista johtuvia omaisuuseriä eikä myytävänä olevaksi luokiteltuja (tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvia) omaisuuseriä, koska näiden omaisuuserien kirjaamista ja arvostamista koskevat vaatimukset sisältyvät kyseisiin omaisuuseriin sovellettaviin voimassa oleviin standardeihin.

▼**M53**

4. Tätä standardia sovelletaan seuraaviin ryhmiin luokiteltuihin rahoitusvaroihin:

a) IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös* määritellyt tytäryritykset;

b) IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* määritellyt osakkuusyritykset; ja

c) IFRS 11:ssä *Yhteisjärjestelyt* määritellyt yhteisyritykset.

Muiden rahoitusvarojen arvonalentumisten osalta ks. IFRS 9.

5. Tätä standardia ei sovelleta IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluviin rahoitusvaroihin, IAS 40:n soveltamisalaan kuuluviin käypään arvoon arvostettaviin sijoituskiinteistöihin eikä IAS 41:n soveltamisalaan kuuluviin maataloustoimintaan liittyviin biologisiin hyödykkeisiin, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin varoihin, jotka merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon (ts. uudelleenarvostuspäivän käypään arvoon vähennettynä sen jälkeisillä kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla) muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* uudelleenarvostusmallien mukaisesti. Ainoa ero omaisuuserän käyvän arvon ja sen luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon välillä ovat välittömät lisämenot, jotka aiheutuvat omaisuuserän luovuttamisesta.

▼**M33**

a) i) Jos luovutuksesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät, uudelleenarvostetusta omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on välttämättä lähellä uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa tai sitä suurempi. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, on tässä tapauksessa epätodennäköistä, että uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo olisi alentunut, eikä kerrytettävissä olevaa rahamäärää tarvitse arvioida.

ii) [poistettu]

b) [poistettu]

c) jos luovutuksesta johtuvat menot eivät ole määrältään mitättömät, uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla on välttämättä pienempi kuin sen käypä arvo. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvo on näin ollen alentunut, jos sen käyttöarvo on pienempi kuin uudelleenarvostukseen perustuva arvo. Kun uudelleenarvostamista koskevia vaatimuksia on noudatettu, yhteisö soveltaa tällöin tätä standardia ratkaistakseen, onko omaisuuserän arvo mahdollisesti alentunut.

▼B

MÄÄRITELMÄT

▼M33

6. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

[poistettu]

(a) [poistettu]

(b) [poistettu]

(c) [poistettu]

▼M12

_____

▼B

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen.

Rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.

Yrityksen yhteiset omaisuuserät ovat sellaisia omaisuuseriä, liikearvoa lukuun ottamatta, jotka vaikuttavat sekä tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön että muiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen vastaisiin rahavirtoihin.

Luovutuksesta johtuvat menot ovat lisämenoja, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön luovuttamisesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai sen asemasta tilinpäätöksessä käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Poisto on omaisuuserän poistopohjan systemaattista kuluksi kirjaamista omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan kuluessa. ([1])

▼M33

***Käypä arvo* on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)**

▼B

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön *kerrytettävissä oleva rahamäärä* on sen ►**M33** käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ tai sen käyttöarvo, sen mukaan kumpi niistä on suurempi.

Taloudellinen vaikutusaika on joko:

a) ajanjakso, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää; tai

b) suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

([1]) Aineettomien hyödykkeiden tai liikearvon kyseessä ollessa käytetään usein ”poiston” asemasta termiä ”hankintamenon jaksottaminen”. Molemmat termit tarkoittavat samaa.

▼B

Käyttöarvo on niiden vastaisten rahavirtojen nykyarvo, jotka omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön odotetaan kerryttävän.

SELLAISEN OMAISUUSERÄN TUNNISTAMINEN, JONKA ARVO SAATTAA OLLA ALENTUNUT

7. Kappaleissa 8–17 määrätään tarkemmin, milloin kerrytettävissä oleva rahamäärä on määritettävä. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Tämän standardin loppuosa rakentuu seuraavasti:

a) kappaleissa 18–57 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Myös näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

b) kappaleissa 58–108 esitetään arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Yksittäisten omaisuuserien — muiden kuin liikearvon — arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 58–64. Kappaleissa 65–108 käsitellään rahavirtaa tuottavien yksikköjen ja liikearvon arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä.

c) kappaleissa 109–116 esitetään omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aikaisemmilla kausilla kirjatun arvonalennustappion peruuttamista koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään edelleen termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 117–121, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 122 ja 123 sekä liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 124 ja 125.

d) kappaleissa 126–133 määrätään tiedot, jotka tilinpäätöksessä on esitettävä omaisuuserien ja rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistappioista ja arvonalentumistappioiden peruutuksista. Kappaleissa 134–137 esitetään vaatimukset lisätiedoista, jotka tilinpäätöksessä on esitettävä sellaisista rahavirtaa tuottavista yksiköistä, joille on arvonalentumistestausta varten kohdistettu liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä.

8. Omaisuuserän arvo on alentunut silloin, kun sen kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kappaleissa 12–14 kuvataan joitakin viitteitä siitä, että arvonalentumistappio on saattanut syntyä. Jos jokin kyseisistä viitteistä esiintyy, yhteisön on tehtävä asianmukaisesti laadittu arvio kerrytettävissä olevasta rahamäärästä. Tämä standardi ei kappaleessa 10 tarkoitettua poikkeusta lukuun ottamatta edellytä yhteisöltä asianmukaisesti laadittua arviota kerrytettävissä olevasta rahamäärästä, jos mahdollisesta arvonalentumistappiosta ei ole viitteitä.

9. Yhteisön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Jos mitään tällaisia viitteitä esiintyy, yhteisön on arvioitava omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.

▼B

10. Riippumatta siitä, onko arvonalentumisesta mitään viitteitä, yhteisön on myös:

a) tehtävä vuosittain arvonalentumistesti sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton tai joka ei ole vielä valmis käytettäväksi, vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Tämä arvonalentumistesti voidaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, kunhan se tehdään joka vuosi samaan aikaan. Erilaisten aineettomien hyödykkeiden arvon alentumista saadaan testata eri ajankohtina. Jos tällainen aineeton hyödyke on merkitty alun perin kirjanpitoon tarkasteltavana olevan tilikauden aikana, kyseiselle aineettomalle hyödykkeelle on kuitenkin tehtävä arvonalentumistesti tarkasteltavana olevan tilikauden loppuun mennessä.

b) tehtävä liiketoimintojen yhdistämisessä hankitulle liikearvolle arvonalentumistesti vuosittain kappaleiden 80–99 mukaisesti.

11. Siihen, pystyykö aineeton hyödyke tuottamaan riittävästi vastaista taloudellista hyötyä sen kirjanpitoarvon kattamiseksi, liittyy yleensä enemmän epävarmuutta ennen kuin hyödyke on valmis käytettäväksi kuin sen jälkeen, kun se on valmis käytettäväksi. Sen vuoksi tämä standardi vaatii yhteisöä tekemään vähintään vuosittain arvonalentumistestin sellaiselle aineettomalle hyödykkeelle, joka ei vielä ole valmis käytettäväksi.

▼M33

12. **Yhteisön on otettava vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut:**

Ulkoiset informaatiolähteet

a) **on havainnoitavissa olevia viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo on laskenut kauden aikana merkittävästi enemmän kuin sen voisi odottaa laskevan ajan kulumisesta tai normaalista käytöstä johtuen.**

▼B

b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia siinä teknologia- tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.

c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, ja kyseiset nousut todennäköisesti vaikuttavat omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon ja vähentävät olennaisesti omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää.

d) yhteisön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen markkina-arvo.

Sisäiset informaatiolähteet

e) omaisuuserän vanhentumisesta tai fyysisestä vahingoittumisesta on näyttöä.

▼B

f) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai ennakoidussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi omaisuuserän jääminen pois käytöstä tai suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserän luovuttamista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa sekä omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan arvioiminen rajoittamattoman sijasta rajalliseksi. ([1])

g) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi.

▼M7

Osinko tytäryritykseltä, ►M32 yhteisyritykseltä ◄ tai osakkuusyritykseltä

h) jos kyseessä on tytäryritykseen, ►M32 yhteisyritykseen ◄ tai osakkuusyritykseen tehty sijoitus, sijoittajayritys kirjaa sijoituksesta osingon ja on näyttöä siitä, että:

i) sijoituksen kirjanpitoarvo erillistilinpäätöksessä on suurempi kuin sijoituskohteen nettovarallisuuden kirjanpitoarvo, liikearvo mukaan luettuna, konsernitilinpäätöksessä; tai

ii) osinko on suurempi kuin tytäryrityksen, ►M32 yhteisyrityksen ◄ tai osakkuusyrityksen laaja tulos kaudella, jolta osingon jakamisesta päätetään.

▼B

13. Kappaleessa 12 esitetty luettelo ei ole tyhjentävä. Yhteisö voi havaita muitakin viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, ja myös siinä tapauksessa yhteisön tulee määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä tai liikearvon kyseessä ollessa tehdä arvonalentumistesti kappaleiden 80–99 mukaisesti.

14. Sisäisen raportoinnin tuottamassa aineistossa, joka antaa viitteitä omaisuuserän arvon mahdollisesta alentumisesta, esiintyy esimerkiksi seuraavaa:

a) omaisuuserän hankkimisesta johtuvat rahavirrat tai sen myöhempään käyttöön ja ylläpitoon tarvittavat rahamäärät ovat merkittävästi alun perin budjetoituja suuremmat;

b) omaisuuserän tuottamat todelliset nettorahavirrat tai liikevoitto tai -tappio, ovat budjetoituja merkittävästi huonommat;

c) omaisuuserän tuottamien budjetoitujen nettorahavirtojen tai liikevoiton merkittävä vähentyminen tai budjetoidun tappion merkittävä lisääntyminen; tai

d) omaisuuserän tuottamat liiketoiminnan tappiot tai negatiiviset nettorahavirrat, kun tarkasteltavana olevan kauden luvut lisätään tulevaisuutta koskeviin budjetoituihin lukuihin.

([1]) Kun omaisuuserä täyttää ehdot, joiden mukaan se voidaan luokitella myytävänä olevaksi (tai sisällyttää myytävänä olevaksi luokiteltavaan luovutettavien erien ryhmään), se jää tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle ja sitä käsitellään IFRS 5:n *Myytävänä olevat omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

▼B

15. Kuten kappaleessa 10 todetaan, aineettomalle hyödykkeelle, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika tai joka ei vielä ole valmis käytettäväksi, on tämän standardin mukaan tehtävä arvonalentumistesti vähintään vuosittain. Silloin kun kappaleen 10 vaatimukset eivät ole sovellettavissa, voidaan soveltaa olennaisuuden käsitettä ratkaistaessa, onko tarpeen arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos esimerkiksi aikaisemmin tehdyt laskelmat osoittavat, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on merkittävästi suurempi kuin sen kirjanpitoarvo, yhteisön ei tarvitse arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää uudelleen, ellei ole toteutunut kyseisen eron kumoavia tapahtumia. Vastaavasti aiemmin tehty analyysi voi osoittaa, että omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämä rahamäärä ei muutu herkästi yhden (tai useamman) kappaleessa 12 luetellun tekijän johdosta.

16. Seuraava esimerkki havainnollistaa kappaletta 15; jos markkinakorot tai sijoitusten muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, yhteisöltä ei seuraavissa tapauksissa vaadita asianmukaisesti laadittua arviota omaisuuserästä kerrytettävissä olevasta rahamäärästä:

a) jos näiden markkinaperusteisten tuottojen nousu ei todennäköisesti vaikuta omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon. Esimerkiksi lyhytaikaisten korkojen nousulla ei mahdollisesti ole olennaista vaikutusta diskonttauskorkoon, jota käytetään omaisuuserään, jolla on pitkä jäljellä oleva taloudellinen vaikutusaika.

b) jos näiden markkinaperusteisten tuottojen kasvu todennäköisesti vaikuttaa omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon mutta kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva aikaisempi herkkyysanalyysi osoittaa, että:

i) on epätodennäköistä, että kerrytettävissä oleva rahamäärä vähenee olennaisesti, koska myös vastaiset rahavirrat todennäköisesti kasvavat (esimerkiksi joskus yhteisö saattaa pystyä osoittamaan, että se sopeuttaa liikevaihtoansa markkinaperusteisten tuottojen nousun kompensoimiseksi); tai

ii) kerrytettävissä olevan rahamäärän vähentyminen ei todennäköisesti johda olennaiseen arvonalentumistappioon.

17. Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, tämä voi osoittaa, että omaisuuserän jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää (tai hankintamenon jaksottamismenetelmää) tai jäännösarvoa on tarpeellista tarkastella uudelleen ja oikaista kyseiseen omaisuuserään sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserästä ei kirjattaisikaan arvonalentumistappiota.

KERRYTETTÄVISSÄ OLEVAN RAHAMÄÄRÄN MÄÄRITTÄMINEN

18. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritellään tässä standardissa niin, että se on omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön ►**M33** käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ tai sen käyttöarvo, sen mukaan kumpi niistä on suurempi. Kappaleissa 19–57 esitetään kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

19. Aina ei ole tarpeen määrittää sekä omaisuuserän ►**M33** käypää arvo avähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ menoilla että sen käyttöarvoa. Jos kumpi tahansa näistä arvoista ylittää omaisuuserän kirjanpitoarvon, omaisuuserän arvo ei ole alentunut eikä toisen arvon arvioiminen ole tarpeellista.

▼M33

20. Luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittäminen saattaa olla mahdollista, vaikkei olisi olemassa toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle omaisuuserälle noteerattua hintaa. Joskus luovutuksesta aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittäminen ei kuitenkaan ole mahdollista, koska ei ole olemassa perustetta sen hinnan luotettavalle arvioimiselle, johon tavanmukainen liiketoimi omaisuuserän myymiseksi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa. Tällöin yhteisö voi käyttää omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä sen käyttöarvoa.

▼B

21. Jos ei ole syytä uskoa, että omaisuuserän käyttöarvo ylittää olennaisesti sen ►M33 luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon ◄ omaisuuserästä kerrytettävissä olevana rahamääränä voidaan pitää sen ►M33 käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄. Tämä pätee usein luovutustarkoituksessa pidettävään omaisuuserään. Näin on siksi, että luovutustarkoituksessa pidettävän omaisuuserän käyttöarvo koostuu pääasiassa nettoluovutustuloista, koska omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista kertyvät rahavirrat ovat todennäköisesti määrältään mitättömiä.

22. Kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään omaisuuseräkohtaisesti, paitsi jos omaisuuserä ei kerrytä rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Jos näin on, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon omaisuuserä kuuluu (ks. kappaleet 65–103), paitsi siinä tapauksessa, että:

a) omaisuuserän ►M33 käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ on korkeampi kuin sen kirjanpitoarvo; tai

▼M33

b) omaisuuserän käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ja käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla on määritettävissä.

▼B

23. Joskus arviot, keskiarvot ja yksinkertaistetut laskentatavat saattavat johtaa lähes samaan tulokseen kuin tässä standardissa kuvatut yksityiskohtaiset laskelmat ►M33 luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon ◄ tai käyttöarvon määrittämiseksi.

Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomasta aineettomasta hyödykkeestä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittäminen

24. Kappaleen 10 mukaan aineettomalle hyödykkeelle, jonka taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton, on tehtävä arvonalentumistesti vuosittain vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään, riippumatta siitä, onko mahdollisesta arvonalentumisesta mitään viitteitä. Viimeisintä edellisellä kaudella laadittua yksityiskohtaista laskelmaa tällaisen omaisuuserän kerrytettävissä olevasta rahamäärästä saadaan kuitenkin käyttää saman omaisuuserän arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) jos aineettoman hyödykkeen jatkuvasta käytöstä ei kerry rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista, ja tämän vuoksi sen arvonalentumista testataan osana sitä rahavirtaa tuottavaa yksikköä, johon se kuuluu, kyseisen yksikön muodostavat varat ja velat eivät ole muuttuneet merkittävästi viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen;

▼B

b) viimeisin kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva laskelma on tuottanut rahamäärän, joka on huomattavasti suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo; ja

c) viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen toteutuneita tapahtumia ja olosuhteita koskevan analyysin perusteella on erittäin epätodennäköistä, että omaisuuserälle sillä hetkellä määritettävä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo.

▼M33

Käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla

_____

▼B

►M33 28. Ne luovutuksesta johtuvat menot, joita vastaavaa velkaa ei vielä ole kirjattu, vähennetään määritettäessä käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. ◄ Tällaisia menoja ovat esimerkiksi oikeustoimista johtuvat menot, varainsiirtoverot ja muut vastaavat liiketoimeen perustuvat verot, omaisuuserän siirtämisestä johtuvat menot sekä välittömät lisämenot, jotka aiheutuvat omaisuuserän saattamisesta myyntikuntoon. Omaisuuserän luovutuksesta johtuvia välittömiä lisämenoja eivät kuitenkaan ole irtisanomisen yhteydessä suoritettavat etuudet (määritelty IAS 19:ssä) eivätkä menot, jotka liittyvät liiketoiminnan supistamiseen tai uudelleen organisointiin omaisuuserän luovuttamisen jälkeen.

29. Joskus omaisuuserän luovutus edellyttää, että ostaja ottaa vastatakseen velan, ja omaisuuserälle ja velalle on olemassa vain yksi nettomääräinen myyntihinta. Kappaleessa 78 selvitetään, miten tällaisia tapauksia käsitellään.

Käyttöarvo

30. Omaisuuserän käyttöarvoa määritettäessä on otettava huomioon seuraavat osatekijät:

a) arvio vastaisista rahavirroista, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä;

b) odotukset näiden vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista muutoksista;

c) rahan aika-arvo, jota edustaa tarkasteluhetken riskitön markkinakorko;

d) hinta omaisuuserään luonnostaan liittyvän epävarmuuden kantamisesta; sekä

e) muut tekijät, esimerkiksi vaikea rahaksi muutettavuus, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hinnoitellessaan vastaisia rahavirtoja, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä.

31. Omaisuuserän käyttöarvon arviointi käsittää seuraavat vaiheet:

a) niiden tulevien ja lähtevien vastaisten rahavirtojen arvioiminen, jotka aiheutuvat omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja lopullisesta luovutuksesta; sekä

b) asianmukaisen diskonttauskoron soveltaminen näihin vastaisiin rahavirtoihin.

▼B

32. Kappaleen 30 kohdissa (b), (d) ja (e) yksilöidyt osatekijät voidaan ottaa huomioon joko vastaisia rahavirtoja tai diskonttauskorkoa oikaisemalla. Riippumatta siitä, kummalla tavalla yhteisö päättää ottaa huomioon vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisia muutoksia koskevat odotukset, tuloksen on kuvastettava vastaisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvoa, toisin sanoen kaikkien mahdollisten tulemien painotettua keskiarvoa. Liitteessä A on lisäohjeistusta omaisuuserän käyttöarvon määrittämisestä nykyarvomenetelmiä käyttäen.

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden peruste

33. Käyttöarvoa määritettäessä yhteisön on:

a) määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne perustuvat järkeviin ja perusteltavissa oleviin oletuksiin, jotka edustavat johdon parasta arviota erilaisista taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ulkopuolelta saatavalle näytölle on annettava suurempi painoarvo.

b) määritettävä ennakoidut rahavirrat niin, että ne perustuvat viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin mutta eivät sisällä arvioituja tulevia tai lähteviä vastaisia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tulevaisuudessa toteutuvista uudelleenjärjestelyistä tai omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä. Näihin budjetteihin/ennusteisiin perustuvien ennakointien on katettava enintään viiden vuoden ajanjakso, paitsi milloin pitempi ajanjakso on perusteltavissa.

c) ajalta, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, arvioitava rahavirtaennusteet ekstrapoloimalla budjetteihin/ennusteisiin perustuvat rahavirrat käyttäen tulevien vuosien osalta tasaista tai pienenevää kasvuvauhtia, paitsi milloin kasvava vauhti on perusteltavissa. Tämä kasvuvauhti ei saa ylittää yhteisön tuotteiden, toimialojen tai toimintamaan tai -maiden pitkän aikavälin keskimääräistä kasvuvauhtia eikä niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään, paitsi milloin korkeampi vauhti on perusteltavissa.

34. Johto arvioi tarkasteluhetken rahavirtaennusteiden perustana olevien oletusten järkevyyttä selvittämällä, miksi toteutuneet rahavirrat ovat aikaisemmin poikenneet ennusteista. Johdon on varmistettava, että tarkasteluhetken ennakoitujen rahavirtojen perustana olevat oletukset ovat yhdenmukaisia aikaisempien toteutumien kanssa edellyttäen, että tämä on asianmukaista sellaisten myöhempien tapahtumien tai olosuhteiden vaikutusten perusteella, joita ei ollut kyseisten toteutuneiden rahavirtojen syntyessä.

35. Yleensä ei ole käytettävissä yksityiskohtaisia, tarkkoja ja luotettavia budjetteja/ennusteita vastaisista rahavirroista viittä vuotta pitemmiltä ajanjaksoilta. Tämän vuoksi johdon arviot vastaisista rahavirroista perustuvat enintään seuraaville viidelle vuodelle ulottuviin viimeisimpiin budjetteihin/ennusteisiin. Johto saattaa käyttää budjetteihin/ennusteihin perustuvia ennakoituja rahavirtoja viittä vuotta pitemmällä ajanjaksolla, jos se uskoo näiden ennakointien olevan luotettavia ja pystyy aikaisempaan kokemukseen perustuen osoittamaan kykenevänsä ennustamaan rahavirtoja tarkasti tältä pitemmältä ajanjaksolta.

▼B

36. Ennakoidut rahavirrat arvioidaan omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan päättymiseen saakka ekstrapoloimalla budjetteihin/ennusteihin perustuvat ennakoidut rahavirrat myöhemmille vuosille arvioitua kasvuvauhtia käyttäen. Tämä kasvukerroin on vakio tai pienenevä, paitsi jos kasvun nopeutuminen perustuu objektiiviseen informaatioon tuotteen tai toimialan elinkaaresta. Kasvuvauhti on nolla tai negatiivinen, mikäli tämä on asianmukaista.

37. Olosuhteiden ollessa edulliset markkinoille tulee todennäköisesti kilpailijoita, jotka rajoittavat kasvua. Sen vuoksi yhteisöjen on vaikea ylittää tuotteidensa, toimialojensa, toimintamaansa tai -maidensa keskimääräistä toteutunutta pitkän aikavälin (esimerkiksi 20 vuoden) kasvuvauhtia tai niiden markkinoiden keskimääräistä kasvuvauhtia, joilla omaisuuserää käytetään.

38. Budjetteihin/ennusteisin sisältyvää informaatiota käyttäessään yhteisö harkitsee, kuvastaako informaatio järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia ja edustaako se johdon parasta arviota taloudellisista olosuhteista, jotka vallitsevat omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden laatiminen

39. Vastaisia rahavirtoja koskevien arvioiden on sisällettävä:

a) omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavat ennakoidut rahavirrat;

b) ennakoidut lähtevät rahavirrat, jotka vääjäämättä syntyvät omaisuuserän jatkuvasta käytöstä saatavan rahavirran kerryttämiseksi (sisältäen rahavirrat omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi) ja jotka johtuvat välittömästi omaisuuserästä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella; ja

c) mahdolliset nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

40. Vastaisia rahavirtoja koskevia arvioita tehtäessä ja diskonttauskorkoa määritettäessä käytetään johdonmukaisia oletuksia yleisestä inflaatiosta johtuvasta hintojen noususta. Näin ollen jos diskonttauskorko sisältää yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutuksen, vastaiset rahavirrat arvioidaan nimellisarvoon perustuvina. Jos diskonttauskorko ei sisällä yleisestä inflaatiosta johtuvan hintojen nousun vaikutusta, vastaiset rahavirrat arvioidaan reaaliperusteisina (mutta ottaen huomioon vastaiset erityiset hintojen nousut tai laskut).

41. Ennakoidut lähtevät rahavirrat sisältävät omaisuuserän huoltomenot sekä vastaiset yleismenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän käytöstä tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella.

42. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ei vielä sisällä kaikkia lähteviä rahavirtoja, jotka toteutuvat ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi, vastaisia rahavirtoja koskeva arvio sisältää arvion niistä vastaisista lähtevistä rahavirroista, joiden odotetaan vielä toteutuvan ennen kuin omaisuuserä on valmis käytettäväksi tai myytäväksi. Näin on esimerkiksi, kun kyseessä on keskeneräinen rakennus tai kehittämisprojekti.

▼B

43. Jotta vältetään erien laskeminen kahteen kertaan, arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin ei sisällytetä:

a) rahavirtoja omaisuuseristä, joiden kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia tarkasteltavana olevan omaisuuserän kerryttämistä rahavirroista (esimerkiksi rahoitusvarat, kuten saamiset); eikä

b) lähteviä rahavirtoja, jotka liittyvät velvoitteisiin, joita vastaava velka on kirjattu (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet tai varaukset).

44. Omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämät rahavirrat on arvioitava sen nykyisen kunnon perusteella. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää sellaisia tulevia tai lähteviä rahavirtoja, joiden odotetaan syntyvän:

a) vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhteisö ei vielä ole sitoutunut; tai

b) omaisuuserän suorituskyvyn parantamisesta tai lisäämisestä.

45. Koska vastaiset rahavirrat arvioidaan omaisuuserälle sen nykyisen kunnon perusteella, käyttöarvoa määritettäessä ei oteta huomioon:

a) vastaisia lähteviä rahavirtoja tai niihin liittyviä kustannussäästöjä (esimerkiksi henkilöstömenojen vähentymisiä) tai hyötyjä, joiden odotetaan aiheutuvan vastaisesta uudelleenjärjestelystä, johon yhteisö ei vielä ole sitoutunut; eikä

b) vastaisia lähteviä rahavirtoja, jotka parantavat tai lisäävät omaisuuserän suorituskykyä, tai niihin liittyen saatavia rahavirtoja, joiden odotetaan aiheutuvan tällaisista lähtevistä rahavirroista.

46. Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko yhteisön liiketoiminnan laajuutta tai tapaa, jolla toimintaa harjoitetaan. IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* sisältää selventävää ohjeistusta siitä, milloin yhteisö on sitoutunut uudelleenjärjestelyyn.

47. Kun yhteisö sitoutuu uudelleenjärjestelyyn, tämä uudelleenjärjestely vaikuttaa todennäköisesti joihinkin omaisuuseriin. Yhteisön sitouduttua uudelleenjärjestelyyn:

a) kustannussäästöt ja muut hyödyt uudelleenjärjestelystä (perustuen viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin) otetaan huomioon arvioitaessa vastaisia tulevia ja lähteviä rahavirtoja käyttöarvon määrittämistä varten; ja

b) uudelleenjärjestelystä johtuvat arvioidut vastaiset lähtevät rahavirrat sisällytetään uudelleenjärjestelyvaraukseen IAS 37:n mukaisesti.

Esimerkki 5 havainnollistaa vastaisen uudelleenjärjestelyn vaikutusta käyttöarvolaskelmaan.

48. Ennen kuin yhteisölle on syntynyt omaisuuserän suorituskykyä parantava tai lisäävä lähtevä rahavirta, vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin ei sisällytetä sellaisia arvioituja vastaisia tulevia rahavirtoja, jotka odotetaan saatavan lähtevään rahavirtaan liittyvän taloudellisen hyödyn lisäyksen seurauksena (ks. havainnollistava esimerkki 6).

▼B

49. Vastaisia rahavirtoja koskeviin arvioihin sisällytetään vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka ovat välttämättömiä sen taloudellisen hyödyn säilyttämiseksi, joka omaisuuserästä odotetaan saatavan sen nykyisessä kunnossa. Kun rahavirtaa tuottava yksikkö koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista omaisuuseristä, jotka kaikki ovat yksikön senhetkisen toiminnan kannalta välttämättömiä, yksikköön liittyviä vastaisia rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien omaisuuserien korvaaminen uusilla on osa yksikön huoltoa. Vastaavasti, kun yksittäinen omaisuuserä koostuu taloudelliselta vaikutusajaltaan toisistaan poikkeavista osista, omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämiä rahavirtoja arvioitaessa katsotaan, että lyhyemmän taloudellisen vaikutusajan omaavien osien korvaaminen uusilla on osa omaisuuserän huoltoa.

50. Vastaisia rahavirtoja koskevat arviot eivät saa sisältää:

a) rahoituksesta johtuvia tulevia tai lähteviä rahavirtoja; eikä

b) tuloveroista johtuvia saatavia tai suoritettavia maksuja.

51. Vastaisia rahavirtoja arvioitaessa otetaan huomioon oletukset, jotka ovat yhdenmukaisia diskonttauskoron määrittämistavan kanssa. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Koska rahan aika-arvo otetaan huomioon diskonttaamalla vastaiset rahavirrat, näihin rahavirtoihin ei sisällytetä rahoituksesta johtuvia tulevia tai lähteviä rahavirtoja. Vastaavasti, koska diskonttauskorko määritetään ennen veroja, myös vastaiset rahavirrat arvioidaan ennen veroja.

52. Arvion nettorahavirroista, jotka saadaan (tai maksetaan) omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, on vastattava sitä rahamäärää, jonka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserän luovutuksesta asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa, arvioitujen luovutuksesta johtuvien menojen vähentämisen jälkeen.

53. Nettorahavirrat, jotka saadaan (tai maksetaan) omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä, arvioidaan samalla tavalla kuin omaisuuserän ►**M33** käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄, paitsi että kyseisiä nettorahavirtoja arvioitaessa:

a) yhteisö käyttää sellaisten vastaavanlaisten omaisuuserien arviointiajankohtana vallitsevia hintoja, joiden taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja joita on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin omaisuuserää tullaan käyttämään.

b) yhteisö oikaisee kyseisiä hintoja sekä vastaisten yleisestä inflaatiosta johtuvien hinnannousujen että vastaisten erityisten hinnannousujen (tai -laskujen) vaikutuksen huomioonottamiseksi. Jos omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyviä rahavirtoja koskevissa arvioissa ja diskonttauskorossa ei oteta huomioon yleisen inflaation vaikutusta, yhteisö ei kuitenkaan ota tätä vaikutusta huomioon myöskään luovutuksesta aiheutuvia nettorahavirtoja arvioitaessa.

▼M33

53A. Käypä arvo poikkeaa käyttöarvosta. Käypä arvo kuvastaa oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän hinnoittelussa. Käyttöarvo sitä vastoin kuvastaa sellaisten tekijöiden vaikutuksia, jotka saattavat koskea erityisesti kyseistä yhteisöä eivätkä ole sovellettavissa yhteisöihin yleensä. Käypä arvo ei esimerkiksi kuvasta mitään seuraavista tekijöistä enempää kuin sen verran, mitä olisi yleisesti markkinaosapuolten tiedossa:

(a) lisäarvo, joka saadaan varojen yhdistämisestä ryhmäksi (kuten eri paikoissa sijaitsevista kiinteistöistä koostuvan sijoitussalkun muodostamisesta);

(b) arvostettavana olevan omaisuuserän ja muiden varojen väliset synergiat;

(c) lailliset oikeudet tai oikeudelliset rajoitteet, jotka koskevat nimenomaisesti vain omaisuuserän senhetkistä omistajaa; ja

(d) verohyödyt tai veroseuraamukset, jotka koskevat erityisesti omaisuuserän senhetkistä omistajaa.

▼B

Ulkomaan rahan määräiset vastaiset rahavirrat

54. Vastaiset rahavirrat arvioidaan siinä valuutassa, jonka määräisinä ne kertyvät, ja diskontataan käyttäen kyseiselle valuutalle soveltuvaa diskonttauskorkoa. Yhteisö muuttaa nykyarvon käyttöarvolaskelman käyttäen tekopäivänä vallitsevaa avistakurssia.

Diskonttauskorko

55. Diskonttauskorko (tai -korot) on määritettävä ennen veroja ja sen (niiden) on kuvastettava markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä:

a) rahan aika-arvosta; ja

b) omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, joita ei ole otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita.

56. Korko, joka kuvastaa markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja omaisuuserään liittyvistä erityisriskeistä, on yhtä suuri kuin tuotto, jota sijoittajat edellyttäisivät, jos heidän pitäisi valita sijoituskohde, joka kerryttäisi määrältään, ajoitukseltaan ja riskiprofiililtaan vastaavanlaiset rahavirrat kuin yhteisö odottaa omaisuuserän tuottavan. Tämä korko arvioidaan vastaavanlaisten omaisuuserien nykyisten markkinatransaktioiden implisiittisen koron perusteella tai sellaisen julkisesti noteeratun yhteisön pääomakustannusten painotetun keskiarvon perusteella, jolla on tarkasteltavana olevaa omaisuuserää suorituspotentiaaliltaan ja riskeiltään vastaava yksittäinen omaisuuserä (tai omaisuuseräsalkku). Omaisuuserän käyttöarvoa määritettäessä käytettävän diskonttauskoron (tai -korkojen) ei kuitenkaan pidä kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirta-arvioita. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee laskettuksi kahteen kertaan.

▼B

57. Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yhteisö käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Liite A sisältää lisäohjeita diskonttauskoron arvioimisesta tällaisessa tilanteessa.

ARVONALENTUMISTAPPION KIRJAAMINEN JA MÄÄRITTÄMINEN

58. Kappaleissa 59–64 esitetään yksittäisen omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion kirjaamista ja määrittämistä koskevat vaatimukset. Rahavirtaa tuottavien yksikköjen ja liikearvon arvonalentumistappioiden kirjaamista ja määrittämistä käsitellään kappaleissa 65–108.

59. Siinä ja vain siinä tapauksessa, että omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on vähennettävä siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen vähennys on arvonalentumistappio.

60. Arvonalentumistappio on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti, paitsi jos omaisuuserän kirjanpitoarvo perustuu uudelleenarvostukseen jonkin toisen standardin mukaisesti (esimerkiksi IAS 16:n uudelleenarvostusmallin mukaisesti). Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevaa arvonalentumistappiota on käsite*ltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana vähennyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.*

▼M5

61. Muusta kuin uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan tulosvaikutteisesti. Uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio kirjataan kuitenkin muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin arvonalentumistappio ei ylitä samasta omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Tällainen uudelleenarvostetusta omaisuuserästä johtuva arvonalentumistappio pienentää kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

▼B

62. Kun arvioidun arvonalentumistappion määrä on suurempi kuin sen omaisuuserän kirjanpitoarvo, johon se liittyy, yhteisön on kirjattava velka siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen standardi edellyttää sitä.

63. Arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen omaisuuserästä tehtävää poistoa on tarkistettava tulevilla kausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo (mahdollisella) jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

64. Jos arvonalentumistappio kirjataan, siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verosaamiset tai -velat määritetään IAS 12:n mukaisesti vertaamalla omaisuuserän oikaistua kirjanpitoarvoa sen verotukselliseen arvoon (katso havainnollistava esimerkki 3).

RAHAVIRTAA TUOTTAVAT YKSIKÖT JA LIIKEARVO

▼M12

65. Kappaleissa 66–108 ja liitteessä C esitetään vaatimukset sen rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä, johon omaisuuserä kuuluu, samoin kuin rahavirtaa tuottavien yksiköiden ja liikearvon kirjanpitoarvon määrittämisestä ja niistä johtuvien arvonalentumistappioiden kirjaamisesta.

▼B

Sen rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen, johon omaisuuserä kuuluu

66. Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, on arvioitava kyseisestä yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista arvioida, yhteisön on määritettävä sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä, johon omaisuuserä kuuluu (omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö).

67. Yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, jos:

a) omaisuuserän käyttöarvon ei voida arvioida olevan lähellä sen ►M33 käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ (esimerkiksi silloin, kun omaisuuserän jatkuvasta käytöstä kertyvien vastaisten rahavirtojen ei voida arvioida olevan määrältään mitättömiä); ja

b) omaisuuserä ei kerrytä rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia toisten omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Tällöin käyttöarvo ja näin ollen myös kerrytettävissä oleva rahamäärä voidaan määrittää ainoastaan omaisuuserän sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

Esimerkki

Kaivostoimintaa harjoittava yhteisö omistaa yksityisen rautatien, joka tukee sen kaivostoimintaa. Yksityinen rautatie voitaisiin myydä ainoastaan romuarvoon, eikä se kerrytä rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia kaivoksen muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

Yksityisen rautatien kerrytettävissä olevaa rahamäärää ei ole mahdollista määrittää, koska sen käyttöarvo ei ole määritettävissä ja se todennäköisesti poikkeaa romuarvosta. Tämän vuoksi yhteisö arvioi sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, johon yksityinen rautatie kuuluu, toisin sanoen koko kaivoksen.

68. Kuten kappaleessa 6 määritellään, omaisuuserän sisältävä rahavirtaa tuottava yksikkö on pienin yksilöitävissä oleva kyseisen omaisuuserän sisältävä omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Omaisuuserän sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön määritteleminen vaatii harkintaa. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, yhteisö määrittelee pienimmän omaisuuserien muodostaman kokonaisuuden, joka kerryttää pitkälti itsenäisiä rahavirtoja.

Esimerkki

Linja-autoyhtiö tuottaa palveluja kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti, joka edellyttää vähimmäispalveluja kaikilla viidellä linjalla. Kullekin linjalle kohdistetut omaisuuserät ja kustakin linjasta kertyvät rahavirrat ovat erikseen yksilöitävissä. Yksi linjoista tuottaa merkittävää tappiota.

▼B

Koska yhteisöllä ei ole mahdollisuutta supistaa mitään yksittäistä bussilinjaa, alin sellaisten yksilöitävissä olevien rahavirtojen taso, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, on näiden viiden linjan yhteisesti tuottamat rahavirrat. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kunkin linjan osalta koko linja-autoyhtiö.

69. Kertyvät rahavirrat ovat yhteisöön tulevia rahavaroja, jotka saadaan yhteisön ulkopuolisilta osapuolilta. Määriteltäessä, ovatko omaisuuserän (tai omaisuuseräryhmän) kerryttämät rahavirrat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien (tai omaisuuseräryhmien) kerryttämistä rahavirroista, yhteisö ottaa huomioon erilaisia tekijöitä, esimerkiksi miten johto seuraa yhteisön toimintoja (tuotelinjoittain, toimialoittain, toimipaikoittain, seuduittain tai alueittain) tai miten johto tekee päätöksiä yhteisön omaisuuserien ja toimintojen säilyttämisestä tai niistä luopumisesta. Havainnollistava esimerkki 1 sisältää esimerkkejä rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelemisestä.

70. Jos omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotokselle on olemassa toimivat markkinat, kyseinen omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä on määriteltävä rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, vaikka tuotos käytettäisiin osaksi tai kokonaan sisäisesti. Jos sisäisellä siirtohinnoittelulla on vaikutusta minkä tahansa omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön kerryttämään rahavirtaan, yhteisön on käytettävä johdon parasta arviota tulevasta hinnasta (tai tulevista hinnoista), joka toteutuisi riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, arvioidessaan:

a) yhteisöön tulevia vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä kyseisen omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa; ja

b) yhteisöstä lähteviä vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä muiden sellaisten omaisuuserien tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen käyttöarvoa, joihin sisäinen siirtohinnoittelu vaikuttaa.

71. Vaikka yhteisön muut yksiköt käyttäisivät omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuotoksen osaksi tai kokonaan (esimerkiksi valmistusprosessin välivaiheen tuotteet), tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä muodostaa erillisen rahavirtaa tuottavan yksikön, jos yhteisö voisi myydä tuotoksen toimivilla markkinoilla. Näin on siksi, että tämä omaisuuserä tai omaisuuseräryhmä pystyisi kerryttämään rahavirtoja, jotka olisivat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista. Kun yhteisö käyttää budjetteihin/ennusteisiin perustuvaa informaatiota, joka liittyy tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön tai johonkin muuhun sellaiseen omaisuuserään tai rahavirtaa tuottavaan yksikköön, johon sisäinen siirtohinnoittelu vaikuttaa, se oikaisee tätä informaatiota, jos sisäiset siirtohinnat eivät kuvasta johdon parasta arviota tulevista hinnoista, jotka toteutuisivat toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼B

72. Rahavirtaa tuottavat yksiköt on määriteltävä samoille tai samantyyppisille omaisuuserille johdonmukaisella tavalla kaudesta toiseen, jollei muutos ole perusteltavissa.

73. Jos yhteisö päättää, että omaisuuserä kuuluu toiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuin aikaisemmilla kausilla tai että on tapahtunut muutoksia siinä, minkä tyyppisiä omaisuuseriä yhdistetään omaisuuserän sisältäväksi rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi, tilinpäätöksessä on kappaleen 130 mukaan esitettävä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia tietoja, jos on kirjattu tai peruutettu kyseistä rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskeva arvonalentumistappio.

Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjanpitoarvo

74. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on rahavirtaa tuottavan yksikön ►**M33** käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ tai sen käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämistä varten kappaleisiin 19–57 sisältyvät viittaukset ”omaisuuserään” luetaan viittauksena ”rahavirtaa tuottavaan yksikköön”.

75. Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on määritettävä samanlaisella perusteella kuin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä.

76. Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo:

a) sisältää vain niiden omaisuuserien kirjanpitoarvon, jotka kuuluvat välittömästi rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai ovat kohdistettavissa sille järkevällä ja johdonmukaisella perusteella ja kerryttävät vastaisia rahavirtoja, joita käytetään määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa; ja

b) ei sisällä minkään taseeseen merkityn velan kirjanpitoarvoa muutoin kuin siinä tapauksessa, että rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä ilman että tämä velka otetaan huomioon.

Näin on siksi, että rahavirtaa tuottavan yksikön ►**M33** käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ ja sen käyttöarvo määritetään ottamatta huomioon rahavirtoja, jotka liittyvät rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuulumattomiin omaisuuseriin ja kirjattuihin velkoihin (ks. kappaleet 28 ja 43).

77. Kun omaisuuserät ryhmitellään kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioimista varten, on tärkeää sisällyttää rahavirtaa tuottavaan yksikköön kaikki ne omaisuuserät, jotka kerryttävät tai joita käytetään kerryttämään kyseisiä rahavirtoja. Muutoin rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä saattaa vaikuttaa riittävältä, kun todellisuudessa on syntynyt arvonalentumistappio. Joissakin tapauksissa jotkin omaisuuserät osallistuvat rahavirtaa tuottavan yksikön arvioitujen vastaisten rahavirtojen kerryttämiseen mutta niitä ei ole mahdollista kohdistaa rahavirtaa tuottavalle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Tämä voi koskea esimerkiksi liikearvoa tai yrityksen yhteisiä omaisuuseriä, kuten keskushallinnon varoja. Kappaleissa 80–103 selostetaan, miten tällaisia omaisuuseriä käsitellään rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistestauksessa.

▼**M33**

78. Joidenkin taseeseen merkittyjen velkojen huomioon ottaminen saattaa olla välttämätöntä määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Näin voi olla, jos rahavirtaa tuottavan yksikön luovuttaminen edellyttäisi, että ostaja ottaa velan vastatakseen. Tässä tapauksessa rahavirtaa tuottavan yksikön käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla (tai arvioitu lopullisesta luovutuksesta johtuva rahavirta) on hinta, joka saataisiin myytäessä rahavirtaa tuottavan yksikön varat yhdessä velan kanssa, vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Jotta rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ja siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisivat mielekkäästi vertailtavissa, velan kirjanpitoarvo vähennetään sekä rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa että sen kirjanpitoarvoa määritettäessä.

▼**B**

Esimerkki

Yhtiöllä on kaivos maassa, jonka lainsäädäntö vaatii omistajaa palauttamaan kaivoksen sijaintipaikan alkuperäiseen tilaansa kaivostoiminnan päätyttyä. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja syntyy esimerkiksi sen maa-aineksen palauttamisesta, joka on poistettava ennen kaivostoiminnan aloittamista. Maa-aineksen palauttamisesta aiheutuvia menoja varten tehtiin varaus heti, kun maa-aines oli poistettu. Varauksen määrä kirjattiin osaksi kaivoksen hankintamenoa, ja se kirjataan poistoina kuluksi kaivoksen taloudellisena vaikutusaikana. Alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyn varauksen kirjanpitoarvo on 500 CU ([a]), joka vastaa alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvien menojen nykyarvoa.

Yhteisö tekee kaivokselle arvonalentumistestin. Rahavirtaa tuottava yksikkö on kaivos kokonaisuudessaan. Yhteisö on saanut kaivoksesta useita ostotarjouksia noin 800 CU:n hintaan. Tässä hinnassa on otettu huomioon se tosiasia, että ostaja ottaa vastatakseen maa-alueen alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan velvoitteen. Kaivoksen luovuttamisesta johtuvat menot ovat määrältään mitättömät. Kaivoksen käyttöarvo on noin 1 200 CU, jos alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja ei oteta huomioon. Kaivoksen kirjanpitoarvo on 1 000 CU.

Rahavirtaa tuottavan yksikön ►**M33** *käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla* ◄ *on 800 CU. Siinä on otettu huomioon alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, joita varten on jo kirjattu varaus. Rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä otetaan tämän vuoksi huomioon alkueräiseen tilaan palauttamisesta johtuvat menot, ja käyttöarvon arvioidaan olevan 700 CU (1 200 CU vähennettynä 500 CU:lla). Rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on 500 CU, joka on kaivoksen kirjanpitoarvo (1 000 CU) vähennettynä alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja varten tehdyn varauksen kirjanpitoarvolla (500 CU). Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä ylittää siis sen kirjanpitoarvon.*

([a]) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan rahayksikköinä ”*currency unit*” (CU).

79. Rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään joskus käytännön syistä siten, että otetaan huomioon omaisuuseriä, jotka eivät kuulu rahavirtaa tuottavaan yksikköön (esimerkiksi saamiset tai muut rahoitusvarat) tai kirjattuja velkoja (esimerkiksi ostovelat, eläkkeet ja muut varaukset). Tällöin kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvo lisätään rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon ja kyseisten velkojen kirjanpitoarvo vähennetään siitä.

▼B

Liikearvo

Liikearvon kohdistaminen rahavirtaa tuottaville yksiköille

▼M22

80. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo on arvonalentumistestausta varten kohdistettava hankinta-ajankohdasta lähtien niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista, riippumatta siitä, kohdistetaanko näille yksiköille tai niiden ryhmille muita hankinnan kohteen varoja tai velkoja. Jokaisen yksikön tai yksiköiden ryhmän, jolle näin kohdistetaan liikearvoa, on:

a) oltava yhteisössä alin sellainen taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten; ja

b) oltava enintään niin laaja kuin IFRS 8:n *Toimintasegmentit* kappaleessa 5 määritelty toimintasegmentti ennen segmenttien yhdistämistä.

▼M12

81. Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo on omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä sellaisista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen. Liikearvo ei kerrytä rahavirtoja muista omaisuuseristä tai omaisuuserien ryhmistä riippumattomasti, ja usein se vaikuttaa useiden rahavirtaa tuottavien yksikköjen rahavirtoihin. Joskus liikearvoa ei pystytä kohdistamaan muulla kuin keinotekoisella perusteella yksittäisille rahavirtaa tuottaville yksiköille vaan ainoastaan rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille. Tämän vuoksi yhteisön alin taso, jolla liikearvoa seurataan sisäistä johtamista varten, kattaa joskus useita rahavirtaa tuottavia yksikköjä, joihin liikearvo liittyy mutta joille sitä ei pystytä kohdistamaan. Kappaleisiin 83–99 ja liitteeseen C sisältyviä viittauksia rahavirtaa tuottaviin yksikköihin, joille on kohdistettu liikearvoa, tulisi lukea niin, että ne viittaavat myös rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmiin, joille on kohdistettu liikearvoa.

▼B

82. Kappaleen 80 mukaisten vaatimusten noudattaminen johtaa liikearvon arvonalentumistestauksen tekemiseen sellaisella tasolla, joka kuvastaa yhteisön tapaa johtaa toimintaansa ja johon liikearvo luontevasti liittyy. Näin ollen uusien raportointijärjestelmien kehittäminen ei yleensä ole tarpeen.

83. Rahavirtaa tuottava yksikkö, jolle liikearvoa kohdistetaan arvonalentumistestausta varten, ei välttämättä ole sama taso, jolle liikearvoa kohdistetaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti kurssivoittojen ja -tappioiden määrittämistä varten. Jos yhteisö esimerkiksi joutuu IAS 21:n mukaan kohdistamaan liikearvon suhteellisen alhaalla oleville tasoille kurssivoittojen ja -tappioiden määrittämistä varten, sen ei tarvitse tehdä liikearvon arvonalentumistestiä tällä samalla tasolla, ellei se myös seuraa liikearvoa tällä tasolla sisäistä johtamista varten.

84. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun liikearvon alkuperäistä kohdistamista ei saada valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana liiketoimintojen yhdistäminen toteutuu, tämä alkuperäinen kohdistaminen on saatava valmiiksi hankinta-ajankohdan jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden loppuun mennessä.

▼M12

85. Jos hankkijaosapuoli IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan pystyy tekemään liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn vasta alustavana sen kauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen toteutuu, niin hankkijaosapuoli:

a) käsittelee yhdistämistä kirjanpidossa käyttäen näitä alustavia arvoja; ja

b) tekee näihin alustaviin arvoihin tarvittavat oikaisut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistuessa tarkastelujakson aikana, joka ei saa olla pidempi kuin kaksitoista kuukautta hankinta-ajankohdasta lukien.

Tällaisissa tapauksissa ei ehkä myöskään ole mahdollista saada yhdistämisessä kirjatun liikearvon alkuperäistä kohdistamista valmiiksi ennen sen tilikauden loppua, jonka aikana yhdistäminen toteutuu. Tällöin yhteisö esittää tilinpäätöksessään kappaleessa 133 vaadittavat tiedot.

▼B

86. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle on kohdistettu liikearvoa ja yhteisö luovuttaa jonkin kyseiseen yksikköön kuuluvan toiminnon, niin luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo on:

a) sisällytettävä toiminnon kirjanpitoarvoon luovutusvoittoa tai -tappiota määritettäessä; ja

b) arvostettava luovutettavan toiminnon ja rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella, paitsi jos yhteisö pystyy osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaisi luovutettuun toimintoon liittyvää liikearvoa paremmin.

Esimerkki

Yhteisö myy 100 CU:lla toiminnon, joka oli osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, jolle on kohdistettu liikearvoa. Yksikölle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä mihinkään tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti. Rahavirtaa tuottavan yksikön jäljelle jäävän osan kerrytettävissä oleva rahamäärä on 300 CU.

Koska rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä mihinkään tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti, luovutettavaan toimintoon liittyvä liikearvo määritetään luovutettavan toiminnon ja yksiköstä jäljelle jäävän osan arvojen suhteen perusteella. Näin ollen 25 % rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistetusta liikearvosta sisällytetään myydyn toiminnon kirjanpitoarvoon.

87. Jos yhteisö organisoi raportointinsa rakennetta uudelleen niin, että sellaisten rahavirtaa tuottavien yksikköjen, joille on kohdistettu liikearvoa, koostumus muuttuu, liikearvo on kohdistettava uudelleen niille yksiköille, joihin tämä vaikuttaa. Tämä uudelleen kohdistaminen on tehtävä käyttämällä samankaltaista arvojen suhteeseen perustuvaa lähestymistapaa kuin yhteisön luovuttaessa rahavirtaa tuottavaan yksikköön kuuluvan toiminnon, ellei yhteisö pysty osoittamaan, että jokin muu menetelmä kuvastaa uudelleenorganisoituihin yksikköihin liittyvää liikearvoa paremmin.

▼B

Esimerkki

Rahavirtaa tuottavalle yksikölle A on aikaisemmin kohdistettu liikearvoa. A:lle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään kyseistä yksikköä alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä tällaiseen ryhmään muuten kuin keinotekoisesti. A on tarkoitus jakaa osiin ja yhdistää kolmeen muuhun rahavirtaa tuottavaan yksikköön B:hen, C:hen ja D:hen.

Koska A:lle kohdistettu liikearvo ei ole yksilöitävissä mihinkään A:ta alemman tason omaisuuseräryhmään kuuluvaksi eikä liitettävissä tällaiseen ryhmään muutoin kuin keinotekoisesti, se kohdistetaan uudelleen B:lle, C:lle ja D:lle A:n kolmen osan arvojen suhteen perusteella ennen kuin nämä osat yhdistetään B:hen, C:hen ja D:hen.

Liikearvoa sisältävien rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus

88. Kun liikearvo kappaleessa 81 kuvatulla tavalla liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön mutta sitä ei ole kohdistettu tälle yksikölle, yksikölle on tehtävä arvonalentumistesti aina, kun esiintyy viitteitä siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, vertaamalla yksikön kirjanpitoarvoa ilman liikearvoa sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

89. Jos kappaleessa 88 kuvatun rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon sisältyy aineeton hyödyke, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika tai joka ei vielä ole valmis käytettäväksi, ja kyseiselle hyödykkeelle voidaan tehdä arvonalentumistesti vain osana rahavirtaa tuottavaa yksikköä, on myös yksikölle kappaleen 10 mukaan tehtävä arvonalentumistesti vuosittain.

90. Rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, on tehtävä arvonalentumistesti vuosittain ja aina kun esiintyy jokin viite siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, vertaamalla yksikön liikearvon sisältävää kirjanpitoarvoa yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Jos yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on suurempi kuin yksikön kirjanpitoarvo, on katsottava, että yksikön ja kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon arvo ei ole alentunut. Jos yksikön kirjanpitoarvo ylittää yksikön kerrytettävissä olevan rahamäärän, yhteisön on kirjattava arvonalentumistappio kappaleen 104 mukaisesti.

▼M12

_____

▼B

Arvonalentumistestien ajankohta

96. Sellaisen rahavirtaa tuottavan yksikön, jolle on kohdistettu liikearvoa, vuotuinen arvonalentumistestaus saadaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, kunhan testaus tehdään joka vuosi samaan aikaan. Arvonalentumistesti saadaan tehdä eri rahavirtaa tuottaville yksiköille eri aikoina. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle kohdistettu liikearvo on osaksi tai kokonaan hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä tarkasteltavana olevan tilikauden aikana, kyseiselle yksikölle on kuitenkin tehtävä arvonalentumistesti tarkasteltavana olevan tilikauden loppuun mennessä.

97. Jos rahavirtaa tuottavalle yksikölle on kohdistettu liikearvoa ja yksikön muodostaville omaisuuserille tehdään arvonalentumistesti samaan aikaan kuin liikearvon sisältävälle yksikölle, omaisuuserien arvon alentuminen on testattava ennen liikearvoa sisältävän yksikön testaamista. Vastaavasti jos rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmälle on kohdistettu liikearvoa ja ryhmän muodostaville rahavirtaa tuottaville yksiköille tehdään arvonalentumistesti samaan aikaan kuin liikearvon sisältävälle yksikköjen ryhmälle, yksittäisten yksikköjen arvon alentuminen on testattava ennen liikearvoa sisältävän yksikköjen ryhmän testaamista.

▼B

98. Tehtäessä arvonalentumistesti rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, saattaa esiintyä viitteitä jonkin liikearvoa sisältävään yksikköön kuuluvan omaisuuserän arvon alentumisesta. Tällöin yhteisö testaa ensin kyseisen omaisuuserän arvon alentumisen ja kirjaa tästä omaisuuserästä mahdollisen arvonalentumistappion ennen kuin se testaa liikearvon sisältävän rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisen. Vastaavasti saattaa esiintyä viitteitä liikearvon sisältävään rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmään kuuluvan rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisesta. Tällöin yhteisö testaa ensin kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvon alentumisen ja kirjaa tästä yksiköstä mahdollisen arvonalentumistappion ennen kuin se tekee arvonalentumistestin yksikköjen ryhmälle, jolle on kohdistettu liikearvoa.

99. Viimeisintä edellisellä kaudella laadittua yksityiskohtaista laskelmaa kerrytettävissä olevasta rahamäärästä sellaiselle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, saadaan käyttää saman yksikön arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) yksikön muodostavat varat ja velat eivät ole muuttuneet merkittävästi viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen;

b) viimeisin kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskeva laskelma on tuottanut rahamäärän, joka on huomattavasti suurempi kuin yksikön kirjanpitoarvo; ja

c) viimeisimmän kerrytettävissä olevaa rahamäärää koskevan laskelman laatimisen jälkeen toteutuneita tapahtumia ja olosuhteiden muutoksia koskevan analyysin perusteella on erittäin epätodennäköistä, että omaisuuserälle tarkasteluhetkellä määritettävä kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi pienempi kuin omaisuuserän tarkasteluhetken kirjanpitoarvo.

Yrityksen yhteiset omaisuuserät

100. Yrityksen yhteisiin omaisuuseriin kuuluvat konsernin tai toimialaryhmän varat, kuten yhteisön tai toimialan pääkonttorirakennus, atk-laitteet tai tutkimuskeskus. Yhteisön rakenne määrää, vastaako jokin omaisuuserä tähän standardiin sisältyvää yrityksen yhteisen omaisuuserän määritelmää tietyn rahavirtaa tuottavan yksikön kannalta. Yrityksen yhteisten omaisuuserien selviä tunnusmerkkejä ovat, että ne eivät kerrytä muista omaisuuseristä tai omaisuuseräryhmistä riippumattomia rahavirtoja ja että niiden kirjanpitoarvo ei ole kokonaan kohdistettavissa tarkasteltavana olevalle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

101. Koska yrityksen yhteiset omaisuuserät eivät kerrytä erillisiä rahavirtoja, yksittäisestä yrityksen yhteisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä, paitsi jos johto on päättänyt luovuttaa omaisuuserän. Tästä seuraa, että jos yrityksen yhteisen omaisuuserän mahdollisesta arvonalentumisesta on viitteitä, kerrytettävissä oleva rahamäärä määritetään sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmälle, johon yrityksen yhteinen omaisuuserä kuuluu, ja sitä verrataan tämän rahavirtaa tuottavan yksikön tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän kirjanpitoarvoon. Mahdollinen arvonalentumistappio kirjataan kappaleen 104 mukaisesti.

▼B

102. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumista testatessaan yhteisön on yksilöitävä kaikki tarkasteltavana olevaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyvät yrityksen yhteiset omaisuuserät. Jos osa yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta:

a) on kohdistettavissa kyseiselle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yhteisön on verrattava yksikön kirjanpitoarvoa, joka sisältää yksikölle kohdistetun osuuden yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta, sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

b) ei ole kohdistettavissa kyseiselle yksikölle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella, yhteisön on:

i) verrattava kyseisen yksikön kirjanpitoarvoa ilman yrityksen yhteistä omaisuuserää sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään ja kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio kappaleen 104 mukaisesti;

ii) määriteltävä pienin rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, joka sisältää tarkasteltavana olevan rahavirtaa tuottavan yksikön ja jolle osa yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpito-arvosta on kohdistettavissa järkevällä ja johdonmukaisella perusteella; ja

iii) verrattava kyseisen rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän kirjanpitoarvoa, joka sisältää kyseiselle yksikköjen ryhmälle kohdistetun osuuden yrityksen yhteisen omaisuuserän kirjanpitoarvosta, yksikköjen ryhmän kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kappaleen 104 mukaisesti.

103. Havainnollistava esimerkki 8 selventää näiden vaatimusten soveltamista yrityksen yhteisiin omaisuuseriin.

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappio

104. Rahavirtaa tuottavan yksikön (tai pienimmän rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän, jolle on kohdistettu liikearvoa tai osa yrityksen yhteisestä omaisuuserästä) arvonalentumistappio on kirjattava siinä ja vain siinä tapauksessa, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on pienempi kuin yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo. Arvonalentumistappio on kohdistettava vähentämään yksikön (tai yksikköjen ryhmän) omaisuuserien kirjanpitoarvoa seuraavassa järjestyksessä:

a) ensin vähentämään rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa; ja

b) sen jälkeen yksikön (tai yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Näitä kirjanpitoarvon vähennyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioina, ja ne on kirjattava kappaleen 60 mukaisesti.

▼M33

105. **Kohdistettaessa arvonalentumistappiota kappaleen 104 mukaisesti yksittäisen omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei saa vähentää niin paljon, että se alittaisi korkeimman seuraavista:**

a) **omaisuuserän käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla (jos määritettävissä);**

▼B

b) omaisuuserän käyttöarvo (jos määritettävissä); ja

c) nolla.

▼B

Arvonalentumistappion määrä, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, on kohdistettava tasasuhteisesti yksikön (yksikköjen ryhmän) muille omaisuuserille.

106. Jos ei ole käytännössä mahdollista arvioida kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottavan yksikön jokaiselle yksittäiselle omaisuuserälle, arvonalentumistappio on tämän standardin mukaan jaettava keinotekoisesti kyseisen yksikön omaisuuserien kesken liikearvoa lukuun ottamatta, koska kaikki rahavirtaa tuottavan yksikön omaisuuserät toimivat yhdessä.

107. Jos yksittäisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole määritettävissä (ks. kappale 67):

a) omaisuuserästä kirjataan arvonalentumistappio, jos sen kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen ►M33 käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ tai sitä korkeampi kappaleissa 104 ja 105 kuvattujen kohdistamistoimenpiteiden tulos; ja

b) omaisuuserästä ei kirjata arvonalentumistappiota, jos kyseisen rahavirtaa tuottavan yksikön arvo ei ole alentunut. Tämä pätee, vaikka omaisuuserän ►M33 käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ olisi pienempi kuin sen kirjanpitoarvo.

Esimerkki

Kone on kärsinyt aineellista vahinkoa, mutta se toimii yhä, joskaan ei yhtä hyvin kuin ennen vahingoittumistaan. Koneen ►M33 käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ◄ on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo. Kone ei kerrytä itsenäisiä rahavirtoja. Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, joka sisältää koneen ja kerryttää rahavirtoja, jotka ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, on tuotantolinja, johon kone kuuluu. Tuotantolinjan kerrytettävissä oleva rahamäärä osoittaa, että tuotantolinjan arvo kokonaisuudessaan ei ole alentunut.

Oletus 1: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet eivät osoita, että johto olisi sitoutunut korvaamaan koneen uudella.

Pelkästä koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä ei ole arvioitavissa, koska koneen käyttöarvo:

a) *saattaa poiketa sen ►M33 luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetystä käyvästä arvosta ◄; ja*

b) *on määritettävissä vain sille rahavirtaa tuottavalle yksikölle, johon kone kuuluu (tuotantolinja).*

Tuotantolinjan arvo ei ole alentunut. Tämän vuoksi koneesta ei kirjata arvonalentumistappiota. Yhteisö voi kuitenkin joutua arvioimaan koneen poistoajan tai poistomenetelmän uudelleen. Poistoajan pitää mahdollisesti olla lyhyempi tai menetelmän johtaa nopeampiin poistoihin, jotta se kuvastaisi koneen jäljellä olevaa odotettua taloudellista vaikutusaikaa tai sitä, miten taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan yhteisössä.

Oletus 2: johdon hyväksymät budjetit/ennusteet osoittavat, että johto on sitoutunut korvaamaan koneen uudella ja myymään sen lähitulevaisuudessa. Rahavirtojen, jotka kertyvät koneen jatkuvasta käytöstä ennen sen luovuttamista, arvioidaan olevan määrältään mitättömiä.

▼B

Koneen käyttöarvon voidaan arvioida olevan lähellä sen ►M33 *luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa* ◄. *Koneesta kerrytettävissä oleva rahamäärä on näin ollen määritettävissä, eikä tällöin ole merkitystä sillä, mihin rahavirtaa tuottavaan yksikköön kone kuuluu (toisin sanoen tuotantolinja). Koska koneen* ►M33 *luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetty käypä arvo* ◄ *on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo, koneesta kirjataan arvonalentumistappio.*

108. Kun kappaleisiin 104 ja 105 sisältyviä vaatimuksia on noudatettu, rahavirtaa tuottavasta yksiköstä johtuvan arvonalentumistappion mahdollinen jäljellä oleva määrä on kirjattava velaksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että jokin toinen standardi vaatii sitä.

ARVONALENTUMISTAPPION PERUUTTAMINEN

109. Kappaleissa 110–116 esitetään omaisuuserästä tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä aiemmilla kausilla kirjatun arvonalentumistappion peruuttamista koskevat vaatimukset. Näissä vaatimuksissa käytetään termiä ”omaisuuserä”, mutta ne koskevat samalla tavoin yksittäistä omaisuuserää ja rahavirtaa tuottavaa yksikköä. Lisäksi yksittäistä omaisuuserää koskevia vaatimuksia esitetään kappaleissa 117–121, rahavirtaa tuottavaa yksikköä koskevia vaatimuksia kappaleissa 122 ja 123 sekä liikearvoa koskevia vaatimuksia kappaleissa 124 ja 125.

110. Yhteisön on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — aikaisemmilla kausilla kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt. Jos mitään tällaisia viitteitä esiintyy, yhteisön on arvioitava kyseisestä omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.

▼M33

111. **Yhteisön on otettava huomioon vähintään seuraavat seikat arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että omaisuuserästä – muusta kuin liikearvosta – aikaisemmilla kausilla kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt:**

Ulkoiset informaatiolähteet

a) **on olemassa havainnoitavissa olevia viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo on noussut merkittävästi kauden aikana.**

▼B

b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia siinä teknologia-, tai markkinaympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.

c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat laskeneet kauden aikana, ja nämä laskut vaikuttavat todennäköisesti omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttauskorkoon ja lisäävät omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää olennaisesti.

Sisäiset informaatiolähteet

d) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa odotetaan tapahtuvan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle edullisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai odotetussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi kaudella toteutuneet menot omaisuuserän suorituskyvyn parantamiseksi tai lisäämiseksi taikka sen toiminnon uudelleenjärjestelemiseksi, johon omaisuuserä kuuluu.

▼B

e) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua parempi.

112. Kappaleessa 111 mainitut viitteet arvonalentumistappion mahdollisesta pienentymisestä ovat pääasiassa kappaleessa 12 mainittujen, mahdolliseen arvonalentumistappioon liittyvien viitteiden peilikuvia.

113. Jos esiintyy jokin viite siitä, että omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — kirjattua arvonalentumistappiota ei mahdollisesti enää ole tai että se saattaa olla pienentynyt, tämä voi viitata siihen, että jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarkasteltava uudelleen ja oikaistava kyseiseen omaisuuserän sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserän arvonalentumistappiota ei peruutettaisikaan.

114. Omaisuuserästä — muusta kuin liikearvosta — aikaisemmilla kausilla kirjattu arvonalentumistappio on peruutettava siinä ja vain siinä tapauksessa, että viimeisimmän arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen on tapahtunut muutos niissä arvioissa, joita on käytetty määritettäessä omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Jos näin on, omaisuuserän kirjanpitoarvoa on kappaleessa 117 kuvattua poikkeusta lukuun ottamatta lisättävä siten, että se vastaa kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Kyseinen lisäys on arvonalentumistappion peruutus.

115. Arvonalentumistappion peruutus kuvastaa omaisuuserän käyttöön tai myyntiin perustuvan arvioidun suorituspotentiaalin lisääntymistä sen jälkeen, kun yhteisö on viimeksi kirjannut kyseisestä omaisuuserästä arvonalentumistappion. Yhteisön on kappaleen 130 mukaan yksilöitävä se arvioissa tapahtunut muutos, joka lisää arvioitua suorituspotentiaalia. Esimerkkejä arvioiden muutoksista ovat:

a) muutos kerrytettävissä olevan rahamäärän perusteissa (siis siinä, perustuuko kerrytettävissä oleva rahamäärä ►**M33** luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon ◄ vai perustuuko se käyttöarvoon);

b) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut käyttöarvoon, arvioitujen vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen muutos taikka diskonttauskoron muutos; tai

c) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on perustunut ►**M33** luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon ◄, ►**M33** luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennettyn käyvän arvon ◄ arvon osatekijöitä koskevien arvioiden muutos.

116. Omaisuuserän käyttöarvo saattaa nousta sen kirjanpitoarvoa suuremmaksi yksinkertaisesti siksi, että vastaisten rahavirtojen nykyarvo kasvaa niiden tullessa ajallisesti lähemmäksi. Omaisuuserän suorituspotentiaali ei kuitenkaan ole lisääntynyt. Siksi arvonalentumistappiota ei peruuteta ainoastaan ajan kulumisen vuoksi (jota joskus sanotaan diskonttausvaikutuksen ”purkautumiseksi”), vaikka omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä nousisi sen kirjanpitoarvoa korkeammaksi.

Yksittäisen omaisuuserän arvonalentumistappion peruuttaminen

117. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion peruuttamisen vuoksi lisääntynyt kirjanpitoarvo ei saa ylittää sitä kirjanpitoarvoa, joka omaisuuserälle olisi määritetty (hankintamenon jaksotuksilla tai poistoilla vähennettynä), jos siitä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota.

118. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — kirjanpitoarvon kasvattaminen yli kirjanpitoarvon, joka sille olisi määritetty (hankintamenon jaksotuksilla tai poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota, on uudelleenarvostusta. Yhteisö soveltaa tällaisen uudelleenarvostuksen kirjanpitokäsittelyyn kyseistä omaisuuserää koskevaa standardia.

▼B

119. Omaisuuserän — muun kuin liikearvon — arvonalentumistappion peruutus on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti, jollei omaisuuserän kirjanpitoarvo perustu uudelleenarvostukseen jonkin muun standardin (esimerkiksi IAS 16:n uudelleenarvostusmallin) mukaisesti. Uudelleenarvostettua omaisuuserää koskevan arvonalentumistappion peruutusta on käsiteltävä uudelleenarvostuksesta johtuvana lisäyksenä tämän toisen standardin mukaisesti.

►M5 120. Uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappion peruutus kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, ja se kasvattaa kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Arvonalentumistappion peruutus kirjataan kuitenkin ◄ tulosvaikutteisesti siltä osin kuin myös saman uudelleenarvostetun omaisuuserän arvonalentumistappio on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

121. Kun arvonalentumistappion peruutus on kirjattu, omaisuuserästä tehtävää poistoa (tai hankintamenon jaksotusta) on tarkistettava tulevilla kausilla siten, että omaisuuserän oikaistu kirjanpitoarvo (mahdollisella) jäännösarvolla vähennettynä tulee kirjatuksi systemaattisella tavalla kuluksi omaisuuserän jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana.

Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruuttaminen

122. Rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutus on kohdistettava yksikön omaisuuserille, liikearvoa lukuun ottamatta, kyseisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen suhteessa. Näitä kirjanpitoarvon lisäyksiä on käsiteltävä yksittäisten omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutuksina, ja ne on kirjattava kappaleen 119 mukaisesti.

123. Kohdistettaessa rahavirtaa tuottavan yksikön arvonalentumistappion peruutusta kappaleen 122 mukaisesti omaisuuserän kirjanpitoarvoa ei saa lisätä niin paljon, että se ylittäisi pienemmän seuraavista:

a) omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä (jos määritettävissä); ja

b) kirjanpitoarvo, joka omaisuuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos omaisuuserästä ei olisi aikaisemmilla kausilla kirjattu arvonalentumistappiota.

Arvonalentumistappion peruutus, joka muutoin olisi kohdistettu omaisuuserälle, on kohdistettava tasasuhteisesti yksikön muille omaisuuserille liikearvoa lukuun ottamatta.

Liikearvon arvonalentumistappion peruuttaminen

124. Liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä kaudella.

125. IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon kirjaamisen. Liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän lisääntyminen kyseistä liikearvoa koskevan arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeisillä kausilla on todennäköisesti sisäisesti aikaansaadun liikearvon lisäystä eikä hankitusta liikearvosta kirjatun arvonalentumistappion peruutusta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

126. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta omaisuuserien luokasta:

a) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot ja ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappiot sisältyvät.

▼B

b) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset ja ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erä (tai erät), johon (tai joihin) kyseiset arvonalentumistappioiden peruutukset sisältyvät.

c) kaudella ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut uudelleenarvostettujen omaisuuserien arvonalentumistappiot.

d) kaudella ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut uudelleenarvostettujen omaisuuserien arvonalentumistappioiden peruutukset.

127. Omaisuuserien luokka on luonteeltaan samanlaisten ja yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien omaisuuserien muodostama ryhmä.

128. Kappaleen 126 vaatima informaatio voidaan esittää yhdessä muun omaisuuseräluokkaa koskevan informaation kanssa. Tämä informaatio voidaan sisällyttää esimerkiksi aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelmaan, jota IAS 16 edellyttää.

129. Yhteisön, joka esittää segmentti-informaatiota IFRS 8:n mukaisesti, on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta raportoitavasta segmentistä:

a) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut ja ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut arvonalentumistappiot.

b) kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut ja ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset.

▼M39

130. **Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta yksittäisestä omaisuuserästä (liikearvo mukaan lukien) tai rahavirtaa tuottavasta yksiköstä, josta on kaudella kirjattu tai peruutettu arvonalentumistappio:**

▼B

a) arvonalentumistappion kirjaamiseen tai peruuttamiseen johtaneet tapahtumat ja olosuhteet.

b) kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä.

c) yksittäisestä omaisuuserästä:

i) omaisuuserän luonne; ja

ii) jos yhteisö esittää segmentti-informaatiota IFRS 8:n mukaisesti, se raportoitava segmentti, johon omaisuuserä kuuluu.

d) rahavirtaa tuottavasta yksiköstä:

i) kuvaus rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (esimerkiksi siitä, onko se tuotelinja, tehdas, liiketoiminto, maantieteellinen alue, vai IFRS 8:ssa määritelty raportoitava segmentti);

ii) kirjatun tai peruutetun arvonalentumistappion määrä omaisuuseräluokittain sekä, jos yhteisö esittää IFRS 8:n mukaista segmentti-informaatiota, erikseen jokaisesta raportoitavasta segmentistä; ja

▼B

iii) jos rahavirtaa tuottavaa yksikköä määriteltäessä käytetty omaisuuserien muodostama kokonaisuus on muuttunut sen jälkeen, kun rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä on viimeksi arvioitu (jos tällainen arvio on tehty), esitetään kuvaus tavasta, jolla nykyinen ja aikaisempi omaisuuserien muodostama kokonaisuus on määritelty sekä syyt, joiden vuoksi rahavirtaa tuottavan yksikön määrittelytapaa on muutettu.

▼M39

e) omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) kerrytettävissä oleva rahamäärä ja onko omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) kerrytettävissä oleva rahamäärä sen käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla vai sen käyttöarvo.

f) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

i) käypien arvojen hierarkian taso (ks. IFRS 13), jolle omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) käypä arvo kokonaisuudessaan luokitellaan (ottamatta huomioon sitä, ovatko ”luovutuksesta johtuvat menot” havainnoitavissa);

ii) käypien arvojen hierarkian tasoille 2 ja 3 luokiteltavien käypien arvojen osalta kuvaus arvostusmenetelmästä (tai arvostusmenetelmistä), jota (tai joita) on käytetty määritettäessä käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Jos arvostusmenetelmää on muutettu, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tämä muutos ja siihen johtaneet syyt; ja

iii) käypien arvojen hierarkian tasoille 2 ja 3 luokiteltavien käypien arvojen osalta kaikki keskeiset oletukset, joihin perustuen johto on määrittänyt käyvän arvon vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin. Yhteisön on myös esitettävä tilinpäätöksessään diskonttauskorko (tai -korot), jota (tai joita) on käytetty nykyisessä ja edellisessä arvostuksessa, jos käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla määritetään käyttämällä nykyarvomenetelmää.

▼B

g) jos kerrytettävissä oleva rahamäärä on käyttöarvo, diskonttauskorko (tai -korot), jota (tai joita) on käytetty nykyisessä ja edellisessä käyttöarvoa koskevassa arviossa (jos tällainen edellinen arvio on tehty).

▼M39

Arviot, joita on käytetty määritettäessä kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottaville yksiköille, jotka sisältävät liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä

▼B

131. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot sellaisten kaudella kirjattujen arvonalentumistappioiden ja arvonalentumistappioiden peruutusten yhteenlasketuista määristä, joista ei esitetä tietoja kappaleen 130 mukaisesti:

a) tärkeimmät omaisuuserien luokat joihin arvonalentumistappiot vaikuttavat, ja tärkeimmät omaisuuserien luokat, joihin arvonalentumistappioiden peruutukset vaikuttavat.

▼B

b) näiden arvonalentumistappioiden ja arvonalentumistappioiden peruutusten kirjaamiseen johtaneet tärkeimmät tapahtumat ja olosuhteet.

132. Yhteisön suositellaan ilmoittavan tilinpäätöksessään keskeiset oletukset, joita kaudella on käytetty omaisuuserien (tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden) kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä. Kappaleen 134 mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä tilinpäätöksessään tiedot rahavirtaa tuottavan yksikön käyttöarvoa määritettäessä käytetyistä arvioista, kun kyseisen yksikön kirjanpitoarvoon sisältyy liikearvoa tai aineeton hyödyke, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika.

133. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä kauden aikana hankittua liikearvoa on kappaleen 84 mukaisesti kohdistamatta rahavirtaa tuottaville yksiköille (tai yksikköjen ryhmälle) raportointikauden päättymispäivänä, tilinpäätöksessä on esitettävä kohdistamattoman liikearvon määrä sekä syyt, joiden vuoksi kyseinen määrä on vielä kohdistamatta.

Arviot, joita on käytetty määritettäessä kerrytettävissä olevaa rahamäärää rahavirtaa tuottaville yksiköille, jotka sisältävät liikearvoa tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomia aineettomia hyödykkeitä

▼M39

134. **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kohtien (a)–(f) mukaiset tiedot jokaisesta rahavirtaa tuottavasta yksiköstä (tai yksikköjen ryhmästä), jolle kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo on merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon:**

▼B

a) yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo.

b) yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistettujen taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo.

▼M39

c) peruste, jolla yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on määritetty (toisin sanoen käyttöarvo vai käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla).

▼M33

d) **jos yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä perustuu käyttöarvoon:**

i) **kaikki keskeiset oletukset, joille johdon viimeisimpien budjettien/ennusteiden kattamien kausien ennakoidut rahavirrat perustuvat. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin.**

▼B

ii) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä kullekin keskeiselle oletukselle annettavia arvoja, kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen toteutuneesta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

▼B

iii) ajanjakso, jolle johto on ennakoinut rahavirtoja perustuen johdon hyväksymiin budjetteihin/ennusteisiin, ja silloin kun rahavirtaa tuottavaan yksikköön (tai yksikköjen ryhmään) on käytetty viittä vuotta pitempää ajanjaksoa, selostus siitä, miksi tämä pitempi ajanjakso on perusteltavissa.

iv) kasvuvauhti, jota on käytetty ekstrapoloitaessa ennakoituja rahavirtoja ajalle, jota viimeisimmät budjetit/ennusteet eivät kata, ja perustelu sellaisen kasvuvauhdin käyttämiselle, joka ylittää yhteisön tuotteiden, toimialojen tai toimintamaan tai -maiden keskimääräisen kasvuvauhdin tai niiden markkinoiden keskimääräisen kasvuvauhdin, joita rahavirtaa tuottava yksikkö (tai yksikköjen ryhmä) palvelee.

v) rahavirtojen ennakoinnissa käytetty diskonttauskorko (tai -korot).

▼M33

e) **jos yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä perustuu käypään arvoon vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla, luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon määrittämiseen käytetty arvostusmenetelmä (tai käytetyt arvostusmenetelmät). Yhteisön ei tarvitse esittää IFRS 13:ssa vaadittavia tietoja. Jos käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla ei ole määritetty käyttäen täysin samanlaiselle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) noteerattua hintaa, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:**

i) **kaikki keskeiset oletukset, joiden perusteella johto on määrittänyt luovutuksesta johtuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon. Keskeiset oletukset ovat niitä oletuksia, joille yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä on herkin.**

▼M8

ii) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä kullekin keskeiselle oletukselle annettava arvoa (tai annettavia arvoja), kuvastavatko kyseiset arvot toteutunutta kehitystä tai – mikäli tämä on sovellettavissa – ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen toteutuneesta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

▼M33

(iiA) käypien arvojen hierarkian taso (ks. IFRS 13), jolle käypä arvo kokonaisuudessaan luokitellaan (ottamatta huomioon sitä, ovatko ”luovutuksesta johtuvat menot” havainnoitavissa).

(iiB) Jos arvostusmenetelmää on muutettu, tämä muutos ja siihen johtaneet syyt.

Jos käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla määritetään käyttämällä diskontattuja ennakoituja rahavirtoja, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:

iii) **ajanjakso, jolle johto on ennakoinut rahavirrat.**

iv) **ennakoituja rahavirtoja ekstrapoloitaessa käytetty kasvuvauhti.**

v) **rahavirtojen ennakoinnissa käytetty diskonttauskorko (tai -korot).**

▼B

f) jos jokseenkin mahdollinen muutos sellaiseen keskeiseen oletukseen, jonka perusteella johto on määrittänyt yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevan rahamäärän, saisi aikaan sen, että yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän:

i) määrä, jolla yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä ylittää sen kirjanpitoarvon.

▼B

ii) keskeiselle oletukselle käytetty arvo.

iii) määrä, jolla keskeiselle oletukselle käytetyn arvon pitää muuttua — kun on otettu huomioon muutoksen mahdolliset seurannaisvaikutukset muihin kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytettäviin muuttujiin — jotta yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi yhtä suuri kuin sen kirjanpitoarvo.

135. Jos liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo on osaksi tai kokonaan kohdistettu usealle rahavirtaa tuottavalle yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) ja millekään yksikölle (tai yksikköjen ryhmälle) näin kohdistettu määrä ei ole merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon, tästä on annettava tieto ja esitettävä näille yksiköille (tai yksikköjen ryhmälle) kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineellisten hyödykkeiden yhteenlasketut kirjanpitoarvot. Lisäksi, jos joidenkin tällaisten yksikköjen (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevat rahamäärät perustuvat samaan keskeiseen oletukseen (tai oletuksiin) ja niille kohdistetun liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo on merkittävä verrattuna yhteisön liikearvon tai taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden koko kirjanpitoarvoon, yhteisön on edellisen lisäksi annettava tästä tieto ja esitettävä:

a) kyseisille yksiköille (tai yksikköjen ryhmille) kohdistetun liikearvon yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

b) kyseisille yksiköille (tai yksikköjen ryhmille) kohdistettujen taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

c) kuvaus keskeisestä oletuksesta (tai oletuksista).

d) kuvaus johdon lähestymistavasta sen määrittäessä keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytettyä arvoa (tai arvoja), kuvastaako kyseinen arvo (tai arvot) toteutunutta kehitystä tai — mikäli tämä on sovellettavissa — ovatko ne yhdenmukaisia ulkoisista informaatiolähteistä saatujen tietojen kanssa, ja jos näin ei ole, syy niiden poikkeamiseen toteutuneesta kehityksestä tai ulkoisista informaatiolähteistä saaduista tiedoista.

e) jos jokseenkin mahdollinen muutos keskeiseen oletukseen (tai oletuksiin) aiheuttaisi sen, että yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) kirjanpitoarvot ylittäisivät niiden yhteenlasketut kerrytettävissä olevat rahamäärät:

i) määrä, jolla yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) yhteenlasketut kerrytettävissä olevat rahamäärät ylittävät niiden yhteenlasketut kirjanpitoarvot.

ii) keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytetty arvo (tai arvot).

iii) määrä, jolla keskeiselle oletukselle (tai oletuksille) käytetyn arvon (tai arvojen) pitää muuttua — kun on otettu huomioon muutoksen mahdolliset seurannaisvaikutukset muihin kerrytettävissä olevaa rahamäärää määritettäessä käytettäviin muuttujiin — jotta yksikköjen (tai yksikköjen ryhmien) yhteenlaskettu kerrytettävissä oleva rahamäärä olisi yhtä suuri kuin niiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo.

▼B

136. Viimeisin edellisellä kaudella laadittu yksityiskohtainen laskelma rahavirtaa tuottavan yksikön (tai yksikköjen ryhmän) kerrytettävissä olevasta rahamäärästä saadaan kappaleen 24 tai 99 mukaan siirtää eteenpäin ja sitä voidaan käyttää saman yksikön (tai yksikköjen ryhmän) arvonalentumistestaukseen kuluvalla kaudella, jos tietyt ehdot täyttyvät. Tällöin kyseistä yksikköä (tai yksikköjen ryhmää) koskeva informaatio, joka sisältyy kappaleiden 134 ja 135 edellyttämiin tietoihin, koskee tätä eteenpäin siirrettyä laskelmaa kerrytettävissä olevasta rahamäärästä.

137. Havainnollistava esimerkki 9 selventää kappaleiden 134 ja 135 edellyttämiä tietoja.

▼M39

Siirtymäsäännöt ja voimaantulo

▼M12

———————

139. Yhteisön on sovellettava tätä standardia:

▼B

a) liikearvoon ja aineettomiin hyödykkeisiin, jotka on hankittu sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen; ja

b) kaikkiin muihin omaisuuseriin 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti.

140. Yhteisöille, joita koskee kappale 139, suositellaan tämän standardin mukaisten vaatimusten soveltamista ennen kappaleessa 139 määrättyjä voimaantulopäiviä. Jos yhteisö kuitenkin soveltaa tätä standardia ennen näitä voimaantulopäiviä, sen on samanaikaisesti sovellettava myös IFRS 3:a sekä IAS 38:aa (uudistettu 2004).

▼M5

140A. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 61, 120, 126 ja 129. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M12

140B. IFRS 3 (jonka IASB uudisti vuonna 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 65, 81, 85 ja 139; ja sen seurauksena poistettiin kappaleet 91–95 ja 138 sekä lisättiin liite C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

140C. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 134(e). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M7

140D. Toukokuussa 2008 julkaistun *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutokset IFRS 1:een *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappale 12(h). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1 päivänä tammikuuta 2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:n kappaleisiin 4 ja 38A tähän liittyen tehtyjä muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on samanaikaisesti sovellettava kappaleeseen 12(h) tehtyä muutosta.

▼M22

140E. Huhtikuussa 2009 julkistettu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 80(b). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M32

140H. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 muutettiin kappaletta 4, kappaletta 12(h) edeltävää otsikkoa ja kappaletta 12(h). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼M33

140I. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 ja 134, poistettiin kappaleet 25–27 sekä lisättiin kappaleet 25A ja 53A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M39

140J. Kappaleita 130 ja 134 sekä kappaletta 138 edeltävää otsikkoa muutettiin toukokuussa 2013. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti 1 päivänä tammikuuta 2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö ei saa soveltaa näitä muutoksia kausilla (mukaan lukien vertailukaudet), joilla se ei samaan aikaan sovella IFRS 13:a.

▼M52

140L. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 2. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

140M. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 2, 4 ja 5 sekä poistettiin kappaleet 140F, 140G ja 140K. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼B

IAS 36:n (julkaistu 1998) kumoaminen

141. Tämä standardi korvaa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (julkaistu 1998).

Liite

NYKYARVOMENETELMIEN KÄYTTÄMINEN KÄYTTÖARVON MÄÄRITTÄMISEEN

Tämä liite on kiinteä osa standardia. Se sisältää ohjeistusta omaisuuserän käyttöarvon määrittämisestä nykyarvomenetelmiä käyttäen. Vaikka tässä ohjeessa käytetään termiä ”omaisuuserä”, se koskee samalla tavoin omaisuuserien ryhmää, joka muodostaa rahavirtaa tuottavan yksikön.

▼B

Nykyarvon määrittämisen osatekijät

A1 Seuraavat tekijät yhdessä kuvastavat omaisuuserien välisiä taloudellisia eroja:

a) arvioidut vastaiset rahavirrat, tai monimutkaisemmissa tapauksissa vastaisten rahavirtojen sarjat, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä;

b) odotukset näiden rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista;

c) rahan aika-arvo, jota edustaa tarkasteluhetken riskitön markkinakorko;

d) hinta omaisuuserään luonnostaan liittyvän epävarmuuden kantamisesta; sekä

e) muut, joskus tunnistamattomat, tekijät (kuten esimerkiksi vaikea rahaksi muutettavuus), jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hinnoitellessaan niitä vastaisia rahavirtoja, jotka yhteisö odottaa saavansa omaisuuserästä.

A2 Tässä liitteessä verrataan kahta nykyarvon laskemistapaa, joista kumpaa tahansa voidaan olosuhteista riippuen käyttää omaisuuserän käyttöarvoa arvioitaessa. ”Perinteistä” lähestymistapaa käytettäessä kappaleessa A1 kuvattuja tekijöitä (b)–(e) koskevat oikaisut on sisällytetty diskonttauskorkoon. ”Rahavirtojen odotusarvoon perustuvaa” lähestymistapaa käytettäessä tekijät (b), (d) ja (e) aiheuttavat oikaisuja, jotta saadaan riskioikaistut odotettavissa olevat rahavirrat. Riippumatta siitä, kumpaa tapaa yhteisö päättää soveltaa ottaakseen huomioon odotukset vastaisten rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista, tuloksen on kuvastettava vastaisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvoa, toisin sanoen kaikkien mahdollisten tulemien painotettua keskiarvoa.

Yleisperiaatteet

A3 Vastaisia rahavirtoja ja korkokantoja arvioitaessa käytettävät menetelmät vaihtelevat tilanteesta toiseen kyseessä olevaan omaisuuserään liittyvien olosuhteiden mukaisesti. Seuraavat yleisperiaatteet koskevat kuitenkin kaikkia nykyarvomenetelmien soveltamistilanteita omaisuuserien arvoa määritettäessä:

a) rahavirtoja diskontattaessa käytettävien korkojen tulee kuvastaa oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia arvioituihin rahavirtoihin luontaisesti kuuluvien oletusten kanssa. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan tai jää ottamatta huomioon. Esimerkiksi lainasaamisen sopimusperusteisiin rahavirtoihin voitaisiin soveltaa 12 prosentin diskonttauskorkoa. Kyseinen korko kuvastaa odotuksia ominaisuuksiltaan tietynlaisiin lainoihin liittyvistä vastaisista laiminlyönneistä. Samaa 12 prosentin korkoa ei pidä käyttää odotettavissa olevien rahavirtojen diskonttaamiseen, koska oletetut vastaiset laiminlyönnit on jo otettu huomioon näissä rahavirroissa.

b) arvioituihin rahavirtoihin ei saa sisältyä vinoutumia eikä kyseessä olevaan omaisuuserään liittymättömiä tekijöitä. Esimerkiksi nettorahavirtojen tarkoituksellinen arvioiminen liian pieniksi omaisuuserän tulevan näennäisen kannattavuuden parantamiseksi aiheuttaa vinoutuman arvostukseen.

▼B

c) arvioitujen rahavirtojen tai diskonttauskorkojen tulee kuvastaa mahdollisten tulemien vaihteluväliä eikä yksittäistä todennäköisintä, pienintä tai suurinta mahdollista määrää.

Perinteinen tapa ja rahavirtojen odotusarvoon perustuva tapa lähestyä nykyarvoa

Perinteinen lähestymistapa

A4 Kun nykyarvoa on sovellettu kirjanpidossa, on perinteisesti käytetty yksiä arvioituja rahavirtoja ja yhtä diskonttauskorkoa, jonka usein sanotaan olevan ”riskin mukainen korko”. Tosiasiallisesti perinteistä lähestymistapaa käytettäessä oletetaan, että yksi diskonttauskorko pystyy kattamaan kaikki vastaisia rahavirtoja koskevat odotukset ja asianmukaisen riskilisän. Tämän vuoksi perinteisessä lähestymistavassa painotetaan eniten diskonttauskoron valintaa.

A5 Joissakin tapauksissa, esimerkiksi silloin, kun vertailukelpoisia omaisuuseriä on mahdollista tarkkailla markkinoilla, perinteisen lähestymistavan käyttäminen on suhteellisen helppoa. Jos omaisuuserien rahavirrat perustuvat sopimukseen, tämä vastaa tapaa, jolla markkinaosapuolet nimittävät omaisuuseriä, esimerkiksi ”12 prosentin joukkovelkakirja”.

A6 Perinteisen lähestymistavan avulla ei ehkä kuitenkaan voida tarkoituksenmukaisella tavalla käsitellä joitakin monimutkaisia arvostusongelmia, kuten sellaisten rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien arvon määrittämistä, joille ei ole olemassa markkinoita tai vertailukelpoisia eriä. ”Riskin mukaisen koron” asianmukainen selvittäminen edellyttää ainakin kahden eri erän analysoimista — omaisuuserän, joka on olemassa markkinoilla ja jolle on olemassa havaittu korko, ja arvonmäärityksen kohteena olevan omaisuuserän. Määritettävänä oleviin rahavirtoihin sovellettava asianmukainen diskonttauskorko on pääteltävä tämän toisen omaisuuserän havaittavissa olevasta korosta. Jotta tämä päätelmä voidaan tehdä, täytyy toisen omaisuuserän rahavirtojen olla ominaisuuksiltaan samankaltaisia kuin arvonmäärityksen kohteena olevan omaisuuserän. Tämän vuoksi arvonmäärittäjän on toimittava seuraavasti:

a) yksilöitävä diskontattavat rahavirrat;

b) yksilöitävä markkinoilta toinen omaisuuserä, jonka rahavirroilla näyttää olevan samankaltaiset ominaisuudet;

c) verrattava näiden kahden erän rahavirtoja varmistuakseen niiden samankaltaisuudesta (esimerkiksi ovatko molemmat sopimukseen perustuvia rahavirtoja vai onko toinen sopimukseen perustuva ja toinen arvioitu);

d) arvioitava, sisältyykö toiseen erään jokin tekijä, jota ei sisälly toiseen (esimerkiksi onko toinen likvidimpi kuin toinen); ja

e) arvioitava, käyttäytyvätkö (toisin sanoen vaihtelevatko) rahavirrat todennäköisesti samankaltaisella tavalla taloudellisten olosuhteiden muuttuessa.

Rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa

A7 Rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa on joissakin tilanteissa tehokkaampi arvonmääritysväline kuin perinteinen lähestymistapa. Arvoa etsittäessä käytetään rahavirtojen odotusarvoon perustuvassa lähestymistavassa kaikkia mahdollisia rahavirtaodotuksia yksittäisen todennäköisimmän rahavirran sijasta. Rahavirta voi esimerkiksi olla 100 CU, 200 CU tai 300 CU ja vastaavat todennäköisyydet 10 prosenttia, 60 prosenttia ja 30 prosenttia. Rahavirran odotusarvo on 220 CU. Täten rahavirtojen odotusarvoon perustuva lähestymistapa poikkeaa perinteisestä siinä, että sitä sovellettaessa keskitytään kyseisten rahavirtojen välittömään analysointiin ja arvonmäärityksessä käytettävien oletusten täsmällisempään ilmaisemiseen.

▼B

A8 Rahavirtojen odotusarvoon perustuvaa lähestymistapaa käytettäessä nykyarvomenetelmien soveltaminen on mahdollista myös silloin, kun rahavirtojen ajankohta on epävarma. 1 000 CU:n suuruinen rahavirta voidaan saada esimerkiksi yhden, kahden tai kolmen vuoden kuluttua, ja vastaavat todennäköisyydet ovat 10 prosenttia, 60 prosenttia ja 30 prosenttia. Alla olevassa esimerkissä esitetään nykyarvon odotusarvon laskenta kyseisessä tilanteessa:

1 000 CU:n nykyarvo vuoden kuluttua 5 %:n korkokannalla	952,38CU	
Todennäköisyys	10,00 %	95,24CU
1 000 CU:n nykyarvo 2 vuoden kuluttua 5,25 %:n korolla	902,73CU	
Todennäköisyys	60,00 %	541,64CU
1 000 CU:n nykyarvo 3 vuoden kuluttua 5,50 %:n korolla	851,61CU	
Todennäköisyys	30,00 %	255,48CU
Nykyarvon odotusarvo		892,36CU

A9 Nykyarvon odotusarvo 892,36 CU poikkeaa 902,73 CU:n suuruisesta perinteisestä parhaasta arviosta (60 prosentin todennäköisyys). Jos tässä laskelmassa käytettäisiin perinteistä nykyarvolaskentaa, tämä edellyttäisi päätöstä siitä, mitä rahavirtojen mahdollisista ajankohdista käytetään, jolloin muiden ajankohtien todennäköisyyksiä ei otettaisi huomioon. Tämä johtuu siitä, että perinteisessä nykyarvolaskennassa käytettävä diskonttauskorko ei pysty kuvastamaan ajoittumiseen liittyvää epävarmuutta.

A10 Todennäköisyyksien käyttäminen on rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan keskeinen tekijä. Jotkut asettavat kyseenalaiseksi sen, viittaavatko erittäin subjektiivisille arvioille annetut todennäköisyydet tosiasiallista suurempaan tarkkuuteen. Perinteisen lähestymistavan asianmukainen soveltaminen (kappaleessa A6 kuvatulla tavalla) edellyttää kuitenkin kaikkia samoja arvioita ja subjektiivisuutta ilman rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan laskennan läpinäkyvyyttä.

A11 Monet nykykäytännön mukaan laaditut arviot sisältävät jo epävirallisesti rahavirtojen odotusarvon osatekijät. Lisäksi laskentatoimen ammattilaiset joutuvat usein tilanteeseen, jossa omaisuuserän arvo joudutaan määrittämään niin, että käytettävissä on rajoitetusti informaatiota mahdollisten rahavirtojen todennäköisyyksistä. Laskentatoimen ammattilainen saattaa joutua esimerkiksi seuraaviin tilanteisiin:

a) arvioitu määrä sijoittuu jonnekin 50 CU:n ja 250 CU:n välille, mutta mikään vaihteluvälille sijoittuva arvo ei ole toisia todennäköisempi. Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu odotettavissa oleva rahavirta on 150 CU [(50 + 250)/2].

b) arvioitu määrä sijoittuu jonnekin 50 CU:n ja 250 CU:n välille, ja todennäköisin määrä on 100 CU. Yksittäisiin määriin liittyvät todennäköisyydet eivät kuitenkaan ole tiedossa. Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu rahavirran odotusarvo on 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3].

c) arvioitu määrä on 50 CU (10 prosentin todennäköisyydellä), 250 CU (30 %:n todennäköisyydellä) tai 100 CU (60 prosentin todennäköisyydellä). Tämän rajallisen informaation perusteella arvioitu rahavirran odotusarvo on 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

Arvioitu rahavirran odotusarvo tuottaa jokaisessa tapauksessa todennäköisesti paremman arvion käyttöarvosta kuin pienin, todennäköisin tai suurin määrä yksin.

▼B

A12 Rahavirtojen odotusarvoon perustuvan lähestymistavan käyttöön vaikuttaa kustannus-hyöty-rajoite. Joissakin tapauksissa yhteisöllä voi olla käytettävissään laajasti informaatiota, ja se saattaa pystyä laatimaan useita erilaisia rahavirtahahmotelmia. Toisissa tapauksissa yhteisö ei mahdollisesti pysty ilman merkittäviä kustannuksia tuottamaan muuta kuin yleisiä toteamuksia rahavirtojen vaihtelusta. Yhteisön pitää tasapainottaa lisäinformaation hankkimisesta syntyvät menot ja se lisäluotettavuus, jota kyseinen informaatio tuo arvonmääritykseen.

A13 Joidenkin mielestä rahavirtojen odotusarvoon perustuvat menetelmät eivät sovellu yksittäisen omaisuuserän arvon määrittämiseen tai sellaisen erän arvon määrittämiseen, jolle mahdollisia tulemia on vähän. He esittävät esimerkkinä omaisuuserän, jolle on kaksi mahdollista tulemaa: rahavirta on 90 prosentin todennäköisyydellä 10 CU ja 10 prosentin todennäköisyydellä 1 000 CU. He toteavat, että rahavirtojen odotusarvo on tässä esimerkissä 109, ja he kritisoivat tätä tulosta, koska se ei edusta kumpaakaan lopulta mahdollisesti maksettavaa määrää.

A14 Edellä esitetyn kaltaiset väitteet kuvastavat erimielisyyttä arvonmäärityksen tavoitteesta. Jos tavoitteena on tulevaisuudessa syntyvien menojen selvittäminen, rahavirtojen odotusarvo ei ehkä tuota todenmukaista arviota odotettavissa olevista menoista. Tässä standardissa on kuitenkin kysymys omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän määrittämisestä. Omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä ei tässä esimerkissä todennäköisesti ole 10 CU, vaikka se on todennäköisin rahavirta. Tämä johtuu siitä, että tuloksessa 10 CU ei ole omaisuuserän arvoa määritettäessä otettu huomioon rahavirran epävarmuutta. Sen sijaan epävarma rahavirta esitetään ikään kuin se olisi varma. Yksikään rationaalinen yhteisö ei myisi tällaista omaisuuserää 10 CU:lla.

Diskonttauskorko

A15 Riippumatta siitä, kumman lähestymistavan yhteisö valitsee määrittäessään omaisuuserän käyttöarvoa, rahavirtojen diskonttaukseen käytettävien korkojen ei pidä kuvastaa riskejä, jotka on otettu huomioon oikaisemalla rahavirta-arvioita. Muutoin joidenkin oletusten vaikutus tulee lasketuksi kahteen kertaan.

A16 Silloin kun omaisuuseräkohtaista korkokantaa ei ole välittömästi saatavissa markkinoilta, yhteisö käyttää sen korvikkeita arvioidessaan diskonttauskorkoa. Tarkoituksena on niin pitkälle kuin mahdollista arvioida markkinoiden näkemystä seuraavista:

a) rahan aika-arvo kausille omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan loppuun saakka; ja

b) kappaleessa A1 kuvatut tekijät (b), (d) ja (e) siltä osin kuin nämä tekijät eivät ole aiheuttaneet oikaisuja rahavirta-arvioihin.

A17 Tällaisen arvioinnin lähtökohdaksi yhteisö voisi ottaa huomioon seuraavat korkokannat:

a) yhteisön pääomakustannusten painotettu keskiarvo käyttämällä esimerkiksi *Capital Asset Pricing* -mallia;

b) yhteisön lisäluoton korko; ja

c) muut markkinoilla käytettävät luottokorot.

▼B

A18 Näitä korkoja on kuitenkin oikaistava:

a) jotta ne kuvastavat markkinoiden näkemystä omaisuuserän arvioituihin rahavirtoihin liittyvistä erityisriskeistä; ja

b) jotta ei oteta huomioon riskejä, joilla ei ole mitään tekemistä omaisuuserän arvioitujen rahavirtojen kanssa tai jotka on otettu huomioon oikaisemalla rahavirta-arvioita.

Huomioon tulee ottaa esimerkiksi maariski, valuuttariski ja hintariski.

A19 Diskonttauskorko ei riipu yhteisön pääomarakenteesta eikä siitä, millä tavalla yhteisö on rahoittanut omaisuuserän hankinnan, koska vastaiset rahavirrat, jotka omaisuuserän odotetaan kerryttävän, eivät riipu tavasta, jolla yhteisö on rahoittanut omaisuuserän hankinnan.

A20 Käytettävä diskonttauskorko on kappaleen 55 mukaan määritettävä ennen veroja. Kun diskonttauskorko on määritetty verojen jälkeen, sitä on tämän vuoksi oikaistava niin että se kuvastaa ennen veroja määritettyä korkoa.

A21 Yhteisö käyttää tavallisesti yhtä diskonttauskorkoa arvioidessaan omaisuuserän käyttöarvoa. Yhteisö käyttää kuitenkin eri diskonttauskorkoja tulevaisuuden eri kausille, jos käyttöarvo on herkkä eri kausien välisille riskeroille tai juoksuajan mukaiselle korkokantojen vaihtelulle.

▼M12

Liite C

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

Sellaisten rahavirtaa tuottavien yksikköjen arvonalentumistestaus, joihin liittyy liikearvoa ja määräysvallattomien omistajien osuuksia

C1 IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) mukaan hankkijaosapuoli määrittää ja kirjaa hankinta-ajankohtana liikearvon, joka on alla olevien kohtien (a) ja (b) erotus:

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

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

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

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

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

Liikearvon kohdistaminen

C2 Tämän standardin kappaleen 80 mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo on kohdistettava kaikille niille hankkijaosapuolen rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksiköiden ryhmille, joiden odotetaan hyötyvän liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista, riippumatta siitä, kohdistetaanko näille yksiköille tai niiden ryhmille hankinnan kohteen muita varoja tai velkoja. On mahdollista, että osa liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvista synergiaeduista kohdistetaan sellaiselle rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jossa määräysvallattomilla omistajilla ei ole osuutta.

▼**M12**

Arvonalentumistestaus

C3 Arvonalentumistestauksessa rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää verrataan rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon.

C4 Jos yhteisö arvostaa määräysvallattomien omistajien osuuden niiden suhteellisena osuutena tytäryrityksen hankinta-ajankohdan yksilöitävissä olevasta nettovarallisuudesta eikä arvosta sitä käypään arvoon, määräysvallattomille omistajille kuuluva liikearvo sisällytetään asianomaisen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään, mutta sitä ei merkitä emoyrityksen konsernitilinpäätökseen. Tästä seuraa, että yhteisön on brutotettava kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvo niin, että se sisältää määräysvallattomille omistajille kuuluvan liikearvon. Tätä oikaistua kirjanpitoarvoa verrataan sitten yksikön kerrytettävissä olevaan rahamäärään sen ratkaisemiseksi, onko rahavirtaa tuottavan yksikön arvo alentunut.

Arvonalentumistappion kohdistaminen

C5 Tunnistettu arvonalentumistappio on kappaleen 104 mukaan kohdistettava ensin vähentämään kyseiselle yksikölle kohdistetun liikearvon kirjanpitoarvoa ja sen jälkeen yksikön muille omaisuuserille tasasuhteisesti yksikköön kuuluvien yksittäisten omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

C6 Jos tytäryritys tai tytäryrityksen osa, jossa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, on itse rahavirtaa tuottava yksikkö, arvonalentumistappio jaetaan emoyrityksen ja määräysvallattomien omistajien kesken samalla perusteella kuin voitto tai tappio jaetaan niiden kesken.

C7 Jos tytäryritys tai tytäryrityksen osa, jossa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, on osa suurempaa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, liikearvon arvonalentumistappiot kohdistetaan niille rahavirtaa tuottaville yksiköille, joissa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, ja niille osille, joissa sitä ei ole. Arvonalentumistappiot tulisi kohdistaa rahavirtaa tuottavan yksikön osille seuraavilla perusteilla:

a) siltä osin kuin arvon alentuminen liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyvään liikearvoon, osille kuuluvien liikearvojen arvonalentumista edeltävien kirjanpitoarvojen perusteella; ja

b) siltä osin kuin arvon alentuminen liittyy rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyviin yksilöitävissä oleviin varoihin, osien yksilöitävissä olevien nettovarojen arvonalentumista edeltävien kirjanpitoarvojen perusteella. Tällainen arvon alentuminen kohdistetaan kunkin yksikön osien omaisuuserille tasasuhteisesti kuhunkin osaan sisältyvien omaisuuserien kirjanpitoarvojen perusteella.

Niissä osissa, joissa määräysvallattomilla omistajilla on osuus, arvonalentumistappio jaetaan emoyrityksen ja määräysvallattomien omistajien kesken samalla perusteella kuin voitto tai tappio jaetaan niiden kesken.

C8 Jos määräysvallattomille omistajille kuuluva arvonalentumistappio liittyy liikearvoon, jota ei ole merkitty emoyrityksen konsernitilinpäätökseen (ks. kappale C4), tätä arvon alentumista ei kirjata liikearvon arvonalentumistappioksi. Tällöin vain emoyritykselle kohdistettuun liikearvoon liittyvä arvon alentuminen kirjataan liikearvon arvonalentumistappioksi.

C9 Havainnollistava esimerkki 7 selventää arvonalentumistestin tekemistä ei kokonaan omistetulle, liikearvoa sisältävälle rahavirtaa tuottavalle yksikölle.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 37

Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että varauksiin, ehdollisiin velkoihin ja ehdollisiin varoihin sovelletaan asianmukaisia kirjauskriteereitä ja arvostusperusteita ja että liitetiedoissa esitetään riittävästi tietoa, jotta käyttäjät pystyvät ymmärtämään niiden luonnetta, toteutumisajankohtaa ja suuruutta.

SOVELTAMISALA

1. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia varausten, ehdollisten velkojen ja ehdollisten varojen kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta:

   a) niitä, jotka johtuvat myöhemmin toimeenpantavista sopimuksista, paitsi milloin sopimus on tappiollinen; ja

   b) [poistettu]

   c) niitä, joihin sovelletaan jotakin muuta standardia.

▼M53

2. Tätä standardia ei sovelleta IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan kuuluviin rahoitusinstrumentteihin (mukaan lukien takaukset).

▼B

3. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset ovat sopimuksia, joiden mukaisia velvoitteita kumpikaan osapuoli ei ole täyttänyt lainkaan tai joiden mukaiset velvoitteet kumpikin osapuoli on täyttänyt vain osaksi ja samassa laajuudessa. Tämä standardi ei koske myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, paitsi jos ne ovat tappiollisia.

4. [poistettu]

▼M54

5. Kun jossakin muussa standardissa käsitellään tietyntyyppisiä varauksia, ehdollisia velkoja tai ehdollisia varoja, yhteisö soveltaa tämän standardin sijasta kyseistä standardia. Joitakin varaustyyppejä käsitellään esimerkiksi standardeissa, jotka koskevat:

▼M52

   a) [poistettu]

▼B

   b) tuloveroja (ks. IAS 12 *Tuloverot*);

▼M54

   c) vuokrasopimuksia (ks. IFRS 16 *Vuokrasopimukset*). Tätä standardia sovelletaan kuitenkin kaikkiin vuokrasopimuksiin, jotka muuttuvat tappiollisiksi ennen IFRS 16:ssa määriteltyä sopimuksen alkamisajankohtaa. Tätä standardia sovelletaan myös lyhytaikaisiin vuokrasopimuksiin ja arvoltaan vähäistä kohdeomaisuuserää koskeviin vuokrasopimuksiin, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 16:n kappaleen 6 mukaisesti ja jotka ovat muuttuneet tappiollisiksi;

▼M43

   d) työsuhde-etuuksia (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*);

▼M52

   e) vakuutussopimuksia (ks. IFRS 4 *Vakuutussopimukset*). Tämä standardi koskee kuitenkin vakuutuksenantajien varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja, lukuun ottamatta IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluviin vakuutussopimuksiin perustuvia velvoitteita ja oikeuksia;

   f) hankkijaosapuolen ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*); ja

▼M52

g) asiakassopimuksista saatavia myyntituottoja (ks. IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista*). Koska IFRS 15 ei kuitenkaan sisällä erityisiä vaatimuksia tappiollisten tai tappiollisiksi muuttuneiden asiakassopimusten käsittelystä, tällaisissa tapauksissa sovelletaan tätä standardia.

———————

▼B

7. Tässä standardissa varaukset määritellään veloiksi, joiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma. Joissakin maissa termiä ”varaus” käytetään myös esimerkiksi poistojen, omaisuuserien arvonalentumisten ja luottotappiokirjausten yhteydessä: nämä ovat omaisuuserien kirjanpitoarvon oikaisuja, eikä niitä käsitellä tässä standardissa.

8. Toisissa standardeissa määrätään tarkemmin, aktivoidaanko menot vai kirjataanko ne kuluiksi. Näitä kysymyksiä ei käsitellä tässä standardissa. Tämä standardi ei näin ollen estä eikä vaadi varausta tehtäessä kirjattavien menojen aktivoimista.

9. Tämä standardi koskee uudelleenjärjestelyjä varten tehtyjä varauksia (lopetetut toiminnot mukaan lukien). Silloin kun uudelleenjärjestely vastaa lopetetun toiminnon määritelmää, IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* saattaa edellyttää lisätietojen esittämistä.

MÄÄRITELMÄT

10. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

Varaus on velka, jonka toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma.

Velka ([1]) on aikaisempien tapahtumien seurauksena yhteisölle syntynyt olemassa oleva velvoite, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä.

Velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tapahtuma, joka synnyttää oikeudellisen tai tosiasiallisen velvoitteen, joka johtaa siihen, että yhteisölle ei jää muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää kyseinen velvoite.

Oikeudellinen velvoite on velvoite, joka johtuu:

a) sopimuksesta (sen eksplisiittisten tai implisiittisten ehtojen kautta);

b) lainsäädännöstä; tai

c) muusta oikeudellisesta toimesta.

Tosiasiallinen velvoite on velvoite, joka johtuu yhteisön toiminnasta siten, että:

a) yhteisö on osoittanut toisille osapuolille vakiintuneen toimintatavan, julkistettujen toimintaperiaatteiden tai äskettäisen riittävän yksityiskohtaisen ilmoituksen perusteella ottavansa hoitaakseen tiettyjä velvollisuuksia; ja

b) yhteisö on näin ollen antanut toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että se tulee täyttämään nämä velvollisuudet.

Ehdollinen velka on:

a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai

([1]) ►M68 Tähän standardiin sisältyvää velan määritelmää ei muutettu sen seurauksena, että velan määritelmää muutettiin vuonna 2018 julkaistussa *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisessä viitekehyksessä.* ◄

▼B

b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; tai

ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

Ehdollinen omaisuuserä on mahdollinen omaisuuserä, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa.

Tappiollinen sopimus on sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.

Uudelleenjärjestely on johdon suunnittelema ja valvoma ohjelma, joka muuttaa olennaisesti joko:

a) yhteisön harjoittaman liiketoiminnan laajuutta; tai

b) tapaa, jolla tätä liiketoimintaa harjoitetaan.

Varaukset ja muut velat

11. Varaukset ovat erotettavissa muista veloista, kuten osto- ja siirtoveloista, koska niihin liittyvän velvoitteen täyttämiseksi vaadittavan vastaisen menon toteutumisajankohta tai määrä on epävarma. Sen sijaan:

a) ostovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu ja jotka on laskutettu tai joista on tehty asianmukainen sopimus toimittajan kanssa; ja

b) siirtovelat ovat velkoja, jotka suoritetaan tavaroista tai palveluista, jotka on vastaanotettu tai toimitettu, mutta joista ei ole suoritettu maksua, joita ei ole laskutettu tai joista ei ole tehty asianmukaista sopimusta toimittajan kanssa, mukaan lukien velat henkilöstölle (esimerkiksi ansaittuihin lomapalkkoihin liittyvät erät). Vaikka siirtovelkojen määrä ja toteutumisajankohta on joskus tarpeen arvioida, epävarmuus on yleensä paljon pienempi kuin varausten ollessa kysymyksessä.

Siirtovelat esitetään usein taseessa osana osto- ja muita velkoja, kun taas varaukset esitetään omana eränään.

Varausten ja ehdollisten velkojen suhde toisiinsa

12. Yleisesti voidaan sanoa, että kaikki varaukset ovat ehdollisia, koska niiden toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarma. Tässä standardissa sanaa ”ehdollinen” käytetään kuitenkin sellaisista veloista ja varoista, joita ei merkitä taseeseen, koska niiden olemassaolo varmistuu vasta kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole täysin yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa. Sanaa ”ehdollinen velka” käytetään lisäksi veloista, jotka eivät täytä kirjaamisedellytyksiä.

13. Tässä standardissa erotetaan toisistaan:

a) varaukset — jotka merkitään velaksi taseeseen (olettaen, että ne pystytään arvioimaan luotettavasti), koska ne ovat olemassa olevia velvoitteita ja koska on todennäköistä, että velvoitteiden täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; ja

▼B

b) ehdolliset velat — joita ei merkitä taseeseen velaksi, koska ne ovat joko:

i) mahdollisia velvoitteita, koska ei ole vielä varmistunut, onko yhteisöllä sellainen olemassa oleva velvoite, joka saattaisi johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä; tai

ii) olemassa olevia velvoitteita, jotka eivät täytä tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä (joko siksi, että ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä tai siksi, että velvoitteen määrä ei ole arvioitavissa riittävän luotettavasti).

KIRJAAMINEN

Varaukset

14. Varaus on merkittävä taseeseen, kun:

a) yhteisölle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen);

b) on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; ja

c) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Mikäli nämä ehdot eivät täyty, varausta ei saa merkitä taseeseen.

Olemassa oleva velvoite

15. Vain harvoissa tapauksissa ei ole selvää, onko yhteisölle syntynyt olemassa oleva velvoite. Tällöin katsotaan, että aikaisempi tapahtuma aiheuttaa olemassa olevan velvoitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yhteisöllä on ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole.

16. Lähes aina on selvää, onko aikaisempi tapahtuma synnyttänyt olemassa olevan velvoitteen. Harvoissa tapauksissa, esimerkiksi oikeudenkäynnin ollessa kyseessä, saattaa olla erimielisyyttä siitä, ovatko tietyt tapahtumat toteutuneet tai johtavatko kyseiset tapahtumat tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen. Tällöin yhteisö ratkaisee, ottaen huomioon kaiken käytettävissä olevan näytön (esimerkiksi asiantuntijalausunnot), onko sillä ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite. Huomioon otettavaan näyttöön kuuluu kaikki ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisiin tapahtumiin perustuva lisänäyttö. Jos tällaisen näytön perusteella:

a) on todennäköisempää, että yhteisöllä on ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole, yhteisö kirjaa varauksen (mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät); ja

b) on todennäköisempää, että ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ ei ole olemassa olevaa velvoitetta, yhteisö ilmoittaa ehdollisen velan tilinpäätöksessään liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

Aikaisempi tapahtuma

17. Aikaisempaa tapahtumaa, joka johtaa olemassa olevan velvoitteen syntymiseen, kutsutaan velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi. Jotta tapahtuma olisi velvoitteen synnyttävä tapahtuma, on välttämätöntä, että yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tapahtuman synnyttämän velvoitteen täyttäminen. Näin on vain:

a) jos velvoitteen täyttäminen on oikeudellisesti toimeenpantavissa; tai

▼B

b) tosiasiallisen velvoitteen olleessa kysymyksessä, jos tapahtuma (joka saattaa olla yhteisön oma toimenpide) antaa toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö tulee täyttämään velvoitteensa.

18. Tilinpäätös esittää yhteisön taloudellisen tilanteen raportointikauden päättyessä eikä sen mahdollista tilannetta tulevaisuudessa. Sen vuoksi taseeseen ei merkitä varausta vastaisesta toiminnasta aiheutuvia menoja varten. Yhteisön taseeseen merkitään vain ne velat, jotka ovat olemassa ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄.

19. Varauksena merkitään taseeseen vain ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yhteisön tulevista toimista (ts. sen liiketoiminnan harjoittamisesta tulevaisuudessa). Esimerkkejä tällaisista velvoitteista ovat rangaistusseuraamukset tai lainvastaisen ympäristövahingon korjaamisesta johtuvat menot, joiden molempien suorittaminen saattaa johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä riippumatta yhteisön omista tulevista toimista. Samoin yhteisö kirjaa varauksen öljysäiliön tai ydinvoimalan purkamisesta johtuvia menoja varten siltä osin kuin yhteisö on velvollinen korjaamaan jo aiheutetut vahingot. Toisaalta yhteisöllä saattaa olla markkinoilta tulevien paineiden tai oikeudellisten vaatimusten vuoksi aikomus tai tarve toteuttaa menoja toimiakseen tietyllä tavalla tulevaisuudessa (esimerkiksi asentamalla savusuodattimet tietyntyyppiseen tehtaaseen). Koska yhteisö voi välttää vastaiset menot omilla vastaisilla toimenpiteillään, esimerkiksi muuttamalla toimintatapaansa, sillä ei ole tosiasiallista velvoitetta tätä vastaista menoa koskien, eikä varausta kirjata.

20. Velvoite edellyttää aina toista osapuolta, jota kohtaan kyseinen velvoite on olemassa. Ei ole kuitenkaan välttämätöntä pystyä nimeämään sitä osapuolta, jota kohtaan yhteisöllä on velvoite — velvoitehan voi olla myös suurta yleisöä kohtaan. Koska velvoite käsittää aina sitoumuksen toista osapuolta kohtaan, tästä seuraa, että toimivan johdon tai hallituksen päätös ei synnytä tosiasiallista velvoitetta ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄, paitsi jos päätöksestä on ennen ►**M5** raportointikauden päättymispäivää ◄ tiedotettu niille, joihin se vaikuttaa, riittävän yksityiskohtaisella tavalla, jotta he saavat riittävän perusteen odottaa, että yhteisö tulee täyttämään velvollisuutensa.

21. Tapahtuma, joka ei synnytä velvoitetta välittömästi, saattaa synnyttää sen myöhempänä ajankohtana lainmuutoksista johtuen tai koska jokin yhteisön oma toimenpide (esimerkiksi yksityiskohtainen julkinen tiedote) synnyttää tosiasiallisen velvoitteen. Esimerkiksi kun on aiheutunut ympäristövahinko, yhteisöllä ei mahdollisesti ole velvollisuutta korjata sen vaikutuksia. Vahingon aiheuttaminen saattaa kuitenkin muuttua velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi, kun uusi laki vaatii jo syntyneen vahingon korjaamista tai kun yhteisö hyväksyy korjaamisvelvollisuutensa julkisesti tavalla, joka synnyttää tosiasiallisen velvoitteen.

22. Kun esitetyn uuden lain yksityiskohtia ei ole vielä lyöty lukkoon, velvoite syntyy vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että lainsäädäntö toteutuu esityksen mukaisena. Tässä standardissa tällaista velvoitetta käsitellään oikeudellisena velvoitteena. Lainsäädäntöolosuhteisiin liittyvistä eroista johtuen ei ole mahdollista määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka tekisi lain säätämisestä käytännössä varman. On usein mahdotonta olla käytännössä varma lain säätämisestä ennen kuin se on tosiasiallisesti annettu.

▼B

Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yhteisöstä

23. Jotta velka olisi merkittävissä taseeseen, on sen lisäksi, että yhteisöllä on olemassa oleva velvoite, myös oltava todennäköistä, että yhteisöstä siirtyy pois taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja velvoitteen täyttämiseksi. Tässä standardissa ([1]) voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä tai jotain muuta tapahtumaa pidetään todennäköisenä, jos tapahtuman toteutuminen on todennäköisempää kuin sen toteutumatta jääminen, ts. jos todennäköisyys sille, että tapahtuma toteutuu, on suurempi kuin sille, että se ei toteudu. Jos velvoitteen olemassaolo ei ole todennäköistä, tilinpäätöksessä ilmoitetaan ehdollinen velka liitetietona, paitsi milloin taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä on erittäin epätodennäköistä (ks. kappale 86).

24. Jos samankaltaisia velvoitteita on useita (esim. tuotteisiin liittyviä takuusitoumuksia tai muita vastaavanlaisia sopimuksia), todennäköisyys sille, että velvoitteen täyttäminen edellyttää voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä, määritetään pitäen velvoitteiden luokkaa yhtenä kokonaisuutena. Vaikka voimavarojen poissiirtymisen todennäköisyys saattaa olla yksittäisen erän osalta pieni, voi hyvinkin olla todennäköistä, että koko velvoitteiden luokan täyttäminen edellyttää jonkin verran voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä. Mikäli näin on, varaus kirjataan (jos muut kirjaamisedellytykset täyttyvät).

Luotettava arvio velvoitteesta

25. Arvioiden käyttäminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta. Tämä pätee erityisesti varauksiin, jotka ovat luonteeltaan epävarmempia kuin useimmat muut tase-erät. Äärimmäisen harvoja tapauksia lukuun ottamatta yhteisö pystyy määrittämään mahdollisten tulemien vaihteluvälin ja voi näin ollen tehdä arvion, joka on riittävän luotettava käytettäväksi varauksen kirjaamiseen.

26. Siinä äärimmäisen poikkeuksellisessa tapauksessa, ettei luotettavaa arviota ole tehtävissä, on olemassa velka, joka ei ole merkittävissä taseeseen. Kyseinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetiedoissa ehdollisena velkana (ks. kappale 86).

Ehdolliset velat

27. Yhteisö ei saa merkitä ehdollista velkaa taseeseen.

28. Ehdollinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 86 mukaisella tavalla, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä.

29. Jos yhteisö vastaa velvoitteesta yhteisvastuullisesti, sitä osuutta velvoitteesta, joka toisten osapuolten odotetaan hoitavan, käsitellään ehdollisena velkana. Yhteisö kirjaa varauksen siitä velvoitteen osasta, josta johtuen taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä on todennäköistä, lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvinaisia tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota.

([1]) Sanan ”todennäköinen” tulkitseminen tässä standardissa tarkoittamaan ”toteutuminen on todennäköisempää kuin toteutumatta jääminen” ei välttämättä päde muissa standardeissa.

▼B

30. Ehdolliset velat saattavat kehittyä alun perin ennakoidusta poikkeavalla tavalla. Sen vuoksi niitä arvioidaan jatkuvasti sen toteamiseksi, onko taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä tullut todennäköiseksi. Mikäli tulee todennäköiseksi, että jokin aikaisemmin ehdollisena velkana käsitelty erä edellyttää vastaisen taloudellisen hyödyn poistumista yhteisöstä, merkitään varaus sen kauden tilinpäätökseen, jonka aikana todennäköisyyden aste muuttuu (lukuun ottamatta niitä äärimmäisen harvoja tapauksia, joissa ei ole tehtävissä luotettavaa arviota).

Ehdolliset varat

31. Yhteisö ei saa merkitä ehdollista omaisuuserää taseeseen.

32. Ehdolliset varat johtuvat suunnittelemattomista tai muista odottamattomista tapahtumista, joiden perusteella tulee mahdolliseksi, että yhteisön hyväksi koituu taloudellista hyötyä. Esimerkkinä on vaade, jota yhteisö ajaa sellaisten oikeusprosessien avulla, joiden lopputulos on epävarma.

33. Ehdollisia varoja ei merkitä tilinpäätökseen, koska tämä saattaisi johtaa sellaisten tuottojen kirjaamiseen, jotka eivät ehkä koskaan realisoidu. Jos tuoton realisoituminen kuitenkin on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen omaisuuserä, ja sen merkitseminen taseeseen on asianmukaista.

34. Ehdollinen omaisuuserä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 89 mukaisella tavalla, jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä.

35. Ehdollisia varoja arvioidaan jatkuvasti sen varmistamiseksi, että niiden muutokset otetaan asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä. Mikäli taloudellisen hyödyn koituminen yhteisön hyväksi on tullut käytännössä varmaksi, omaisuuserä ja siihen liittyvä tuotto merkitään sen kauden tilinpäätökseen, jonka aikana muutos tapahtuu. Jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on tullut todennäköiseksi, yhteisö esittää ehdollisen omaisuuserän tilinpäätöksessään liitetietona (ks. kappale 89).

ARVOSTAMINEN

Paras arvio

36. Varauksena kirjattavan määrän on vastattava parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

37. Paras arvio menoista, jotka olemassa olevan velvoitteen täyttäminen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ edellyttää, on se määrä, jonka yhteisö järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Velvoitteen täyttäminen tai siirtäminen ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ on usein mahdotonta tai kohtuuttoman kallista. Arvioitu määrä, jonka yhteisö järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään tai siirtäessään velvoitteen, vastaa kuitenkin parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

38. Arviot tulemasta ja taloudellisesta vaikutuksesta perustuvat yhteisön johdon harkintaan, jota täydentävät vastaavanlaisista liiketoimista saatu kokemus ja joissakin tapauksissa riippumattomien asiantuntijoiden lausunnot. Huomioon otettavaan näyttöön kuuluu myös kaikkien ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeisten tapahtumien tuoma lisänäyttö.

▼B

39. Varauksena kirjattavaan määrään liittyviä epävarmuustekijöitä käsitellään eri tavoin tilanteesta riippuen. Jos määritettävänä oleva varaus käsittää suuren joukon eriä, velvoite arvioidaan painottamalla mahdolliset tulemat niihin liittyvillä todennäköisyyksillä. Tämän tilastollisen arviointimenetelmän nimi on ”odotusarvo”. Varauksesta tulee näin ollen erisuuruinen riippuen siitä, onko tietyn suuruisen tappion todennäköisyys esimerkiksi 60 vai 90 prosenttia. Jos mahdolliset tulemat sijoittuvat jatkuvalle vaihteluvälille ja vaihteluvälin jokainen piste on yhtä todennäköinen kuin muut, käytetään vaihteluvälin keskipistettä.

Esimerkki

Yhteisö myy tuotteita, joihin liittyy takuu, jonka mukaan asiakkaille korvataan kaikista sellaisista valmistusvirheistä johtuvat korjausmenot, jotka havaitaan kuuden ensimmäisen kuukauden kuluessa ostosta lukien. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin vähäisiä vikoja, tästä aiheutuisi 1 miljoonan korjausmenot. Jos kaikissa myydyissä tuotteissa havaittaisiin suuria vikoja, tästä aiheutuisi 4 miljoonan korjausmenot. Yhteisön aikaisempi kokemus ja tulevaisuuden odotukset osoittavat, että tulevana vuonna 75 prosentissa myydyistä tuotteista ei ole mitään vikaa, 20 prosentissa myydyistä tuotteista on vähäisiä vikoja ja 5 prosentissa tuotteista on suuria vikoja. Kappaleen 24 mukaisesti yhteisö arvioi takuuvelvoitteesta johtuvan voimavarojen poistumisen todennäköisyyden kokonaisuutena.

Korjausmenojen odotusarvo on:

(75 % nollasta) + (20 % 1 miljoonasta) + (5 % 4 miljoonasta) = 400 000

40. Yksittäistä velvoitetta arvostettaessa todennäköisin tulema saattaa olla paras arvio velan määrästä. Myös tällöin yhteisö ottaa kuitenkin huomioon myös muut mahdolliset tulemat. Jos valtaosa muista mahdollisista tulemista on korkeampia tai alempia kuin todennäköisin tulema, paras arvio on korkeampi tai alempi. Jos yhteisö joutuu esimerkiksi korjaamaan merkittävän vian suuressa asiakkaalle rakennetussa tehtaassa, yksittäinen todennäköisin tulema saattaa olla, että korjaus onnistuu ensimmäisellä yrittämällä ja siitä aiheutuu 1 000:n suuruiset menot, mutta varaus kirjataan suurempana, jos on huomattavan todennäköistä, että yrityksiä tarvitaan lisää.

41. Varaus määritetään ennen veroja, sillä varauksen ja sen muutosten verovaikutuksia käsitellään IAS 12:n mukaisesti.

Riskit ja epävarmuustekijät

42. Riskit ja epävarmuustekijät, joita moniin tapahtumiin ja olosuhteisiin väistämättä liittyy, on otettava huomioon tehtäessä parasta arviota varauksen määrästä.

▼B

43. Riski kuvaa tuleman vaihtelua. Riskiin perustuva oikaisu saattaa lisätä määritettävän velan suuruutta. Epävarmuuden vallitessa suoritettava harkinta edellyttää varovaisuutta, jotta tuottoja tai varoja ei esitetä todellista suurempina eikä kuluja tai velkoja todellista pienempinä. Epävarmuus ei kuitenkaan oikeuta tekemään liian suuria varauksia tai esittämään velkoja tietoisesti todellista suurempina. Jos esimerkiksi erityisen epäsuotuisasta tulemasta johtuvat ennakoidut menot on arvioitu varovaisuutta noudattaen, kyseistä tulemaa ei käsitellä tarkoituksellisesti todennäköisempänä kuin se realistisesti katsottuna on. Huolellisuus on tarpeen, jotta estetään riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevat päällekkäiset oikaisut, jotka johtavat liian suureen varaukseen.

44. Tiedot toteutuviin menoihin liittyvistä epävarmuustekijöistä annetaan tilinpäätöksessä kappaleen 85(b) mukaisesti.

Nykyarvo

45. Jos rahan aika-arvon vaikutus on olennainen, varauksen määrän on oltava niiden menojen nykyarvo, joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän.

46. Varaukset, jotka liittyvät pian ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen yhteisöstä poistuviin rahavirtoihin, ovat rahan aika-arvosta johtuen rasitteeltaan suurempia kuin varaukset, joihin liittyvät samansuuruiset rahavirrat toteutuvat myöhemmin. Sen vuoksi varaukset diskontataan, jos vaikutus on olennainen.

47. Diskonttauskoron (tai -korkojen) on oltava ennen veroja määritetty korko (tai määritettyjä korkoja), joka kuvastaa (tai jotka kuvastavat) markkinoiden näkemystä tarkasteluhetkellä rahan aika-arvosta ja kyseistä velkaa koskevista erityisriskeistä. Diskonttauskorko (tai -korot) eivät saa kuvastaa riskejä, jotka on jo otettu huomioon oikaisemalla vastaisia rahavirtoja koskevia ennusteita.

Vastaiset tapahtumat

48. Vastaiset tapahtumat, jotka saattavat vaikuttaa velvoitteen täyttämisen edellyttämään rahamäärään, on otettava huomioon varauksen määrässä, jos niiden toteutumisesta on riittävästi objektiivista näyttöä.

49. Odotettavissa olevat vastaiset tapahtumat saattavat olla varauksia määritettäessä erityisen tärkeitä. Yhteisö voi esimerkiksi uskoa, että vastaiset teknologian muutokset pienentävät menoja, jotka aiheutuvat sijaintipaikan puhdistamisesta sen käyttöajan päätyttyä. Taseeseen merkittävä määrä kuvastaa teknisesti pätevien, puolueettomien tarkastelijoiden järkeviä odotuksia, ottaen huomioon kaiken saatavilla olevan näytön puhdistamisajankohtana käytettävissä olevasta teknologiasta. Täten on perusteltua ottaa huomioon esimerkiksi ennakoidut kustannusten vähennykset, jotka liittyvät lisääntyneeseen kokemukseen olemassa olevan teknologian soveltamisesta tai odotettavissa olevat menot, jotka johtuvat olemassa olevan teknologian soveltamisesta laajempaan tai monimutkaisempaan puhdistusoperaatioon kuin mitä on aikaisemmin toteutettu. Yhteisö ei kuitenkaan ennakoi kokonaan uuden puhdistusteknologian kehittymistä, jollei sitä tue riittävä objektiivinen näyttö.

▼B

50. Mahdollisen uuden lainsäädännön vaikutus otetaan huomioon olemassa olevaa velvoitetta määritettäessä silloin, kun on riittävästi objektiivista näyttöä siitä, että lain säätäminen on käytännössä varmaa. Käytännössä esiintyvien erilaisten olosuhteiden vuoksi on mahdotonta määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka aina antaisi riittävästi objektiivista näyttöä. Näyttöä edellytetään sekä siitä, mitä lainsäädäntö tulee vaatimaan että siitä, onko sen toteutuminen ja toimeenpaneminen asianmukaisessa järjestyksessä käytännössä varmaa. Useissa tapauksissa riittävää objektiivista näyttöä ei ole olemassa ennen kuin uusi laki on säädetty.

Odotettavissa olevat omaisuuserien luovutukset

51. Omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei saa ottaa huomioon varausta määritettäessä.

52. Omaisuuserien odotetuista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon varausta määritettäessä, vaikka odotettu luovutus liittyisi läheisesti tapahtumaan, joka on aiheuttanut varauksen. Sen sijaan yhteisö kirjaa omaisuuserien odotettavissa olevista luovutuksista johtuvat voitot ajankohtana, josta määrätään tarkemmin kyseisiä varoja koskevassa standardissa.

SAATAVAT KORVAUKSET

53. Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus on kirjattava siinä ja vain siinä tapauksessa, että sen saaminen on käytännössä varmaa, jos yhteisö täyttää velvoitteen. Korvausta on käsiteltävä erillisenä omaisuuseränä. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi.

54. ►**M5** Laajassa tuloslaskelmassa ◄ varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettyinä.

55. Joskus yhteisö voi odottaa toisen osapuolen maksavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämiseksi edellytettävät menot kokonaan tai osaksi (esimerkiksi vakuutussopimusten, vahingonkorvausehtojen tai toimittajien takuuehtojen mukaisesti). Toinen osapuoli voi joko korvata yhteisön suorittamat maksut tai hoitaa maksut suoraan.

56. Useimmiten yhteisö vastaa edelleen koko kyseessä olevasta määrästä niin, että yhteisö joutuisi suorittamaan koko määrän, jos kolmas osapuoli jostakin syystä laiminlöisi maksunsa. Tässä tilanteessa varaus kirjataan velan koko määrää vastaavana, ja odotettavissa oleva korvaus kirjataan erilliseksi omaisuuseräksi silloin, kun korvauksen saaminen on käytännössä varmaa, jos yhteisö hoitaa velan.

57. Joissakin tapauksissa yhteisö ei ole vastuussa kysymyksessä olevista menoista kolmannen osapuolen laiminlyödessä maksunsa. Tällöin yhteisöllä ei ole kyseisiin menoihin perustuvaa velkaa, eikä menoja sisällytetä varaukseen.

58. Kuten kappaleessa 29 todetaan, velvoite, josta yhteisö vastaa yhteisvastuullisesti, on ehdollinen velka siltä osin kuin toisten osapuolten odotetaan hoitavan kyseisen velvoitteen.

▼B

VARAUSTEN MUUTOKSET

59. Varauksia on tarkasteltava jokaisena ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, ja niitä on oikaistava siten, että ne kuvastavat tarkasteluhetken parasta arviota. Mikäli ei enää ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä, varaus on peruutettava.

60. Jos käytetään diskonttausta, varauksen määrä suurenee jokaisella kaudella ajan kulumista kuvastaen. Tämä lisäys kirjataan vieraan pääoman menoiksi.

VARAUSTEN KÄYTTÖ

61. Varausta on käytettävä vain niiden menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.

62. Vain ne menot, jotka liittyvät alkuperäiseen varaukseen, kirjataan sitä vastaan. Jos menoja kirjattaisiin toista tarkoitusta varten tehtyä varausta vastaan, kätkettäisiin kahden erilaisen tapahtuman vaikutukset.

KIRJAUS- JA ARVOSTUSSÄÄNTÖJEN SOVELTAMINEN

Vastaiset liiketoiminnan tappiot

63. Vastaisia liiketoiminnan tappioita varten ei saa kirjata varauksia.

64. Vastaiset liiketoiminnan tappiot eivät vastaa kappaleessa 10 esitettyä velan määritelmää eivätkä kappaleessa 14 esitettyjä yleisiä kirjaamisedellytyksiä.

65. Se, että vastaisia liiketoiminnan tappioita on odotettavissa, on viite siitä, että tiettyjen toimintaan liittyvien omaisuuserien arvo saattaa olla alentunut. Yhteisö tekee näille omaisuuserille arvonalentumistestin IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

Tappiolliset sopimukset

66. Jos yhteisöllä on tappiollinen sopimus, sopimuksen mukainen olemassa oleva velvoite on kirjattava ja määritettävä varauksena.

67. Monet sopimukset (esimerkiksi eräät rutiininomaiset ostotilaukset) voidaan purkaa maksamatta korvausta toiselle osapuolelle, ja siksi ei ole syntynyt velvoitetta. Toiset sopimukset synnyttävät molemmille sopijaosapuolille sekä oikeuksia että velvoitteita. Jos toteutuneet tapahtumat tekevät tällaisesta sopimuksesta tappiollisen, sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, ja on syntynyt taseeseen merkittävä velka. Myöhemmin toimeenpantavat sopimukset, jotka eivät ole tappiollisia, jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle.

68. Tappiollinen sopimus määritellään tässä standardissa sopimukseksi, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa väistämättä menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn. Sopimuksen mukaiset väistämättömät menot kuvastavat pienintä sopimuksen purkamisesta aiheutuvien nettomenojen määrää, joka on yhtä suuri kuin sopimuksen mukaisen velvoitteen täyttämiseksi tarvittavien menojen määrä tai sopimusvelvoitteiden täyttämisen laiminlyönnistä aiheutuva korvausten tai rangaistusseuraamusten määrä, sen mukaan kumpi niistä on pienempi.

69. Ennen kuin tappiollista sopimusta varten kirjataan erillinen varaus, yhteisö kirjaa mahdolliset arvonalentumistappiot, jotka ovat syntyneet kyseiseen sopimukseen kohdistuvista omaisuuseristä (ks. IAS 36).

▼B

Uudelleenjärjestely

70. Seuraavassa on esimerkkejä tapahtumista, jotka saattavat olla uudelleenjärjestelyn määritelmän mukaisia:

a) toimialan myynti tai lakkauttaminen;

b) toimipaikkojen sulkeminen jossakin maassa tai jollakin alueella taikka liiketoiminnan siirtäminen maasta toiseen tai alueelta toiselle;

c) johdon rakenteen muutokset, esimerkiksi yhden johtamistason poistaminen; ja

d) perustavaa laatua olevat uudelleenorganisoinnit, joilla on olennainen vaikutus yhteisön toimintojen luonteeseen ja painopisteeseen.

71. Uudelleenjärjestelystä johtuvia menoja varten kirjataan varaus vain silloin, kun kappaleessa 14 esitetyt varausten kirjaamista koskevat yleiset edellytykset täyttyvät. Kappaleissa 72–83 esitetään, miten yleisiä kirjaamisedellytyksiä sovelletaan uudelleenjärjestelyihin.

72. Uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite syntyy vain silloin, kun yhteisö:

a) on laatinut uudelleenjärjestelyä koskevan yksityiskohtaisen asianmukaisen suunnitelman, jossa määritellään vähintään:

i) liiketoiminta tai liiketoiminnan osa, jota järjestely koskee;

ii) pääasialliset toimipaikat, joihin järjestely vaikuttaa;

iii) niiden henkilöiden toimipaikkojen sijainti, työtehtävät ja arvioitu lukumäärä, joille tullaan suorittamaan korvausta työsuhteen päättymisestä;

iv) toteutuvat menot; ja

v) milloin suunnitelma pannaan toimeen; sekä

b) on antanut niille, joihin järjestely vaikuttaa, riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn, joko aloittamalla suunnitelman toimeenpanon tai tiedottamalla suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin järjestely vaikuttaa.

73. Näyttöä siitä, että yhteisö on aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon, olisi esimerkiksi tuotantolaitoksen purkaminen, omaisuuden myynti tai julkinen tiedottaminen suunnitelman keskeisistä kohdista. Julkinen tiedottaminen uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista synnyttää tosiasiallisen velvoitteen vain, jos se toteutetaan sillä tavalla ja niin yksityiskohtaisesti (ts. ilmoittamalla suunnitelman keskeiset kohdat), että se antaa toisille osapuolille, kuten esimerkiksi asiakkaille, tavarantoimittajille ja henkilöstölle (tai heidän edustajilleen), riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

74. Jotta suunnitelma riittäisi synnyttämään tosiasiallisen velvoitteen silloin, kun siitä tiedotetaan niille, joihin se vaikuttaa, suunnitelman toimeenpanemisen pitää olla suunniteltu alkavan niin pian kuin mahdollista ja saatettavan loppuun sellaisen ajan kuluessa, etteivät merkittävät muutokset suunnitelmaan ole todennäköisiä. Mikäli on odotettavissa, että uudelleenjärjestelyn aloittamiseen kuluu pitkä aika tai että uudelleenjärjestelyn toteuttaminen kestää kohtuuttoman kauan, on epätodennäköistä, että suunnitelma antaisi toisille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö on tarkasteluhetkellä sitoutunut uudelleenjärjestelyyn, koska aikaväli antaa yhteisölle mahdollisuuksia muuttaa suunnitelmiaan.

▼**M69**

75. Toimivan johdon tai hallituksen ennen raportointikauden päättymistä tekemä päätös uudelleenjärjestelystä ei synnytä yhteisölle raportointikauden päättymispäivänä tosiasiallista velvoitetta, ellei yhteisö ole ennen raportointikauden päättymistä:

a) aloittanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanoa; tai

b) tiedottanut uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa, ja tehnyt sen riittävän yksityiskohtaisesti antaakseen heille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö toteuttaa uudelleenjärjestelyn.

Jos yhteisö aloittaa uudelleenjärjestelyä koskevan suunnitelman toimeenpanon tai ilmoittaa sen keskeisistä kohdista niille, joihin se vaikuttaa, vasta raportointikauden päättymisen jälkeen, IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* edellyttää tietojen antamista tilinpäätöksessä, jos uudelleenjärjestely on olennainen ja tietojen esittämättä jättämisen voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen ensisijaiset käyttäjät tekevät kyseistä raportoivaa yhteisöä koskevaa taloudellista informaatiota sisältävän tilinpäätöksen perusteella.

▼**B**

76. Vaikka johdon tekemä päätös yksinään ei synnytä tosiasiallista velvoitetta, velvoite voi aiheutua toisista aikaisemmin toteutuneista tapahtumista yhdessä tällaisen päätöksen kanssa. Esimerkiksi irtisanomiskorvauksia koskevat neuvottelut henkilöstön edustajien kanssa tai toiminnon myyntiä koskevat neuvottelut ostajien kanssa saattavat olla loppuunvietyjä ja vain hallituksen hyväksymistä vailla. Heti kun tämä hyväksyminen on saatu ja siitä on tiedotettu toisille osapuolille, yhteisöllä on uudelleenjärjestelyä koskeva tosiasiallinen velvoite, mikäli kohdassa 72 mainitut ehdot toteutuvat.

77. Joissakin maissa ylin päätösvalta on hallituksella, jonka jäseniin kuuluu myös muiden sidosryhmien kuin johdon (esimerkiksi henkilöstön) edustajia, tai tällaisille edustajille on mahdollisesti ilmoitettava asiasta ennen hallituksen päätöstä. Koska tällaisen hallituksen tekemä päätös edellyttää tiedonantoa kyseisille edustajille, päätös saattaa johtaa uudelleenjärjestelyä koskevan tosiasiallisen velvoitteen syntymiseen.

78. Toiminnon myyntiä koskeva velvoite syntyy vasta silloin, kun yhteisö on sitoutunut myyntiin, ts. kun sitova myyntisopimus on tehty.

79. Vaikka yhteisö on tehnyt toiminnon myyntiä koskevan päätöksen ja tiedottanut siitä julkisesti, se ei voi olla sitoutunut myyntiin ennen kuin ostaja on yksilöity ja sitova myyntisopimus on tehty. Ennen kuin sitova myyntisopimus on tehty, yhteisö pystyy muuttamaan mieltään, ja sen täytyykin muuttaa menettelyään, jos ostajaa ei löydy hyväksyttävillä ehdoilla. Kun toiminnon myynti nähdään osana uudelleenjärjestelyä, toimintoon liittyvien varojen mahdollinen arvonalentuminen tarkistetaan IAS 36:n mukaisesti. Silloin kun myynti on vain yksi osa uudelleenjärjestelyä, kyseisen uudelleenjärjestelyn muista osista voi syntyä tosiasiallinen velvoite ennen sitovan myyntisopimuksen tekemistä.

80. Uudelleenjärjestelyvaraukseen on sisällytettävä vain uudelleenjärjestelystä johtuvat välittömät menot, joita ovat molemmat seuraavat ehdot täyttävät menot:

a) uudelleenjärjestely aiheuttaa ne välttämättä; ja

b) ne eivät liity yhteisön jatkuvaan toimintaan.

▼B

81. Uudelleenjärjestelyvaraukseen ei sisällytetä menoja, jotka johtuvat esimerkiksi:

a) palvelukseen jäävän henkilöstön uudelleenkoulutuksesta tai uudelleensijoittamisesta;

b) markkinoinnista; tai

c) investoinneista uusiin järjestelmiin ja jakeluverkostoihin.

Nämä menot liittyvät liiketoiminnan harjoittamiseen jatkossa, eivätkä ne ole uudelleenjärjestelystä johtuvia velkoja ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄. Tällaiset menot kirjataan samalla perusteella kuin jos ne syntyisivät uudelleenjärjestelystä riippumatta.

82. Yksilöitävissä olevia, vastaisia liiketoiminnan tappioita, jotka syntyvät uudelleenjärjestelypäivään mennessä, ei sisällytetä varaukseen, jolleivät ne liity kappaleessa 10 määriteltyyn tappiolliseen sopimukseen.

83. Kuten kappale 51 edellyttää, varojen odotettavissa olevista luovutuksista johtuvia voittoja ei oteta huomioon uudelleenjärjestelyvarausta määritettäessä, vaikka omaisuuserien myynti nähtäisiin osana uudelleenjärjestelyä.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

84. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:

a) kirjanpitoarvo kauden alussa ja lopussa;

b) kaudella tehdyt lisävaraukset, mukaan lukien olemassa olevien varausten lisäykset;

c) kaudella käytetyt määrät (ts. toteutuneet ja varausta vastaan kirjatut);

d) tilikaudella peruutetut käyttämättömät määrät; ja

e) ajan kulumisesta johtunut diskontatun määrän lisäys kauden aikana sekä diskonttauskoron muutosten vaikutus.

Vertailutietoja ei edellytetä.

85. Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta varausten luokasta:

a) lyhyt kuvaus velvoitteen luonteesta ja ajankohta, jona yhteisöstä odotetaan siirtyvän taloudellista hyötyä velvoitteesta johtuen;

b) tieto näiden hyödyn poissiirtymisten määrään ja ajoittumiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä. Jos se on tarpeen riittävän tiedon antamiseksi, yhteisön on esitettävä tiedot tärkeimmistä vastaisia tapahtumia koskevista oletuksista kappaleen 48 mukaisesti; ja

c) saatavaksi odotettujen korvausten määrä sekä omaisuuserät, jotka on merkitty taseeseen odotettavissa olevien korvausten perusteella.

86. Ellei voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä velvoitteen täyttämiseksi ole erittäin epätodennäköistä, yhteisön on esitettävä ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jokaisen ehdollisten velkojen luokan osalta lyhyt kuvaus ehdollisen velan luonteesta ja, silloin kun se on käytännössä mahdollista:

a) arvio sen taloudellisesta vaikutuksesta kappaleiden 36–52 mukaisesti määritettynä;

b) tieto voimavarojen poissiirtymisen määrään ja ajankohtaan liittyvistä epävarmuustekijöistä; ja

c) tieto mahdollisuudesta saada korvausta.

▼B

87. Ratkaistaessa, mitkä varaukset tai ehdolliset velat voidaan yhdistää yhdeksi ryhmäksi, on tarpeen harkita ovatko erät luonteeltaan niin samanlaisia, että niistä annettava yhdistetty tieto täyttää kappaleiden 85(a) ja (b) sekä 86(a) ja (b) mukaiset vaatimukset. Näin ollen voi olla perusteltua käsitellä eri tuotteita koskeviin takuisiin liittyviä summia yhtenä varausten ryhmänä, mutta ei olisi perusteltua käsitellä yhtenä eränä tavallisiin takuisiin liittyviä määriä ja oikeustoimien kohteena olevia määriä.

88. Jos varaus ja ehdollinen velka aiheutuvat samoista olosuhteista, yhteisö esittää kappaleiden 84–86 edellyttämät tiedot siten, että ne osoittavat varauksen ja ehdollisen velan välisen yhteyden.

89. Jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään lyhyt kuvaus ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ ehdollisten varojen luonteesta ja, mikäli se on käytännössä mahdollista, niiden taloudellisesta vaikutuksesta, joka määritetään varauksia koskevien, kappaleissa 36–52 esitettyjen periaatteiden mukaisesti.

90. On tärkeää, että ehdollisia varoja koskevissa tiedoissa vältetään antamasta harhaanjohtavia viitteitä syntyvien tuottojen todennäköisyydestä.

91. Jos jokin kappaleiden 86 ja 89 edellyttämistä tiedoista jätetään esittämättä siksi, että niiden antaminen ei ole käytännössä mahdollista, tästä on annettava tieto.

92. Äärimmäisen harvoissa tapauksissa joidenkin tai kaikkien kappaleiden 84–89 edellyttämien tietojen esittämisen voidaan odottaa haittaavan vakavasti yhteisön asemaa toisten osapuolten kanssa käytävässä kiistassa, joka koskee varauksen, ehdollisen velan tai ehdollisen omaisuuserän aiheuttanutta tekijää. Tällöin yhteisön ei tarvitse esittää informaatiota tilinpäätöksessään, vaan sen on annettava tiedot kiistan yleisestä luonteesta, ilmoitettava, että tietoja ei ole annettu ja kerrottava, mikä syy tähän on johtanut.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

93. Vaikutus, joka aiheutuu tämän standardin käyttöönotosta sen voimaantullessa (tai aikaisemmin), on esitettävä sen kauden kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisuna, jolla standardia sovelletaan ensimmäistä kertaa. Yhteisöille suositellaan aikaisimman tilinpäätöksessä esitettävän tilikauden kertyneiden voittovarojen alkusaldon oikaisemista sekä vertailutietojen muuttamista, mutta tätä ei kuitenkaan edellytetä. Jos vertailutietoja ei ole oikaistu, tästä on annettava tieto.

94. [poistettu]

VOIMAANTULO

95. Tätä standardia sovelletaan 1.7.1999 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Aikaisempaa soveltamista suositellaan. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia tilikaudella, joka alkaa ennen 1.7.1999, sen on annettava tästä tieto tilinpäätöksessään.

96. [poistettu]

▼M43

99. Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaletta 5, ja tämä muutos johtuu IFRS 3:een tehdystä muutoksesta. Yhteisön on sovellettava muutosta ei-takautuvasti niihin liiketoimintojen yhdistämisiin, joihin sovelletaan IFRS 3:n muutosta.

▼**M52**

100. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 5 ja poistettiin kappale 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M53**

101. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 2 ja poistettiin kappaleet 97 ja 98. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M54**

102. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M69**

104. Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Olennaisen määritelmä* (muutokset IAS 1:een ja IAS 8:aan) muutettiin kappaletta 75. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 1:n kappaleeseen 7 ja IAS 8:n kappaleisiin 5 ja 6 sisältyvään olennaisen määritelmään tehtyjä muutoksia.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 38

Aineettomat hyödykkeet

TAVOITE

1. Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä, joita ei erityisesti käsitellä missään muussa standardissa. Tämän standardin mukaan yhteisön on merkittävä aineeton hyödyke varoiksi taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että tietyt edellytykset täyttyvät. Standardissa määrätään myös, miten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo määritetään, sekä vaaditaan tiettyjen aineettomia hyödykkeitä koskevien tietojen esittämistä tilinpäätöksessä.

SOVELTAMISALA

2. Tätä standardia on sovellettava aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn lukuun ottamatta:

a) aineettomia hyödykkeitä, jotka kuuluvat jonkin muun standardin soveltamisalaan;

b) IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* määriteltyjä rahoitusvaroja;

c) aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjaamista ja arvostamista (ks. IFRS 6 *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi*); ja

d) mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen kehittämisestä ja erottamisesta johtuvia menoja.

▼M54

3. Jos tietyntyyppisen aineettoman hyödykkeen kirjanpitokäsittelystä määrätään jossakin muussa standardissa, yhteisö soveltaa kyseistä standardia tämän standardin sijaan. Tämä standardi ei koske esimerkiksi seuraavia eriä:

▼M52

a) aineettomat hyödykkeet, jotka ovat yhteisön hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*).

▼B

b) laskennalliset verosaamiset (ks. IAS 12 *Tuloverot*).

▼M54

c) IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti kirjanpidossa käsiteltävät aineettomia hyödykkeitä koskevat vuokrasopimukset.

▼B

d) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

▼M32

e) IAS 32:ssa määritellyt rahoitusvarat. Joidenkin rahoitusvarojen kirjaamista ja arvostamista käsitellään IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös*, IAS 27:ssä *Erillistilinpäätös* ja IAS 28:ssa *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin.*

▼B

f) liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

g) aktivoidut hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, jotka aiheutuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin perustuvista vakuutuksenantajan oikeuksista. IFRS 4 sisältää erityisiä vaatimuksia tiedoista, joita tilinpäätöksessä on esitettävä näistä aktivoiduista hankintamenoista, mutta se ei sisällä vaatimuksia tiedoista, jotka on esitettävä tällaisista aineettomista hyödykkeistä. Näin ollen tämän standardin vaatimukset tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevat kyseisiä aineettomia hyödykkeitä.

▼B

h) pitkäaikaiset aineettomat hyödykkeet, jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti.

▼M52

i) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti kirjatut asiakassopimuksista johtuvat omaisuuserät.

▼B

4. Eräät aineettomat hyödykkeet saattavat sisältyä tai liittyä aineelliseen kohteeseen, kuten cd-tietolevyyn (kun kyseessä on atk-ohjelma), oikeudelliseen asiakirja-aineistoon (kun kyseessä on lisenssi tai patentti) tai filmiin. Kun yhteisö ratkaisee, käsitelläänkö sekä aineellisen että aineettoman elementin sisältävää omaisuuserää IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti vai aineettomana hyödykkeenä tämän standardin mukaisesti, yhteisö käyttää harkintaa sen arvioimiseksi, kumpi elementti on merkittävämpi. Esimerkiksi atk-ohjelma, joka on tehty sellaista tietokoneen ohjaamaa automatisoitua työkalua varten, joka ei pysty toiminaan ilman tätä erityistä ohjelmaa, on kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, ja sitä käsitellään aineellisena käyttöomaisuushyödykkeenä. Sama koskee tietokoneen käyttöjärjestelmää. Silloin kun ohjelmisto ei ole kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, atk-ohjelmistoa käsitellään aineettomana hyödykkeenä.

5. Tämä standardi koskee muun muassa mainonta- ja koulutusmenoja samoin kuin toiminnan käynnistämisestä sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvia menoja. Tutkimus- ja kehittämistoiminta suuntautuu tietämyksen lisäämiseen. Näin ollen vaikka nämä toiminnat saattavat johtaa sellaisen omaisuuserän syntymiseen, jolla on aineellinen olomuoto (esimerkiksi prototyyppi), omaisuuserän aineellinen elementti on toissijainen verrattuna aineettomaan komponenttiin, toisin sanoen omaisuuserän ilmentämään tietämykseen.

▼M54

6. Lisenssisopimusten mukaiset vuokralle ottajan oikeudet, jotka koskevat esimerkiksi elokuvia, videotallenteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia, kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan ja jäävät IFRS 16:n soveltamisalan ulkopuolelle.

▼B

7. Tietyn standardin soveltamisalan ulkopuolelle jääminen on mahdollista, jos toiminnot tai liiketoimet ovat niin erityislaatuisia, että niistä syntyviä kirjanpitokysymyksiä saattaa olla tarpeen käsitellä eri tavalla. Tällaisia kysymyksiä saattaa liittyä esimerkiksi menoihin, joita syntyy kaivannaisteollisuudessa öljyn, kaasun ja mineraaliesiintymien etsinnästä, jalostamisesta ja erottamisesta, sekä vakuutussopimuksien yhteydessä. Siksi tätä standardia ei sovelleta tällaisista toiminnoista ja sopimuksista johtuviin menoihin. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin kaivannaisteollisuuden harjoittajien ja vakuutuksenantajien muihin aineettomiin hyödykkeisiin (kuten atk-ohjelmistoihin) ja muihin niille syntyviin menoihin (kuten toiminnan käynnistämisestä johtuviin menoihin).

MÄÄRITELMÄT

▼M33

8. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

[poistettu]

(a) [poistettu]

(b) [poistettu]

(c) [poistettu]

▼M12

_____

▼B

Poistoilla tarkoitetaan aineettoman hyödykkeen poistopohjan systemaattista jaksottamista sen taloudelliselle vaikutusajalle.

Omaisuuserä ([1]) on voimavara:

a) joka on yhteisön määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena; ja

b) josta yhteisölle odotetaan koituvan vastaista taloudellista hyötyä.

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisten jälkeen.

Hankintameno on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.

Poistopohja on omaisuuserän hankintameno tai hankintamenon asemasta käytettävä muu määrä jäännösarvolla vähennettynä.

Kehittäminen on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista.

Yhteisökohtainen arvo on niiden rahavirtojen nykyarvo, joiden yhteisö odottaa kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä tai joita se odottaa syntyvän velan suorittamisesta.

▼M33

Käypä arvo **on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13** ***Käyvän arvon määrittäminen*****.)**

▼B

Arvonalentumistappio on määrä, jolla omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän.

Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.

Monetaariset varat ovat hallussa olevaa rahaa sekä sellaisia varoja, jotka saadaan kiinteään tai määritettävissä olevaan rahamäärään.

Tutkimus on alkuperäistä ja suunnitelmallista selvitystyötä, jonka tarkoituksena on uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tai ymmärryksen saavuttaminen.

Aineettoman hyödykkeen *jäännösarvo* on arvioitu rahamäärä, jonka yhteisö tarkasteluhetkellä saisi omaisuuserän luovutuksesta, kun arvioidut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty, jos omaisuuserä jo olisi sen ikäinen ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä.

([1]) ►M68 Tähän standardiin sisältyvää omaisuuserän määritelmää ei muutettu sen seurauksena, että omaisuuserän määritelmää muutettiin vuonna 2018 julkaistussa *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisessä viitekehyksessä.* ◄

▼B

Taloudellinen vaikutusaika on:

a) ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan yhteisön käytettävissä; tai

b) suorite- tai muiden yksiköiden määrä, jonka omaisuuserän odotetaan tuottavan yhteisölle.

Aineettomat hyödykkeet

9. Usein yhteisöt käyttävät voimavaroja tai niille syntyy velkoja aineettomien voimavarojen, kuten tieteellisen tai teknisen tietämyksen, uusien prosessien tai järjestelmien suunnittelun ja toteuttamisen, lisenssien, henkilöstön osaamisen, markkinatietojen ja tavaramerkkien (sisältää brändit ja julkaisunimikkeet) hankkimisesta, kehittämisestä, ylläpidosta tai parantamisesta. Tavanomaisia esimerkkejä näihin laajoihin nimikkeisiin sisältyvistä eristä ovat atk-ohjelmistot, patentit, tekijänoikeudet, elokuvat, asiakasluettelot, hypoteekkipalveluoikeudet, kalastusluvat, tuontikiintiöt, franchising-sopimukset, asiakas- tai toimittajasuhteet, asiakasuskollisuus, markkinaosuus ja markkinointioikeudet.

10. Kaikki kappaleessa 9 mainitut erät eivät vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää, joka kattaa yksilöitävyyden, voimavaroja koskevan määräysvallan sekä vastaisen taloudellisen hyödyn olemassaolon. Jos tämän standardin soveltamisalaan kuuluva erä ei ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, sen hankkimisesta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvat menot kirjataan kuluiksi, kun ne toteutuvat. Jos erä kuitenkin hankitaan liiketoimintojen yhdistämisessä, se muodostaa osan hankinta-ajankohtana kirjattavasta liikearvosta (ks. kappale 68).

Yksilöitävyys

▼M12

11. Aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaan aineettoman hyödykkeen täytyy olla yksilöitävissä, jotta se erottuisi liikearvosta. Liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu liikearvo on omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä sellaisista liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään täytä tilinpäätökseen merkitsemisen edellytyksiä.

12. Omaisuuserä on yksilöitävissä, jos se joko:

a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen taikka yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa riippumatta siitä, aikooko yhteisö toimia niin; tai

b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

▼B

Määräysvalta

13. Yhteisöllä on määräysvalta omaisuuserään, jos yhteisöllä on oikeus saada siihen liittyvästä voimavarasta koituva taloudellinen hyöty ja se voi rajoittaa toisten pääsyä osallisiksi tähän hyötyyn. Yhteisön kyky käyttää määräysvaltaa aineettomasta hyödykkeestä saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn pohjautuu yleensä laillisiin oikeuksiin, jotka ovat täytäntöönpantavissa oikeusistuimessa. Jos laillisia oikeuksia ei ole, määräysvaltaa on vaikeampi osoittaa. Oikeuden laillinen toimeenpantavuus ei kuitenkaan ole määräysvallan välttämätön ehto, koska yhteisö saattaa pystyä käyttämään vastaista taloudellista hyötyä koskevaa määräysvaltaa jollakin muulla tavalla.

14. Markkinoiden tuntemus ja tekninen tietämys saattavat johtaa vastaisen taloudellisen hyödyn syntymiseen. Yhteisöllä on tätä hyötyä koskeva määräysvalta esimerkiksi, jos tietoa ovat turvaamassa lailliset oikeudet, kuten tekijänoikeudet, kauppasopimuksen asettamat rajoitteet (jos tällainen on sallittua) tai henkilöstön oikeudellinen salassapitovelvollisuus.

15. Yhteisöllä saattaa olla osaava henkilöstö, ja se pystyy mahdollisesti yksilöimään sen lisäosaamisen, joka koulutuksen ansiosta synnyttää vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö saattaa myös odottaa henkilöstön antavan osaamisensa tulevaisuudessakin yhteisön käyttöön. Yhteisöllä on kuitenkin tavallisesti riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu osaavasta henkilöstöstä ja koulutuksesta, jotta näiden voitaisiin katsoa vastaavan aineettoman hyödykkeen määritelmää. Vastaavanlaisesta syystä erityinen liikkeenjohdollinen tai tekninen kyvykkyys ei todennäköisesti ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, ellei sitä ole turvattu laillisin oikeuksin, jotka koskevat sen käyttöä ja siitä odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn saamista, ja ellei se vastaa myös määritelmän muita osia.

16. Yhteisöllä saattaa olla asiakaskunta tai markkinaosuus, ja se saattaa olettaa, että sen asiakassuhteiden ja asiakasuskollisuuden rakentamiseen suuntaamien ponnistusten ansiosta asiakkaat tulevat edelleen käymään kauppaa yhteisön kanssa. Kun asiakassuhteita tai asiakkaiden uskollisuutta yhteisölle ei kuitenkaan ole suojaamassa laillisia oikeuksia eikä niihin voida muullakaan tavalla käyttää määräysvaltaa, yhteisöllä on yleensä riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu asiakassuhteista ja asiakasuskollisuudesta, jotta nämä erät (esimerkiksi asiakaskunta, markkinaosuudet, asiakassuhteet, asiakasuskollisuus) vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää. Kun asiakassuhteita suojaamassa ei ole laillisia oikeuksia, samoja tai samankaltaisia sopimukseen perustumattomia asiakassuhteita koskevat kaupat (jotka toteutuvat muuten kuin osana liiketoimintojen yhdistämistä) antavat näyttöä siitä, että yhteisö pystyy tästä huolimatta käyttämään määräysvaltaa asiakassuhteista saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Koska tällaiset kaupat antavat näyttöä myös asiakassuhteiden erotettavuudesta, kyseiset asiakassuhteet ovat aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaisia.

Vastainen taloudellinen hyöty

17. Aineettomasta hyödykkeestä saatava vastainen taloudellinen hyöty saattaa sisältää tavaroiden tai palvelujen myyntituottoja, kustannussäästöjä tai muuta hyötyä, joka syntyy yhteisön käyttäessä omaisuuserää. Esimerkiksi tietämyksen hyödyntäminen tuotantoprosessissa saattaa pikemminkin vähentää vastaisia valmistuskustannuksia kuin lisätä vastaisia tuottoja.

▼B

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

18. Erän merkitseminen taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi edellyttää, että yhteisö osoittaa erän:

a) olevan aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen (ks. kappaleet 8–17); ja

b) täyttävän kirjaamisedellytykset (ks. kappaleet 21–23).

Tämä vaatimus koskee aineettoman hyödykkeen alkuperäisestä hankinnasta tai sisäisestä aikaansaamisesta johtuvia menoja sekä menoja, jotka syntyvät sen jälkeen hyödykkeeseen tehtävistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai hyödykkeen ylläpidosta.

19. Kappaleissa 25–32 käsitellään kirjauskriteerien soveltamista erillisinä hankittuihin aineettomiin hyödykkeisiin ja kappaleissa 33–43 niiden soveltamista liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin aineettomiin hyödykkeisiin. Kappaleessa 44 käsitellään julkisella avustuksella hankittujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä arvostamista, kappaleissa 45–47 aineettomien hyödykkeiden vaihtoja ja kappaleissa 48–50 sisäisesti aikaansaadun liikearvon käsittelyä. Kappaleissa 51–67 käsitellään sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista ja arvostamista.

20. Aineettomat hyödykkeet ovat luonteeltaan sellaisia, ettei tällaiseen hyödykkeeseen useinkaan tehdä lisäyksiä eikä sen osia korvata uusilla. Näin ollen useimpien myöhemmin syntyvien menojen tarkoituksena on todennäköisesti jo olemassa olevan omaisuuserän ilmentämän odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn säilyttäminen, sen sijaan että menot vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää ja täyttäisivät tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset. Lisäksi on usein vaikeaa osoittaa myöhemmin syntyvien menojen johtuvan välittömästi tietystä aineettomasta hyödykkeestä eikä liiketoiminnasta kokonaisuutena. Sen vuoksi myöhemmin syntyvät menot — menot, jotka syntyvät ostetun aineettoman hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tai sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen valmistumisen jälkeen — lisätään vain harvoin omaisuuserän kirjanpitoarvoon. Yhdenmukaisesti kappaleen 63 kanssa ne myöhemmin toteutuvat menot, jotka johtuvat brändeistä, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisista eristä (riippumatta siitä, onko ne hankittu ulkopuolelta vai saatu aikaan sisäisesti), kirjataan aina kuluiksi, kun ne toteutuvat. Tämä johtuu siitä, että tällaisia menoja ei ole mahdollista erottaa menoista, jotka aiheutuvat koko liiketoiminnan kehittämisestä.

21. Aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) on todennäköistä, että omaisuuserästä johtuva odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

b) omaisuuserän hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

22. Yhteisön on arvioitava odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn todennäköisyys käyttäen järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka edustavat johdon parasta arviota niistä taloudellisista olosuhteista, jotka tulevat vallitsemaan hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.

23. Yhteisö käyttää harkintaa arvioidessaan omaisuuserän käytöstä johtuvan vastaisen taloudellisen hyödyn varmuutta sen tiedon perusteella, joka on käytettävissä alkuperäisen kirjaamisen ajankohtana, ja ulkoiselle aineistolle annetaan suurempi paino.

▼B

24. Aineeton hyödyke on arvostettava alun perin hankintamenoon.

Erillinen hankinta

▼M12

25. Hinta, jonka yhteisö maksaa hankkiessaan erillisen aineettoman hyödykkeen, kuvastaa yleensä odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että omaisuuserän ilmentämä odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Toisin sanoen yhteisö odottaa saavansa taloudellista hyötyä, vaikka sen ajankohdasta tai määrästä olisi epävarmuutta. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän erillisinä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

▼B

26. Lisäksi erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno on yleensä määritettävissä luotettavasti. Tämä pätee erityisesti silloin, kun kauppahinnan vastikkeena on käteisvaroja tai muita monetaarisia varoja.

27. Erillisenä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää:

a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset; ja

b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta valmiiksi sille aiottuun käyttötarkoitukseen.

28. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä) jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta toimintakuntoon;

b) asiantuntijapalkkiot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta toimintakuntoon; ja

c) menot, jotka syntyvät testattaessa, toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti.

29. Esimerkkejä menoista, jotka eivät ole aineettoman hyödykkeen hankintamenoa, ovat:

a) menot uuden tuotteen tai palvelun tuomisesta markkinoille (mukaan lukien mainosmenot ja myynninedistämistoimenpiteistä johtuvat menot);

b) menot, jotka johtuvat liiketoiminnan harjoittamisesta uudessa toimipaikassa tai uudenlaisen asiakasryhmän kanssa (mukaan lukien henkilöstön koulutusmenot); ja

c) hallinnon menot ja muut yhteiset yleismenot.

30. Menojen sisällyttäminen aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun omaisuuserä on sellaisessa kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Tämän vuoksi omaisuuserän kirjanpitoarvoon ei sisällytetä menoja, jotka syntyvät aineettoman hyödykkeen käytöstä tai siirtämisestä toiseen paikkaan. Esimerkiksi seuraavia menoja ei sisällytetä aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvoon:

a) menot, jotka syntyvät, kun omaisuuserä, joka on valmis toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, on vielä ottamatta käyttöön; ja

b) alkuvaiheessa syntyvät liiketoiminnan tappiot, kuten tappiot, joita syntyy omaisuuserän aikaansaaman tuotoksen kysynnän vasta muodostuessa.

▼B

31. Jotkin toiminnot toteutuvat aineettoman hyödykkeen kehittämisen yhteydessä mutta eivät ole välttämättömiä omaisuuserän saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Nämä poikkeukselliset toimenpiteet saattavat toteutua ennen kehittämistoimenpiteitä tai niiden aikana. Koska poikkeukselliset toimenpiteet eivät ole välttämättömiä omaisuuserän saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla, poikkeuksellisista toimenpiteistä syntyvät tuotot ja niihin liittyvät kulut kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti ja sisällytetään asianmukaisiin tuotto- ja kulueriin.

▼M1

32. Jos aineettomasta hyödykkeestä suoritettavaa maksua lykätään tavanomaisista luottoehdoista poiketen, hyödykkeen hankintamenona käytetään vastaavaa käteishintaa. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle, ellei sitä aktivoida IAS 23:n *Vieraan pääoman menot* mukaisesti.

▼B

Hankinta osana liiketoimintojen yhdistämistä

▼M12

►M33 33. IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno on kyseisen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo kuvastaa markkinaosapuolilla hankinta-ajankohtana olevia odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että omaisuuserän ilmentämä odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. ◄ Toisin sanoen yhteisö odottaa saavansa taloudellista hyötyä, vaikka sen ajankohdasta tai määrästä olisi epävarmuutta. Tämän vuoksi kappaleen 21(a) mukaisen todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu omaisuuserä on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, omaisuuserän käyvän arvon luotettavaa määrittämistä varten on olemassa riittävästi informaatiota. Tämän vuoksi kappaleen 21(b) mukaisen luotettavaa määrittämistä koskevan kirjaamiskriteerin katsotaan aina täyttyvän liiketoimintojen yhdistämisissä hankittujen aineettomien hyödykkeiden osalta.

34. Tämän standardin ja IFRS 3:n (jonka IASB uudisti vuonna 2008) mukaisesti hankkijaosapuoli kirjaa hankinnan kohteen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohtana erillään liikearvosta riippumatta siitä, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli merkitsee hankinnan kohteen keskeneräisen tutkimus- ja kehitysprojektin varoiksi taseeseen erillään liikearvosta, jos projekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen. Hankinnan kohteen keskeneräinen tutkimus- ja kehittämisprojekti on aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, kun se:

a) on omaisuuserän määritelmän mukainen; ja

b) on yksilöitävissä, toisin sanoen on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista.

▼M33

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke

▼M12

35. Jos liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke on erotettavissa tai johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, omaisuuserän käyvän arvon luotettavaa määrittämistä varten on olemassa riittävästi informaatiota. Silloin kun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämiseen käytettäville arvioille on useita erilaisia, todennäköisyyksiltään toisistaan poikkeavia lopputulemia, tämä epävarmuus vaikuttaa hyödykkeelle määritettävään käypään arvoon.

▼M22

36. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineeton hyödyke saattaa olla erotettavissa mutta vain yhdessä jonkin siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Tällöin hankkijaosapuoli kirjaa kyseisen aineettoman hyödykkeen erillään liikearvosta mutta yhdessä siihen liittyvän erän kanssa.

37. Hankkijaosapuoli voi kirjata joukon toisiaan täydentäviä aineettomia hyödykkeitä yhtenä omaisuuseränä edellyttäen, että yksittäisillä omaisuuserillä on samanlaiset taloudelliset vaikutusajat. Esimerkiksi termejä ”brändi” tai ”brändinimi” käytetään usein synonyymina tavaramerkeille ja muille vastaaville merkeille. Ensiksi mainitut ovat kuitenkin yleisiä markkinointiin liittyviä käsitteitä, joita tavallisesti käytetään viittaamaan joukkoon toisiaan täydentäviä omaisuuseriä, kuten tavaramerkki (tai palvelumerkki) ja siihen liittyvä kauppanimike sekä kaavat, reseptit ja tekninen osaaminen.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Hankitusta keskeneräisestä tutkimus- ja kehittämisprojektista myöhemmin syntyvät menot

42. Tutkimus- tai kehittämismenot, jotka:

a) liittyvät keskeneräiseen tutkimus- tai kehittämisprojektiin, joka on hankittu erikseen tai liiketoimintojen yhdistämisessä ja merkitty taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi; ja

b) ovat syntyneet kyseisen projektin hankkimisen jälkeen,

on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 54–62 mukaisesti.

43. Kappaleisiin 54–62 sisältyvien vaatimusten soveltaminen tarkoittaa, että sellaiset myöhemmin syntyvät menot, jotka liittyvät erikseen tai liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuun ja taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi merkittyyn keskeneräiseen tutkimus- tai kehittämisprojektiin:

a) kirjataan kuluiksi toteutuessaan, jos ne ovat tutkimusmenoja;

b) kirjataan kuluiksi toteutuessaan, jos ne ovat sellaisia kehittämismenoja, jotka eivät täytä kappaleen 57 mukaisia edellytyksiä aineettomaksi hyödykkeeksi taseeseen merkitsemiselle; ja

c) lisätään hankitun keskeneräisen tutkimus- tai kehittämisprojektin kirjanpitoarvoon, jos ne ovat kappaleen 57 mukaiset kirjaamisedellytykset täyttäviä kehittämismenoja.

▼B

Hankinta julkisella avustuksella

44. Joskus aineeton hyödyke saatetaan hankkia vastikkeetta tai nimellistä vastiketta vastaan julkisella avustuksella. Näin voi tapahtua silloin, kun julkinen valta siirtää tai myöntää yhteisölle aineettomia hyödykkeitä, esimerkiksi lentokentälle laskeutumisoikeuksia, radio- tai televisioasemien toimilupia, tuontilisenssejä tai -kiintiöitä tai oikeuksia muiden rajoitettujen voimavarojen käyttämiseen. IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan yhteisö voi merkitä sekä aineettoman hyödykkeen että avustuksen alun perin kirjanpitoon käypään arvoon. Jos yhteisö päättää olla kirjaamatta hyödykettä alun perin käypään arvoon, se kirjaa omaisuuserän alun perin nimellisarvoon (IAS 20:n sallima toinen menettelytapa) lisättynä menoilla, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän valmiiksi saattamisesta sille aiottua käyttötarkoitusta varten.

Omaisuuserien vaihdot

45. Yksi tai useampia aineettomia hyödykkeitä saatetaan hankkia siten, että vaihdossa annetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä taikka monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan pelkästään yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen aineettoman hyödykkeen hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu omaisuuserä arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua omaisuuserää ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

46. Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihdolla on kaupallista merkitystä, jos:

a) vastaanotettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumus (toisin sanoen riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta; tai

b) yhteisön toiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena; ja

c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

Ratkaistaessa sitä, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan toiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä ilman, että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

▼M33

47. Kappaleessa 21(b) määrätään aineettoman hyödykkeen kirjaamisen ehdoksi, että omaisuuserän hankintameno on määritettävissä luotettavasti. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) vaihtelualueelle sijoittuvat kohtuulliset käyvät arvot eivät kyseisen omaisuuserän osalta vaihtele merkittävästi; tai (b) vaihtelualueelle sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti arvioitavissa ja käytettävissä käyvän arvon määrittämiseen. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun omaisuuserän hankintamenon määrittämiseen, paitsi jos vastaanotetun omaisuuserän käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

▼B

Sisäisesti aikaansaatu liikearvo

48. Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei saa merkitä taseeseen varoiksi.

49. Joskus syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn kerryttämiseksi, mutta tämä ei johda tämän standardin mukaiset kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen syntymiseen. Tällaisten menojen sanotaan usein myötävaikuttavan sisäisesti aikaansaatuun liikearvoon. Sisäisesti aikaansaatua liikearvoa ei merkitä omaisuuseräksi taseeseen, koska se ei ole yhteisön määräysvallassa oleva, yksilöitävissä oleva resurssi (se ei siis ole erotettavissa eikä se johdu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista), jonka hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

▼M33

50. Yhteisön käyvän arvon ja sen yksilöitävissä olevien nettovarojen kirjanpitoarvon väliset erot minä tahansa ajankohtana saattavat sisältää joukon yhteisön käypään arvoon vaikuttavia tekijöitä. Tällaiset erot eivät kuitenkaan ole yhteisön määräysvallassa olevien aineettomien hyödykkeiden hankintamenoa.

▼B

Sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet

51. Joskus on vaikeaa arvioida, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, koska on ongelmallista:

a) määritellä, onko olemassa ja milloin on olemassa yksilöitävissä oleva omaisuuserä, joka tuottaa odotettavissa olevaa vastaista taloudellista hyötyä; sekä

b) määrittää omaisuuserän hankintameno luotettavasti. Joskus menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yhteisössä sisäisesti aikaansaadun liikearvon ylläpitämisestä tai kasvattamisesta taikka päivittäisen toiminnan harjoittamisesta.

Tämän vuoksi yhteisö soveltaa kaikkiin sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin kappaleissa 52–67 esitettyjä vaatimuksia ja ohjeita sen lisäksi, että se noudattaa aineettoman hyödykkeen kirjaamista ja alkuperäistä arvostamista koskevia yleisiä vaatimuksia.

52. Arvioidessaan, täyttääkö sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke kirjaamisedellytykset, yhteisö jakaa omaisuuserän aikaansaamisen:

a) tutkimusvaiheeseen; ja

b) kehittämisvaiheeseen.

Vaikka käsitteet ”tutkimus” ja ”kehittäminen” on määritelty, käsitteillä ”tutkimusvaihe” ja ”kehittämisvaihe” on tässä standardissa laajempi merkitys.

53. Jos yhteisö ei pysty erottamaan aineettoman hyödykkeen luomiseen tähtäävän sisäisen projektin tutkimusvaihetta sen kehittämisvaiheesta, yhteisö käsittelee kyseisestä projektista johtuvia menoja ikään kuin ne olisivat toteutuneet yksinomaan tutkimusvaiheessa.

Tutkimusvaihe

54. Aineetonta hyödykettä, joka syntyy tutkimustoiminnasta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) ei saa merkitä taseeseen. Tutkimuksesta (tai sisäisen projektin tutkimusvaiheesta) johtuvat menot kirjataan kuluiksi silloin, kun ne toteutuvat.

▼B

55. Sisäisen projektin tutkimusvaiheessa yhteisö ei pysty osoittamaan sellaisen aineettoman hyödykkeen olemassaoloa, joka todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä. Siksi nämä menot kirjataan aina kuluiksi silloin, kun ne toteutuvat.

56. Esimerkkejä tutkimustoiminnoista ovat:

a) uuden tiedon hankkimiseen suuntautuvat toimenpiteet;

b) tutkimustulosten tai muun tiedon soveltamiskohteiden etsintä, arviointi ja lopullinen valinta;

c) vaihtoehtoisten raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen etsiminen; ja

d) mahdollisten vaihtoehtoisten uusien tai nykyistä parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen formulointi, suunnittelu, arvioiminen ja lopullinen valinta.

Kehittämisvaihe

57. Aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta (tai sisäisen projektin kehittämisvaiheesta), on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö pystyy osoittamaan jokaisen seuraavista:

a) aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa niin, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä.

b) yhteisöllä on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se.

c) yhteisö pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen.

d) kuinka aineeton hyödyke tulee tuottamaan todennäköistä vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö voi osoittaa muun muassa, että aineettoman hyödykkeen aikaansaamalle tuotokselle tai aineettomalle hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat, tai jos sitä tullaan käyttämään yhteisön sisällä, aineettoman hyödykkeen hyödyllisyyden.

e) käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen ja aineettoman hyödykkeen käyttämiseen tai myymiseen.

f) yhteisö pystyy määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheen aikana.

58. Joissakin tapauksissa yhteisö pystyy yksilöimään aineettoman hyödykkeen sisäisen projektin kehittämisvaiheessa ja osoittamaan, että omaisuuserä tulee todennäköisesti tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä. Tämä johtuu siitä, että kehittämisvaiheessa projekti on edennyt pitemmälle kuin tutkimusvaiheessa.

59. Esimerkkejä kehittämistoiminnoista ovat:

a) ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus;

b) uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu;

c) sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, joka ei ole niin mittava, että se pystyisi taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon; ja

d) valitun vaihtoehtoisen uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

▼B

60. Sen osoittamiseksi, miten aineeton hyödyke tulee tuottamaan todennäköistä vastaista taloudellista hyötyä, yhteisö arvioi omaisuuserästä saatavan vastaisen taloudellisen hyödyn IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisia periaatteita käyttäen. Jos hyödyke tuottaa taloudellista hyötyä ainoastaan yhdessä toisten omaisuuserien kanssa, yhteisö soveltaa IAS 36:ssa esitettyä rahavirtaa tuottavan yksikön käsitettä.

61. Se, että yhteisöllä on käytettävissään voimavaroja aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattamiseen, käyttöön ja hyödyn saamiseen siitä, voidaan osoittaa esimerkiksi liiketoimintasuunnitelmalla, jossa esitetään tekniset, taloudelliset ja muut tarvittavat voimavarat ja se, että yhteisö pystyy turvaamaan nämä voimavarat. Joskus yhteisö osoittaa ulkoisen rahoituksen saatavuuden hankkimalla lainanantajalta ilmoituksen tämän halukkuudesta suunnitelman rahoittamiseen.

62. Yhteisön kustannuslaskentajärjestelmät pystyvät usein määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, kuten palkat ja muut tekijänoikeuksien tai lisenssien varmistamisesta tai atk-ohjelmistojen kehittämisestä aiheutuvat menot.

63. Sisäisesti aikaansaatuja brändejä, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä, asiakasluetteloja ja muita tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisia eriä ei saa merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

64. Menot, jotka johtuvat sisäisesti aikaansaaduista brändeistä, lehtien nimistä, julkaisunimikkeistä, asiakasluetteloista ja muista tosiasialliselta luonteeltaan samankaltaisista eristä, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat liiketoiminnan kehittämisestä kokonaisuutena. Tällaisia eriä ei sen vuoksi merkitä taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi.

Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno

65. Sisäisesti aikaansaadun hyödykkeen kappaleessa 24 tarkoitettu hankintameno on niiden menojen kokonaismäärä, jotka syntyvät siitä päivästä lähtien, jona aineeton hyödyke täyttää kappaleissa 21, 22 ja 57 esitetyt kirjaamisedellytykset. Kappale 71 kieltää aikaisemmin kuluiksi kirjattujen menojen merkitsemisen taseeseen.

66. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän luomisesta, tuottamisesta ja saattamisesta valmiiksi toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

a) menot materiaaleista ja palveluista, jotka on käytetty tai kulutettu aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen;

b) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä), jotka välittömästi johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta;

c) laillisen oikeuden rekisteröintipalkkiot; ja

d) poistot aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen käytetyistä patenteista ja lisensseistä.

IAS 23:ssa määrätään ehdot, joiden mukaisesti korkomenot saadaan kirjata osaksi sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

67. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoon eivät kuulu:

a) myynnin ja hallinnon menot ja muut yleismenot, paitsi milloin nämä menot johtuvat välittömästi omaisuuserän saattamisesta käyttövalmiiksi;

b) yksilöidyt tehottomuudet ja alkuvaiheen liiketoiminnan tappiot, jotka ovat syntyneet ennen kuin omaisuuserä on saavuttanut suunnitellun suoritustason; eivätkä

▼B

c) menot, jotka johtuvat henkilöstön kouluttamisesta omaisuuserän käyttöön.

Kappaletta 65 havainnollistava esimerkki

Yhteisö on kehittämässä uutta tuotantoprosessia. Vuonna 20X5 syntyi menoja 1 000 CU ([a]), joista 900 CU toteutui ennen 1.12.20X5 ja 100 CU toteutui 1.12.20X5 ja 31.12.20X5 välisenä aikana. Yhteisö pystyy osoittamaan, että tuotantoprosessi täytti aineettoman hyödykkeen kirjaamisedellytykset 1.12.20X5. Prosessiin liittyvästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 500 CU (ottaen huomioon vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X5 lopussa tuotantoprosessi merkitään taseeseen aineettomana hyödykkeenä hankintamenoon 100 CU (menot, jotka ovat syntyneet siitä päivästä lähtien, jona kirjaamisedellytykset täyttyivät, toisin sanoen 1.12.20X5). Ennen 1.12.20X5 syntyneet menot 900 CU kirjataan kuluiksi, koska edellytykset täyttyivät vasta 1.12.20X5. Näitä menoja ei sisällytetä taseeseen merkittävään tuotantoprosessin hankintamenoon.

Vuoden 20X6 aikana syntyi menoja 2 000 CU. Vuoden 20X6 lopussa prosessin ilmentämästä know-how'sta kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioidaan olevan 1 900 CU (ottaen huomioon vastaiset lähtevät rahavirrat, jotka johtuvat prosessin valmiiksi saattamisesta ennen kuin se on käytettävissä).

Vuoden 20X6 lopussa tuotantoprosessin hankintameno on 2 100 CU (100 CU on menoja, jotka on aktivoitu vuoden 20X5 lopussa sekä 2 000 CU vuodelta 20X6 aktivoituja menoja). Yhteisö kirjaa arvonalentumistappion 200 CU, jolla prosessin kirjanpitoarvo ennen arvonalentumistappiota (2 100 CU) oikaistaan vastaamaan määrää, jonka siitä odotetaan kertyvän (1 900 CU). Tämä arvonalentumistappio peruutetaan myöhemmällä kaudella, jos IAS 36:n mukaiset arvonalentumistappion peruuttamisen edellytykset täyttyvät.

([a]) Tässä standardissa monetaariset erät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units)*.

KULUKSI KIRJAAMINEN

▼M12

68. Aineettomasta erästä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne toteutuvat, paitsi milloin:

a) ne ovat osa kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen hankintamenoa (ks. kappaleet 18–67); tai

b) erä on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä eikä se ole merkittävissä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin se on osa hankinta-ajankohtana kirjattavaa liikearvoa (ks. IFRS 3).

▼M8

69. Joskus yhteisölle syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn tuottamiseksi ilman, että hankittaisiin tai aikaansaataisiin aineeton hyödyke tai muu taseeseen merkittävissä oleva omaisuuserä. Jos kyseessä on tavarantoimitus, yhteisö kirjaa tällaiset menot kuluiksi, kun sillä on oikeus kyseisiin tavaroihin. Jos kyseessä on palvelu, yhteisö kirjaa menot kuluiksi, kun se vastaanottaa palvelut. Esimerkiksi tutkimustoiminnan menot kirjataan kuluiksi toteutuessaan, (ks. kappale 54), paitsi milloin tutkimus hankitaan osana liiketoimintojen yhdistämistä. Muita esimerkkejä menoista, jotka kirjataan kuluiksi toteutuessaan, ovat:

▼B

a) toiminnan käynnistämistoimenpiteistä johtuvat menot (käynnistämismenot), paitsi milloin nämä menot sisältyvät aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoon IAS 16:n mukaisesti. Käynnistämismenot saattavat koostua perustamismenoista, esimerkiksi oikeudellisista menoista ja sihteeripalveluista johtuvista menoista, joita on syntynyt perustettaessa juridista yksikköä, menoista, jotka johtuvat uuden toimipaikan avaamisesta tai uuden liiketoiminnan käynnistämisestä (avaamista edeltävät menot) tai menoista, jotka johtuvat uusien toimintojen aloittamisesta taikka uusien tuotteiden tai prosessien lanseeraamisesta (toimintaa edeltävät menot).

b) koulutustoiminnan menot.

▼M8

c) mainonnasta ja myynninedistämisestä johtuvat menot (postimyyntiluettelot mukaan luettuina).

▼B

d) menot, jotka johtuvat koko yhteisön tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan tai uudelleenorganisoinnista.

▼M8

69A. Yhtiöllä on oikeus tavaroihin, kun se omistaa ne. Samoin sillä on oikeus tavaroihin, kun tavarantoimittaja on valmistanut ne toimitussopimuksen ehtojen mukaisesti ja yhteisö voisi vaatia niiden toimittamista maksua vastaan. Palvelut on otettu vastaan, kun palveluntuottaja on suorittanut ne sellaisen sopimuksen mukaisesti, joka koskee palvelujen suorittamista yhteisölle, eikä silloin kun yhteisö käyttää palveluja toisen palvelun suorittamiseen, esimerkiksi mainoksen tuottamiseen asiakkaalle.

70. Kappale 68 ei estä yhteisöä merkitsemästä ennakkomaksua varoiksi taseeseen silloin, kun tavaroista on suoritettu maksu ennen kuin yhteisö saa oikeuden kyseisiin tavaroihin. Kappale 68 ei myöskään estä yhteisöä merkitsemästä ennakkomaksua varoiksi taseeseen silloin, kun palveluista on suoritettu maksu ennen kuin yhteisö vastaanottaa kyseiset palvelut.

▼B

Aikaisemmin kuluiksi kirjattuja eriä ei merkitä taseeseen varoiksi

71. Aineettomasta erästä johtuvia menoja, jotka on alun perin kirjattu kuluiksi, ei saa merkitä osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa myöhempänä ajankohtana.

▼B

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

72. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kappaleen 74 mukainen hankintamenomalli tai kappaleen 75 mukainen uudelleenarvostusmalli. Jos aineetonta hyödykettä käsitellään kirjanpidossa uudelleenarvostusmallin mukaisesti, myös kaikkia muita samaan luokkaan kuuluvia omaisuuseriä on käsiteltävä saman mallin mukaisesti, paitsi silloin, kun näille omaisuuserille ei ole olemassa toimivia markkinoita.

73. Aineettomien hyödykkeiden luokka on yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, samanluonteisten omaisuuserien muodostama ryhmä. Samaan aineettomien hyödykkeiden luokkaan kuuluvat erät arvostetaan uudelleen samanaikaisesti, jotta vältetään omaisuuserien valikoiva uudelleenarvostaminen ja se, että tilinpäätöksessä esitettäisiin määriä, joihin sisältyy hankintamenoja ja eri aikoina määritettyjä arvoja.

Hankintamenomalli

74. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.

Uudelleenarvostusmalli

75. Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. ►M33 **Tämän standardin mukaista uudelleenarvostusta varten käypä arvo on määritettävä toimiviin markkinoihin perustuen.** ◄ Uudelleenarvostaminen on tehtävä riittävän säännöllisesti niin, että omaisuuserän kirjanpitoarvo ei ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ poikkea olennaisesti sen käyvästä arvosta.

76. Uudelleenarvostusmalli ei anna mahdollisuutta:

a) arvostaa uudelleen sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita ei ole aikaisemmin kirjattu varoiksi; eikä

b) aineettomien hyödykkeiden alkuperäistä kirjaamista muuhun määrään kuin hankintamenoon.

77. Uudelleenarvostusmallia sovelletaan sen jälkeen, kun omaisuuserä on alun perin merkitty kirjanpitoon hankintamenon määräisenä. Jos kuitenkin vain osa aineettoman hyödykkeen hankintamenosta on aktivoitu siksi, että omaisuuserä on täyttänyt kirjaamisedellytykset vasta, kun osa prosessista on jo toteutunut (katso kappale 65), uudelleenarvostusmallia voidaan soveltaa koko kyseiseen omaisuuserään. Uudelleenarvostusmallia voidaan soveltaa myös sellaiseen aineettomaan hyödykkeeseen, jonka hankintaan on saatu julkista avustusta ja joka on kirjattu nimellisarvoon (ks. kappale 44).

►M33 78. On epätavanomaista, että aineettomalle hyödykkeelle olisi olemassa toimivat markkinat, joskin se on mahdollista. ◄ Esimerkiksi joissakin maissa saattaa olla toimivat markkinat vapaasti siirrettävissä oleville taksiluville, kalastusluville tai tuotantokiintiöille. Toimivia markkinoita ei kuitenkaan voi olla olemassa brändeille, sanomalehtien nimille, musiikin ja elokuvien julkaisuoikeuksille, patenteille eikä tavaramerkeille, koska jokainen tällainen omaisuuserä on ainoa laatuaan. Vaikkakin aineettomia hyödykkeitä ostetaan ja myydään, sopimuksista neuvotellaan yksittäisten ostajien ja myyjien välillä, ja liiketoimet ovat suhteellisen harvinaisia. Näistä syistä yhdestä omaisuuserästä maksettu hinta ei ehkä anna riittävästi näyttöä jonkin toisen omaisuuserän käyvästä arvosta. Hinnat eivät usein myöskään ole yleisesti saatavissa.

▼B

79. Uudelleenarvostusten toteuttamisväli riippuu uudelleenarvostettavien aineettomien hyödykkeiden käypien arvojen vaihteluherkkyydestä. Jos uudelleenarvostetun omaisuuserän käypä arvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta, uudelleenarvostus on jälleen tarpeen. Joidenkin aineettomien hyödykkeiden käypä arvo saattaa vaihdella merkittävästi ja satunnaisesti, ja näin ollen vuosittainen uudelleenarvostaminen on välttämätöntä. Jos aineettomien hyödykkeiden käyvän arvon vaihtelut ovat vain vähäisiä, niitä ei tarvitse arvostaa uudelleen näin usein.

▼M43

80. Kun aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo oikaistaan vastaamaan uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa. Omaisuuserää käsitellään uudelleenarvostuspäivänä jommallakummalla seuraavista tavoista.

(a) bruttomääräinen kirjanpitoarvo oikaistaan tavalla, joka on yhdenmukainen omaisuuserän kirjanpitoarvon uudelleenarvostuksen kanssa. Bruttomääräinen kirjanpitoarvo voidaan oikaista esimerkiksi havainnoitavissa olevan markkinatiedon perusteella, tai se voidaan oikaista suhteessa kirjanpitoarvon muutokseen. Uudelleenarvostuspäivään mennessä kertyneet poistot oikaistaan siten, että ne ovat yhtä suuret kuin omaisuuserän bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja kirjanpitoarvon välinen erotus, kun kertyneet arvonalentumistappiot on otettu huomioon; tai

(b) kertyneet poistot vähennetään omaisuuserän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan.

Kertyneisiin poistoihin tehtävän oikaisun määrä muodostaa osan kappaleiden 85 ja 86 mukaisesti käsiteltävästä kirjanpitoarvon lisäyksestä tai vähennyksestä.

▼B

81. Jos johonkin uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden luokkaan kuuluvaa aineetonta hyödykettä ei voida arvostaa uudelleen siksi, että tälle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, omaisuuserä on merkittävä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon.

▼M33

82. **Jos uudelleenarvostetun aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei enää ole määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen, hyödykkeen kirjanpitoarvon on oltava uudelleenarvostukseen perustuva arvo viimeisen toimiviin markkinoihin perustuvan uudelleenarvostuksen ajankohtana vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla.**

▼B

83. Se, että uudelleenarvostetulle aineettomalle hyödykkeelle ei enää ole olemassa toimivia markkinoita, voi olla viitteenä siitä, että hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut ja että sille on tarpeen tehdä IAS 36:n mukainen testi.

▼M33

84. Jos omaisuuserän käypä arvo on määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen myöhempänä arvostuspäivänä, uudelleenarvostusmallia sovelletaan kyseisestä päivästä lähtien.

▼B

►M5 85. Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja kertynyt lisäys on kirjattava oman pääoman erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Lisäys on kuitenkin ◄ kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin kuin se kumoaa saman omaisuuserän uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti.

▼B

86. Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys on kirjattava kuluksi. ►M5 Vähennys on kuitenkin kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää. Muihin laajan tuloksen eriin kirjattu vähennys pienentää oman pääoman uudelleenarvostusrahastoksi nimettyyn erään sisältyvää kertynyttä määrää. ◄

87. Omaan pääomaan sisältyvä kertynyt uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun arvonnousu realisoituu. Koko arvonnousu voi realisoitua, kun omaisuuserä poistetaan käytöstä tai luovutetaan. Osa arvonnoususta voi kuitenkin realisoitua yhteisön vielä käyttäessä omaisuuserää; tällöin realisoituneen arvonnousun määrä on omaisuuserän uudelleenarvostettuun kirjanpitoarvoon perustuvan poiston ja sen poiston välinen erotus, joka olisi tehty omaisuuserän alkuperäiseen hankintamenoon perustuen. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä ►M5 tulosvaikutteisesti ◄.

TALOUDELLINEN VAIKUTUSAIKA

88. Yhteisön on arvioitava, onko aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika rajallinen vai rajoittamaton, ja jos se on rajallinen, on arvioitava taloudellisen vaikutusajan pituus tai niiden suorite- tai vastaavien yksikköjen lukumäärä, joista taloudellinen vaikutusaika muodostuu. Yhteisön on katsottava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan olevan rajoittamaton silloin, kun kaikkia asiaan kuuluvia tekijöitä koskevan analyysin perusteella ei ole olemassa ennakoitavissa olevaa rajaa sille ajanjaksolle, jonka aikana omaisuuserän odotetaan kerryttävän yhteisölle nettorahavirtaa.

89. Aineettoman hyödykkeen kirjanpitokäsittely perustuu sen taloudelliseen vaikutusaikaan. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, siitä tehdään poistot (ks. kappaleet 97–106), ja jos sen taloudellinen vaikutusaika on rajoittamaton, siitä ei tehdä poistoja (ks. kappaleet 107–110). Standardiin liittyvät havainnollistavat esimerkit valaisevat erilaisten aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan määrittämistä ja näiden hyödykkeiden myöhempää, taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvaa kirjanpitokäsittelyä.

90. Aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä otetaan huomioon monia tekijöitä, joita ovat:

a) miten yhteisö odottaa käyttävänsä omaisuuserää, ja voisiko toinen johtoryhmä hallita hyödykettä tehokkaasti;

b) tyypilliset tuotteiden elinkaaret omaisuuserän osalta ja yleisesti saatavissa oleva samankaltaisia, samalla tavalla käytettäviä omaisuuseriä koskeva informaatio;

c) tekninen, teknologinen, kaupallinen ja muuntyyppinen vanheneminen;

d) sen toimialan vakaus, jolla omaisuuserää käytetään, ja muutokset omaisuuserän tuottamien tavaroiden ja palvelujen markkinakysynnässä;

e) kilpailijoiden tai potentiaalisten kilpailijoiden odotetut toimenpiteet;

f) niiden ylläpitomenojen taso, jotka tarvitaan odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn saamiseksi omaisuuserästä ja yhteisön kyky ja aikomukset tämän tason saavuttamiseen;

▼B

g) aika, jona yhteisöllä on määräysvalta omaisuuserään, sekä oikeudelliset ja muut vastaavat omaisuuserän käyttöä koskevat rajoitukset, kuten vuokrasopimusten päättymisajat; ja

h) riippuuko omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika yhteisön muiden omaisuuserien taloudellisesta vaikutusajasta.

91. Termi ”rajoittamaton” ei tarkoita ”päättymätöntä”. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika kuvastaa vain sitä vastaisten ylläpitomenojen tasoa, joka tarvitaan omaisuuserän suoritustason säilyttämiseksi sellaisena kuin se on omaisuuserän taloudellista vaikutusaikaa arvioitaessa, sekä yhteisön kykyä ja aikomuksia tällaisen tason saavuttamiseen. Aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan rajoittamattomuutta koskeva johtopäätös ei saa perustua suunniteltuihin vastaisiin menoihin, jotka ylittävät omaisuuserän kyseisen suoritustason säilyttämiseksi tarvittavat menot.

▼M47

92. Toteutuneet nopeat teknologian muutokset huomioon ottaen atk-ohjelmistot ja monet muut aineettomat hyödykkeet ovat alttiina teknologiselle vanhenemiselle. Siksi niiden taloudellinen vaikutusaika on usein lyhyt. Aineetonta hyödykettä käyttäen tuotetun hyödykkeen tulevaisuudessa odotettavissa olevat myyntihinnan alentumiset voisivat viitata omaisuuserän odotettavissa olevaan tekniseen tai kaupalliseen vanhenemiseen, joka puolestaan saattaisi kuvastaa omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn vähenemistä.

▼B

93. Aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika saattaa olla hyvinkin pitkä tai jopa rajoittamaton. Epävarmuus oikeuttaa arvioimaan aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan varovaisuuteen perustuen, mutta se ei oikeuta valitsemaan vaikutusaikaa, joka on epärealistisen lyhyt.

▼M12

94. Jos aineeton hyödyke johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista, sen taloudellinen vaikutusaika ei saa ylittää kyseisten sopimukseen perustuvien tai muiden laillisten oikeuksien voimassaoloaikaa, mutta se voi olla lyhyempi riippuen sen ajanjakson pituudesta, jona yhteisön odotetaan käyttävän omaisuuserää. Jos sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet on myönnetty rajalliseksi ajanjaksoksi ja ne ovat uudistettavissa, taloudellisen vaikutusajan on sisällettävä jakso (tai jaksot), jolle (tai joille) oikeudet uudistetaan, vain, jos on olemassa näyttöä siitä, että yhteisö pystyy uudistamaan oikeudet ilman merkittäviä menoja. Liiketoimintojen yhdistämisessä aineettomaksi hyödykkeeksi taseeseen merkityn takaisin hankitun oikeuden taloudellinen vaikutusaika on sen sopimuksen jäljellä oleva voimassaoloaika, jolla oikeus on myönnetty, eikä se saa sisältää sopimuksen uudistamisjaksoja.

▼B

95. Aineettoman hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan saattavat vaikuttaa sekä taloudelliset että oikeudelliset tekijät. Taloudelliset tekijät määräävät ajanjakson, jonka kuluessa yhteisö saa vastaisen taloudellisen hyödyn. Oikeudelliset tekijät saattavat rajoittaa aikaa, jona yhteisöllä on tämän hyödyn saamista koskeva määräysvalta. Taloudellinen vaikutusaika on näiden tekijöiden määräämistä ajanjaksoista lyhyempi.

96. Muun muassa seuraavat tekijät antavat viitteitä siitä, että yhteisö pystyisi uudistamaan sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet ilman että sille syntyy merkittäviä menoja:

a) on näyttöä — mahdollisesti kokemukseen perustuvaa — siitä, että sopimukseen perustuvat tai muut lailliset oikeudet tullaan uudistamaan. Jos uudistamisen ehtona on kolmannen osapuolen suostumus, on näyttöä myös siitä, että kolmannen osapuolen suostumus saadaan;

b) on näyttöä siitä, että oikeuksien uudistamiselle asetetut ehdot tulevat täyttymään; ja

▼B

c) uudistamisesta johtuvat yhteisölle syntyvät menot eivät ole merkittäviä verrattuna siihen vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, jota oikeuden uudistamisesta odotetaan koituvan yhteisölle.

Jos uudistamisesta johtuvat menot ovat merkittäviä verrattuna siihen vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, jota oikeuden uudistamisesta odotetaan koituvan yhteisölle, nämä ”uudistamismenot” ovat tosiasialliselta luonteeltaan uudistamispäivänä hankittavan uuden aineettoman hyödykkeen hankintamenoa.

TALOUDELLISELTA VAIKUTUSAJALTAAN RAJALLISET AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

Poistoaika ja poistomenetelmä

97. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, sen poistopohja jaksotetaan systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudelliselle vaikutusajalle. Poistojen tekeminen on aloitettava, kun omaisuuserä on valmis käytettäväksi, eli kun se on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Poistojen tekeminen on lopetettava sinä päivänä, jona omaisuuserä luokitellaan myytävänä olevaksi (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti, tai sitä aikaisempana päivänä, jona omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen omaisuuserään liittyvää vastaista taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, on käytettävä tasapoistomenetelmää. Kunkin kauden poistot on kirjattava tulosvaikutteisesti, paitsi milloin jokin muu standardi sallii tai vaatii niiden sisällyttämistä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon.

▼M8

98. Omaisuuserän poistopohjan systemaattiseen jaksottamiseen omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. Näihin menetelmiin kuuluvat tasapoistomenetelmä, degressiivinen menetelmä ja ►M47 suoriteyksikköihin perustuva menetelmä ◄. Käytettävän menetelmän valinta perustuu siihen, miten omaisuuserän ilmentämän vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetaan jakautuvan, ja menetelmää sovelletaan johdonmukaisesti kaudesta toiseen, ellei kyseessä olevan vastaisen taloudellisen hyödyn hyväksikäytön odotetussa jakautumisessa tapahdu muutosta.

▼M47

98A. Lähtökohtaisesti oletetaan, että aineettoman hyödykkeen käyttöä sisältävästä toiminnasta kertyviin myyntituottoihin perustuva poistomenetelmä ei ole asianmukainen, mutta oletus on kumottavissa. Aineettoman hyödykkeen käyttöä sisältävästä toiminnasta kertyvät myyntituotot kuvastavat yleensä tekijöitä, jotka eivät ole suoraan yhteydessä aineettomaan hyödykkeeseen liittyvän taloudellisen hyödyn kuluttamiseen. Myyntituottoihin vaikuttavat esimerkiksi muut panokset ja prosessit, myyntitoimet sekä myyntimäärien ja -hintojen muutokset. Myyntituottojen hintakomponenettiin voi vaikuttaa inflaatio, jolla ei ole mitään yhteyttä tapaan, jolla omaisuuserää kulutetaan. Oletus voidaan kumota vain rajatuissa olosuhteissa:

a) kun aineeton hyödyke ilmaistaan myyntituottojen määränä kappaleessa 98C kuvatulla tavalla; tai

b) kun pystytään osoittamaan, että myyntituottojen ja aineettomaan hyödykkeeseen liittyvän taloudellisen hyödyn kuluttamisen välinen korrelaatio on suuri.

▼M47

98B. Valitessaan asianmukaista poistomenetelmää kappaleen 98 mukaisesti yhteisö voisi määrittää hallitsevan rajoittavan tekijän, joka on luontainen kyseiselle aineettomalle hyödykkeelle. Esimerkiksi sopimuksessa, jolla yhteisölle määrätään aineettoman hyödykkeen käyttöä koskevat oikeudet, aineettoman hyödykkeen käyttöoikeudet voidaan yksilöidä perustuen ennalta määrättyyn vuosimäärään (ts. aikaan), tuotantoyksikköjen määrään tai kiinteään kerrytettävien myyntituottojen kokonaismäärään. Tällaisen hallitsevan tekijän yksilöiminen voisi toimia lähtökohtana asianmukaisen poistoperusteen tunnistamiselle, mutta myös muuta perustetta voidaan soveltaa, jos se kuvastaa taloudellisen hyödyn odotetun kuluttamisen jakautumista tarkemmin.

98C. Olosuhteissa, joissa aineettomalle hyödykkeelle luontainen hallitseva rajoittava tekijä on myyntituottojen kynnysarvon saavuttaminen, kerrytetyt myyntituotot saattavat olla asianmukainen poistoperuste. Yhteisö voisi esimerkiksi hankkia toimiluvan, joka koskee kullan etsintää ja louhimista kultakaivoksesta. Sopimuksen voimassaolon päättyminen saattaisi perustua louhinnasta kertyvien kokonaismyyntituottojen kiinteään määrään (sopimus voisi esimerkiksi sallia kullan louhimisen kaivoksesta, kunnes kullan myynnistä kertyneet kokonaistuotot ovat 2 miljardia CU), eikä se perustuisi aikaan eikä louhitun kullan määrään. Toisen esimerkin mukaan oikeus ylläpitää maksullista tietä voisi perustua veloitetuista tiemaksuista kertyvien tuottojen kiinteään kokonaismäärään (sopimus voisi esimerkiksi sallia maksullisen tien ylläpidon, kunnes tien ylläpidosta kertyneiden maksujen kokonaismäärä on 100 miljoonaa CU). Tapauksessa, jossa myyntituotot on asetettu hallitsevaksi rajoittavaksi tekijäksi aineettoman hyödykkeen käyttöä koskevassa sopimuksessa, kertyvät myyntituotot saattavat olla asianmukainen peruste aineettoman hyödykkeen poistoille edellyttäen, että sopimuksessa määritetään kiinteä kerrytettävien myyntituottojen määrä, jonka perusteella poistot on määritettävä.

▼B

99. Poistot kirjataan yleensä tulosvaikutteisesti. Joskus omaisuuserän ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä käytetään kuitenkin toisten omaisuuserien valmistamiseen. Tällöin poistot muodostavat osan toisen omaisuuserän hankintamenosta, ja ne sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi valmistusprosessissa käytettävien aineettomien hyödykkeiden poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoon (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*).

Jäännösarvo

▼M33

100. **Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen jäännösarvo on oletettava nollan suuruiseksi, paitsi jos:**

▼B

a) kolmas osapuoli on sitoutunut ostamaan omaisuuserän sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä; tai

▼M33

b) **omaisuuserälle on olemassa toimivat markkinat (määritelty IFRS 13:ssa) ja:**

▼B

i) jäännösarvo on määritettävissä näihin markkinoihin perustuen; ja

ii) on todennäköistä, että tällaiset markkinat ovat olemassa omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

▼B

101. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen poistopohja määritetään jäännösarvolla vähennettynä. Nollasta poikkeava jäännösarvo viittaa siihen, että yhteisö odottaa luovuttavansa aineettoman hyödykkeen ennen sen taloudellisen kokonaisvaikutusajan päättymistä.

102. Omaisuuserän jäännösarvo arvioidaan omaisuuserän luovutuksesta saatavan määrän perusteella käyttäen arviointiajankohtana vallitsevia hintoja vastaavanlaiselle omaisuuserälle, jonka taloudellinen vaikutusaika on päättynyt ja jota on käytetty samankaltaisissa olosuhteissa kuin tarkasteltavana olevaa omaisuuserää tullaan käyttämään. Jäännösarvo tarkistetaan vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Omaisuuserän jäännösarvon muutos käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

103. Aineettoman hyödykkeen jäännösarvo saattaa kasvaa omaisuuserän kirjanpitoarvon suuruiseksi tai sitä suuremmaksi. Jos näin tapahtuu, omaisuuserästä tehtävä poisto on nollan suuruinen, paitsi jos — ja siihen asti kuin — sen arvo myöhemmin alenee omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienemmäksi.

Poistoajan ja poistomenetelmän tarkistaminen

104. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisen aineettoman hyödykkeen poistoaika ja -menetelmä on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Jos omaisuuserän odotettu taloudellinen vaikutusaika poikkeaa aikaisemmista arvioista, poistoaikaa on muutettava vastaavasti. Jos kyseisestä omaisuuserästä saatavan taloudellisen hyödyn odotetussa jakautumisessa on tapahtunut merkittävä muutos, poistomenetelmä on muutettava kuvastamaan muuttunutta jakautumista. Tällaiset muutokset on käsiteltävä kirjanpidollisten arvioiden muutoksina IAS 8:n mukaisesti.

105. Omaisuuserän käyttöajan kuluessa saattaa ilmetä, että taloudellista vaikutusaikaa koskeva arvio ei pidä paikkaansa. Esimerkiksi arvonalentumistappion kirjaaminen voi olla viitteenä siitä, että poistoaikaa on tarpeen muuttaa.

106. Ajan kuluessa saattaa tapahtua muutoksia sen taloudellisen hyödyn jakautumisessa, jonka yhteisölle odotetaan koituvan aineettomasta hyödykkeestä. Saattaa esimerkiksi ilmetä, että degressiivinen poistomenetelmä on perusteltu tasapoistojen asemasta. Toinen esimerkki on tilanne, jossa lisenssin antamien oikeuksien käyttö lykkääntyy liiketoimintasuunnitelman muita osia toteutettaessa. Tällöin omaisuuserästä koituva taloudellinen hyöty saadaan mahdollisesti vasta myöhempien kausien aikana.

TALOUDELLISELTA VAIKUTUSAJALTAAN RAJOITTAMATTOMAT AINEETTOMAT HYÖDYKKEET

107. Aineettomasta hyödykkeestä, jolla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika, ei saa tehdä poistoja.

108. IAS 36:n mukaisesti yhteisön pitää tehdä taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomalle aineettomalle hyödykkeelle arvonalentumistesti vertaamalla siitä kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon:

a) vuosittain, ja

b) aina kun on viitteitä siitä, että aineettoman hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut.

▼B

Arvioidun taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen

109. Jos aineettomasta hyödykkeestä ei tehdä poistoja, sen taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava jokaisella kaudella sen ratkaisemiseksi, tukevatko tapahtumat ja olosuhteet edelleen arviota kyseisen omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan rajoittamattomuudesta. Jos ne eivät tue sitä, taloudellisen vaikutusajan muutosta rajoittamattomasta rajalliseksi on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

110. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika muuttuu uudelleenarvioinnin seurauksena rajoittamattomasta rajalliseksi, tämä antaa IAS 36:n mukaan viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Tämän vuoksi yhteisö tekee omaisuuserälle arvonalentumistestin vertaamalla sen IAS 36:n mukaisesti määritettyä kerrytettävissä olevaa rahamäärää sen kirjanpitoarvoon ja kirjaamalla arvonalentumistappioksi määrän, jolla kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän.

KIRJANPITOARVOA VASTAAVAN MÄÄRÄN KERTYMINEN — ARVONALENTUMISTAPPIOT

111. Määrittääkseen, onko aineettoman hyödykkeen arvo alentunut, yhteisö soveltaa IAS 36:ta. Kyseisessä standardissa selostetaan, kuinka yhteisö tarkistaa omaisuuseriensä kirjanpitoarvon, kuinka se määrittää omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän ja milloin se kirjaa tai peruuttaa arvonalentumistappion.

KÄYTÖSTÄ POISTAMISET JA LUOVUTUKSET

112. Aineeton hyödyke on kirjattava pois taseesta:

a) kun se luovutetaan; tai

b) kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.

▼M54

113. Voitto tai tappio, joka syntyy aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta pois taseesta, on määritettävä nettomyyntituoton ja omaisuuserän kirjanpitoarvon erotuksena. Se on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun omaisuuserä kirjataan pois taseesta (paitsi milloin IFRS 16 edellyttää muunlaista menettelyä myynnin ja takaisinvuokrauksen yhteydessä). Voittoja ei saa esittää myyntituottoina.

114. Aineeton hyödyke voidaan luovuttaa usealla eri tavalla (esimerkiksi myymällä se, tekemällä siitä rahoitusleasingsopimus tai lahjoittamalla se). Aineettoman hyödykkeen luovutuspäivä on päivä, jona vastaanottaja saa määräysvallan kyseiseen hyödykkeeseen niiden IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista* sisältyvien vaatimusten mukaan, joita sovelletaan määritettäessä, milloin suoritevelvoite on täytetty. Myyntinä ja takaisinvuokrauksena tapahtuvaan luovutukseen sovelletaan IFRS 16:ta.

▼B

115. Jos yhteisö sisällyttää kappaleessa 21 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan omaisuuserän kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai saatu aikaan sisäisesti.

▼M12

115A. Jos kyseessä on liiketoimintojen yhdistämisessä takaisin hankittu oikeus, joka myöhemmin annetaan (myydään) kolmannelle osapuolelle, vastaava kirjanpitoarvo, jos tällaista on, on otettava huomioon myynnistä johtuvaa voittoa tai tappiota määritettäessä.

▼M52

116. Vastikemäärä, joka sisällytetään aineettoman hyödykkeen taseesta pois kirjaamisesta syntyvään voittoon tai tappioon, määritetään transaktiohinnan määrittämistä koskevien, IFRS 15:n kappaleisiin 47–72 sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Myöhemmät muutokset voittoon tai tappioon sisällytetyssä arvioidussa vastikemäärässä on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 15:een sisältyvien transaktiohinnan muutoksia koskevien vaatimusten mukaisesti.

▼B

117. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, poistojen tekemistä ei lopeteta, kun aineeton hyödyke ei enää ole käytössä, paitsi jos omaisuuserä on poistettu loppuun tai luokiteltu myytävänä olevaksi (tai sisällytetty myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Yleistä

118. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta aineettomien hyödykkeiden luokasta seuraavat tiedot siten, että sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä ja muita aineettomia hyödykkeitä koskevat tiedot esitetään erikseen:

a) ovatko taloudelliset vaikutusajat rajoittamattomia vai rajallisia, ja jos ne ovat rajallisia, esitetään taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poistoprosentit;

b) poistomenetelmät, joita on sovellettu taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisiin aineettomiin hyödykkeisiin;

c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

d) ►M5 laajan tuloslaskelman ◄ erä (tai erät), johon (tai joihin) aineettomien hyödykkeiden poistot sisältyvät;

e) kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

i) lisäykset siten, että sisäisestä kehittämistyöstä syntyneet, erikseen hankitut ja liiketoimintojen yhdistämisen kautta hankitut esitetään erikseen;

ii) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävinä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

iii) uudelleenarvostuksesta johtuvat kappaleiden 75, 85 ja 86 mukaiset lisäykset tai vähennykset kaudella sekä ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄ kirjatuista IAS 36:n mukaisista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset kaudella (jos tällaisia on);

iv) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot (jos tällaisia on);

v) IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset (jos tällaisia on);

vi) kaudella kirjatut poistot;

▼B

vii) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön tilinpäätöstietojen muuntamisesta yhteisön esittämisvaluuttaan; ja

viii) muut kirjanpitoarvon muutokset kaudella.

119. Aineettomien hyödykkeiden luokka on yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien, samanluonteisten omaisuuserien muodostama ryhmä. Esimerkkejä erillisistä luokista voivat olla:

a) brändit;

b) lehtien nimet ja julkaisunimikkeet;

c) atk-ohjelmistot;

d) lisenssit ja franchising-oikeudet;

e) tekijänoikeudet, patentit ja muut teollisoikeudet sekä palvelu- ja toimintaoikeudet;

f) reseptit, kaavat, mallit, piirustukset ja prototyypit; sekä

g) kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet.

Edellä mainitut luokat jaetaan pienempiin luokkiin (tai yhdistetään suuremmiksi luokiksi), jos tämä johtaa tilinpäätöksen käyttäjien kannalta merkityksellisemmän tiedon antamiseen.

120. Yhteisö esittää IAS 36:n mukaan vaadittavat tiedot arvoltaan alentuneista aineettomista hyödykkeistä kappaleen 118(e)(iii)–(v) vaatimien tietojen lisäksi.

121. IAS 8:n mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kirjanpidollisen arvion muutoksen luonne ja määrä, jos sillä on olennainen vaikutus tarkasteltavana olevalla kaudella tai sillä odotetaan olevan olennainen vaikutus tulevilla kausilla. Tällainen esitettävä tieto saattaa johtua muutoksista, jotka koskevat:

a) aineettoman hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa;

b) poistomenetelmää; tai

c) jäännösarvoja.

122. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään myös seuraavat tiedot:

a) jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika arvioidaan rajoittamattomaksi, kyseisen omaisuuserän kirjanpitoarvo sekä syyt, joiden perusteella taloudellinen vaikutusaika on arvioitu rajoittamattomaksi. Näitä syitä esittäessään yhteisön on kuvattava tekijä (tai tekijät), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi siihen, että omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajoittamattomaksi.

b) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, joka on olennainen yhteisön tilinpäätöksen kannalta, sekä omaisuuserän kirjanpitoarvo ja jäljellä oleva poistoaika.

c) aineettomista hyödykkeistä, jotka on hankittu julkisella avustuksella ja kirjattu alun perin käypään arvoon (katso kappale 44), esitetään:

i) näiden omaisuuserien alun perin kirjattu käypä arvo;

▼B

ii) niiden kirjanpitoarvo; ja

iii) sovelletaanko niihin kirjaamisen jälkeen hankintamenomallia vai uudelleenarvostusmallia.

d) sellaisten aineettomien hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joita koskeva omistusoikeus on rajoitettu, sekä velkojen vakuudeksi pantattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvot.

e) aineettomien hyödykkeiden hankkimista koskevien sopimusperusteisten sitoumusten määrä.

123. Kuvatessaan tekijää (tai tekijöitä), joka on vaikuttanut (tai jotka ovat vaikuttaneet) merkittävästi siihen, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajoittamattomaksi, yhteisö ottaa huomioon kappaleessa 90 esitetyn luettelon mahdollisista tekijöistä.

Aineettomat hyödykkeet, joihin sovelletaan kirjaamisen jälkeen uudelleenarvostusmallia

▼M33

124. **Jos aineettomia hyödykkeitä käsitellään kirjanpidossa uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot:**

a) **jokaisesta aineettomien hyödykkeiden luokasta:**

▼B

i) uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä;

ii) uudelleenarvostettujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvo; ja

▼M33

iii) **kirjanpitoarvo, joka olisi merkitty tilinpäätökseen, jos uudelleenarvostetut aineettomat hyödykkeet olisi arvostettu kirjaamisen jälkeen kappaleen 74 mukaisesti; ja**

b) **aineettomiin hyödykkeisiin liittyvän uudelleenarvostusrahaston määrä kauden alussa ja lopussa sekä tiedot kauden aikana tapahtuneista muutoksista ja rajoituksista, jotka koskevat rahaston jakamista osakkeenomistajille.**

c) [poistettu]

▼B

125. Uudelleenarvostettujen omaisuuserien luokkia saattaa olla tarpeen yhdistää tilinpäätöksessä esittämistä varten suuremmiksi luokiksi. Luokkia ei kuitenkaan yhdistetä, jos tämä johtaisi sellaisen aineettomien hyödykkeiden luokan syntymiseen, joka sisältää sekä hankintamenomallin että uudelleenarvostusmallin mukaisesti arvostettuja eriä.

Tutkimus- ja kehittämismenot

126. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaudella kuluiksi kirjattujen tutkimus- ja kehittämismenojen yhteismäärä.

127. Tutkimus- ja kehittämismenot sisältävät kaikki sellaiset menot, jotka johtuvat välittömästi tutkimus- tai kehittämistoiminnasta (katso kappaleet 66 ja 67, jotka sisältävät ohjeistusta siitä, minkä tyyppisiä menoja on otettava huomioon kappaleen 126 mukaisen esittämisvaatimuksen täyttämiseksi).

Muut tiedot

128. Yhteisölle suositellaan seuraavien tietojen esittämistä, mutta sitä ei edellytetä:

a) kuvaus aineettomasta hyödykkeestä, jonka hankintameno on kirjattu kokonaan poistoina kuluksi mutta joka on edelleen käytössä; ja

▼B

b) lyhyt kuvaus yhteisön määräysvallassa olevista aineettomista hyödykkeistä, joita ei ole merkitty varoiksi taseeseen, koska ne eivät ole täyttäneet tämän standardin mukaisia kirjaamisedellytyksiä tai koska ne on hankittu tai aikaansaatu ennen IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* vuonna 1998 julkaistun version voimaantuloa.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT JA VOIMAANTULO

▼M12

_____

130. Yhteisön on sovellettava tätä standardia:

▼B

a) sellaisten aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn, jotka on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä, jonka sopimuspäivä on 31.3.2004 tai sen jälkeen; ja

b) kaikkien muiden aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyyn 31.3.2004 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alusta lähtien ei-takautuvasti. Näin ollen yhteisö ei saa oikaista tuohon päivään mennessä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa. Yhteisön on kuitenkin kyseisenä ajankohtana sovellettava tätä standardia tällaisten aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan uudelleenarviointiin. Jos yhteisö muuttaa hyödykkeen arvioitua taloudellista vaikutusaikaa tämän uudelleenarvioinnin seurauksena, tämä muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

130A Yhteisön on sovellettava kappaleen 2 muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 6:ta aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M5

130B. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 85, 86 ja 118(e)(iii). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M22

130C. IFRS 3 (uudistettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 12, 33–35, 68, 69, 94 ja 130 sekä kappaleiden 38 ja 129 poistamisen ja kappaleen 115A lisäämisen. Huhtikuussa 2009 julkistettu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 36 ja 37. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Näin ollen aiemmissa liiketoimintojen yhdistämisissä kirjattujen aineettomien hyödykkeiden ja liikearvon määriä ei saa oikaista. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella ja annettava tästä tieto.

▼M8

130D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 69, 70 ja 98, ja sen seurauksena lisättiin kappale 69A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M33

_____

▼M32

130F. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaletta 3(e). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼M33

130G. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 ja 124 sekä poistettiin kappaleet 39–41 ja 130E. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M43

130H. Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaletta 80. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

130I. Yhteisön on sovellettava asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset muutokset 2010–2012* tehtyä muutosta kaikkiin uudelleenarvostuksiin, jotka kirjataan tilikausilla, jotka alkavat sinä päivänä tai sen päivän jälkeen, jona kyseistä muutosta sovelletaan ensimmäistä kertaa, sekä sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella. Yhteisö voi myös esittää oikaistut vertailutiedot miltä tahansa aiemmin esitetyltä kaudelta, mutta tätä ei vaadita. Jos yhteisö esittää oikaisemattomia vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, sen on selkeästi yksilöitävä tiedot, joita ei ole oikaistu, mainittava, että ne on esitetty erilaisella perusteella, ja selostettava tätä perustetta.

▼M47

130J. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Hyväksyttävien poistomenetelmien selventäminen* (muutokset IAS 16:een ja IAS 38:aan) muutettiin kappaleita 92 ja 98 ja lisättiin kappaleet 98A–98C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M52

130K. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 3, 114 ja 116. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M54

130L. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaleita 3, 6, 113 ja 114. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼B

Samankaltaisten omaisuuserien vaihdot

131. Kappaleisiin 129 ja 130(b) sisältyvä vaatimus tämän standardin ei-takautuvasta soveltamisesta tarkoittaa, että jos omaisuuserien vaihto on ennen tämän standardin voimaantuloa käsitelty luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvon perusteella, yhteisö ei oikaise hankitun omaisuuserän kirjanpitoarvoa kuvastamaan sen hankinta-ajankohdan käypää arvoa.

▼B

Ennenaikainen soveltaminen

132. Yhteisöille, joita koskee kappale 130, suositellaan tämän standardin mukaisten vaatimusten soveltamista ennen kappaleessa 130 määrättyjä voimaantulopäiviä. Jos yhteisö kuitenkin soveltaa tätä standardia ennen näitä voimaantulopäiviä, sen on samanaikaisesti sovellettava myös IFRS 3:a sekä IAS 36:ta (uudistettu 2004).

IAS 38:N (JULKAISTU 1998) KUMOAMINEN

133. Tämä standardi korvaa IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (julkaistu 1998).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 39

Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen

▼M53 _____

▼B

SOVELTAMISALA

▼M53

2. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaikkiin IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan kuuluviin rahoitusinstrumentteihin ja siltä osin kuin:

a) IFRS 9 sallii tämän standardin mukaisten suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamisen; ja

b) rahoitusinstrumentti on osa suojaussuhdetta, joka täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset tämän standardin mukaisesti.

▼B

i) tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta ja arvonalentumisista koskevat vuokralle antajan kirjaamia vuokrasaamisia (ks. kappaleet 15–37, 58, 59, 63–65 ja liitteen A kappaleet AG36–AG52 ja AG84–AG93);

ii) tämän standardin määräykset taseesta pois kirjaamisesta koskevat vuokralle ottajan kirjaamia rahoitusleasingvelkoja (ks. kappaleet 39–42 ja liitteen A kappaleet AG57–AG63); ja

iii) tämän standardin määräykset kytketyistä johdannaisista koskevat vuokrasopimuksiin kytkettyjä johdannaisia (ks. kappaleet 10–13 ja liitteen A kappaleet AG27–AG33).

c) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.

▼M6

d) sellaiset yhteisön liikkeeseen laskemat rahoitusinstrumentit, jotka vastaavat IAS 32:een sisältyvää oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää (optiot ja merkintäoikeudet mukaan luettuina) tai jotka on luokiteltava oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi IAS 32:n kappaleiden 16A ja 16B tai IAS 32:n kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Tällaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan on kuitenkin sovellettava tätä standardia näihin instrumentteihin, paitsi jos ne täyttävät kohdassa (a) tarkoitetun poikkeusmenettelyn edellytykset.

▼B

e) oikeudet ja velvoitteet, jotka johtuvat (i) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määritellyistä vakuutussopimuksista, lukuun ottamatta sellaisesta vakuutussopimuksesta johtuvia myyjäosapuolen oikeuksia ja velvoitteita, joka on kappaleessa 9 esitetyn takaussopimuksen määritelmän mukainen, tai (ii) sopimuksesta, joka kuuluu IFRS 4:n soveltamisalaan siksi, että siihen sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluvaan sopimukseen kytkettyihin johdannaisiin, ellei johdannainen itse ole IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluva sopimus (ks. tämän standardin kappaleet 10–13 ja liitteen A kappaleet AG27–AG33). Lisäksi jos takaussopimusten myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti vakuuttanut pitävänsä kyseisiä sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se kyseiseen takaussopimukseen tätä standardia vai IFRS 4:ää (ks. kappaleet AG4 ja AG4A). Myyjäosapuoli voi tehdä valinnan sopimuskohtaisesti, mutta valinta on kunkin sopimuksen osalta peruuttamaton.

▼M12

_____

▼M38

g) hankkijaosapuolen ja osakkeensa myyvän omistajan väliset termiinisopimukset hankinnan kohteen myymisestä tai ostamisesta, jotka johtavat IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* soveltamisalaan kuuluvaan liiketoimintojen yhdistämiseen myöhempänä hankinta-ajankohtana. Termiinisopimuksen voimassaoloaika ei saa ylittää sitä kohtuullista ajanjaksoa, joka yleensä tarvitaan vaadittavien hyväksymisten hankkimiseen ja liiketoimen loppuunsaattamiseen.

▼B

h) luottositoumukset, lukuun ottamatta kappaleessa 4 kuvattuja luottositoumuksia. Luottositoumuksen myöntäjän on sovellettava IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* niihin luottositoumuksiin, jotka eivät kuulu tämän standardin soveltamisalaan. Tämän standardin määräyksiä taseesta pois kirjaamisesta sovelletaan kuitenkin kaikkiin luottositoumuksiin (ks. kappaleet 15–42 ja liitteen A kappaleet AG36–AG63).

i) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joita koskee IFRS 2 Osakeperusteiset maksut, lukuun ottamatta tämän standardin kappaleiden 5–7 soveltamisalaan kuuluvia sopimuksia, joita koskee tämä standardi.

j) oikeudet maksuihin, jotka ovat korvausta yhteisölle menoista, jotka sen on maksettava sellaisen velan suorittamiseksi, jonka se kirjaa varauksena IAS 37:n *mukaisesti tai jota varten se on aikaisemmalla kaudella kirjannut varauksen IAS 37:n mukaisesti.*

▼M52

k) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* soveltamisalaan kuuluvat oikeudet ja velvoitteet, jotka ovat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta niitä, jotka IFRS 15:ssä määrätään käsiteltäviksi kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.

▼M52

2A. **Tähän standardiin sisältyviä arvon alentumista koskevia vaatimuksia on sovellettava niihin oikeuksiin, jotka IFRS 15:ssä määrätään käsiteltäviksi tämän standardin mukaisesti arvonalentumistappioiden kirjaamisen osalta.**

▼B

3. [poistettu]

▼M53

4–7. [poistettu]

▼B

MÄÄRITELMÄT

▼M53

8. Tässä standardissa käytetään IFRS 13:ssa, IFRS 9:ssä ja IAS 32:ssa määriteltyjä termejä merkityksessä, joka niille on annettu IFRS 13:n liitteessä A, IFRS 9:n liitteessä A ja IAS 32:n kappaleessa 11. Seuraavat termit on määritelty IFRS 13:ssa, IFRS 9:ssä ja IAS 32:ssa:

— rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno

— kirjaaminen pois taseesta

— johdannainen

— efektiivisen koron menetelmä

— efektiivinen korko

— oman pääoman ehtoinen instrumentti

— käypä arvo

— rahoitusvaroihin kuuluva erä

— rahoitusinstrumentti

— rahoitusvelka

ja kyseiset standardit sisältävät ohjeistusta näiden määritelmien soveltamisesta.

▼M43

9. **Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:**

▼M53

_____

▼B

Suojauslaskentaan liittyvät määritelmät

Kiinteäehtoinen sitoumus on sitova sopimus, jonka perusteella vaihdetaan tietty määrä voimavaroja tiettyyn hintaan tiettynä päivänä tai tiettyinä päivinä tulevaisuudessa.

Ennakoitu liiketoimi on vastainen liiketoimi, johon ei ole sitouduttu mutta jonka odotetaan toteutuvan.

Suojausinstrumentti on tähän tarkoitukseen määritetty johdannainen tai (ainoastaan valuuttakurssien muutosriskiltä suojauduttaessa) tähän tarkoitukseen määritetty muihin rahoitusvaroihin kuin johdannaisvaroihin tai muihin rahoitusvelkoihin kuin johdannaisvelkoihin kuuluva erä, jonka käyvän arvon tai rahavirtojen odotetaan kumoavan suojattavaksi määritetyn kohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset (suojausinstrumentin määritelmää käsitellään tarkemmin kappaleissa 72–77 ja liitteen A kappaleissa AG94–AG97).

▼B

Suojauskohde on omaisuuserä, velka, kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai ulkomaiseen yksikköön tehty nettosijoitus, joka (a) altistaa yhteisön käyvän arvon tai vastaisten rahavirtojen muutosten riskille ja joka (b) on määritetty suojattavaksi (suojauskohteen määritelmää käsitellään tarkemmin kappaleissa 78–84 ja liitteen A kappaleissa AG98–AG101).

Suojauksen tehokkuudella tarkoitetaan sitä, missä määrin suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset kumoavat suojattavasta riskistä johtuvia suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia (ks. liitteen A kappaleet AG105–AG113).

▼M53

———————

▼B

SUOJAUS

▼M53

71. **Jos yhteisö soveltaa IFRS 9:ää eikä ole valinnut tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, jonka mukaan se jatkaisi tämän standardin mukaisten suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamista (ks. IFRS 9:n kappale 7.2.19), sen on sovellettava IFRS 9:n luvun 6 mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia. Suojatessaan suhteellista osuutta rahoitusvaroista tai rahoitusveloista koostuvasta salkusta korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa yhteisö saa kuitenkin IFRS 9:n kappaleen 6.1.3 mukaan soveltaa IFRS 9:n vaatimusten sijaan tämän standardin mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia. Tällöin yhteisön on myös sovellettava erityisiä vaatimuksia, jotka koskevat käyvän arvon suojauslaskentaa korkoriskin portfoliosuojauksessa (ks. kappaleet 81A, 89A ja AG114–AG132).**

▼B

Suojausinstrumentit

Ehdot täyttävät instrumentit

72. Tämä standardi ei rajoita tilanteita, joissa johdannainen voidaan määrittää suojausinstrumentiksi, kunhan kappaleen 88 ehdot täyttyvät, joitakin asetettuja optioita lukuun ottamatta (ks. liitteen A kappale AG94). Muihin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuin johdannaisvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä voidaan kuitenkin määrittää suojausinstrumentiksi ainoastaan suojauduttaessa valuuttariskiltä.

▼M8

73. Suojauslaskennassa voidaan suojausinstrumenteiksi määrittää vain sellaiset instrumentit, joissa on raportoivan yhteisön ulkopuolinen vastapuoli (toisin sanoen ulkopuolinen siihen konserniin tai yksittäiseen yhteisöön nähden, jonka raportoinnista on kyse). Vaikka konserniin kuuluvat yksittäiset yhteisöt tai yhteisön osastot saattavat toteuttaa suojausliiketoimia toisten konserniin kuuluvien yhteisöjen tai yhteisön muiden osastojen kanssa, tällaiset konsernin sisäiset liiketoimet eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Tällaiset suojausliiketoimet eivät sen vuoksi täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä konsernitilinpäätöksessä. Ne saattavat kuitenkin täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset konserniin kuuluvien yksittäisten yhteisöjen omassa tilinpäätöksessä tai erillistilinpäätöksessä edellyttäen, että ne ovat ulkoisia sen yksittäisen yhteisön kannalta, jonka raportoinnista on kysymys.

▼B

Suojausinstrumenttien määrittäminen

74. Tavallisesti suojausinstrumentilla on sitä kokonaisuutena koskeva yksi käyvän arvon mitta, ja käyvän arvon muutoksia aiheuttavat tekijät ovat riippuvaisia toisistaan. Näin ollen yhteisö määrittää suojaussuhteen suojausinstrumentille kokonaisuutena. Ainoat sallitut poikkeukset ovat:

a) optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon erottaminen ja vain option perusarvon muutoksen määrittäminen suojausinstrumentiksi sen aika-arvon muutoksen jäädessä ulkopuolelle; ja

b) termiinisopimuksen korkoelementin ja spot-hinnan erottaminen.

Nämä poikkeukset sallitaan, koska option perusarvo ja termiinin korkoero ovat yleensä määritettävissä erikseen. Dynaaminen suojausstrategia, jossa suojaavaksi määritetään sekä optiosopimuksen perusarvo että sen aika-arvo, voi täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset.

75. Suojaussuhteessa on mahdollista määrittää suojausinstrumentiksi vain tietty osa koko suojausinstrumentista, esimerkiksi 50 prosenttia nimellismäärästä. Suojaussuhdetta ei kuitenkaan voida määrittää vain osalle suojausinstrumentin jäljellä olevaa juoksuaikaa.

76. Yksittäinen suojausinstrumentti voidaan määrittää useamman kuin yhden tyyppisen riskin suojaukseksi edellyttäen, että (a) suojattavat riskit ovat selvästi yksilöitävissä, (b) suojauksen tehokkuus on osoitettavissa ja (c) on mahdollista varmistua siitä, että suojausinstrumentti ja eri riskipositiot on nimenomaisesti kohdistettu toisiinsa.

77. Kahta tai useampaa johdannaista tai näiden osia (tai valuuttariskiltä suojauduttaessa kahta tai useampaa muuta kuin johdannaisiin kuuluvaa erää tai niiden osia taikka johdannaisten ja muiden kuin johdannaisten yhdistelmää tai osia niistä) voidaan tarkastella yhdistelmänä ja ne voidaan yhdessä määrittää suojausinstrumentiksi, ja näin voidaan toimia myös silloin kun joistakin johdannaisista johtuva riski tai johtuvat riskit kumoavat joitakin muista johdannaisista johtuvia riskejä. Korkokaulussopimus *collar* tai muu johdannaissopimus, jossa yhdistyy asetettu ja ostettu optio, ei kuitenkaan kelpaa suojausinstrumentiksi, jos se on tosiasiallisesti nettomääräinen asetettu optio (josta saadaan nettopreemio). Vastaavasti kaksi tai useampi instrumentti voidaan määrittää suojausinstrumentiksi vain, jos mikään niistä ei ole asetettu optio eikä nettomääräinen asetettu optio.

Suojauskohteet

Ehdot täyttävät erät

78. Suojauskohde voi olla taseeseen merkitty omaisuuserä tai velka, taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön. Suojauskohteena voi olla (a) yksittäinen omaisuuserä, velka, kiinteäehtoinen sitoumus, erittäin todennäköinen ennakoitu liiketoimi tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön, (b) riskiominaisuuksiltaan samankaltaisten varojen, velkojen, kiinteäehtoisten sitoumusten, erittäin todennäköisten ennakoitujen liiketoimien tai ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen nettosijoitusten muodostama ryhmä tai (c) yksinomaan korkoriskin portfoliosuojauksessa osa sellaisten rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamasta salkusta, joita koskee suojattavana oleva riski.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. Suojauslaskennassa voidaan suojauskohteiksi määrittää vain sellaiset varat, velat, kiinteäehtoiset sitoumukset tai erittäin todennäköiset ennakoidut liiketoimet, joissa on yhteisön ulkopuolinen vastapuoli. ◄ ►M38 Näin ollen suojauslaskentaa voidaan soveltaa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen välisiin liiketoimiin vain kyseisten yhteisöjen omissa tilinpäätöksissä tai erillistilinpäätöksissä, ei konsernitilinpäätöksessä, paitsi jos kyseessä on IFRS 10:ssä määritellyn sijoitusyhteisön konsernitilinpäätös, jossa sijoitusyhteisön ja sen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien tytäryritysten välisiä liiketoimia ei eliminoida konsernitilinpäätöksessä. ◄ IAS 21:n mukaan konsernin sisäisistä monetaarisista eristä johtuvat kurssivoitot ja -tappiot eivät eliminoidu kokonaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa silloin, kun konsernin sisäinen monetaarinen erä on kahden eri toimintavaluuttoja käyttävän, konserniin kuuluvan yhteisön välinen. Lisäksi erittäin todennäköisen ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski voi käydä suojauskohteeksi konsernitilinpäätöksessä edellyttäen, että liiketoimi ilmaistaan muuna valuuttana kuin kyseisen liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana ja että valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon.

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

81. Jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, se voi olla suojauskohteena suojauduttaessa riskeiltä, jotka liittyvät vain osaan sen rahavirroista tai käyvästä arvosta (kuten yksi tai useampi valikoitu sopimukseen perustuva rahavirta tai näiden osa tai prosenttiosuus käyvästä arvosta), kunhan tehokkuus on mitattavissa. Esimerkiksi yksilöitävissä oleva ja erikseen määritettävissä oleva osuus korollisen omaisuuserän tai korollisen velan korkoriskistä voidaan määrittää suojattavaksi riskiksi (kuten riskittömän koron tai vertailukoron osuus suojattavan rahoitusinstrumentin kokonaiskorkoriskistä).

81A. Suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamaa salkkua korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa (ja vain tällaisessa suojauksessa) saadaan suojauksen kohteena oleva osuus määrittää rahamääränä (esimerkiksi tiettynä määränä dollareita, euroja, puntia tai randeja) yksittäisten omaisuuserien (tai velkojen) sijaan. Vaikka salkku saattaa riskienhallintatarkoituksessa muodostua varoista ja veloista, suojattavaksi kohdistetaan tietty määrä varoja tai tietty määrä velkoja. Varoista ja veloista muodostuvan nettomäärän määrittäminen suojauskohteeksi ei ole sallittua. Yhteisö saattaa suojata jonkin osan tähän näin kohdistettuun määrään liittyvästä korkoriskistä. Jos esimerkiksi suojataan salkkua, joka sisältää ennen eräpäivää maksettavissa olevia varoja, yhteisö voi suojautua suojauskohteena olevan koron muutoksista johtuvalta käyvän arvon muutokselta odotettavissa olevien eikä sopimuksen mukaisten uudelleenhinnoittelupäivien perusteella.

▼B

Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

82. Jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä tai rahoitusvelkoihin kuulumaton velka, se on määritettävä suojauskohteeksi (a) suojauduttaessa valuuttariskeiltä tai (b) kokonaisuudessaan suojauduttaessa kaikilta riskeiltä, koska on vaikeaa erottaa ja määrittää tietyistä riskeistä johtuvaa osaa rahavirroista tai käyvän arvon muutoksista muutoin kuin valuuttariskien osalta.

Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi

83. Samankaltaiset varat tai samankaltaiset velat saadaan yhdistää ja suojata ryhmänä vain, jos kaikki ryhmään kuuluvat yksittäiset varat tai yksittäiset velat ovat alttiina riskille, joka määrätään suojattavaksi. Lisäksi edellytetään, että kunkin ryhmään kuuluvan yksittäisen erän käyvän arvon suojattavasta riskistä johtuvan muutoksen odotetaan olevan suunnilleen verrannollinen ryhmään kuuluvien erien suojauksen kohteena olevasta riskistä johtuvaan käyvän arvon kokonaismuutokseen.

84. Koska yhteisö arvioi suojauksen tehokkuutta vertaamalla suojausinstrumentin (tai samankaltaisten suojausinstrumenttien ryhmän) ja suojauskohteen (tai samankaltaisten suojauskohteiden ryhmän) käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia, niin suojausinstrumentin vertaaminen yksilöidyn suojauskohteen asemasta kokonaisnettopositioon (esimerkiksi kaikkien samaan aikaan erääntyvien kiinteäkorkoisten varojen ja velkojen nettomäärään) ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä.

Suojauslaskenta

85. Suojauslaskentaa sovellettaessa kirjataan suojausinstrumentin ja suojauskohteen käypien arvojen muutosten toisensa kumoavat tulosvaikutukset.

86. Suojaussuhteita on kolmen tyyppisiä:

a) *käyvän arvon suojaus*: suojautuminen taseeseen merkityn omaisuuserän tai velan tai taseeseen merkitsemättömän kiinteäehtoisen sitoumuksen taikka tällaisen omaisuuserän, velan tai kiinteäehtoisen sitoumuksen yksilöidyn osan käyvän arvon muutoksilta, jotka johtuvat tietystä riskistä ja jotka saattaisivat vaikuttaa voittoon tai tappioon.

b) *rahavirran suojaus*: suojautuminen rahavirtojen vaihtelulta, joka (i) johtuu tietystä riskistä, joka liittyy taseeseen merkittyyn omaisuuserään tai velkaan (kuten vaihtuvakorkoisen velan kaikki vastaiset koronmaksut tai osa niistä) tai erittäin todennäköiseen ennakoituun liiketoimeen ja (ii) saattaisi vaikuttaa voittoon tai tappioon.

c) ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen (määritelty IAS 21:ssä) suojaus.

87. Kiinteäehtoisen sitoumuksen valuuttariskin suojausta voidaan käsitellä joko käyvän arvon suojauksena tai rahavirran suojauksena.

▼M53

88. **Suojaussuhde täyttää kappaleiden 89–102 mukaiset suojauslaskennan soveltamisedellytykset siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat ehdot täyttyvät.**

▼B

a) Yhteisöllä on suojausta aloitettaessa asianmukaisesti laadittu määritys ja dokumentaatio suojaussuhteesta sekä yhteisön riskienhallinnan tavoitteista ja suojaukseen ryhtymisen strategiasta. Kyseisessä dokumentaatiossa on yksilöitävä suojausinstrumentti, suojauskohde tai suojattava liiketoimi, suojattavan riskin luonne ja se, miten yhteisö arvioi, kuinka tehokkaasti suojausinstrumentti kumoaa suojattavasta riskistä johtuvia muutoksia suojauskohteen käyvässä arvossa tai rahavirroissa.

b) Suojauksen odotetaan kumoavan suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset erittäin tehokkaasti (ks. liitteen A kappaleet AG105–AG113) alun perin dokumentoidun, kyseistä suojaussuhdetta koskevan riskienhallintastrategian mukaisesti.

c) Rahavirran suojauksissa on suojattavan ennakoidun liiketoimen oltava erittäin todennäköinen ja sen täytyy altistaa rahavirtojen vaihtelulle, joka voisi viime kädessä vaikuttaa voittoon tai tappioon.

▼M53

d) Suojauksen tehokkuus on mitattavissa luotettavasti, ts. sekä suojauskohteen käypä arvo tai rahavirrat, joihin suojattu riski vaikuttaa, että suojausinstrumentin käypä arvo ovat määritettävissä luotettavasti.

▼B

e) Suojausta arvioidaan jatkuvasti, ja sen todetaan tosiaan olleen erittäin tehokas kaikkien niiden tilikausien ajan, joille suojaus on ollut määritettynä.

Käyvän arvon suojaukset

▼M53

89. **Jos käyvän arvon suojaus täyttää kappaleen 88 mukaiset ehdot kauden aikana, se on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:**

▼B

a) voitto tai tappio suojausinstrumentin arvostamisesta käypään arvoon (kun suojausinstrumenttina on johdannainen) tai sen kirjanpitoarvon valuuttakomponentin IAS 21:n mukaisesta arvostamisesta (kun suojausinstrumenttina on muu kuin johdannainen) on kirjattava tulosvaikutteisesti; ja

▼M53

b) suojattavasta riskistä johtuva suojauskohteen voitto tai tappio on kirjattava suojauskohteen kirjanpitoarvon oikaisuksi ja tulosvaikutteisesti. Tämä pätee, jos suojauskohde muutoin arvostetaan hankintamenoon. Suojattavasta riskistä johtuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti, jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti.

▼B

89A. Suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun osan käypää arvoa korkoriskiltä (ja vain tällaisessa suojauksessa) kappaleen 89(b) mukainen vaatimus voidaan täyttää esittämällä suojauskohteesta johtuva voitto tai tappio joko:

a) yhtenä erillisenä varoihin kuuluvana eränä, niillä uudelleenhinnoittelujaksoilla, joilla suojauskohteena on omaisuuserä; tai

b) yhtenä erillisenä velkoihin kuuluvana eränä niillä uudelleenhinnoittelujaksoilla, joilla suojauskohteena on velka.

Kohdissa (a) ja (b) tarkoitetut erilliset erät on esitettävä rahoitusvarojen tai -velkojen välittömässä läheisyydessä. Tällaisiin eriin sisältyvät määrät on poistettava taseesta silloin, kun ne varat tai velat, joihin ne liittyvät, kirjataan pois taseesta.

▼M53

90. Jos suojaudutaan vain suojauskohteen tietyiltä riskeiltä, ne kirjattavat suojauskohteen käyvän arvon muutokset, jotka eivät liity suojattavaan riskiin, kirjataan IFRS 9:n kappaleessa 5.7.1 esitettävällä tavalla.

▼M40

91. **Yhteisön on lopetettava kappaleessa 89 tarkoitettu suojauslaskenta ei-takautuvasti, jos:**

a) suojausinstrumentti erääntyy tai myydään, sopimus puretaan tai toteutetaan. Tässä yhteydessä suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai purkamista, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua suojausstrategiaa. Lisäksi suojausinstrumentti ei tässä yhteydessä eräänny tai purkaudu, jos:

i) säädösten ja määräysten seurauksena taikka säädösten ja määräysten voimaantulon vuoksi suojausinstrumentin osapuolet sopivat, että yksi tai useampi selvitysvastapuoli korvaa alkuperäisen vastapuolensa niin, että siitä tulee kunkin osapuolen uusi vastapuoli. Tässä yhteydessä selvitysvastapuoli on keskusvastapuoli (jota joskus kutsutaan ”selvitysorganisaatioksi” tai ”selvitysagentiksi”) taikka yhteisö tai yhteisöjä, esimerkiksi jonkin selvitysorganisaation selvitysjäsen tai jonkin selvitysorganisaation selvitysjäsenen asiakas, joka toimii tai jotka toimivat vastapuolena keskusvastapuoliselvityksen tekemiseksi. Jos suojausinstrumentin osapuolet korvaavat alkuperäiset vastapuolensa eri vastapuolilla, tätä kappaletta sovelletaan kuitenkin vain, jos kaikki osapuolet tekevät selvityksen saman keskusvastapuolen kanssa.

▼M40

ii) muut mahdolliset suojausinstrumentin muutokset rajoittuvat niihin, jotka ovat tarpeen mahdollistamaan tällainen vastapuolen korvaaminen. Tällaiset muutokset rajoittuvat niihin, jotka vastaavat ehtoja, joita voitaisiin odottaa, jos suojausinstrumentti olisi alun perin selvitetty selvitysvastapuolen kanssa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi muutokset vakuusvaatimuksissa, oikeuksissa vähentää saamis- ja velkasaldoja toisistaan ja veloitettavissa maksuissa.

▼B

b) suojaus ei enää täytä kappaleen 88 mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä; tai

c) yhteisö peruuttaa suojauksen määrityksen.

92. Kappaleen 89(b) mukaisesti tehtävä oikaisu sellaisen suojattavan rahoitusinstrumentin kirjanpitoarvoon, johon sovelletaan efektiivisen koron menetelmää, (tai korkoriskin portfoliosuojauksessa kappaleessa 89A kuvattuun erilliseen tase-erään) on jaksotettava tulosvaikutteisesti. Jaksottaminen voidaan aloittaa heti kun oikaisu on kirjattu, ja se on aloitettava viimeistään silloin, kun suojauskohdetta ei enää oikaista suojattavasta riskistä johtuvilla käyvän arvon muutoksilla. Oikaisu perustuu jaksotuksen alkamispäivänä uudelleen laskettuun efektiiviseen korkoon. Jos jaksottaminen uudelleen laskettua efektiivistä korkoa käyttäen ei ole käytännössä mahdollista suojattaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostaman salkun käypää arvoa korkoriskiltä (ja vain tällaisessa suojauksessa), oikaisu on kuitenkin jaksotettava tasaerinä. Oikaisu on jaksotettava kokonaan rahoitusinstrumentin eräpäivään mennessä, tai jos kyseessä on korkoriskin portfoliosuojaus, asianomaisen uudelleenhinnoittelujakson loppuun mennessä.

93. Kun taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus määritetään suojauskohteeksi, suojattavasta riskistä johtuva kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon myöhemmin kertyvä muutos merkitään taseeseen omaisuuseräksi tai velaksi ja vastaava voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti (ks. kappale 89(b)). Myös suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti.

94. Kun yhteisö tekee omaisuuserän hankkimista tai velan ottamista koskevan kiinteäehtoisen sitoumuksen, joka on suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, niin omaisuuserää tai velkaa, joka syntyy yhteisön täyttäessä kyseisen kiinteäehtoisen sitoumuksen, oikaistaan sisällyttämällä siihen suojatusta riskistä johtuva kiinteäehtoisen sitoumuksen käyvän arvon muutos, joka on merkitty taseeseen.

Rahavirran suojaukset

95. Jos rahavirran suojaus täyttää kappaleen 88 mukaiset ehdot kauden aikana, se on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

a) se osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (ks. kappale 88), on kirjattava ►M5 muihin laajan tuloksen eriin ◄; ja

b) suojausinstrumentin voiton tai tappion tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M53

96. Rahavirran suojausta käsitellään kirjanpidossa tarkemmin sanottuna seuraavasti:

▼B

a) suojauskohteeseen liittyvää erillistä oman pääoman erää oikaistaan siten, että siitä tulee yhtä suuri kuin pienempi seuraavista eristä (absoluuttisina lukuina):

i) suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio suojauksen alkamisajankohdasta lähtien; ja

ii) suojauskohteen odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen käyvän arvon (nykyarvon) kertynyt muutos suojauksen alkamisajankohdasta lähtien;

b) suojausinstrumentista tai siitä suojaavaksi määritetystä osasta jäljellä oleva voitto tai tappio (joka ei ole tehokasta suojausta) kirjataan tulosvaikutteisesti; ja

▼M53

c) jos yhteisön tiettyä suojaussuhdetta koskevan dokumentoidun riskienhallintastrategian mukaan suojausinstrumentin voiton tai tappion tai siihen liittyvien rahavirtojen tietty komponentti jätetään ottamatta huomioon arvioitaessa suojauksen tehokkuutta (ks. kappaleet 74, 75 ja 88(a)), tämä ulkopuolelle jätetty voiton tai tappion komponentti kirjataan IFRS 9:n kappaleen 5.7.1 mukaisesti.

▼M22

97. Jos ennakoidun liiketoimen suojaus johtaa myöhemmin rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan kirjaamiseen, siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)) sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana suojatut ennakoidut rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esimerkiksi niillä kausilla, joilla kirjataan korkotuottoja tai -kuluja). Jos yhteisö kuitenkin odottaa, että muihin laajan tuloksen eriin kirjattu tappio jää osaksi tai kokonaan kattamatta yhden tai useamman vastaisen kauden aikana, sen on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna tulosvaikutteiseksi määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

▼B

98. Jos ennakoidun liiketoimen suojaus johtaa myöhemmin rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän tai rahoitusvelkoihin kuulumattoman velan kirjaamiseen tai jos rahoitusvaroihin kuulumatonta omaisuuserää tai rahoitusvelkoihin kuulumatonta velkaa koskeva ennakoitu liiketoimi muuttuu kiinteäehtoiseksi sitoumukseksi, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, niin yhteisön on valittava alla olevista joko (a) tai (b):

►M5 a) se siirtää siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna tulosvaikutteisiksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)) sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana kyseinen hankittu omaisuuserä tai vastattavaksi otettu velka vaikuttaa voittoon tai tappioon (esimerkiksi niillä kausilla, joilla kirjataan poistoja tai myytyjä suoritteita vastaavia kuluja). Jos yhteisö kuitenkin odottaa, että muihin laajan tuloksen eriin kirjattu tappio jää osaksi tai kokonaan kattamatta yhden tai useamman vastaisen kauden aikana, sen on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

▼B

b) se poistaa siihen liittyvät, kappaleen 95 mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot ◄ ja sisällyttää ne kyseisen omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon.

99. Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen joko kohta (a) tai kohta (b) kappaleesta 98 ja sovellettava sitä johdonmukaisesti kaikkiin suojauksiin, joita kappale 98 koskee.

▼M22

100. Kun kyseessä on muunlainen kuin kappaleissa 97 ja 98 tarkoitettu rahavirran suojaus, muihin laajan tuloksen eriin kirjatut erät on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)) omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi sillä kaudella, jolla tai niillä kausilla, joilla suojatut ennakoidut rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esimerkiksi ennakoidun myynnin toteutuessa).

▼M40

101. Yhteisön on lopetettava kappaleissa 95–100 tarkoitettu suojauslaskenta ei-takautuvasti kaikissa seuraavissa tapauksissa:

a) Suojausinstrumentti erääntyy tai myydään, sopimus puretaan tai toteutetaan. Tällöin suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka on kirjattu muihin laajan tulokseen eriin ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (katso kappale 95a), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100. Tämän alakohdan soveltamiseksi suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai purkamista, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua suojausstrategiaa. Lisäksi suojausinstrumentti ei tämän alakohdan soveltamiseksi eräänny tai purkaudu, jos:

i) säädösten ja määräysten seurauksena taikka säädösten ja määräysten voimaantulon vuoksi suojausinstrumentin osapuolet sopivat, että yksi tai useampi selvitysvastapuoli korvaa alkuperäisen vastapuolensa niin, että siitä tulee kunkin osapuolen uusi vastapuoli. Tässä yhteydessä selvitysvastapuoli on keskusvastapuoli (jota joskus kutsutaan ”selvitysorganisaatioksi” tai ”selvitysagentiksi”) taikka yhteisö tai yhteisöjä, esimerkiksi jonkin selvitysorganisaation selvitysjäsen tai jonkin selvitysorganisaation selvitysjäsenen asiakas, joka toimii tai jotka toimivat vastapuolena keskusvastapuoliselvityksen tekemiseksi. Jos suojausinstrumentin osapuolet korvaavat alkuperäiset vastapuolensa eri vastapuolilla, tätä kappaletta sovelletaan kuitenkin vain, jos kaikki osapuolet tekevät selvityksen saman keskusvastapuolen kanssa.

▼M40

ii) muut mahdolliset suojausinstrumentin muutokset rajoittuvat niihin, jotka ovat tarpeen mahdollistamaan tällainen vastapuolen korvaaminen. Tällaiset muutokset rajoittuvat niihin, jotka vastaavat ehtoja, joita voitaisiin odottaa, jos suojausinstrumentti olisi alun perin selvitetty selvitysvastapuolen kanssa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi muutokset vakuusvaatimuksissa, oikeuksissa vähentää saamis- ja velkasaldoja toisistaan ja veloitettavissa maksuissa.

▼B

b) Suojaus ei enää täytä kappaleen 88 mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä. Tällöin suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks.kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100.

c) Ennakoidun liiketoimen ei enää odoteta toteutuvan, jolloin suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks. kappale 95(a)), on ►M5 siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisesti ◄. Vaikka ennakoitu liiketoimi ei enää olisi erittäin todennäköinen, sen saatetaan silti odottaa toteutuvan.

d) Yhteisö peruuttaa määrityksen. Jos kyseessä on ennakoidun liiketoimen suojaus, suojausinstrumentista kertyneen voiton tai tappion, joka ►M5 on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin ◄ ajalta, jolloin suojaus oli tehokas (ks. kappale 95(a)), on jäätävä omaan pääomaan erilliseksi eräksi, kunnes ennakoitu liiketoimi toteutuu tai kunnes sen ei enää odoteta toteutuvan. Liiketoimen toteutuessa sovelletaan kappaletta 97, 98 tai 100. Jos liiketoimen ei enää odoteta toteutuvan, suoraan omaan pääomaan kirjattu kertynyt voitto tai tappio on ►M5 siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisesti ◄.

Nettosijoituksen suojaukset

102. Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset, mukaan lukien sellaisen monetaarisen erän suojaus, jota käsitellään kirjanpidossa osana nettosijoitusta (ks. IAS 21), on käsiteltävä kirjanpidossa samalla tavalla kuin käsitellään rahavirran suojauksia:

▼M5

(a) se osa suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (ks. kappale 88), on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin; ja

(b) tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M11

Suojauksen tehokkaaseen osaan liittyvä suojausinstrumentin voitto tai tappio, joka on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (ks. IAS 1 (uudistettu 2007)), kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan kokonaan tai osaksi IAS 21:n kappaleiden 48–49 mukaisesti.

▼M70

Tilapäiset poikkeukset tiettyjen suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamisesta

102A. Yhteisön on sovellettava kappaleita 102D–102N ja 108G kaikkiin suojaussuhteisiin, joihin viitekorkouudistuksella on suora vaikutus. Näitä kappaleita sovelletaan vain tällaisiin suojaussuhteisiin. Viitekorkouudistuksella on suora vaikutus suojaussuhteeseen vain, jos uudistuksesta aiheutuu epävarmuutta, joka koskee:

a) suojatuksi riskiksi määritettyä (sopimuksessa määrättyä tai muuta kuin sopimuksessa määrättyä) viitekorkoa; ja/tai

b) suojauskohteen tai suojausinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista tai määrää.

102B. Kappaleita 102D–102N sovellettaessa termi ”viitekorkouudistus” viittaa koko markkinaa koskevaan viitekorkojen uudistukseen, mukaan lukien jonkin viitekoron korvaaminen toisella viitekorolla, kuten finanssimarkkinoiden vakauden valvontaryhmän (Financial Stability Board) heinäkuussa 2014 julkaisemassa raportissa ”Reforming Major Interest Rate Benchmarks” annetuista suosituksista johtuvalla korolla ([1]).

102C. Kappaleissa 102D–102N esitettävät poikkeukset koskevat pelkästään kyseisissä kappaleissa mainittuja vaatimuksia. Yhteisön on jatkettava kaikkien muiden suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamista suojaussuhteisiin, joihin viitekorkouudistuksella on suora vaikutus.

Erittäin suurta todennäköisyyttä koskeva vaatimus rahavirran suojauksissa

102D. Soveltaessaan kappaleeseen 88(c) sisältyvää vaatimusta siitä, että ennakoidun liiketoimen täytyy olla erittäin todennäköinen, yhteisön on oletettava, että viitekorko (sopimuksessa määrätty tai muu kuin sopimuksessa määrätty), johon suojatut rahavirrat perustuvat, ei muutu viitekorkouudistuksen seurauksena.

Muihin laajan tuloksen eriin kirjatun kertyneen voiton tai tappion siirtäminen

102E. Soveltaessaan kappaleeseen 101(c) sisältyvää vaatimusta sen määrittämiseksi, eikö ennakoidun liiketoimen enää odoteta toteutuvan, yhteisön on oletettava, että viitekorko (sopimuksessa määrätty tai muu kuin sopimuksessa määrätty), johon suojatut rahavirrat perustuvat, ei muutu viitekorkouudistuksen seurauksena.

Tehokkuuden arvioiminen

102F. Kappaleisiin 88(b) ja AG105(a) sisältyviä vaatimuksia soveltaessaan yhteisön on oletettava, että viitekorko (sopimuksessa määrätty tai muu kuin sopimuksessa määrätty), johon suojatut rahavirrat ja/tai suojattu riski perustuvat, tai viitekorko, johon suojausinstrumentin rahavirrat perustuvat, ei muutu viitekorkouudistuksen seurauksena.

([1]) Raportti, ”Reforming Major Interest Rate Benchmarks”, on saatavissa osoitteessa http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼**M70**

102G. Kappaleeseen 88(e) sisältyvää vaatimusta soveltaessaan yhteisön ei tarvitse lopettaa suojaussuhdetta sen vuoksi, etteivät suojauksen toteutuneet tulokset täytä kappaleen AG105(b) mukaisia vaatimuksia. Selvyyden vuoksi todettakoon, että yhteisön on sovellettava muita kappaleeseen 88 sisältyviä ehtoja, kappaleessa 88(b) mainittu ennakoiva arviointi mukaan lukien, arvioidessaan sitä, täytyykö suojaussuhde lopettaa.

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi

102H. Ellei kappale 102I tule sovellettavaksi, yhteisön on sovellettava korkoriskin muun kuin sopimuksessa määrätyn viitekorkokomponentin suojaukseen kappaleisiin 81 ja AG99F sisältyvää vaatimusta–että suojattavaksi määritetyn osan on oltava erikseen yksilöitävissä–vain suojaussuhteen alkaessa.

102I. Kun yhteisö suojausdokumentaationsa mukaisesti uudelleenmäärittää (ts. lopettaa ja käynnistää uudelleen) suojaussuhteen usein, koska sekä suojausinstrumentti että suojauskohde muuttuvat usein (ts. yhteisö käyttää dynaamista prosessia, jossa sekä suojauskohteet että asianomaisen riskin hallintaan käytettävät suojausinstrumentit eivät pysy kauan samoina), yhteisön on sovellettava kappaleisiin 81 ja AG99F sisältyvää vaatimusta–että suojattavaksi määritetty osa on erikseen yksilöitävissä–vain kun se alun perin määrittää suojauskohteen kyseiseen suojaussuhteeseen. Suojauskohdetta, joka on arvioitu määritettäessä sitä alun perin suojaussuhteeseen, tapahtuipa tämä suojauksen alkaessa tai sen jälkeen, ei arvioida uudelleen määritettäessä sitä mahdollisesti myöhemmin samaan suojaussuhteeseen.

Soveltamisen lopettaminen

102J. Yhteisön on lopetettava kappaleen 102D soveltaminen suojauskohteeseen ei-takautuvasti aikaisempana seuraavista ajankohdista:

a) kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojauskohteen viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) kun suojaussuhde, jonka osana suojauskohde on, lopetetaan.

102K. Yhteisön on lopetettava kappaleen 102E soveltaminen ei-takautuvasti aikaisempana seuraavista ajankohdista:

a) kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojauskohteen viitekorkoon perustuvien vastaisten rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) kun kyseistä lopetettua suojaussuhdetta koskeva rahavirran suojausrahastoon kertynyt määrä on kokonaisuudessaan siirretty tulosvaikutteiseksi.

▼**M70**

102L. Yhteisön on lopetettava ei-takautuvasti kappaleen 102F soveltaminen:

a) suojauskohteeseen, kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojattua riskiä tai suojauskohteen viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) suojausinstrumenttiin, kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojausinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää.

Jos suojaussuhde, jonka osina suojauskohde ja suojausinstrumentti ovat, lopetetaan ennen kappaleessa 102L(a) tarkoitettua päivää tai kappaleessa 102L(b) tarkoitettua päivää, yhteisön on lopetettava kappaleen 102F soveltaminen kyseiseen suojaussuhteeseen ei-takautuvasti lopettamispäivänä.

102M. Yhteisön on lopetettava kappaleen 102G soveltaminen suojaussuhteeseen ei-takautuvasti aikaisempana seuraavista ajankohdista:

a) kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojattua riskiä ja suojauskohteen tai suojausinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) kun suojaussuhde, johon poikkeusta sovelletaan, lopetetaan.

102N. Kun suojauskohteeksi määritetään eristä koostuva ryhmä tai suojausinstrumentiksi määritetään rahoitusinstrumenttien yhdistelmä, yhteisön on lopetettava kappaleiden 102D–102G soveltaminen yksittäisen erään tai rahoitusinstrumenttiin ei-takautuvasti kappaleen 102J, 102K, 102L tai 102M mukaisesti sen mukaan kuin on relevanttia, kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojattua riskiä ja/tai kyseisen erän tai rahoitusinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää.

▼**B**

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

103. Yhteisön on sovellettava tätä standardia (maaliskuussa 2004 julkaistu muutokset mukaan luettuna) 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Yhteisön soveltaessa tätä standardia (maaliskuussa 2004 julkaistut muutokset mukaan lukien) aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla tilikaudella sen on sovellettava myös IAS 32:ta (julkaistu joulukuussa 2003). Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

103A. Yhteisön on sovellettava kappaleen 2(j) muutosta 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRIC 5:tä *Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen* aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M53

103B. [poistettu]

103C. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 95(a), 97, 98, 100, 102, 108 ja AG99B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

103D. [poistettu]

▼M11

103E. IAS 27 (jota IASB muutti 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 102. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M53

103F. [poistettu]

▼M14

_____

▼M15

103G. Yhteisön on sovellettava kappaleita AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A ja AG110B takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta *Suojauskohteiksi hyväksyttävät erät* (muutos IAS 39:ään) ennen 1.7.2009 alkavilla kausilla, tästä on annettava tieto.

▼M53

103H–103J. [poistettu]

103K. Huhtikuussa 2009 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* muutettiin kappaleita 2(g), 97 ja 100. Yhteisön on sovellettava näihin kappaleisiin tehtyjä muutoksia ei-takautuvasti kaikkiin voimassa oleviin sopimuksiin 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

103L–103P. [poistettu]

▼M33

103Q. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 ja AG96, lisättiin kappale 43A sekä poistettiin kappaleet 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 ja AG82. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M38

103R. Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 2 ja 80. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisö*t sisältyviä muutoksia.

▼M52

103T. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 ja AG48 sekä lisättiin kappaleet 2A, 44A, 55A ja AG8A–AG8C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

103U. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, AG95, AG114, AG118 ja kappaletta AG133 edeltävää otsikkoa sekä poistettiin kappaleet 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, AG1–AG93 ja AG96. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M54

103V. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaleita 2 ja AG33. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼M53

104. Tätä standardia on sovellettava takautuvasti lukuun ottamatta kappaleessa 108 tarkoitettuja poikkeuksia. Kertyneiden voittovarojen aikaisimman esitettävän kauden alkusaldo ja kaikki muut vertailutiedot on oikaistava ikään kuin tätä standardia olisi noudatettu aina, paitsi milloin informaation oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista. Jos oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista, yhteisön on annettava tästä tieto ja ilmoitettava, missä määrin informaatiota on oikaistu.

105–107A. [poistettu]

▼M5

108. Yhteisö ei saa oikaista rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien tai rahoitusvelkoihin kuulumattomien velkojen kirjanpitoarvoja poistamalla niistä sellaisia rahavirran suojaukseen liittyviä voittoja tai tappioita, jotka on sisällytetty kirjanpitoarvoon ennen sen tilikauden alkua, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Muuten kuin tulosvaikutteisesti (muihin laajan tuloksen eriin tai suoraan omaan pääomaan) sellaisen kiinteäehtoisen sitoumuksen suojauksesta kirjattu määrä, jota tämän standardin mukaan käsitellään käyvän arvon suojauksena, on siirrettävä omaisuuseräksi tai velaksi sen tilikauden alussa, jolla tätä standardia sovelletaan ensimmäisen kerran, lukuun ottamatta valuuttariskin suojausta, jota käsitellään edelleen rahavirran suojauksena.

▼B

108A. Yhteisön on sovellettava kappaleen 80 viimeistä virkettä sekä kappaleita AG99A ja AG99B 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö on määrittänyt suojauskohteeksi sellaisen ulkopuolisen ennakoidun liiketoimen, joka

a) ilmaistaan liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana,

b) altistaa riskille, jolla on vaikutusta konsernin voittoon tai tappioon (ts. ilmaistaan muuna valuuttana kuin konsernin esittämisvaluuttana), ja

▼B

c) olisi täyttänyt suojauslaskennan soveltamisedellytykset, ellei sitä olisi ilmaistu sen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana,

se voi soveltaa suojauslaskentaa konsernitilinpäätöksessä kappaleen 80 viimeisen virkkeen sekä kappaleiden AG99A ja AG99B soveltamispäivää edeltävällä kaudella tai edeltävillä kausilla.

108B. Yhteisön ei tarvitse soveltaa kappaletta AG99B vertailutietoihin, jotka koskevat kappaleen 80 viimeisen virkkeen sekä kappaleen AG99A soveltamispäivää edeltäviä kausia.

▼M53

108C. Toukokuussa 2008 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* muutettiin kappaleita 73 ja AG8. Huhtikuussa 2009 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* muutettiin kappaletta 80. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Kaikkien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M40

108D. Kesäkuussa 2013 IAS 39:ään tehdyillä muutoksilla Johdannaisten uudistaminen ja suojauslaskennan jatkaminen muutettiin kappaleita 91 ja 101 ja lisättiin kappale AG113A. Yhteisön on sovellettava kyseisiä kappaleita 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti IAS 8:n Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittu. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M53

108E–108F. [poistettu]

▼M70

108G. Syyskuussa 2019 julkaistulla asiakirjalla *Viitekorkouudistus*, jolla muutettiin standardeja IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7, lisättiin kappaleet 102A–102N. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti niihin suojaussuhteisiin, jotka olivat olemassa sen raportointikauden alussa, jolla yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa kyseisiä muutoksia, tai jotka on määritetty myöhemmin, sekä muihin laajan tuloksen eriin kirjattuihin voittoihin tai tappioihin, jotka olivat olemassa sen raportointikauden alussa, jolla yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa kyseisiä muutoksia.

▼B

MUIDEN MÄÄRÄYSTEN KUMOAMINEN

109. Tämä standardi korvaa lokakuussa 2000 uudistetun IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

▼B

110. Tämä standardi ja siihen liittyvät toteuttamisohjeet korvaavat aikaisemman IASC:n perustaman IAS 39:n toimeenpanoa ohjaavan komitean julkaiseman toimeenpano-ohjeistuksen.

Liite A

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

▼M53

_____

▼B

SUOJAUS (kappaleet 71–102)

Suojausinstrumentit (kappaleet 72–77)

Ehdot täyttävät instrumentit (kappaleet 72 ja 73)

AG94 Yhteisön asettamasta optiosta mahdollisesti syntyvä tappio voi olla merkittävästi suurempi kuin siihen liittyvän suojauskohteen arvon muutoksesta mahdollisesti syntyvä voitto. Toisin sanoen asetettu optio ei vähennä tehokkaasti suojauskohteen voitto- tai tappioriskiä. Asetettu optio ei tämän vuoksi kelpaa suojausinstrumentiksi, paitsi jos se on nimenomaisesti määritetty kumoamaan ostettu optio, joka voi olla myös toiseen rahoitusinstrumenttiin kytketty optio (esimerkiksi asetettu osto-optio, jota käytetään suojaamaan ennen eräpäivää eräännytettävissä olevaa velkaa). Sen sijaan ostetusta optiosta mahdollisesti syntyvät voitot ovat yhtä suuria tai suurempia kuin tappiot, ja sen vuoksi se saattaa pienentää käypien arvojen tai rahavirtojen muutoksista johtavaa voitto- tai tappioriskiä. Se voi näin ollen olla pätevä suojausinstrumentti.

▼M53

AG95 Jaksotettuun hankintamenoon arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä voidaan määrittää suojausinstrumentiksi suojauduttaessa valuuttariskiltä.

_____

▼B

AG97 Yhteisön omat oman pääoman ehtoiset instrumentit eivät ole yhteisön rahoitusvaroja tai -velkoja, ja näin ollen niitä ei voida määrittää suojausinstrumenteiksi.

Suojauskohteet (kappaleet 78–84)

Ehdot täyttävät erät (kappaleet 78–80)

AG98 Kiinteäehtoinen sitoumus liiketoiminnan hankkimisesta liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä ei voi olla suojauskohteena muutoin kuin valuuttakurssiriskiltä suojauduttaessa, koska muut suojattavat riskit eivät ole erikseen yksilöitävissä ja määritettävissä. Nämä muut riskit ovat yleisiä liiketoiminnan riskejä.

▼B

AG99 Sijoitus, johon sovelletaan pääomaosuusmenetelmää, ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, koska pääomaosuusmenetelmä ottaa tulosvaikutteisesti huomioon sijoittajayrityksen osuuden osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan. Samasta syystä sijoitus konsernitilinpäätökseen sisältyvään tytäryritykseen ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa, koska konsernitilinpäätöstä laadittaessa otetaan tulosvaikutteisesti huomioon tytäryrityksen voitto tai tappio sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan. Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus on toinen asia, koska suojaus koskee valuuttariskiä eikä kyseessä ole suojautuminen sijoituksen käyvän arvon muutokselta.

AG99A Kappaleessa 80 todetaan, että konsernitilinpäätöksessä erittäin todennäköisen ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski voi käydä suojauskohteeksi rahavirran suojauksessa edellyttäen, että liiketoimi ilmaistaan muuna valuuttana kuin kyseisen liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluuttana ja että valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Tässä yhteisö voi olla emo-, tytär-, osakkuus- tai yhteisyritys tai sivuliike. Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski ei vaikuta konsernivoittoon tai -tappioon, konsernin sisäinen liiketoimi ei kelpaa suojauskohteeksi. Tämä koskee tavallisesti saman konsernin jäsenten välisiä rojaltimaksuja, koronmaksuja tai hallintoveloituksia, ellei niihin liity ulkopuolista liiketointa. Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski kuitenkin vaikuttaa konsernin voittoon tai -tappioon, konsernin sisäinen liiketoimi voi kelvata suojauskohteeksi. Esimerkkinä on ennakoitu vaihto-omaisuuden myynti tai osto saman konsernin jäsenten välillä, jos vaihto-omaisuus myydään edelleen konsernin ulkopuoliselle vastapuolelle. Vastaavasti ennakoitu konsernin sisäinen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden myynti ne valmistaneelta konserniin kuuluvalta yhteisöltä niitä toiminnoissaan käyttävälle konserniin kuuluvalle yhteisölle voi vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Näin voisi käydä esimerkiksi siksi, että ostava yhteisö tekee aineettomista käyttöomaisuushyödykkeistä poistot ja niille alun perin kirjattu arvo voi muuttua, jos ennakoitu konsernin sisäinen liiketoimi ilmaistaan muuna valuuttana kuin ostavan yhteisön toimintavaluuttana.

▼M5

AG99B Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen suojaus täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset, kaikki kappaleen 95(a) mukaisesti muihin laajan tuloksen eriin kirjatut voitot tai tappiot on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi sillä kaudella, jonka aikana, tai niillä kausilla, joiden aikana suojattuun liiketoimeen liittyvä valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon.

▼M15

AG99BA Yhteisö voi määrittää suojaussuhteen kaikille suojauskohteen rahavirtojen tai käyvän arvon muutoksille. Yhteisö voi myös määrittää suojattaviksi vain ne suojauskohteen rahavirtojen tai käyvän arvon muutokset, jotka syntyvät tietyn hinnan tai muun muuttujan arvon ylä- tai alapuolella (yksisuuntainen riski). Suojausinstrumenttina toimivan ostetun option perusarvo (olettaen, että sen keskeiset ehdot ovat samat kuin suojattavaksi määritetyn

▼M15

riskin) – mutta ei sen aika-arvo – kuvastaa suojauskohteen yksisuuntaista riskiä. Yhteisö voi esimerkiksi määrittää suojattaviksi ennakoidun hyödykeoston hinnannoususta johtuvat toteutuvien vastaisten rahavirtojen vaihtelut. Tällaisessa tilanteessa suojattaviksi määritetään vain ne rahavirtatappiot, jotka johtuvat hinnan nousemisesta yli määrätyn tason. Suojattu riski ei sisällä ostetun option aika-arvoa, koska aika-arvo ei ole ennakoidun liiketoimen voittoon tai tappioon vaikuttava komponentti (kappale 86(b)).

▼B

Rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi (kappaleet 81 ja 81A)

AG99C […] Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai koko rahoitusvelan kaikki rahavirrat ja suojata ne joltakin tietyltä riskiltä (esimerkiksi vain LIBORin muutoksista johtuvilta muutoksilta). Jos kyseessä on esimerkiksi rahoitusvelka, jonka efektiivinen korko on 100 korkopistettä alle LIBORin, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko velan (siis pääoman lisättynä korolla LIBOR miinus sata korkopistettä) ja suojata sen osan koko velan käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksesta, joka johtuu LIBORin muutoksista. Yhteisö voi valita suojausasteeksi myös muun kuin yhden suhde yhteen suojauksen tehokkuuden parantamiseksi kappaleessa AG100 kuvatulla tavalla.

AG99D Lisäksi jos kiinteäkorkoinen rahoitusinstrumentti suojataan jonkin aikaa sen syntymisen jälkeen ja korot ovat sillä välin muuttuneet, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi sen osuuden, joka vastaa vertailukorkoa. […] Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö sijoittaa kiinteäkorkoiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään 100 CU, jonka efektiivinen korko on 6 prosenttia silloin, kun LIBOR on 4 prosenttia. Se ryhtyy suojaamaan tätä omaisuuserää jonkin verran myöhemmin, kun LIBOR on noussut 8 prosenttiin ja omaisuuserän käypä arvo on laskenut 90 CU:hun. Yhteisö laskee, että jos se olisi ostanut omaisuuserän sinä päivänä, jona se määrittää sen suojauskohteeksi, sen tuonhetkiseen käypään arvoon 90 CU, efektiivinen tuotto olisi ollut 9,5 prosenttia. […] Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi LIBORin osuuden 8 prosenttia, joka koostuu osaksi sopimukseen perustuvista korkorahavirroista ja osaksi tarkasteluhetken käyvän arvon (90 CU) ja eräpäivänä takaisin maksettavan määrän (100 CU) erotuksesta.

▼M15

AG99E Kappaleen 81 mukaan yhteisön on sallittua määrittää suojattavaksi jokin muu kuin rahoitusinstrumentin käyvän arvon kokonaismuutos tai rahavirtojen kokonaisvaihtelu. Esimerkiksi:

a) suojattaviksi saadaan määrittää rahoitusinstrumentin kaikki rahavirrat suojauduttaessa joistakin (ei kaikista) riskeistä johtuvilta rahavirran tai käyvän arvon muutoksilta; tai

b) suojattaviksi saadaan määrittää rahoitusinstrumentin jotkin (ei kaikki) rahavirrat suojauduttaessa kaikista tai vain joistakin riskeistä johtuvilta rahavirran tai käyvän arvon muutoksilta (ts. suojattavaksi saadaan määrittää ”osa” rahoitusinstrumentin rahavirroista suojauduttaessa kaikista tai vain joistakin riskeistä johtuvilta muutoksilta).

▼M15

AG99F Jotta voitaisiin soveltaa suojauslaskentaa, suojattaviksi määritettyjen riskien ja osien täytyy olla rahoitusinstrumentin erikseen yksilöitävissä olevia komponentteja, ja koko rahoitusinstrumentin rahavirtojen tai käyvän arvon muutosten, jotka johtuvat suojattaviksi määritettyjen riskien ja osien muutoksista, täytyy olla luotettavasti määritettävissä. Esimerkiksi:

a) kun kyseessä on kiinteäkorkoisen rahoitusinstrumentin suojaaminen riskittömän koron tai vertailukoron muutoksista johtuvilta käyvän arvon muutoksilta, tämän riskittömän koron tai vertailukoron katsotaan yleensä olevan sekä rahoitusinstrumentin erikseen yksilöitävissä oleva komponentti että luotettavasti määritettävissä.

b) inflaatio ei ole erikseen yksilöitävissä eikä luotettavasti määritettävissä, eikä sitä voida määrittää suojattavaksi riskiksi tai rahoitusinstrumentin osaksi, paitsi milloin kohdassa (c) tarkoitetut vaatimukset täyttyvät.

c) sopimuksessa määrätty inflaatio-osuus taseeseen merkityn inflaatiosidonnaisen joukkovelkakirjalainan rahavirroista (olettaen, ettei kytkettyä johdannaista vaadita käsiteltäväksi kirjanpidossa erikseen) on erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, kunhan inflaatio-osuus ei vaikuta instrumentin muihin rahavirtoihin.

▼B

Muiden kuin rahoituserien määrittäminen suojauskohteiksi (kappale 82)

AG100 Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän tai rahoitusvelkoihin kuulumattoman velan yksittäisen osatekijän tai komponentin hinnan muutoksilla ei yleensä ole sellaista ennakoitavissa ja erikseen määritettävissä olevaa vaikutusta erän hintaan, joka olisi verrattavissa esimerkiksi vaikutukseen, joka markkinakorkojen muutoksella on joukkovelkakirjalainan hintaan. Näin ollen rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä tai rahoitusvelkoihin kuulumaton velka on suojauskohteena vain kokonaisuudessaan tai valuuttariskiltä suojauduttaessa. Jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen ehdot poikkeavat toisistaan (esimerkiksi suojattaessa ennakoitua brasilialaisen kahvin ostoa termiinisopimuksella, joka koskee kolumbialaisen kahvin ostoa muutoin vastaavanlaisin ehdoin), suojaussuhde voi tästä huolimatta täyttää suojaussuhteen edellytykset, jos kaikki kappaleen 88 mukaiset ehdot täyttyvät, mukaan lukien se, että suojauksen odotetaan olevan erittäin tehokas. Tässä suojausinstrumentin määrä voi olla suurempi tai pienempi kuin suojauskohteen määrä, jos tämä parantaa suojaussuhteen tehokkuutta. Voidaan esimerkiksi tehdä regressioanalyysi, jonka avulla selvitetään tilastollinen suhde suojauskohteen (esimerkiksi brasilialaista kahvia koskeva liiketoimi) ja suojausinstrumentin (esimerkiksi kolumbialaista kahvia koskeva liiketoimi) välillä. Jos näiden kahden muuttujan (siis brasilialaisen kahvin yksikköhinnan ja kolumbialaisen kahvin yksikköhinnan) välillä on pätevä tilastollinen suhde, regressiosuoran kulmakertoimen perusteella voidaan määrittää se suojausaste, jota käyttäen odotettavissa oleva tehokkuus on mahdollisimman suuri. Jos regressiosuoran kulmakerroin on esimerkiksi 1,02, sellainen suojausaste, jossa suojauskohteen määrää 0,98 vastaava suojausinstrumentin määrä on 1,00, tuottaa suurimman mahdollisen odotettavissa olevan tehokkuuden. Tämä suojaussuhde voi kuitenkin aiheuttaa suojaussuhteen kestoaikana tulosvaikutteisesti kirjattavaa tehottomuutta.

▼B

Erien muodostamien ryhmien määrittäminen suojauskohteiksi (kappaleet 83 ja 84)

AG101 Suojaus, joka koskee kokonaisnettopositiota (esimerkiksi kaikkien samaan maturiteettiryhmään kuuluvien kiinteäkorkoisten varojen ja velkojen nettomäärää) eikä tiettyä suojauskohdetta, ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä. Tämän tyyppisestä suojaussuhteesta on kuitenkin mahdollista aikaansaada lähes sama suojauslaskennasta johtuva vaikutus voittoon tai tappioon määrittämällä suojauskohteeksi osa kohde-etuutena olevista eristä. Jos esimerkiksi pankilla on riskeiltään ja ehdoiltaan samanluonteisia varoja 100 CU ja velkoja 90 CU ja se suojaa nettopositiota 10 CU, se voi määrittää suojauskohteeksi 10 CU kyseisistä varoista. Tätä määritystä voidaan käyttää, jos tällaiset varat ja velat ovat kiinteäkorkoisia instrumentteja, jolloin kyseessä on käyvän arvon suojaus, tai jos ne ovat vaihtuvakorkoisia instrumentteja, jolloin kyseessä on rahavirran suojaus. Vastaavasti jos yhteisöllä on kiinteäehtoinen sitoumus ulkomaan rahan määräiseen ostoon 100 CU ja kiinteäehtoinen sitoumus ulkomaan rahan määräiseen myyntiin 90 CU, se voi suojata nettomäärän 10 CU hankkimalla johdannaisen ja kohdistamalla sen suojaamaan 10 CU:n suuruista osuutta kyseisestä kiinteäehtoisesta ostositoumuksesta 100 CU.

Suojauslaskenta (kappaleet 85–102)

AG102 Esimerkki käyvän arvon suojauksesta on suojautuminen kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin korkotason muutoksista johtuvien käyvän arvon muutosten riskiltä. Tällaiseen suojaukseen voi ryhtyä liikkeeseenlaskija tai haltija.

AG103 Esimerkki rahavirran suojauksesta on swap-sopimuksen käyttäminen muuttamaan vaihtuvakorkoinen velka kiinteäkorkoiseksi (vastaisen liiketoimen suojaus, jossa suojattavat vastaiset rahavirrat ovat tulevaisuudessa tapahtuvia koronmaksuja).

AG104 Kiinteäehtoisen sitoumuksen suojaus (esimerkiksi suojautuminen sellaiselta polttoaineen hinnan muutokselta, joka liittyy sähkölaitoksen taseeseen merkitsemättömään, sopimukseen perustuvaan sitoumukseen polttoaineen ostamisesta kiinteään hintaan) on suojautumista käyvän arvon muutosriskiltä. Näin ollen tällainen suojaus on käyvän arvon suojaus. Kiinteäehtoiseen sitoumukseen liittyvän valuuttariskin suojausta voitaisiin kuitenkin kappaleen 87 mukaan käsitellä vaihtoehtoisesti rahavirran suojauksena.

Suojauksen tehokkuuden arvioiminen

AG105 Suojauksen katsotaan olevan erittäin tehokas vain, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

a) Suojausta aloitettaessa ja myöhemmillä kausilla suojauksen odotetaan erittäin tehokkaasti kumoavan suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset ajanjaksolla, jolle suojaus on määritetty. Nämä odotukset voidaan näyttää toteen usealla eri tavalla, esimerkiksi vertaamalla suojattavasta riskistä johtuvia suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen aikaisempia muutoksia suojausinstrumentin käyvän

▼B

arvon tai rahavirtojen aikaisempiin muutoksiin tai osoittamalla korkea tilastollinen korrelaatio suojauskohteen ja suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen välillä. Yhteisö voi valita suojausasteeksi muun kuin yhden suhde yhteen suojauksen tehokkuuden parantamiseksi kappaleessa AG100 kuvatulla tavalla.

b) Suojauksen toteutuneet tulokset ovat 80 ja 125 prosentin välillä. Jos toteutuneet tulokset ovat esimerkiksi sellaiset, että suojausinstrumentista johtuva tappio on 120 CU ja käteisinstrumentista johtuva voitto 100 CU, kumoamista voidaan mitata suhdeluvulla 120/100, joka on 120 prosenttia, tai suhdeluvulla 100/120, joka on 83 prosenttia. Tässä esimerkissä yhteisö päättelee suojauksen olevan erittäin tehokas, jos suojaus täyttää kohdan (a) mukaisen ehdon.

AG106 Tehokkuus arvioidaan vähintäänkin yhteisön laatiessa vuosi- tai osavuositilinpäätöksen.

AG107 Tässä standardissa ei määrätä tiettyä menetelmää suojauksen tehokkuuden arviointiin. Menetelmä, jota yhteisö käyttää suojauksen tehokkuuden arviointiin, riippuu sen riskienhallintastrategiasta. Jos yhteisön riskienhallintastrategiana on esimerkiksi suojausinstrumentin määrän tarkistaminen säännöllisesti suojattavan position muutoksia vastaavasti, yhteisön tarvitsee osoittaa vain suojausinstrumentin määrän seuraavaan tarkistamispäivään ulottuvalta ajanjaksolta, että suojauksen odotetaan olevan erittäin tehokas. Joskus yhteisö soveltaa eri menetelmiä erityyppisiin suojauksiin. Yhteisön suojausstrategiaa koskeva dokumentaatio kattaa tehokkuuden arvioimiseen käytettävät menettelytavat. Näissä menettelytavoissa todetaan, kattaako arviointi koko suojausinstrumentista johtuvan voiton tai tappion vai jätetäänkö instrumentin aika-arvo ulkopuolelle.

AG107A […].

AG108 Jos suojausinstrumentin ja suojattavan omaisuuserän, velan, kiinteäehtoisen sitoumuksen tai erittäin todennäköisen ennakoidun liiketoimen keskeiset ehdot ovat samat, suojattavasta riskistä johtuvat käyvän arvon ja rahavirtojen muutokset saattavat todennäköisesti kumota toisensa kokonaan sekä suojauksen alkaessa että sen jälkeen. Esimerkiksi koronvaihtosopimus on todennäköisesti tehokkaasti suojaava, jos nimellismäärä ja pääoma, ehdot, uudelleenhinnoittelupäivät, korko- ja pääomamaksujen saamis- ja suorittamispäivät sekä korkojen määrittämisperusteet ovat samat suojausinstrumentilla ja suojauskohteella. Lisäksi erittäin todennäköisen ennakoidun hyödykeoston suojaaminen termiinisopimuksella on todennäköisesti erittäin tehokasta, jos:

a) termiinisopimus koskee saman hyödykkeen saman määrän ostamista samaan aikaan ja samassa paikassa kuin suojattava ennakoitu ostotapahtuma;

▼B

b) termiinisopimuksen käypä arvo suojausta aloitettaessa on nolla; ja

c) joko termiinisopimuksen diskonton tai preemion muutos jätetään ulkopuolelle tehokkuutta arvioitaessa ja kirjataan tulosvaikutteisesti tai erittäin todennäköisestä ennakoidusta liiketoimesta johtuvien odotettavissa olevien rahavirtojen muutos perustuu hyödykkeen termiinihintaan.

AG109 Joskus suojausinstrumentti kumoaa vain osan suojattavasta riskistä. Suojaus ei olisi täysin tehokas esimerkiksi, jos suojausinstrumentti ja suojauskohde ilmaistaan eri valuutoissa, joiden kurssit eivät liiku samansuuntaisesti. Suojautuminen korkoriskiltä johdannaista käyttäen ei myöskään olisi täysin tehokasta, jos osa johdannaisen käyvän arvon muutoksesta johtuu vastapuolen luottoriskistä.

AG110 Täyttääkseen suojauslaskennan soveltamisedellytykset suojauksen täytyy liittyä tiettyyn yksilöityyn ja määritettyyn riskiin eikä pelkästään yhteisön yleisiin liiketoiminnan riskeihin, ja sen pitää viime kädessä vaikuttaa yhteisön voittoon tai tappioon. Suojautuminen aineellisen omaisuuserän vanhentumisriskiltä tai riskiltä, että valtio pakkolunastaa omaisuuden, ei täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä; tehokkuutta ei pystytä mittaamaan, koska nämä riskit eivät ole määritettävissä luotettavasti.

▼M15

AG110A Kappaleen 74(a) mukaan yhteisö saa erottaa optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon ja määrittää suojausinstrumentiksi vain optiosopimuksen perusarvon muutoksen. Tällainen määrittäminen saattaa johtaa suojaussuhteeseen, joka on täydellisen tehokas, koska se saa aikaan toisensa kumoavat muutokset ennakoidun liiketoimen suojatusta yksisuuntaisesta riskistä johtuvissa rahavirroissa, jos ennakoidun liiketoimen ja suojausinstrumentin keskeiset ehdot ovat samat.

AG110B Jos yhteisö määrittää ennakoidusta liiketoimesta aiheutuvalta yksisuuntaiselta riskiltä suojauduttaessa suojausinstrumentiksi ostetun option kokonaisuudessaan, suojaussuhde ei ole täydellisen tehokas. Tämä johtuu siitä, että optiosta maksettu preemio sisältää aika-arvoa ja, kuten kappaleessa AG99BA todetaan, suojattavaksi määritetty yksisuuntainen riski ei sisällä option aika-arvoa. Tästä syystä optiosta maksetun preemion aika-arvoon liittyvät rahavirrat eivät tässä tilanteessa kumoa suojattavaksi määritettyyn riskiin liittyviä rahavirtoja.

▼B

AG111 Kun kyseessä on korkoriski, suojauksen tehokkuus voidaan arvioida laatimalla rahoitusvarojen ja -velkojen maturiteettitaulukko, joka osoittaa korkoriskille alttiina olevan nettomäärän kullakin ajanjaksolla, edellyttäen, että tämä korkoriskille alttiina oleva nettomäärä on yhdistettävissä nettoposition muodostavaan määrättyyn omaisuuserään tai velkaan (tai määrättyyn varojen tai velkojen ryhmään tai niiden määrättyyn osaan), ja suojauksen tehokkuutta arvioidaan tämän omaisuuserän tai velan perusteella.

▼B

AG112 Suojauksen tehokkuutta arvioidessaan yhteisö ottaa yleensä huomioon rahan aika-arvon. Suojauskohteen kiinteän koron ei tarvitse tarkalleen vastata käyvän arvon suojaukseksi määritetyn koronvaihtosopimuksen kiinteää korkoa. Myöskään korollisen omaisuuserän tai velan vaihtuvan koron ei tarvitse olla sama kuin rahavirran suojaukseksi määritetyn koronvaihtosopimuksen vaihtuva korko. Swap-sopimuksen käypä arvo muodostuu sen nettosuorituksista. Swap-sopimuksen kiinteää ja vaihtuvaa korkoa voidaan muuttaa ilman, että sillä on vaikutusta nettosuoritukseen, jos molempia korkoja muutetaan saman verran.

AG113 Jos yhteisö ei täytä suojauksen tehokkuutta koskevia vaatimuksia, yhteisö lopettaa suojauslaskennan soveltamisen viimeisenä sellaisena päivänä, jona suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten noudattaminen on näytetty toteen. Jos yhteisö kuitenkin yksilöi sen tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen, joka on aiheuttanut sen, että suojaussuhde ei enää täytä tehokkuusvaatimuksia, ja osoittaa suojauksen olleen tehokas ennen kuin kyseinen tapahtuma tai olosuhteiden muutos on toteutunut, yhteisö lopettaa suojauslaskennan soveltamisen tämän tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen toteutumisajankohtana.

▼M40

AG113A Selvyyden vuoksi todettakoon, että vaikutukset, joita aiheutuu, kun alkuperäinen vastapuoli korvataan selvitysvastapuolella ja tehdään asiaan liittyvät muutokset kappaleissa 91.a.ii) ja 101.a.ii) kuvatulla tavalla, on otettava huomioon suojausinstrumentin arvostamisessa ja näin ollen suojauksen tehokkuuden arvioinnissa ja suojauksen tehokkuuden mittaamisessa.

▼B

Käyvän arvon suojauslaskenta korkoriskin portfoliosuojauksessa

▼M53

AG114 Kun kyseessä on rahoitusvaroista tai rahoitusveloista koostuvan salkun käyvän arvon suojaaminen korkoriskiltä, yhteisö täyttää tämä standardin mukaiset vaatimukset, jos se noudattaa kohdissa (a)–(i) ja jäljempänä kappaleissa AG115–AG132 kuvattuja menettelyjä.

a) Osana riskienhallintaprosessiaan yhteisö yksilöi niistä eristä koostuvan salkun, joiden korkoriskiltä se haluaa suojautua. Salkku voi koostua pelkästään varoista, pelkästään veloista tai sekä varoista että veloista. Yhteisö voi yksilöidä kaksi tai useampia salkkuja, jolloin se soveltaa jäljempänä esitettävää ohjeistusta kuhunkin salkkuun erikseen.

▼B

b) Yhteisö ryhmittelee salkun uudelleenhinnoittelujaksoihin odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien eikä sopimukseen perustuvien päivien perusteella. Ryhmittely uudelleenhinnoittelujaksoihin voidaan toteuttaa usealla eri tavalla, esimerkiksi kohdistamalla rahavirrat niille ajanjaksoille, joilla niiden odotetaan toteutuvan, tai kohdistamalla nimellispääomamäärät kaikille ajanjaksoille sen mukaan, milloin uudelleenhinnoittelun odotetaan tapahtuvan.

▼B

c) Tämän ryhmittelyn perusteella yhteisö tekee päätöksen siitä määrästä, jonka se haluaa suojata. Yhteisö määrittää yksilöidystä salkusta suojauskohteeksi varojen tai velkojen määrän (mutta ei nettomäärää), joka vastaa sitä määrää, jonka se haluaa määrittää suojauskohteeksi. […]

d) Yhteisö määrittää korkoriskin, jolta se suojautuu. Tämä riski voi olla jokin osuus kunkin suojattavaan positioon sisältyvän erän korkoriskistä, esimerkiksi vertailukorko (kuten LIBOR).

e) Yhteisö määrittää kullekin uudelleenhinnoittelujaksolle yhden tai useamman suojausinstrumentin.

f) Yhteisö arvioi suojausta aloitettaessa ja myöhemmillä kausilla kohdissa (c)–(e) tehtyjä määrityksiä käyttäen, odotetaanko suojauksen olevan erittäin tehokas ajanjaksolla, jolle suojaus on määritetty.

g) Yhteisö määrittää määräajoin suojauskohteen (määritetty kohdassa (c)) käyvän arvon muutoksen, joka johtuu suojattavasta riskistä (määritetty kohdassa (d)). […] Edellyttäen, että suojauksen on todettu tosiaan olleen erittäin tehokas, kun sitä arvioidaan käyttäen yhteisön dokumentoitua tehokkuudenarviointimenetelmää, yhteisö kirjaa suojauskohteen käyvän arvon muutoksen tulosvaikutteisesti voitoksi tai tappioksi sekä yhdeksi tai kahdeksi eräksi taseeseen kappaleessa 89A kuvatulla tavalla. Käyvän arvon muutosta ei tarvitse kohdistaa yksittäisille varoille tai veloille.

h) Yhteisö määrittää suojausinstrumentin tai suojausinstrumenttien (määritetty kohdassa (e)) käyvän arvon muutoksen ja kirjaa sen tulosvaikutteisesti voitoksi tai tappioksi. Suojausinstrumentin tai -instrumenttien käypä arvo merkitään taseeseen omaisuuseräksi tai velaksi.

i) Mahdollinen tehottomuus ([1]) kirjataan tulosvaikutteisesti, ja se on kohdassa (g) tarkoitetun käyvän arvon muutoksen ja kohdassa (h) tarkoitetun käyvän arvon muutoksen välinen erotus.

AG115 Tätä lähestymistapaa kuvataan tarkemmin jäljempänä. Tätä lähestymistapaa sovelletaan vain suojauduttaessa rahoitusvarojen tai -velkojen muodostamaan salkkuun liittyvältä korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa.

AG116 Kappaleessa AG114(a) yksilöity salkku voi muodostua varoista sekä veloista. Vaihtoehtoisesti se voi olla vain varoja tai vain velkoja käsittävä salkku. Salkun avulla määritetään se varojen tai velkojen määrä, jonka yhteisö haluaa suojata. Salkkua itseään ei kuitenkaan määritetä suojauskohteeksi.

([1]) Tässä yhteydessä sovelletaan samoja olennaisuutta koskevia näkökohtia kuin kaikkialla IFRS-standardeissa.

▼B

AG117 Kappaletta AG114(b) soveltaessaan yhteisö määrittää erän odotettavissa olevaksi uudelleenhinnoittelupäiväksi sen ajankohdan, jolloin sen odotetaan erääntyvän, tai sitä aikaisemman ajankohdan, jolloin se uudelleenhinnoitellaan markkinahintoja vastaavaksi. Odotettavissa olevat uudelleenhinnoittelupäivät arvioidaan suojausta aloitettaessa ja koko suojauksen kestoaikana perustuen toteutumatietoihin ja muuhun käytettävissä olevaan informaatioon, joka käsittää tiedot ja odotukset ennen eräpäivää maksettavista osuuksista, koroista ja näiden keskinäisestä vaikutuksesta. Sellaiset yhteisöt, joilla ei ole yhteisökohtaisia toteutumatietoja tai joiden kokemus on riittämätöntä, käyttävät vertailukelpoisten rahoitusinstrumenttien kehityksestä saatavaa vertaisryhmätietoa. Näitä arvioita tarkistetaan määräajoin ja niitä päivitetään toteutumatietojen valossa. Jos kyseessä on ennen eräpäivää maksettavissa oleva kiinteäkorkoinen erä, odotettavissa oleva uudelleenhinnoittelupäivä on se päivä, jona erän odotetaan tulevan maksetuksi ennen eräpäivää, ellei sitä uudelleenhinnoitella markkinahintoja vastaavaksi tätä aikaisemmin. Jos kyseessä on samankaltaisten erien muodostama ryhmä, kohdistaminen odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien mukaisiin ajanjaksoihin voidaan toteuttaa kohdistamalla kuhunkin ajanjaksoon yksittäisten erien sijaan prosenttiosuus ryhmästä. Yhteisö voi käyttää tällaiseen kohdistamiseen muitakin metodiikkoja. Se voi käyttää esimerkiksi ennen eräpäivää tapahtuvien maksujen osuutta kuvaavaa kerrointa kohdistaessaan pääomamäärältään alenevia lainoja eri ajanjaksoihin odotettavissa olevien uudelleenhinnoittelupäivien perusteella. Tällaiseen kohdistamiseen käytettävän metodiikan on kuitenkin oltava yhdenmukainen yhteisön riskienhallinnassa käyttämien menetelmien ja riskienhallinnan tavoitteiden kanssa.

▼M53

AG118 Esimerkki kappaleessa AG114(c) kuvatusta määrittämisestä: jos yhteisö arvioi sillä olevan tiettynä uudelleenhinnoittelujaksona kiinteäkorkoisia varoja 100 CU ja kiinteäkorkoisia velkoja 80 CU ja se päättää suojata koko nettoposition 20 CU, se määrittää suojauskohteeksi varoja 20 CU (osan varoista). Määritetty kohde ilmaistaan ”rahamääränä” (esim. dollari-, euro-, punta- tai randimääränä) eikä yksittäisinä omaisuuserinä. Tästä seuraa, että kaikkien varojen (tai velkojen), joista suojattava määrä koostuu – toisin sanoen edellä olevassa esimerkissä kaikkien varojen 100 CU – on oltava: eriä, joiden käypä arvo muuttuu suojattavana olevan koron muutosten mukaisesti. […]

▼B

AG119 Yhteisö täyttää myös muut kappaleen 88(a) mukaiset suojauksen määrittämistä ja dokumentointia koskevat vaatimukset. Kun kyseessä on korkoriskin portfoliosuojaus, tässä määrityksessä ja dokumentaatiossa täsmennetään yhteisön noudattamat menettelytavat koskien kaikkia niitä muuttujia, joita käytetään suojattavan määrän yksilöimiseen, sekä se, miten tehokkuus mitataan, kuten esimerkiksi:

a) mitkä varat ja velat sisällytetään portfoliosuojaukseen ja mitä perustetta käyttäen ne poistetaan salkusta.

▼B

b) miten yhteisö arvioi uudelleenhinnoittelupäivät, mukaan lukien millä korko-oletuksilla ennen eräpäivää maksettavat osuudet on arvioitu ja perusteet, joilla näitä arvioita muutetaan. Samaa menetelmää käytetään sekä alkuperäisissä arvioissa, jotka tehdään kun omaisuuserä tai velka sisällytetään suojattavaan salkkuun, että myöhemmin tarkistettaessa näitä arvioita.

c) uudelleenhinnoittelujaksojen lukumäärä ja kestoaika.

d) miten usein yhteisö mittaa tehokkuutta. […]

e) yhteisön käyttämä metodiikka niiden varojen tai velkojen määrän selvittämiseksi, joka määritetään suojauskohteeksi. […]

f) […] testaako yhteisö tehokkuutta kultakin uudelleenhinnoittelujaksolta erikseen, kaikilta jaksoilta yhteensä vai käyttääkö se jotain näiden kahden yhdistelmää.

Suojaussuhteen määrittämisessä ja dokumentoinnissa täsmennettyjen menettelytapojen on oltava yhdenmukaisia yhteisön riskienhallinnassa käyttämien menetelmien ja riskien hallinnan tavoitteiden kanssa. Menettelytapoja ei saa mielivaltaisesti muuttaa. Muutosten täytyy olla perusteltavissa markkinaolosuhteiden tai muiden muuttujien muutoksilla, ja niiden on perustuttava yhteisön riskienhallinnassa käyttämiin menetelmiin ja riskien hallinnan tavoitteisiin sekä oltava näiden kanssa yhdenmukaisia.

AG120 Kappaleessa AG114(e) tarkoitettu suojausinstrumentti voi olla yksittäinen johdannainen tai sellaisten johdannaisten muodostama salkku, joita kaikkia koskee kappaleessa AG114(d) määritettävä suojattava korkoriski (esimerkiksi sellaisten koronvaihtosopimusten muodostama salkku, joista kaikki ovat alttiina LIBORiin liittyvälle riskille). Tällainen johdannaissalkku saattaa sisältää toisiaan kumoavia riskipositioita. Se ei kuitenkaan saa sisältää asetettuja optioita eikä nettomääräisiä asetettuja optioita, koska tämä standardi ([1]) ei salli tällaisten optioiden määrittämistä suojausinstrumenteiksi (paitsi milloin asetettu optio määritetään kumoamaan ostettua optiota). Jos suojausinstrumentti suojaa kappaleessa AG114(c) suojauskohteeksi määritettyä määrää useamman kuin yhden uudelleenhinnoittelujakson aikana, se kohdistetaan kaikille niille ajanjaksoille, joita se suojaa. Koko suojausinstrumentti on kuitenkin kohdistettava näille uudelleenhinnoittelujaksoille, koska tämä standardi ([2]) ei salli suojaussuhteen määrittämistä vain osalle sitä ajanjaksoa, jolla suojausinstrumentti on voimassa.

AG121 Kun yhteisö määrittää ennen eräpäivää maksettavissa olevan erän käyvän arvon muutoksen kappaleen AG114(g) mukaisesti, korkokannan muutos vaikuttaa ennen eräpäivää maksettavissa olevan erän käypään arvoon kahdella eri tavalla: se vaikuttaa sopimuksen mukaisten rahavirtojen käypään arvoon sekä ennen eräpäivää maksettavissa olevaan erään sisältyvän, ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan option käypään arvoon. Standardin kappaleen 81 mukaan yhteisö saa määrittää suojauskohteeksi osan rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tai rahoitusvelasta, jota koskee yhteinen riski, edellyttäen että tehokkuus on mitattavissa. […]

([1]) ks. kappaleet 77 ja AG94
([2]) ks. kappale 75

▼B

AG122 Tässä standardissa ei määrätä menetelmää, jota käyttäen määritetään kappaleessa AG114(g) tarkoitettu määrä, siis suojattavasta riskistä johtuva muutos suojauskohteen käyvässä arvossa. […] Ei ole asianmukaista olettaa, että suojauskohteen käyvän arvon muutokset vastaavat suojausinstrumentin arvon muutoksia.

AG123 Kappale 89A edellyttää, että jos tietyn uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on omaisuuserä, sen arvon muutos esitetään erillisenä varoihin kuuluvana eränä. Toisaalta jos tietyn uudelleenhinnoittelujakson suojauskohteena on velka, sen arvon muutos esitetään erillisenä velkoihin kuuluvana eränä. Nämä ovat kappaleessa AG114(g) tarkoitettuja erillisiä eriä. Erillistä kohdistamista yksittäisille varoille (tai veloille) ei vaadita.

AG124 Kappaleessa AG114(i) todetaan syntyvän tehottomuutta siltä osin kuin suojattavasta riskistä johtuva suojauskohteen käyvän arvon muutos poikkeaa suojaavan johdannaisen käyvän arvon muutoksesta. Tällainen ero voi johtua useista eri syistä, esimerkiksi:

a) […];

b) suojattavaan salkkuun kuuluvien erien arvo on alentunut tai ne on kirjattu pois taseesta;

c) siitä, että suojausinstrumentin ja suojauskohteen maksupäivät eroavat; ja

d) muista syistä.[…]

Tällainen tehottomuus ([1]) on yksilöitävä ja kirjattava tulosvaikutteisesti.

AG125 Yleensä suojauksen tehokkuus paranee:

a) jos yhteisö kohdistaa ennen eräpäivää tapahtuvaan maksamiseen liittyviltä ominaisuuksiltaan eroavia eriä siten, että erilaiset käytännöt ennen eräpäivää tapahtuvan maksamisen suhteen otetaan huomioon.

b) kun salkkuun kuuluvien erien lukumäärä on suurempi. Kun salkkuun sisältyy vain muutamia eriä, suhteellisen suuri tehottomuus on todennäköistä, jos yksikin eristä maksetaan takaisin odotettua aikaisemmin tai myöhemmin. Toisaalta kun salkku sisältää useita eriä, ennen eräpäivää tapahtuvaa maksamista koskeva käyttäytyminen kyetään ennustamaan tarkemmin.

c) kun käytettävät uudelleenhinnoittelujaksot ovat lyhyempiä (esimerkiksi kuukauden uudelleenhinnoittelujakso verrattuna kolmen kuukauden uudelleenhinnoittelujaksoon). Lyhyemmät uudelleenhinnoittelujaksot vähentävät suojauskohteen ja suojausinstrumentin uudelleenhinnoittelupäivien ja maksupäivien eriaikaisuuden (uudelleenhinnoittelujakson sisällä) vaikutusta.

d) mitä useammin suojausinstrumentin määrää oikaistaan vastaamaan suojauskohteen muutoksia (esimerkiksi ennen eräpäivää tapahtuvia maksuja koskevien odotusten muutosten vuoksi).

AG126 Yhteisö testaa tehokkuutta määräajoin. […]

([1]) Tässä pätevät samat olennaisuutta koskevat näkökohdat kuin muualla IFRS-standardeissa.

▼B

AG127 Tehokkuutta mitatessaan yhteisö erottaa olemassa olevien omaisuuserien (tai velkojen) arvioitujen uudelleenhinnoittelupäivien muutokset ja uusien omaisuuserien (tai velkojen) syntymisen toisistaan, ja vain ensiksi mainittu aiheuttaa tehottomuutta. […] Kun tehottomuus on kirjattu edellä kuvatulla tavalla, yhteisö tekee uuden arvion kunkin uudelleenhinnoittelujakson kokonaisvaroista (tai -veloista) mukaan lukien uudet varat (tai velat), jotka ovat syntyneet viimeisimmän tehokkuustestauksen jälkeen, ja määrittää suojauskohteeksi uuden määrän ja suojattavaksi osuudeksi uuden prosenttimäärän. […]

AG128 Johonkin uudelleenhinnoittelujaksoon alun perin sijoitetut erät saatetaan kirjata pois taseesta odotettua aikaisemmasta ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta johtuen tai arvonalentumisen tai myynnin aiheuttamasta poistamisesta johtuen. Kun näin tapahtuu, kappaleessa AG114(g) tarkoitettuun erilliseen erään sisällytetty käyvän arvon muutoksen määrä, joka liittyy taseesta pois kirjattuun erään, on poistettava taseesta ja sisällytettävä voittoon tai tappioon, joka syntyy kyseisen erän kirjaamisesta pois taseesta. Tällöin on välttämätöntä tietää, mihin uudelleenhinnoittelujaksoon taseesta pois kirjattu erä oli sijoitettu, koska tämä määrää, mistä uudelleenhinnoittelujaksosta (tai jaksoista) se poistetaan, ja näin ollen se määrää sen määrän, joka poistetaan kappaleessa AG114(g) tarkoitetusta erillisestä erästä. Kun erä kirjataan pois taseesta, se poistetaan siitä ajanjaksosta, johon se kuuluu, jos tämä pystytään määrittämään. Jos tätä ei pystytä määrittämään, erä poistetaan aikaisimmasta ajanjaksosta siinä tapauksessa, että taseesta pois kirjaaminen johtuu siitä, että ennen eräpäivää tapahtuneet maksut ovat olleet odotettua suuremmat, tai se kohdistetaan kaikille taseesta pois kirjatun erän sisältäville ajanjaksoille systemaattisella ja järkevällä perusteella siinä tapauksessa, että erä on myyty tai sen arvo on alentunut.

AG129 Lisäksi tiettyyn ajanjaksoon liittyvä määrä, jota ei ole kirjattu pois taseesta, kun ajanjakso päättyy, kirjataan tulosvaikutteisesti tuona ajankohtana (ks. kappale 89A). […]

AG130 […]

AG131 Jos uudelleenhinnoittelujakson suojattava määrä vähenee ilman että siihen liittyviä varoja (tai velkoja) kirjataan pois taseesta, kappaleessa AG114(g) tarkoitettuun erilliseen erään sisältyvä määrä, joka liittyy vähennykseen, on jaksotettava kappaleen 92 mukaisesti.

AG132 Yhteisö saattaa haluta soveltaa kappaleiden AG114–AG131 mukaisia menettelytapoja portfoliosuojaukseen, jota on aiemmin käsitelty kirjanpidossa rahavirran suojauksena IAS 39:n mukaisesti. Tällainen yhteisö peruuttaisi aikaisemman rahavirran suojauksen määrityksen kappaleen 101(d) mukaisesti ja soveltaisi kyseisen kappaleen mukaisia vaatimuksia. Se myös määrittäisi suojauksen uudelleen käyvän arvon suojaukseksi ja käyttäisi kappaleissa AG114–AG131 kuvattua lähestymistapaa ei-takautuvasti myöhemmillä tilikausilla.

▼**M53**

SIIRTYMINEN (KAPPALEET 103–108C)

▼**B**

AG133 Yhteisö on saattanut määrittää ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen suojauskohteeksi 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alussa (tai vertailutietojen oikaisemiseksi aikaisemman vertailukauden alussa) suojauksessa, joka täyttää suojauslaskennan soveltamisedellytykset tämän standardin (sellaisena kuin se on muutettuna kappaleen 80 viimeisellä virkkeellä) mukaisesti. Tällöin yhteisö voi käyttää kyseistä määritystä soveltaessaan suojauslaskentaa konsernitilinpäätöksessä 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta (tai aikaisemman vertailukauden alusta). Tässä tapauksessa yhteisön on myös sovellettava kappaleita AG99A ja AG99B 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta. Kappaleen 108B mukaisesti sen ei kuitenkaan tarvitse soveltaa kappaletta AG99B aikaisempien kausien vertailutietoihin.

▼M54

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 40

Sijoituskiinteistöt

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on määrätä sijoituskiinteistöjen kirjanpitokäsittelystä ja siihen liittyvistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevista vaatimuksista.

SOVELTAMISALA

2 Tätä standardia on sovellettava sijoituskiinteistöjen kirjaamiseen ja arvostamiseen sekä sijoituskiinteistöistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

3 [poistettu]

4 Tätä standardia ei sovelleta:

a) maataloustoimintaan liittyviin biologisiin hyödykkeisiin (ks. IAS 41 *Maatalous* ja IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*); eikä

b) mineraaleihin liittyviin oikeuksiin ja mineraalivarantoihin, kuten öljy, maakaasu ja muut vastaavanlaiset uusiutumattomat varannot.

MÄÄRITELMÄT

5 Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

***Kirjanpitoarvo* on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.**

***Hankintameno* on omaisuuserän hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai annetun muun vastikkeen käypä arvo omaisuuserän hankinta- tai valmistusajankohtana tai, milloin tämä on sovellettavissa, määrä, joka kyseiselle omaisuuserälle osoitetaan sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä muiden IFRS-standardien, esimerkiksi IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* nimenomaisten vaatimusten mukaisesti.**

***Käypä arvo* on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)**

***Sijoituskiinteistö* on kiinteistö (maa-alue tai rakennus – tai rakennuksen osa – tai molemmat), jota yhteisö (omistaja tai vuokralle ottaja käyttöoikeusomaisuuseränä) pitää hallussaan pikemminkin hankkiakseen vuokratuottoa tai omaisuuden arvonnousua tai niitä molempia kuin:**

a) käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen tai hallinnollisiin tarkoituksiin; tai

b) myydäkseen sen tavanomaisessa liiketoiminnassa.

***Omassa käytössä oleva kiinteistö* on kiinteistö, jota yhteisö (omistaja tai vuokralle ottaja käyttöoikeusomaisuuseränä) pitää hallussaan käyttääkseen sitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.**

▼**M54**

KIINTEISTÖN LUOKITTELU SIJOITUSKIINTEISTÖKSI TAI OMASSA KÄYTÖSSÄ OLEVAKSI KIINTEISTÖKSI

6 [poistettu]

7 Sijoituskiinteistöä pidetään vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun tai näiden molempien hankkimiseksi. Näin ollen sijoituskiinteistö kerryttää rahavirtoja pitkälti yhteisön muista omaisuuseristä riippumatta. Tämä erottaa sijoituskiinteistön omassa käytössä olevasta kiinteistöstä. Tavaroiden valmistus tai palvelujen tuottaminen (tai kiinteistön käyttö hallinnollisiin tarkoituksiin) kerryttää rahavirtoja, jotka aiheutuvat kiinteistön lisäksi myös muista valmistus- tai tuottamisprosessissa käytetyistä omaisuuseristä. Omistettuihin omassa käytössä oleviin kiinteistöihin sovelletaan IAS 16:ta, ja IFRS 16:ta sovelletaan niihin omassa käytössä oleviin kiinteistöihin, joita vuokralle ottaja pitää hallussaan käyttöoikeusomaisuuseränä.

8 Esimerkkejä sijoituskiinteistöistä ovat:

a) maa-alue, jota pidetään pikemminkin pitkäaikaisen arvonnousun vuoksi kuin tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä myytäväksi tarkoitettuna.

b) maa-alue, jota pidetään toistaiseksi määrittelemätöntä vastaista käyttöä varten. (Jollei yhteisö ole päättänyt ottaa maa-aluetta omaan käyttöön tai myydä sitä tavanomaisessa liiketoiminnassa lyhyellä aikavälillä, yhteisön katsotaan pitävän kyseistä maa-aluetta omaisuuden arvonnousun takia.)

c) yhteisön omistama rakennus (tai yhteisön hallussa oleva rakennukseen liittyvä käyttöoikeusomaisuuserä), joka on annettu vuokralle yhdellä tai useammalla operatiivisella vuokrasopimuksella.

d) rakennus, joka on tyhjillään mutta joka on tarkoitus antaa vuokralle yhdellä tai useammalla operatiivisella vuokrasopimuksella.

e) kiinteistö, jota parhaillaan rakennetaan tai kehitetään käytettäväksi sijoituskiinteistönä tulevaisuudessa.

9 Seuraavat ovat esimerkkejä kiinteistöistä, jotka eivät ole sijoituskiinteistöjä ja näin ollen jäävät tämän standardin soveltamisalan ulkopuolelle:

a) kiinteistö, joka on tarkoitettu myytäväksi tavanomaisessa liiketoiminnassa tai jota parhaillaan rakennetaan tai kehitetään tällaista myyntiä varten (ks. IAS 2 *Vaihto-omaisuus*), esimerkiksi kiinteistö, joka on hankittu yksinomaan lähitulevaisuudessa tapahtuvaa luovutusta taikka kehittämistä ja edelleenmyyntiä varten.

b) [poistettu]

c) omassa käytössä oleva kiinteistö (ks. IAS 16 ja IFRS 16), joita ovat (muiden muassa) kiinteistö, joka on tarkoitus ottaa omaan käyttöön tulevaisuudessa, kiinteistö, jota on tarkoitus myöhemmin kehittää omaa käyttöä varten, henkilöstön käytössä olevat kiinteistö (riippumatta siitä, maksaako henkilöstö käypiä vuokria) ja omassa käytössä oleva, myyntiä odottava kiinteistö.

d) [poistettu]

e) kiinteistö, joka on vuokrattu toiselle yhteisölle rahoitusleasingsopimuksella.

▼**M54**

10 Joitakin kiinteistöjä käytetään osaksi vuokratuoton tai omaisuuden arvonnousun hankkimiseen ja osaksi tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin. Mikäli nämä osat pystyttäisiin myymään erikseen (tai antamaan erikseen vuokralle rahoitusleasingsopimuksella), yhteisö käsittelee kutakin osaa kirjanpidossa erikseen. Jos osat eivät olisi erikseen myytävissä, kiinteistö on sijoituskiinteistö vain, jos ainoastaan merkityksetöntä osaa käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen taikka hallinnollisiin tarkoituksiin.

11 Joskus yhteisö tarjoaa hallitsemansa kiinteistön käyttäjille lisäpalveluja. Yhteisö käsittelee tällaista kiinteistöä sijoituskiinteistönä, jos kyseiset palvelut ovat merkityksetön osa kokonaisjärjestelyä. Esimerkkinä ovat toimistorakennuksen omistajan tarjoamat turvallisuus- ja huoltopalvelut rakennusta käyttäville vuokralle ottajille.

12 Toisinaan nämä tarjottavat palvelut ovat merkittäviä. Esimerkiksi jos yhteisö omistaa hotellin ja pitää sitä, hotellivieraille tarjottavat palvelut ovat merkittävä osa kokonaisjärjestelyä. Omistajan pitämä hotelli on näin ollen pikemminkin omassa käytössä oleva kiinteistö kuin sijoituskiinteistö.

13 Saattaa olla vaikeaa ratkaista, ovatko lisäpalvelut niin merkittäviä, että kiinteistön ei voida katsoa olevan sijoituskiinteistö. Esimerkiksi hotellin omistaja siirtää joskus joitakin tehtäviä kolmansille osapuolille hallintopalvelusopimuksella. Tällaisten sopimusten ehdot vaihtelevat paljonkin. Toisessa ääripäässä omistajan asema saattaa tosiasiassa olla sama kuin passiivisen sijoittajan. Toisessa ääripäässä taas omistaja on ehkä yksinkertaisesti ulkoistanut päivittäistoimintoja ja on edelleen merkittävästi alttiina hotellin toimintojen kerryttämien rahavirtojen vaihtelulle.

14 Sen ratkaiseminen, voidaanko kiinteistön katsoa olevan sijoituskiinteistö, vaatii harkintaa. Yhteisö kehittää käyttämänsä arviointikriteerit siten, että se voi toteuttaa tätä harkintaa johdonmukaisesti sijoituskiinteistön määritelmän ja siihen liittyvän, kappaleissa 7–13 esitetyn ohjeistuksen mukaan. Kappaleen 75(c) mukaan yhteisön on esitettävä nämä kriteerit tilinpäätöksessä silloin, kun luokittelu on vaikeaa.

14A Harkintaa tarvitaan myös ratkaistaessa, onko sijoituskiinteistön hankinnassa kysymys omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän hankinnasta vai IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* soveltamisalaan kuuluvasta liiketoimintojen yhdistämisestä. Se, onko kyseessä liiketoimintojen yhdistäminen, tulee ratkaista IFRS 3:n perusteella. Tämän standardin kappaleissa 7–14 käsitellään sitä, onko kiinteistö omassa käytössä vai sijoituskiinteistö, ei sen ratkaisemista, onko kiinteistön hankinta IFRS 3:ssa määritelty liiketoimintojen yhdistäminen. Sen ratkaiseminen, onko tietty liiketoimi IFRS 3:ssa esitetyn liiketoimintojen yhdistämisen määritelmän mukainen ja sisältyykö siihen tässä standardissa määritelty sijoituskiinteistö, edellyttää molempien standardien erillistä soveltamista.

15 Joskus yhteisö omistaa kiinteistön, joka on vuokrattu sen emoyrityksen tai sen jonkin muun tytäryrityksen käyttöön. Kiinteistöä ei voida pitää sijoituskiinteistönä konsernitilinpäätöksessä, koska koko konsernin kannalta katsottuna kiinteistö on omassa käytössä. Kiinteistö on kuitenkin sen omistavan yhteisön kannalta sijoituskiinteistö, jos se vastaa kappaleessa 5 esitettyä määritelmää. Siksi vuokralle antaja käsittelee kiinteistöä omassa tilinpäätöksessään sijoituskiinteistönä.

▼**M54**

KIRJAAMINEN

16 **Omistettu sijoituskiinteistö on merkittävä omaisuuseräksi taseeseen silloin ja vain silloin, kun:**

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

b) sijoituskiinteistön hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

17 Yhteisö arvioi kaikkia sijoituskiinteistöistä johtuvia menoja näiden kirjaamiskriteerien mukaisesti niiden toteutumisajankohtana. Näitä menoja ovat sijoituskiinteistön alkuperäisestä hankinnasta johtuvat menot sekä menot, jotka ovat syntyneet sen jälkeen kiinteistöön tehdyistä lisäyksistä, sen osan korvaamisesta uudella tai kiinteistön huollosta.

18 Kappaleessa 16 esitetyn kirjausperiaatteen mukaan yhteisö ei sisällytä sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon tällaisen kiinteistön päivittäisestä huoltamisesta aiheutuvia menoja. Sen sijaan nämä menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne toteutuvat. Päivittäisestä huoltamisesta aiheutuvat menot ovat lähinnä henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla kiinteistön ”korjaukset ja kunnossapito”.

19 Osia sijoituskiinteistöistä on saatettu hankkia siten, että olemassa olevia osia on korvattu uusilla. Esimerkiksi sisäseinät on saatettu rakentaa korvaamaan alkuperäisiä seiniä. Kirjausperiaatteen mukaan yhteisö sisällyttää olemassa olevan sijoituskiinteistön osan uudistamisesta johtuvat menot sijoituskiinteistön kirjanpitoarvoon silloin, kun ne toteutuvat, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Uudella korvattujen osien kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta tämän standardin taseesta pois kirjaamista koskevien määräysten mukaisesti.

19A Sijoituskiinteistö, jota vuokralle ottaja pitää hallussaan käyttöoikeusomaisuuseränä, on kirjattava IFRS 16:n mukaisesti.

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA

20 **Omistettu sijoituskiinteistö on alun perin arvostettava hankintamenoon. Transaktiomenot on sisällytettävä alkuperäiseen arvoon.**

21 Ostetun sijoituskiinteistön hankintameno sisältää sen ostohinnan sekä hankinnasta välittömästi johtuvat menot. Välittömästi hankinnasta johtuvia menoja ovat esimerkiksi asiantuntijapalkkiot lainopillisista palveluista, varainsiirtoverot ja muut transaktiomenot.

22 [poistettu]

23 Sijoituskiinteistön hankintamenoa eivät kasvata:

a) toiminnan käynnistämisestä johtuvat menot (elleivät ne ole tarpeen kiinteistön saattamiseksi sellaiseen kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla);

b) toiminnan tappiot, jotka syntyvät ennen kuin kiinteistön käyttöaste saadaan suunnitellulle tasolle; tai

c) epätavallisen suuret ainehävikit, työsuorituksesta johtuvat menot tai muut kiinteistön rakentamisesta tai kehittämisestä johtuvat menot.

▼**M54**

24 Jos sijoituskiinteistöstä suoritettavaa maksua lykätään, sen hankintamenona käytetään vastaavaa käteishintaa. Tämän määrän ja maksusuoritusten kokonaismäärän välinen ero kirjataan korkokuluksi luottoajalle.

25 [poistettu]

26 [poistettu]

27 Yksi tai useampia sijoituskiinteistöjä saatetaan hankkia siten, että vaihdossa annetaan ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarisia omaisuuseriä tai monetaaristen ja ei-monetaaristen omaisuuserien yhdistelmä. Seuraavassa viitataan vain yhden ei-monetaarisen omaisuuserän vaihtamiseen toiseen ei-monetaariseen omaisuuserään, mutta se soveltuu kaikkiin edellisessä virkkeessä kuvattuihin vaihtoihin. Tällaisen sijoituskiinteistön hankintameno määritetään käyvän arvon perusteella, paitsi jos (a) vaihdolla ei ole kaupallista merkitystä tai (b) sen paremmin vastaanotetun kuin luovutetunkaan omaisuuserän käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Hankittu omaisuuserä arvostetaan tällä tavalla, vaikka yhteisö ei pystyisi kirjaamaan luovutettua omaisuuserää välittömästi pois taseesta. Jos hankittua omaisuuserää ei arvosteta käypään arvoon, sen hankintamenoksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

28 Sen, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, yhteisö ratkaisee harkitsemalla, missä määrin sen rahavirtojen odotetaan tulevaisuudessa muuttuvan tapahtuman seurauksena. Vaihdolla on kaupallista merkitystä, jos:

a) vastaanotettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumus (riski, ajoittuminen ja määrä) poikkeaa luovutettuun omaisuuserään liittyvien rahavirtojen koostumuksesta; tai

b) yhteisön toiminnan sen osan, johon tapahtuma vaikuttaa, yhteisökohtainen arvo muuttuu vaihdon seurauksena; ja

c) kohdassa (a) tai (b) tarkoitettu ero on merkittävä suhteessa vaihdettujen omaisuuserien käypään arvoon.

Ratkaistaessa, onko vaihdolla kaupallista merkitystä, on tapahtuman vaikutuksen kohteena olevan toiminnan osan yhteisökohtaisen arvon kuvastettava verojen jälkeen määritettyjä rahavirtoja. Näiden selvitysten tulos saattaa olla selvä, ilman että yhteisön tarvitsee tehdä yksityiskohtaisia laskelmia.

29 Omaisuuserän käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, jos (a) vaihtelualueelle sijoittuvat kohtuulliset käyvät arvot eivät kyseisen omaisuuserän osalta vaihtele merkittävästi tai (b) vaihtelualueelle sijoittuvien erilaisten arvioiden todennäköisyydet ovat kohtuullisesti arvioitavissa ja käytettävissä käyvän arvon määrittämiseen. Jos yhteisö pystyy määrittämään joko vastaanotetun tai luovutetun omaisuuserän käyvän arvon luotettavasti, luovutetun omaisuuserän käypää arvoa käytetään vastaanotetun omaisuuserän hankintamenon määrittämiseen, paitsi jos vastaanotetun omaisuuserän käypä arvo on selvemmin ilmeinen.

29A Sijoituskiinteistö, jota vuokralle ottaja pitää hallussaan käyttöoikeusomaisuuseränä, on alun perin arvostettava hankintamenoon IFRS 16:n mukaisesti.

▼M54

ARVOSTAMINEN KIRJAAMISEN JÄLKEEN

Tilinpäätöksen laatimisperiaate

30 **Yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteekseen kappaleessa 32A mainituin poikkeuksin joko kappaleissa 33–55 esitetty käyvän arvon malli tai kappaleessa 56 esitetty hankintamenomalli ja sovellettava valitsemaansa periaatetta kaikkiin sijoituskiinteistöihinsä.**

31 IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* määrätään, että tilinpäätöksen laatimisperiaatetta saadaan muuttaa vapaaehtoisesti vain, jos muutos johtaa siihen, että tilinpäätös antaa luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien tai olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin. On erittäin epätodennäköistä, että siirtyminen käyvän arvon mallista hankintamenomalliin johtaisi merkityksellisempään esittämiseen.

32 Tämän standardin mukaan kaikkien yhteisöjen on määritettävä sijoituskiinteistöjen käypä arvo joko taseeseen merkittävän arvon määrittämistä varten (jos yhteisö käyttää käyvän arvon mallia) tai liitetietoja varten (jos se käyttää hankintamenomallia). On suositeltavaa, ei kuitenkaan vaadittua, että yhteisö määrittää sijoituskiinteistöjensä käyvän arvon sellaisen arvion perusteella, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyypiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvioitavana oleva sijoituskiinteistö.

32A **Yhteisö saa:**

a) valita joko käyvän arvon mallin tai hankintamenomallin soveltamisen kaikkiin sijoituskiinteistöihin, jotka liittyvät velkoihin, joiden tuotto on suoraan sidottu sellaisten nimettyjen omaisuuserien käypään arvoon tai tuottoihin, joihin kyseiset sijoituskiinteistöt sisältyvät;

b) soveltaa kaikkiin muihin sijoituskiinteistöihin joko käyvän arvon mallia tai hankintamenomallia kohdan (a) mukaisesta valinnasta riippumatta.

32B Joillakin vakuutuksenantajilla ja muilla yhteisöillä on sisäinen kiinteistörahasto, jonka liikkeeseen laskemista laskennallisista osuuksista osa on sijoittajien hallussa sijoitussidonnaisten sopimusten perusteella ja loput yhteisön hallussa. Kappaleen 32A mukaan yhteisö ei saa arvostaa rahaston hallussa olevia kiinteistöjä osaksi hankintamenoon ja osaksi käypään arvoon.

32C Jos yhteisö päättää soveltaa eri malleja kappaleessa 32A kuvattuihin ryhmiin, sijoituskiinteistöjen myynnit eri mallien mukaan arvostettujen omaisuusryhmien välillä on kirjattava käypään arvoon ja kertynyt käyvän arvon muutos on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos sijoituskiinteistö näin ollen myydään ryhmästä, johon sovelletaan käyvän arvon mallia, ryhmään, johon sovelletaan hankintamenomallia, kiinteistön myyntipäivän käyvästä arvosta tulee sen oletushankintameno.

Käyvän arvon malli

33 **Jos yhteisö valitsee käyvän arvon mallin, sen on arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käypään arvoon kappaleessa 53 kuvattuja tapauksia lukuun ottamatta.**

▼M54

34 [poistettu]

35 **Sijoituskiinteistön käyvän arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.**

36–39 [poistettu]

40 Määritettäessä sijoituskiinteistön käypää arvoa IFRS 13:n mukaisesti yhteisön on varmistuttava siitä, että käypä arvo kuvastaa muun muassa voimassa oleviin vuokrasopimuksiin perustuvia vuokratuottoja ja muita oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät sijoituskiinteistön hinnoittelussa tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa.

40A Kun vuokralle ottaja soveltaa käyvän arvon mallia käyttöoikeusomaisuuseränä hallussa pitämäänsä sijoituskiinteistöön, sen on arvostettava käypään arvoon käyttöoikeusomaisuuserä, ei kohteena olevaa kiinteistöä.

41 IFRS 16:ssa määrätään perusteet vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämän sijoituskiinteistön hankintamenon alkuperäiselle kirjaamiselle. Kappaleen 33 mukaan vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämä sijoituskiinteistö on tarvittaessa arvostettava uudelleen käypään arvoon, jos yhteisö valitsee käyvän arvon mallin. Jos vuokrat ovat markkinavuokratason mukaiset, vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämän sijoituskiinteistön hankinta-ajankohdan käyvän arvon kaikilla odotetuilla vuokrilla (kirjattuihin vuokrasopimusvelkoihin liittyvät vuokrat mukaan luettuina) vähennettynä pitäisi olla nollan suuruinen. Näin ollen käyttöoikeusomaisuuserän arvostuksen muuttamisen IFRS 16:n mukaisesta hankintamenosta kappaleen 33 mukaiseen käypään arvoon (ottaen huomioon kappaleen 50 vaatimukset) ei pitäisi johtaa voiton tai tappion syntymiseen, ellei käypää arvoa ole määritetty eri aikoina. Näin voi tapahtua silloin, kun käyvän arvon mallin soveltamista koskeva valinta tehdään alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

42–47 [poistettu]

48 Poikkeuksellisissa tapauksissa on jo yhteisön hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, että vaihtelualueelle sijoittuvat kohtuulliset käyvät arvot vaihtelevat niin paljon ja eri tulemien todennäköisyydet ovat niin vaikeasti arvioitavissa, ettei yksittäinen käypä arvo ole käyttökelpoinen. Tämä saattaa viitata siihen, ettei kiinteistön käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti (ks. kappale 53).

49 [poistettu]

50 Sijoituskiinteistön käyvän arvon mallin mukaista kirjanpitoarvoa määrittäessään yhteisö ei ota kahteen kertaan huomioon sellaisia varoja tai velkoja, jotka kirjataan erillisiksi omaisuuseriksi tai veloiksi. Esimerkiksi:

a) laitteistot, kuten esimerkiksi hissit tai ilmastointilaitteet, ovat usein kiinteä osa rakennusta ja sisällytetään yleensä sijoituskiinteistön käypään arvoon eikä niitä kirjata erikseen aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi;

▼M54

b) jos toimisto on annettu vuokralle kalustettuna, kaluston käypä arvo sisältyy yleensä toimiston käypään arvoon, koska vuokratuotot liittyvät kalustettuun toimistoon. Kun kalusto sisältyy sijoituskiinteistön käypään arvoon, yhteisö ei kirjaa kyseistä kalustoa erilliseksi omaisuuseräksi;

c) sijoituskiinteistön käypä arvo ei sisällä etukäteen maksettua tai vielä saamatta olevaa operatiiviseen vuokrasopimukseen perustuvaa vuokratuloa, koska yhteisö kirjaa sitä koskevan saamisen tai velan erikseen;

d) sijoituskiinteistön käypä arvo kuvastaa odotettuja rahavirtoja (mukaan lukien muuttuvat vuokrat, jotka odotetaan maksettavan). Jos siis kiinteistöstä saadusta arviosta on vähennetty kaikki odotettavissa olevat maksusuoritukset, on mahdollinen kirjattu vuokrasopimusvelka lisättävä, jotta päästäisiin sijoituskiinteistön käyvän arvon mallin mukaiseen kirjanpitoarvoon.

51 [poistettu]

52 Joskus yhteisö ennakoi, että sen sijoituskiinteistöön liittyen suorittamien maksujen nykyarvo (muiden kuin kirjattuihin velkoihin liittyvien maksujen) tulee ylittämään vastaavien, sijoituskiinteistöön liittyen saatavien maksujen nykyarvon. Yhteisö soveltaa IAS 37:ää *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* ratkaistessaan, kirjaako se velan ja jos kirjaa, miten se määritetään.

Kun käyvän arvon luotettava määrittäminen ei ole mahdollista

53 Lähtökohtaisesti oletetaan, että yhteisö pystyy jatkuvasti määrittämään sijoituskiinteistön käyvän arvon luotettavasti, mutta tämä olettamus on kumottavissa. Poikkeuksellisissa tapauksissa on kuitenkin jo yhteisön hankkiessa sijoituskiinteistön (tai kun olemassa olevasta kiinteistöstä tulee sijoituskiinteistö käyttötarkoituksen muuttuessa) selvää näyttöä siitä, ettei sijoituskiinteistön käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti. Näin on silloin ja vain silloin, kun vertailukelpoisten kiinteistöjen markkinat eivät ole toimivat (ts. viimeaikaisia liiketoimia on vain vähän, hintanoteeraukset eivät ole ajantasaisia tai havainnoidut transaktiohinnat viittaavat siihen, että myyjä on ollut pakotettu myymään), eikä vaihtoehtoisia käypiä arvoja (esimerkiksi diskontattuihin rahavirtaennusteisiin perustuvia) ole saatavilla. Jos yhteisö toteaa, ettei rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käypä arvo ole luotettavasti määritettävissä, mutta odottaa kiinteistön käyvän arvon olevan luotettavasti määritettävissä rakennustyön valmistuessa, sen on arvostettava kyseinen rakenteilla oleva sijoituskiinteistö hankintamenoon, kunnes joko sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä tai rakennustyö valmistuu (sen mukaan kumpi toteutuu aikaisemmin). Jos yhteisö toteaa, ettei sijoituskiinteistön (muun kuin rakenteilla olevan sijoituskiinteistön) käypä arvo ole jatkuvasti määritettävissä luotettavasti, yhteisön on arvostettava kyseinen sijoituskiinteistö IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, jos kyseessä on omistettu sijoituskiinteistö, tai IFRS 16:n mukaisesti, jos kyseessä on vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämä sijoituskiinteistö. Sijoituskiinteistön jäännösarvo on oletettava nollan suuruiseksi. Yhteisön on jatkettava IAS 16:n tai IFRS 16:n soveltamista sijoituskiinteistön luovutukseen asti.

▼M54

53A Kun yhteisö pystyy määrittämään aiemmin hankintamenoon arvostetun rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käyvän arvon luotettavasti, sen on arvostettava kyseinen kiinteistö käypään arvoon. Kun kyseisen kiinteistön rakennustyö valmistuu, käyvän arvon oletetaan olevan luotettavasti määritettävissä. Jos näin ei ole, kiinteistöä on kappaleen 53 mukaisesti käsiteltävä IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, jos kyseessä on omistettu kiinteistö, tai IFRS 16:n mukaisesti, jos kyseessä on vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämä sijoituskiinteistö.

53B Oletus, että rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käypä arvo on luotettavasti määritettävissä, voidaan kumota vain alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa. Jos yhteisö on arvostanut rakenteilla olevan sijoituskiinteistön käypään arvoon, se ei saa todeta, ettei valmistuneen sijoituskiinteistön käypä arvo ole luotettavasti määritettävissä.

54 Niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yhteisön on kappaleessa 53 esitetyistä syistä johtuen pakko arvostaa jokin sijoituskiinteistö IAS 16:n tai IFRS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen, se arvostaa kaikki muut sijoituskiinteistönsä, rakenteilla olevat mukaan lukien, käypään arvoon. Vaikka yhteisö saattaa tällaisissa tapauksissa soveltaa hankintamenomallia yhteen sijoituskiinteistöön, sen on edelleen käsiteltävä kaikkia muita kiinteistöjä käyvän arvon mallin mukaisesti.

55 Jos yhteisö on aiemmin arvostanut sijoituskiinteistön käypään arvoon, sen on jatkettava käypään arvoon arvostamista kiinteistön luovutukseen saakka (tai siihen asti, kun kiinteistö otetaan omaan käyttöön tai yhteisö alkaa kehittää kiinteistöä tavanomaisessa liiketoiminnassa myytäväksi), vaikka markkinoilla toteutuisi vertailukelpoisia kauppoja entistä harvemmin tai markkinahintojen saaminen vaikeutuisi.

Hankintamenomalli

56 Jos yhteisö valitsee hankintamenomallin, sen on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostettava sijoituskiinteistö:

a) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, jos se täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen kriteerit (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään);

b) IFRS 16:n mukaisesti, jos vuokralle ottaja pitää sitä hallussaan käyttöoikeusomaisuuseränä eikä se ole myytävänä oleva IFRS 5:n mukaisesti; ja

c) IAS 16:n hankintamenomallia koskevien vaatimusten mukaisesti kaikissa muissa tapauksissa.

SIIRROT

57 Siirtoja toisista varojen ryhmistä sijoituskiinteistöihin tai sijoituskiinteistöistä toisiin ryhmiin on tehtävä silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa:

a) oman käytön alkaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi;

▼M54

b) myyntiä varten tehtävän kehittämisen aloittaminen siirrettäessä sijoituskiinteistö vaihto-omaisuudeksi;

c) oman käytön loppuminen siirrettäessä omassa käytössä ollut kiinteistö sijoituskiinteistöksi; tai

d) toisen osapuolen kanssa tehdyn operatiivisen vuokrasopimuksen alkaminen siirrettäessä kiinteistö vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi.

e) [poistettu]

58 Kappaleen 57(b) mukaan yhteisön on siirrettävä kiinteistö sijoituskiinteistöistä vaihto-omaisuudeksi silloin ja vain silloin, kun kyseessä on käyttötarkoituksen muutos, jota osoittaa myyntiä varten tehtävän kehittämistyön aloittaminen. Kun yhteisö päättää luovuttaa sijoituskiinteistön ilman kehittämistä, se jatkaa kiinteistön käsittelemistä sijoituskiinteistönä siihen asti, kun se kirjataan pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen) eikä sitä käsitellä vaihto-omaisuutena. Samoin, jos yhteisö alkaa kehittää olemassa olevaa sijoituskiinteistöä jatkaakseen sen käyttöä sijoituskiinteistönä myös tulevaisuudessa, kiinteistö pysyy sijoituskiinteistönä eikä sitä siirretä omassa käytössä olevaksi kiinteistöksi kehittämistyön ajaksi.

59 Kappaleet 60–65 koskevat kirjaamiseen ja arvostamiseen liittyviä kysymyksiä, joita tulee esiin, kun yhteisö soveltaa sijoituskiinteistöihin käyvän arvon mallia. Yhteisön käyttäessä hankintamenomallia sijoituskiinteistöjen, omassa käytössä olevien kiinteistöjen ja vaihto-omaisuuden väliset siirrot eivät muuta siirretyn kiinteistön kirjanpitoarvoa, eivätkä ne myöskään muuta kyseisen kiinteistön arvostamiseen tarvittavaa tai liitetietona ilmoitettavaa hankintamenoa.

60 Jos käypään arvoon taseeseen merkitty sijoituskiinteistö siirretään omaan käyttöön tai vaihto-omaisuudeksi, IAS 16:n, IFRS 16:n tai IAS 2:n mukaisessa kirjanpitokäsittelyssä on käytettävä kiinteistön oletushankintamenona sen käypää arvoa päivänä, jona käyttötarkoitus muuttuu.

61 Jos omassa käytössä olevasta kiinteistöstä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö, yhteisön on sovellettava IAS 16:ta omistettuun kiinteistöön ja IFRS 16:ta vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämään kiinteistöön siihen päivään asti, jona käyttötarkoitus muuttuu. Yhteisön on käsiteltävä kiinteistön IAS 16:n tai IFRS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana oleva ero samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan.

62 Yhteisö tekee kiinteistöstä (tai käyttöoikeusomaisuuserästä) poistoja ja kirjaa mahdollisesti syntyvät arvonalentumistappiot siihen päivään asti, jona omassa käytössä olevasta kiinteistöstä tulee käypään arvoon taseeseen merkittävä sijoituskiinteistö. Yhteisö käsittelee kiinteistön IAS 16:n tai IFRS 16:n mukaisen kirjanpitoarvon ja sen käyvän arvon välillä tuona ajankohtana olevan eron samalla tavalla kuin uudelleenarvostus käsitellään IAS 16:n mukaan. Toisin sanoen:

a) tästä johtuva kiinteistön kirjanpitoarvon vähennys kirjataan tulosvaikutteisesti. Vähennys kirjataan kuitenkin muihin laajan tuloksen eriin ja pienentämään omaan pääomaan sisältyvää uudelleenarvostusrahastoa siihen määrään asti, joka sisältyy uudelleenarvostusrahastoon kyseistä kiinteistöä koskien;

▼M54

b) tästä johtuva kirjanpitoarvon lisäys käsitellään seuraavasti:

i) siltä osin kuin lisäys kumoaa kyseisestä kiinteistöstä aikaisemmin kirjatun arvonalentumistappion, lisäys kirjataan tulosvaikutteisesti. Tulosvaikutteisesti ei kirjata enempää kuin määrä, joka tarvitaan kirjanpitoarvon palauttamiseksi siihen arvoon, joka kiinteistöllä olisi (poistoilla vähennettynä), ellei arvonalentumistappiota olisi kirjattu;

ii) mahdollinen jäljelle jäävä osuus lisäyksestä kirjataan muihin laajan tuloksen eriin, ja se kasvattaa omaan pääomaan sisältyvää uudelleenarvostusrahastoa. Kun sijoituskiinteistö myöhemmin luovutetaan, omaan pääomaan sisältyvä uudelleenarvostusrahasto voidaan siirtää kertyneisiin voittovaroihin. Siirtoa uudelleenarvostusrahastosta kertyneisiin voittovaroihin ei tehdä tuloksen kautta.

63 **Jos kiinteistö siirretään vaihto-omaisuudesta sijoituskiinteistöksi, joka merkitään taseeseen käypään arvoon, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero on kirjattava tulosvaikutteisesti.**

64 Siirtoja vaihto-omaisuudesta käypään arvoon taseeseen merkittäväksi sijoituskiinteistöksi käsitellään tavalla, joka on yhdenmukainen vaihto-omaisuuden myynnin käsittelyn kanssa.

65 **Kun yhteisö saa valmiiksi itse rakentamansa, käypään arvoon taseeseen merkittävän sijoituskiinteistön rakentamis- tai kehittämistyön, kiinteistön kyseisen päivän käyvän arvon ja sen aikaisemman kirjanpitoarvon välinen ero on kirjattava tulosvaikutteisesti.**

LUOVUTUKSET

66 **Sijoituskiinteistö on kirjattava pois taseesta (sitä ei enää merkitä taseeseen), kun se luovutetaan tai kun sijoituskiinteistö poistetaan käytöstä pysyvästi eikä sen luovuttamisesta ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä.**

67 Sijoituskiinteistö voidaan luovuttaa myymällä se tai antamalla se vuokralle rahoitusleasingsopimuksella. Myytävän sijoituskiinteistön luovutuspäivä on se päivä, jona vastaanottaja saa määräysvallan sijoituskiinteistöön niiden IFRS 15:een sisältyvien vaatimusten mukaan, joita sovelletaan määritettäessä, milloin suoritevelvoite on täytetty. Rahoitusleasingsopimuksen tekemiseen sekä myyntiin ja takaisinvuokraukseen sovelletaan IFRS 16:ta.

68 Jos yhteisö sisällyttää kappaleessa 16 esitetyn kirjaamisperiaatteen mukaan omaisuuserän kirjanpitoarvoon menot, jotka johtuvat sijoituskiinteistön osan korvaamisesta uudella, se kirjaa korvatun osan kirjanpitoarvon pois taseesta. Jos sijoituskiinteistöön sovelletaan hankintamenomallia, uudella korvatusta osasta ei välttämättä ole tehty poistoja erikseen. Jos uudella korvatun osan kirjanpitoarvon määrittäminen ei ole yhteisölle käytännössä mahdollista, se voi käyttää korvaavasta osasta johtuvia menoja sen osoittamiseen, mikä korvatun osan hankintameno on ollut, kun se on hankittu tai rakennettu. Käyvän arvon mallia sovellettaessa sijoituskiinteistön käypään arvoon saattaa jo vaikuttaa se, että uudella korvattava osa on menettänyt arvonsa. Muulloin saattaa olla hankalaa selvittää, miten paljon käypää arvoa pitäisi pienentää uudella korvattavan osan takia. Silloin kun käyvän arvon pienentäminen uudella korvattua osaa vastaavasti ei ole käytännössä mahdollista, voidaan vaihtoehtoisesti sisällyttää osan korvaamisesta johtuvat menot omaisuuserän kirjanpitoarvoon ja arvioida sitten käypä arvo uudelleen, kuten olisi tehtävä silloin, kun lisäyksiin ei liity osan korvaamista uudella.

▼M54

69 **Voitot tai tappiot sijoituskiinteistön käytöstä poistamisesta tai luovutuksesta on määritettävä nettomääräisen luovutustulon ja omaisuuserän kirjanpitoarvon välisenä erotuksena ja kirjattava tulosvaikutteisesti (paitsi milloin IFRS 16 edellyttää erilaista menettelyä myynti- ja takaisinvuokraustapauksessa) sillä kaudella, jonka aikana kiinteistö poistetaan käytöstä tai luovutetaan.**

70 Sijoituskiinteistön taseesta pois kirjaamisesta johtuvaan voittoon tai tappioon sisällytettävä vastikemäärä määritetään transaktiohinnan määrittämistä koskevien, IFRS 15:n kappaleisiin 47–72 sisältyvien vaatimusten mukaisesti. Myöhemmät muutokset voittoon tai tappioon sisällytetyssä arvioidussa vastikemäärässä on käsiteltävä kirjanpidossa IFRS 15:een sisältyvien transaktiohinnan muutoksia koskevien vaatimusten mukaisesti.

71 Yhteisö soveltaa velkoihin, joita sille jää sijoituskiinteistön luovutuksen jälkeen, IAS 37:ää tai muita soveltuvia standardeja.

72 **Kolmansilta osapuolilta saatava korvaus sijoituskiinteistöstä, joka on arvoltaan alentunut, joka on menetetty tai josta on luovuttu, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen syntyy.**

73 Sijoituskiinteistöjen arvonalentumiset tai menetykset, niihin liittyvät korvausvaateet kolmansille osapuolille tai näiden maksamat korvaukset sekä mahdollisesti myöhemmin tapahtuva korvaavien omaisuuserien osto tai rakentaminen ovat erillisiä taloudellisia tapahtumia ja niitä käsitellään kirjanpidossa erikseen seuraavasti:

a) sijoituskiinteistöjen arvonalentumiset kirjataan IAS 36:n mukaisesti;

b) sijoituskiinteistöjen käytöstä poistamiset tai luovutukset kirjataan tämän standardin kappaleiden 66–71 mukaisesti;

c) kolmansilta osapuolilta saatava korvaus sijoituskiinteistöstä, joka on arvoltaan alentunut, joka on menetetty tai josta on luovuttu, kirjataan tulosvaikutteisesti silloin, kun oikeus korvauksen saamiseen syntyy; ja

d) aiempaa omaisuuserää korvaavien kunnostettujen, ostettujen tai rakennettujen omaisuuserien hankintameno määritetään tämän standardin kappaleiden 20–29 mukaisesti.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Käyvän arvon malli ja hankintamenomalli

74 Tässä mainittavat tilinpäätöksessä esitettävät tiedot esitetään IFRS 16:n mukaisten tietojen lisäksi. IFRS 16:n mukaan sijoituskiinteistön omistaja esittää vuokralle antajilta vaadittavat tiedot tekemistään vuokrasopimuksista. Vuokralle ottaja, joka pitää sijoituskiinteistöä hallussaan käyttöoikeusomaisuuseränä, esittää IFRS 16:n mukaiset vuokralle ottajalta vaadittavat tiedot ja IFRS 16:n mukaan vuokralle antajalta vaadittavat tiedot tekemistään operatiivisista vuokrasopimuksista.

75 **Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:**

a) soveltaako se käyvän arvon mallia vai hankintamenomallia;

b) [poistettu]

c) luokittelun ollessa vaikeaa (ks. kappale 14) kriteerit, joita se käyttää sijoituskiinteistöjen erottamiseen omassa käytössä olevista kiinteistöistä ja kiinteistöistä, jotka pidetään tarkoituksena myydä ne tavanomaisessa liiketoiminnassa;

▼M54

d) [poistettu]

e) missä määrin sijoituskiinteistöjen käypä arvo (taseeseen merkitty tai liitetietona esitetty) perustuu arvioon, jonka on tehnyt riippumaton, tunnustetun ja asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaava arvioija, jolla on viimeaikaista kokemusta sijainniltaan ja tyypiltään vastaavanlaisista kiinteistöistä kuin arvioitavana oleva sijoituskiinteistö. Jos tällaista arviota ei ole tehty, tästä on annettava tieto:

f) tulosvaikutteisesti kirjatut:

i) vuokratuotot sijoituskiinteistöistä;

ii) välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka ovat kerryttäneet vuokratuottoa kaudella;

iii) välittömät hoitokulut (korjaukset ja huolto mukaan lukien) sijoituskiinteistöistä, jotka eivät ole kerryttäneet vuokratuottoa kaudella; ja

iv) tulosvaikutteisesti kirjattu kertynyt käyvän arvon muutos myytäessä sijoituskiinteistö omaisuusryhmästä, johon sovelletaan hankintamenomallia, ryhmään, johon sovelletaan käyvän arvon mallia (ks. kappale 32C):

g) sijoituskiinteistöjen realisoitavuutta tai tuoton ja myyntitulon siirtämistä koskevien rajoitusten olemassaolo ja määrät;

h) sopimukseen perustuvat velvoitteet, jotka koskevat sijoituskiinteistöjen ostamista, rakentamista tai kehittämistä taikka niiden korjaamista, huoltoa tai parannuksia.

Käyvän arvon malli

76 **Jos yhteisö soveltaa kappaleissa 33–55 esitettyä käyvän arvon mallia, sen on esitettävä kappaleen 75 edellyttämien tietojen lisäksi sijoituskiinteistöjen kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:**

a) lisäykset, erikseen hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista omaisuuserän kirjanpitoarvoon sisällytetyistä menoista johtuvat;

b) lisäykset, jotka johtuvat liiketoimintojen yhdistämisten kautta toteutuneista hankinnoista;

c) omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;

d) käypää arvoa koskevista oikaisuista johtuvat nettomääräiset voitot tai tappiot;

e) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;

▼M54

f) siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä;

g) muut muutokset.

77 **Jos sijoituskiinteistöstä saatua arviota muutetaan merkittävästi tilinpäätöstä laadittaessa esimerkiksi erikseen taseeseen merkittyjen varojen tai velkojen kahdenkertaisen huomioon ottamisen välttämiseksi kappaleessa 50 kuvatulla tavalla, yhteisön on esitettävä saadun arvion ja tilinpäätökseen merkityn oikaistun arvon välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen mahdollisesti lisätyt kirjatut vuokrasopimusvelat ja kaikki muut merkittävät oikaisut.**

78 **Kun yhteisö kappaleessa 53 tarkoitetuissa poikkeuksellisissa tapauksissa arvostaa jonkin sijoituskiinteistön IAS 16:n mukaista hankintamenomallia käyttäen tai IFRS 16:n mukaisesti, kappaleen 76 mukainen täsmäytyslaskelma on esitettävä erikseen kyseisistä sijoituskiinteistöistä ja muista sijoituskiinteistöistä. Lisäksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:**

a) kuvaus kyseisestä sijoituskiinteistöstä;

b) selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;

c) mikäli mahdollista, arvioitu vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu; ja

d) luovutettaessa sijoituskiinteistö, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon, esitetään:

i) että yhteisö on luovuttanut sijoituskiinteistön, jota ei ole merkitty taseeseen käypään arvoon;

ii) kyseisen sijoituskiinteistön myyntiajankohdan kirjanpitoarvo; ja

iii) kirjattu voitto tai tappio.

Hankintamenomalli

79 **Jos yhteisö soveltaa kappaleessa 56 esitettyä hankintamenomallia, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa 75 vaadittavien tietojen lisäksi:**

a) käytetyt poistomenetelmät;

b) käytetyt taloudelliset vaikutusajat tai poistoprosentit;

c) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;

d) sijoituskiinteistöjen kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:

i) lisäykset, hankinnoista johtuvat ja myöhemmin toteutuneista aktivoiduista menoista johtuvat erikseen;

ii) lisäykset, jotka johtuvat liiketoimintojen yhdistämisten kautta toteutuneista hankinnoista;

▼M54

iii) **omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;**

iv) **poistot;**

v) **IAS 36:n mukaisesti kaudella kirjatut arvonalentumistappiot ja arvonalentumistappioiden peruutukset;**

vi) **nettomääräisen kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan;**

vii) **siirrot vaihto-omaisuuteen ja omaan käyttöön sekä vaihto-omaisuudesta ja omasta käytöstä; ja**

viii) **muut muutokset;**

e) **sijoituskiinteistöjen käypä arvo. Niissä kappaleessa 53 kuvatuissa poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa yhteisö ei pysty määrittämään joidenkin sijoituskiinteistöjen käypää arvoa luotettavasti, sen on esitettävä:**

i) **kuvaus kyseisestä sijoituskiinteistöstä;**

ii) **selostus siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;**

iii) **mikäli mahdollista, arvioiden vaihtelualue, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu.**

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Käyvän arvon malli

80 **Jos yhteisö on aikaisemmin soveltanut IAS 40:tä (2000) ja päättää nyt luokitella jotkin tai kaikki siihen vaadittavat edellytykset täyttävät, operatiivisella vuokrasopimuksella vuokralle otetut kiinteistöt ensimmäistä kertaa sijoituskiinteistöiksi ja käsitellä niitä sellaisina kirjanpidossa, sen on kirjattava tämän päätöksen vaikutus kertyneisiin voittovaroihin sen kauden alussa, jolla näin aletaan toimia. Lisäksi:**

a) **mikäli yhteisö on julkistanut (joko tilinpäätöksessä tai muutoin) näiden vuokraoikeuksien käyvän arvon jo aikaisemmilla kausilla (määritettynä sellaisella perusteella, joka vastaa IFRS 13:een sisältyvää käyvän arvon määritelmää) yhteisölle suositellaan, mutta siltä ei kuitenkaan edellytetä, että:**

i) **se oikaisee kertyneiden voittovarojen alkusaldoa aikaisimmalla tilinpäätöksessä esitettävällä kaudella, jolta tällainen käypä arvo on julkistettu;**

ii) **se oikaisee kyseisiä kausia koskevat vertailutiedot; ja**

▼M54

b) mikäli yhteisö ei ole aikaisemmin esittänyt kohdassa (a) tarkoitettua informaatiota, se ei saa oikaista vertailutietoja ja tästä on annettava tieto tilinpäätöksessä.

81 Tämän standardin vaatima menettelytapa poikkeaa IAS 8:n vaatimasta menettelystä. IAS 8:n mukaan vertailutiedot on oikaistava, paitsi milloin oikaiseminen ei ole käytännössä mahdollista.

82 Kun yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, kauden alun kertyneisiin voittovaroihin tehtävä oikaisu sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

Hankintamenomalli

83 Kun hankintamenomallin valitseva yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäistä kertaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin sovelletaan IAS 8:aa. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen vaikutus sisältää myös uudelleenarvostusrahastoon mahdollisesti sisältyvän sijoituskiinteistöistä johtuvan määrän.

84 Kappaleisiin 27–29 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat vaihdossa saatujen sijoituskiinteistöjen alkuperäistä arvostamista, on sovellettava ei-takautuvasti vain tuleviin tapahtumiin.

Liiketoimintojen yhdistäminen

84A Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2011–2013* lisättiin kappale 14A sekä kappaletta 6 edeltävä otsikko. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta sijoituskiinteistöjen hankintoihin ei-takautuvasti sen kauden alusta, jolla se ryhtyy soveltamaan muutosta. Näin ollen aiemmilla kausilla tapahtuneiden sijoituskiinteistöhankintojen kirjanpitokäsittelyä ei pidä oikaista. Yhteisö saa kuitenkin valintansa mukaan soveltaa muutosta yksittäisiin sijoituskiinteistöhankintoihin, jotka ovat tapahtuneet ennen ensimmäisen tilikauden alkua, joka on voimaantulopäivänä tai sen jälkeen, siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisöllä on käytettävissään tarvittavat tiedot muutoksen soveltamiseksi näihin aikaisempiin liiketoimiin.

IFRS 16

84B Yhteisön, joka soveltaa ensimmäisen kerran IFRS 16:ta ja siihen liittyviä tämän standardin muutoksia, on sovellettava IFRS 16:n liitteen C mukaisia siirtymäsääntöjä käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämiinsä sijoituskiinteistöihin.

VOIMAANTULO

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

▼**M54**

85A IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 62. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

85B Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 8, 9, 48, 53, 54 ja 57, ja sen seurauksena poistettiin kappale 22 ja lisättiin kappaleet 53A ja 53B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisö saa soveltaa muutoksia rakenteilla oleviin sijoituskiinteistöihin alkaen mistä tahansa päivästä ennen 1.1.2009 edellyttäen, että rakenteilla olevien sijoituskiinteistöjen käyvät arvot on määritetty kyseisinä päivinä. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* kappaleisiin 5 ja 81E tehtyjä muutoksia.

85C Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleeseen 5 sisältyvää käyvän arvon määritelmää, muutettiin kappaleita 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 ja 85B sekä poistettiin kappaleet 36–39, 42–47, 49, 51 ja 75(d). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:ta.

85D Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset* 2011–2013 lisättiin otsikot ennen kappaletta 6 ja kappaleen 84 jälkeen sekä lisättiin kappaleet 14A ja 84A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

85E Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 3(b), 9, 67 ja 70. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

85F Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin IAS 40:n soveltamisalaa määrittelemällä sijoituskiinteistöt niin, että niihin kuuluvat sekä omistetut kiinteistöt että vuokralle ottajan käyttöoikeusomaisuuseränä hallussaan pitämät kiinteistöt. Asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaleita 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ja 78, lisättiin kappaleet 19A, 29A, 40A ja 84B sekä siihen liittyvä otsikko ja poistettiin kappaleet 3, 6, 25, 26 ja 34. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

IAS 40:n (2000) KUMOAMINEN

86 Tämä standardi korvaa IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* (julkaistu vuonna 2000).

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IAS 41

Maatalous

TAVOITE

Tämän standardin tarkoituksena on määrätä maataloustoimintaa koskevasta kirjanpitokäsittelystä sekä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

SOVELTAMISALA

▼M45

1. Tätä standardia on sovellettava seuraavien erien kirjanpitokäsittelyyn niiden liittyessä maataloustoimintaan:

a) biologiset hyödykkeet, tuottavia kasveja lukuun ottamatta;

b) maataloustuotteet korjuuajankohtana; sekä

c) kappaleissa 34 ja 35 tarkoitetut julkiset avustukset.

▼M54

2. Tätä standardia ei sovelleta:

▼M45

a) maataloustoimintaan liittyviin maa-alueisiin (ks. IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 40 *Sijoituskiinteistöt*).

b) maataloustoimintaan liittyviin tuottaviin kasveihin (ks. IAS 16). Tätä standardia sovelletaan kuitenkin näistä tuottavista kasveista saataviin tuotteisiin.

c) tuottaviin kasveihin liittyviin julkisiin avustuksiin (ks. IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*).

d) maataloustoimintaan liittyviin aineettomiin hyödykkeisiin (ks. IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*).

▼M54

e) maataloustoimintaan liittyvää maa-aluetta koskevasta vuokrasopimuksesta johtuviin käyttöoikeusomaisuuseriin (ks. IFRS 16 *Vuokrasopimukset*).

▼M45

3. Tätä standardia sovelletaan maataloustuotteisiin, joilla tarkoitetaan yhteisön biologisten hyödykkeiden korjattuja tuotteita korjuun tapahtuessa. Sen jälkeen sovelletaan IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* tai jotain muuta soveltuvaa standardia. Tässä standardissa ei näin ollen käsitellä maataloustuotteiden jalostusta korjuun jälkeen; esimerkiksi sitä, kun viinintuottaja valmistaa viiniä kasvattamistaan rypäleistä. Vaikka tällainen jalostustoiminta voi olla maataloustoiminnan johdonmukainen ja luonnollinen jatke ja vaikka tapahtumat voivat olla jossain määrin samankaltaisia kuin biologinen muuttuminen, tämän standardin mukainen maataloustoiminnan määritelmä ei kata tällaista jalostusta.

4. Seuraavassa taulukossa esitetään esimerkkejä biologisista hyödykkeistä, maataloustuotteista sekä tuotteista, jotka syntyvät jalostuksen tuloksena korjuun jälkeen:

Biologiset hyödykkeet	Maataloustuotteet	Tuotteet, jotka syntyvät jalostuksen tuloksena korjuun jälkeen
Lampaat	Villa	Lanka, matto
Puut istutetussa metsässä	Kaadetut puut	Tukkipuu, puutavara
Lypsykarja	Maito	Juusto
Siat	Ruho	Makkarat, suolatut kinkut
Puuvillakasvit	Korjattu puuvilla	Lanka, vaatteet

▼M45

Biologiset hyödykkeet	Maataloustuotteet	Tuotteet, jotka syntyvät jalostuksen tuloksena korjuun jälkeen
Sokeriruoko	Korjattu sokeriruoko	Sokeri
Tupakkakasvit	Poimitut lehdet	Kuivattu tupakka
Teepensaat	Poimitut lehdet	Tee
Viiniköynnökset	Poimitut rypäleet	Viini
Hedelmäpuut	Poimitut hedelmät	Jalostetut hedelmät
Öljypalmut	Poimitut hedelmät	Palmuöljy
Kumipuut	Korjattu lateksi	Kumituotteet

Jotkin kasvit, esim. teepensaat, viiniköynnökset, öljypalmut ja kumipuut, ovat yleensä tuottavan kasvin määritelmän mukaisia ja kuuluvat IAS 16:n soveltamisalaan. Tuottavissa kasveissa kasvavat tuotteet, esim. teelehdet, viinirypäleet, öljypalmun hedelmät ja lateksi, kuuluvat IAS 41:n soveltamisalaan.

▼B

MÄÄRITELMÄT

Maatalouteen liittyvät määritelmät

▼M45

5. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

▼M8

Maataloustoiminta on toimintaa, jossa yhteisö hallitsee biologisten hyödykkeiden biologista muuttumista ja korjuuta myyntiä varten taikka maataloustuotteiksi tai muiksi biologisiksi hyödykkeiksi muuttamista varten.

▼M45

***Maataloustuotteet* ovat yhteisön biologisista hyödykkeistä korjuun kautta saatuja tuotteita.**

***Tuottava kasvi* on elävä kasvi:**

a) jota käytetään maataloustuotteiden tuottamiseen tai aikaansaamiseen;

b) jonka odotetaan tuottavan useammalla kuin yhdellä kaudella; ja

c) jonka todennäköisyys tulla myydyksi maataloustuotteena on erittäin pieni, paitsi satunnaisessa käytöstä poistamisen jälkeen tapahtuvassa myynnissä.

***Biologinen hyödyke* on elävä eläin tai kasvi.**

▼B

Biologiseen muuttumiseen kuuluvat sellaiset kasvu-, degeneroitumis-, tuotanto- ja lisääntymisprosessit, jotka aiheuttavat biologiseen hyödykkeeseen laadullisia tai määrällisiä muutoksia.

Biologisten hyödykkeiden ryhmä on joukko samanlaisia eläviä eläimiä tai kasveja.

Korjuu tarkoittaa tuotteen irrottamista biologisesta hyödykkeestä tai biologisen hyödykkeen elintoimintojen lopettamista.

▼M8

Myynnistä aiheutuvat menot ovat lisämenoja, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän luovutuksesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

▼M45

5A Seuraavat eivät ole tuottavia kasveja:

a) kasvit, joita viljellään korjattaviksi maataloustuotteina (esim. puut, joita kasvatetaan puutavarana käytettäväksi);

b) kasvit, joita viljellään maataloustuotteiden tuottamiseksi, kun on olemassa erittäin pientä suurempi todennäköisyys sille, että yhteisö korjaa ja myy myös kyseisen kasvin maataloustuotteena muutoin kuin satunnaisessa käytöstä poistamisen jälkeisessä myynnissä (esim. puut, joita viljellään sekä hedelmien että puutavaran tuotantoa varten); ja

c) yksivuotiset kasvit (esim. maissi ja vehnä).

5B Kun tuottavia kasveja ei enää käytetä tuotteiden kasvattamiseen, ne voidaan kaataa ja myydä esim. polttopuuna käytettäväksi. Tällainen satunnainen käytöstä poistamisen jälkeinen myynti ei estäisi sitä, että kyseinen kasvi on tuottavan kasvin määritelmän mukainen.

5C Tuottavissa kasveissa kasvavat tuotteet ovat biologisia hyödykkeitä.

▼B

6. Maataloustoiminta kattaa monenlaista toimintaa, esimerkiksi karjankasvatus, metsätalous, vuotuinen ja monivuotinen viljely, hedelmätarhojen ja viljelmien hoitaminen, kukkien kasvattaminen sekä vesiviljely (kalankasvatus mukaan lukien). Tässä monimuotoisuudessa esiintyy kuitenkin tiettyjä yhteisiä piirteitä:

a) *Muuttumiskyky.* Elävät eläimet ja kasvit pystyvät muuttumaan biologisesti;

b) *Muutoksen hallinta.* Hallinta edistää biologista muuttumista parantamalla tai vähintäänkin vakiinnuttamalla olosuhteita, jotka ovat välttämättömiä prosessin toteutumiseksi (esimerkiksi ravinnetasot, kosteus, lämpötila, hedelmällisyys ja valo). Tällainen hallinta erottaa maataloustoiminnan muusta toiminnasta. Esimerkiksi sadon korjaaminen lähteistä, jotka eivät ole hallinnan alaisia (kuten valtamerikalastus ja metsän hävittäminen) ei ole maataloustoimintaa; ja

▼M8

c) *Muutoksen mittaaminen*. Laadullista muutosta (esimerkiksi geneettinen ominaisuus, tiheys, kypsyys, rasvaisuus, valkuaisainepitoisuus ja kuidun kestävyys) tai määrällistä muutosta (esimerkiksi jälkeläisten määrä, paino, kuutiotilavuus, kuidun pituus tai halkaisija ja nuppujen lukumäärä), jonka biologinen muuttuminen tai korjuu on saanut aikaan, mitataan ja seurataan hallintaan liittyvänä rutiinitoimintona.

▼B

7. Biologinen muuttuminen johtaa seuraavantyyppisiin tuloksiin:

a) hyödykkeen muuttuminen (i) kasvamalla (eläimen tai kasvin määrällinen lisäys tai laadun parantuminen); (ii) degeneroitumalla (eläimen tai kasvin määrällinen vähentyminen tai laadun huonontuminen); tai (iii) lisääntymällä (syntyy uusia eläviä eläimiä tai kasveja); taikka

b) maataloustuotteen kuten esimerkiksi kumin raaka-aineen, teelehtien, villan ja maidon tuotanto.

▼B

Yleiset määritelmät

▼M45

8. Tässä standardissa käytetään seuraavia termejä seuraavassa merkityksessä:

▼M33

[poistettu]

a) [poistettu]

b) [poistettu]

c) [poistettu]

▼B

Kirjanpitoarvo on määrä, johon omaisuuserä merkitään taseeseen.

▼M33

***Käypä arvo* on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*.)**

▼M45

***Julkinen avustus* on määritelty IAS 20:ssä.**

▼M33

_____

▼B

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

10. Yhteisön on merkittävä biologinen hyödyke tai maataloustuote taseeseen silloin ja vain silloin, kun:

a) yhteisöllä on aikaisempien tapahtumien seurauksena määräysvalta omaisuuserään;

b) on todennäköistä, että omaisuuserään liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

c) omaisuuserän käypä arvo tai hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

11. Maataloustoiminnassa määräysvallan voi osoittaa esimerkiksi karjan laillisella omistusoikeudella ja polttomerkitsemällä karjan tai merkitsemällä sen muulla tavalla joko hankinnan tapahtuessa, syntymähetkellä tai emosta vieroitettaessa. Vastainen hyöty arvioidaan tavallisesti mittaamalla merkittävät fyysiset ominaisuudet.

12. Biologinen hyödyke on arvostettava alun perin kirjanpitoon merkittäessä sekä jokaisena ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, paitsi kappaleessa 30 kuvatussa tilanteessa, jossa käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti.

13. Yhteisön biologisista hyödykkeistä korjatut maataloustuotteet on arvostettava korjuuajankohdan käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Tämä arvo on kyseisen päivän hankintameno sovellettaessa IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* tai muuta soveltuvaa standardia.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käyvän arvon määrittämistä voidaan helpottaa ryhmittelemällä biologiset hyödykkeet tai maataloustuotteet merkittävien ominaisuuksien, esimerkiksi iän tai laadun, mukaisesti. ◄ Yhteisö valitsee nämä ominaisuudet niitä ominaisuuksia vastaavasti, joita markkinoilla käytetään hinnoittelun perustana.

▼B

►M33 16. Yhteisöt tekevät usein sopimuksia biologisten hyödykkeiden tai maataloustuotteiden myymisestä tulevana ajankohtana. Sopimushinnoilla ei välttämättä ole merkitystä käypää arvoa määritettäessä, koska käypä arvo kuvastaa tarkasteluhetken olosuhteita markkinoilla, joilla markkinaosapuolina toimivat myyjät ja ostajat toteuttaisivat liiketoimen. ◄ Biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen käypää arvoa ei tämän vuoksi oikaista sopimuksen olemassaolosta johtuen. Joskus sopimus biologisen hyödykkeen tai maataloustuotteen myynnistä voi olla IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* määritelty tappiollinen sopimus. Tappiollisiin sopimuksiin sovelletaan IAS 37:ää.

▼M33

_____

▼B

22. Yhteisö ei ota huomioon rahavirtoja, jotka johtuvat hyödykkeiden rahoittamisesta, verotuksesta tai biologisten hyödykkeiden uusintamisesta korjuun jälkeen (esimerkiksi menot, jotka johtuvat istutusmetsän uudelleenistuttamisesta korjuun jälkeen).

▼M33

_____

▼M45

24. Hankintameno saattaa joskus olla lähellä käypää arvoa, erityisesti kun:

a) alkuperäisten menojen syntymisen jälkeen on tapahtunut vain vähän biologista muuttumista (esim. juuri ennen raportointikauden loppua istutetut taimet tai vastikään hankitut tuotantoeläimet); tai

b) biologisella muuttumisella ei odoteta olevan olennaista vaikutusta hintaan (esimerkiksi alkukasvu mäntyviljelmän 30-vuotisessa tuotantosyklissä).

▼B

25. Biologiset hyödykkeet ovat usein fyysisesti kiinni maassa (esimerkiksi puut istutusmetsikössä). Maassa kiinni oleville biologisille hyödykkeille ei mahdollisesti ole erillisiä markkinoita, mutta yhdistetyille omaisuuserille, toisin sanoen biologisille hyödykkeille, luonnontilaiselle maalle ja maanparannustoimenpiteille yhdessä, saattaa olla olemassa toimivat markkinat. ►M33 Yhteisö voi käyttää yhdistettyjä omaisuuseriä koskevaa informaatiota biologisten hyödykkeiden käyvän arvon määrittämiseen. ◄ Esimerkiksi luonnontilaisen maan ja maanparannusten käypä arvo voidaan vähentää yhdistettyjen omaisuuserien käyvästä arvosta, ja näin päästään biologisten hyödykkeiden käypään arvoon.

Voitot ja tappiot

26. Voitto tai tappio, joka syntyy, kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ ja kun biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ muuttuu, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.

27. Kun biologinen hyödyke merkitään alun perin kirjanpitoon, voi syntyä tappiota, koska ►M8 myynnistä aiheutuvat menot ◄ vähennetään määritettäessä biologisen hyödykkeen käypää arvoa vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Biologisen hyödykkeen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saattaa syntyä voittoa esimerkiksi silloin, kun vasikka syntyy.

▼B

28. Voitto tai tappio, joka syntyy, kun maataloustuote merkitään alun perin kirjanpitoon käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy.

29. Voittoa tai tappiota voi syntyä merkittäessä maataloustuote alun perin kirjanpitoon korjuun seurauksena.

Kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

►M33 30. **Lähtökohtaisesti oletetaan, että biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Tämä oletus on kuitenkin kumottavissa, mutta vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, jos biologiselle hyödykkeelle ei ole saatavissa noteerattuja markkinahintoja ja jos vaihtoehtoisilla tavoilla määritettävien käypien arvojen katsotaan olevan selvästi epäluotettavia.** ◄ Tällöin biologinen hyödyke on arvostettava kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon. Heti kun tällaisen biologisen hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti, yhteisön on arvostettava se käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Kun pitkäaikainen biologinen hyödyke täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (tai sisältyy myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, käyvän arvon oletetaan olevan määritettävissä luotettavasti.

31. Kappaleessa 30 esitetty oletus on kumottavissa vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Jos yhteisö on aikaisemmin arvostanut biologisen hyödykkeen käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, se arvostaa biologisen hyödykkeen edelleen aina luovutukseen saakka käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄.

32. Kaikissa tapauksissa yhteisö arvostaa korjuun tapahtuessa maataloustuotteet käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄. Tämä standardi kuvastaa näkemystä, jonka mukaan maataloustuotteiden korjuuhetken käypä arvo on aina määritettävissä luotettavasti.

33. Yhteisö ottaa huomioon IAS 2:n *Vaihto-omaisuus*, IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* ja IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrittäessään hankintamenoa, kertyneitä poistoja ja kertyneitä arvonalentumistappioita.

JULKISET AVUSTUKSET

▼M8

34. Julkinen avustus, johon ei liity ehtoa ja joka koskee sellaista biologista hyödykettä, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, on kirjattava tulosvaikutteisesti silloin ja vain silloin, kun oikeus avustuksen saamiseen syntyy.

35. Jos julkiseen avustukseen, joka koskee myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon arvostettavaa biologista hyödykettä, liittyy ehtoja, esimerkiksi julkisen avustuksen edellyttäessä, ettei yhteisö ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa, yhteisön on kirjattava julkinen avustus tulosvaikutteisesti silloin ja vain silloin, kun avustukseen liittyvät ehdot ovat täyttyneet.

▼M8

36. Julkisiin avustuksiin liittyvät ehdot vaihtelevat. Avustus saattaa esimerkiksi edellyttää, että yhteisö harjoittaa maataloutta tietyssä paikassa viiden vuoden ajan, ja se joutuu palauttamaan avustuksen kokonaan, jos se harjoittaa maataloutta viittä vuotta lyhyemmän ajan. Tällöin julkista avustusta ei kirjata tulosvaikutteisesti ennen kuin viisi vuotta on kulunut. Jos kuitenkin osa avustuksesta saadaan ehtojen mukaan pitää ajan kulumisen perusteella, yhteisö kirjaa tämän osan tulosvaikutteisesti ajan kulumisen mukaan.

▼B

37. Jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sovelletaan IAS 20:tä *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

38. Tämä standardi edellyttää IAS 20:sta poikkeavaa menettelytapaa, jos julkinen avustus liittyy biologiseen hyödykkeeseen, joka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄, tai jos julkinen avustus edellyttää, ettei yhteisö ryhdy harjoittamaan tietynlaista maataloustoimintaa. Niihin julkisiin avustuksiin, jotka liittyvät kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon arvostettavaan biologiseen hyödykkeeseen, sovelletaan IAS 20:ta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

39. [poistettu]

Yleistä

40. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä niiden voittojen tai tappioiden yhteismäärä, jotka ovat syntyneet tarkasteltavana olevalla kaudella biologisten hyödykkeiden ja maataloustuotteiden alkuperäisestä kirjaamisesta ja biologisten hyödykkeiden ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennetyn käyvän arvon muutoksesta.

41. Yhteisön on esitettävä kuvaus jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä.

42. Kappaleen 41 edellyttämä informaatio voidaan esittää kertovan tai numeerisen kuvauksen muodossa.

43. Yhteisölle suositellaan numeerisen kuvauksen esittämistä jokaisesta biologisten hyödykkeiden ryhmästä siten, että erotetaan asianmukaisella tavalla toisistaan kulutettavat ja tuottavat biologiset hyödykkeet tai tuotantokykyiset ja ei vielä tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet. Yhteisö voi esimerkiksi esittää kulutettavien ja tuottavien biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot ryhmittäin. Yhteisö voi jaotella kyseiset kirjanpitoarvot edelleen tuotantokykyisiin ja ei vielä tuotantokykyisiin hyödykkeisiin. Nämä erottelut antavat informaatiota, joka saattaa olla hyödyllistä arvioitaessa vastaisten rahavirtojen ajankohtaa. Yhteisö esittää myös perusteet, joilla nämä erottelut on tehty.

▼M45

44. Kulutettavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka korjataan maataloustuotteina tai myydään biologisina hyödykkeinä. Esimerkkejä kulutettavista biologisista hyödykkeistä ovat lihakarja, myytäväksi tarkoitettu karja, viljeltävät kalat, viljelykasvit kuten maissi ja vehnä, tuottavista kasveista saatavat tuotteet sekä puut, joita kasvatetaan puutavaran saantia varten. Tuottavat biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, jotka eivät ole kulutettavia, esim. maidontuotantoa varten pidettävä karja ja hedelmäpuut, joista korjataan hedelmiä. Tuottavat biologiset hyödykkeet eivät ole maataloustuotteita vaan pikemminkin tuotantotarkoituksessa pidettäviä hyödykkeitä.

▼B

45. Biologiset hyödykkeet voidaan luokitella joko tuotantokykyisiksi tai ei vielä tuotantokykyisiksi biologisiksi hyödykkeiksi. Tuotantokykyiset biologiset hyödykkeet ovat hyödykkeitä, joissa on satona korjattavissa olevia osia (kun kyseessä ovat kulutettavat biologiset hyödykkeet) tai jotka pystyvät tuottamaan säännöllisesti satoa (kun kyseessä ovat tuottavat biologiset hyödykkeet).

46. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kuvaus seuraavista, jollei sitä esitetä muualla tilinpäätöksessä:

a) niiden toimintojen luonne, joihin kukin biologisten hyödykkeiden ryhmä liittyy; ja

b) muuna kuin rahana esitettävät fyysiset määrät tai arviot niistä seuraavien osalta:

i) kaikki yhteisön biologisten hyödykkeiden ryhmät kauden lopussa; ja

ii) maataloustuotteiden tuotanto kauden aikana.

▼M33

_____

▼B

49. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) sellaisten biologisten hyödykkeiden olemassaolo ja kirjanpitoarvot, joihin sillä on rajoitettu omistusoikeus sekä velkojen vakuudeksi pantattujen biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvot;

b) sitoumukset, jotka koskevat biologisten hyödykkeiden kehittämistä tai hankintaa; ja

c) maataloustoimintaan liittyvän taloudellisen riskin hallintastrategiat.

50. Yhteisön on esitettävä täsmäytyslaskelma biologisten hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksista kauden alun ja lopun välillä. Täsmäytyslaskelman on sisällettävä:

a) voitto tai tappio, joka johtuu ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennetyn käyvän arvon muutoksista;

b) ostoista johtuvat lisäykset;

c) vähennykset, jotka johtuvat myynneistä sekä biologisista hyödykkeistä, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi (tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n mukaisesti;

d) korjuusta johtuvat vähennykset;

e) liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvat lisäykset;

f) nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta toiseen esittämisvaluuttaan ja ulkomaisen yksikön lukujen muuntamisesta raportoivan yhteisön esittämisvaluuttaan; ja

g) muut muutokset.

▼B

51. Biologisen hyödykkeen käypä arvo vähennettynä ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ saattaa muuttua sekä fyysisistä muutoksista että markkinoilla tapahtuneista hinnanmuutoksista johtuen. Fyysisten muutosten ja hinnanmuutosten erillinen esittäminen on hyödyllistä arvioitaessa yhteisön tuloksellisuutta tarkasteltavana olevalla kaudella ja tulevaisuuden näkymiä, erityisesti silloin, kun tuotantosykli on yhtä vuotta pitempi. Tällöin suositellaan, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään — joko ryhmittäin tai muutoin — kaudella tulosvaikutteisesti kirjatun, ►M8 myynnistä aiheutuvilla menoilla ◄ vähennetyn käyvän arvon muutoksen, joka johtuu toisaalta fyysisistä muutoksista ja toisaalta hinnanmuutoksista. Tämä informaatio on yleensä vähemmän hyödyllistä silloin, kun tuotantosykli on yhtä vuotta lyhyempi (esimerkiksi kasvatettaessa kananpoikia tai leipäviljaa).

52. Biologinen muuttuminen aiheuttaa monenlaisia fyysisiä muutoksia — kasvu, degeneroituminen, tuotanto ja lisääntyminen — jotka kaikki ovat havaittavissa ja mitattavissa. Jokaisella fyysisellä muutoksella on välitön yhteys vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Myös korjuusta johtuva biologisen hyödykkeen käyvän arvon muutos on fyysinen muutos.

53. Maataloustoiminta on usein alttiina ilmastollisille riskeille, sairauksille ja muille luonnonriskeille. Jos toteutuu tapahtuma, jonka johdosta syntyy olennainen tuotto- tai kuluerä, tämän erän luonne ja määrä esitetään tilinpäätöksessä IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* mukaisesti. Esimerkkejä tällaisista tapahtumista ovat tarttuvan sairauden puhkeaminen, tulva, ankarat kuivat kaudet tai pakkaset ja hyönteisten aiheuttama tuho.

Lisätiedot biologisista hyödykkeistä, kun käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti

54. Jos yhteisö arvostaa biologiset hyödykkeet kauden lopussa kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), tilinpäätöksessä on esitettävä tällaisista biologisista hyödykkeistä:

a) kuvaus biologisista hyödykkeistä;

b) selvitys siitä, miksi käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti;

c) mikäli mahdollista, sellainen arvioiden vaihteluväli, jolle käypä arvo hyvin todennäköisesti osuu;

d) käytetty poistomenetelmä;

e) käytetyt taloudelliset vaikutusajat tai poistoprosentit; ja

f) bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettynä) kauden alussa ja lopussa.

55. Jos yhteisö arvostaa tarkasteltavana olevalla kaudella biologiset hyödykkeet kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon (ks. kappale 30), sen on esitettävä tilinpäätöksessään tällaisten hyödykkeiden luovutuksesta kirjatut voitot tai tappiot, ja tällaisiin biologisiin hyödykkeisiin liittyvät summat on esitettävä kappaleen 50 edellyttämässä täsmäytyslaskelmassa erikseen. Täsmäytyslaskelman on lisäksi sisällettävä kyseisiä biologisia hyödykkeitä koskevat, kaudella tulosvaikutteisesti kirjatut:

a) arvonalentumistappiot;

b) arvonalentumistappioiden peruutukset; ja

c) poistot.

▼B

56. Jos kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon aiemmin arvostettujen biologisten hyödykkeiden käypä arvo onkin määritettävissä luotettavasti tarkasteltavana olevalla kaudella, yhteisön on esitettävä kyseisistä biologisista hyödykkeistä:

a) kuvaus biologisista hyödykkeistä;

b) selvitys siitä, miksi käypä arvo on nyt määritettävissä luotettavasti; ja

c) muutoksen vaikutus.

Julkiset avustukset

57. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tämän standardin mukaisesta maataloustoiminnasta seuraavat tiedot:

a) tilinpäätökseen merkittyjen julkisten avustusten luonne ja laajuus;

b) julkisiin avustuksiin liittyvät vielä täyttymättömät ehdot ja muut ehdolliset erät; sekä

c) odotettavissa olevat merkittävät vähennykset julkisten avustusten tasoon.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNTÖ

58. Tätä standardia sovelletaan 1.1.2003 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Mikäli yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2003 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto.

59. Tämä standardi ei sisällä erityisiä siirtymäsääntöjä. Standardin käyttöönottoa käsitellään IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

▼M8

60. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 5, 6, 17, 20 ja 21, ja sen seurauksena poistettiin kappale 14. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M33

61. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 8, 15, 16, 25 ja 30 sekä poistettiin kappaleet 9, 17–21, 23, 47 ja 48. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M45

62. Kesäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Maatalous: tuottavat kasvit* (muutokset IAS 16:een ja IAS 41:een) muutettiin kappaleita 1–5, 8, 24 ja 44 sekä lisättiin kappaleet 5A–5C ja 63. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia takautuvasti IAS 8:n mukaisesti.

63. Raportointikaudella, jolla asiakirjaa *Maatalous: tuottavat kasvit* (muutokset IAS 16:een ja IAS 41:een) sovelletaan ensimmäistä kertaa, yhteisön ei tarvitse esittää IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavia määrällisiä tietoja tarkasteltavana olevalta kaudelta. Yhteisön on kuitenkin esitettävä IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavat määrälliset tiedot kaikilta aiemmilta esitettäviltä kausilta.

▼M54

64. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 2. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M16**

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 1

Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

TAVOITE

1 Tämän standardin tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön *ensimmäinen IFRS-tilinpäätös* ja tämän tilinpäätöksen kattaman kauden osia koskevat osavuosikatsaukset sisältävät korkeatasoista informaatiota, joka:

(a) on käyttäjille läpinäkyvää ja kaikilta esitettäviltä kausilta vertailukelpoista;

(b) antaa sopivan lähtökohdan *kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS-standardien)* mukaiselle kirjanpidolle; ja

(c) pystytään tuottamaan niin, että kustannukset eivät ylitä hyötyjä.

SOVELTAMISALA

2 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:

(a) ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään; ja

(b) jokaisessa osavuosikatsauksessa, mikäli tällaisia laaditaan, jonka se esittää IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* mukaisesti ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta.

3 Yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös on ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa IFRS-standardit käyttöön antaen tässä tilinpäätöksessä nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta. IFRS-standardien mukainen tilinpäätös on yhteisön ensimmäinen IFRS-tilinpäätös esimerkiksi, jos yhteisö:

(a) on esittänyt viimeisimmän sitä edeltävän tilinpäätöksensä:

(i) sellaisten kansallisten vaatimusten mukaisesti, jotka eivät kaikilta osin vastaa IFRS-standardeja;

(ii) IFRS-standardien mukaisesti kaikilta osin, paitsi että tilinpäätös ei ole sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-standardien noudattamisesta;

(iii) niin että se sisältää nimenomaisen lausuman joidenkin, mutta ei kaikkien, IFRS-standardien noudattamisesta;

(iv) IFRS-standardeista poikkeavien kansallisten vaatimusten mukaisesti soveltamalla joitakin yksittäisiä IFRS-standardeja sellaisiin eriin, joista ei ole ollut kansallisia vaatimuksia; tai

(v) kansallisten vaatimusten mukaisesti ja täsmäyttänyt jotkin luvut IFRS-standardien mukaisesti määritettyihin lukuihin;

(b) on laatinut IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen vain sisäiseen käyttöön, niin ettei se ole ollut yhteisön omistajien tai keidenkään muiden ulkoisten käyttäjien saatavilla;

▼M16

(c) on laatinut IFRS-standardien mukaisen raportointipaketin yhdisteltäväksi konsernitilinpäätökseen laatimatta kuitenkaan IAS 1:ssä *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) määriteltyä tilinpäätöskokonaisuutta; tai

(d) ei ole esittänyt tilinpäätöstä aiemmilta kausilta.

4 Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun yhteisö ottaa ensimmäisen kerran IFRS-standardit käyttöön. Sitä ei sovelleta esimerkiksi silloin, kun yhteisö:

(a) lakkaa esittämästä kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen esitettyään aiemmin sen sekä lisäksi toisen tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta;

(b) on esittänyt edellisenä vuonna kansallisten vaatimusten mukaisen tilinpäätöksen, ja tämä tilinpäätös on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta; tai

(c) on esittänyt edellisenä vuonna tilinpäätöksen, joka on sisältänyt nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta, vaikka tilintarkastajat olisivat antaneet kyseisestä tilinpäätöksestä mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

▼M36

4A Kappaleisiin 2 ja 3 sisältyvistä vaatimuksista huolimatta yhteisön, joka on soveltanut IFRS-standardeja jollakin aiemmalla raportointikaudella mutta jonka viimeisin aiempi vuositilinpäätös ei sisältänyt nimenomaista ja varauksetonta lausumaa IFRS-standardien noudattamisesta, täytyy joko soveltaa tätä IFRS-standardia tai soveltaa IFRS-standardeja takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti ikään kuin yhteisö ei olisi koskaan lakannut soveltamasta IFRS-standardeja.

4B Kun yhteisö päättää kappaleen 4A mukaisesti olla soveltamatta tätä IFRS-standardia, sen on tästä huolimatta sovellettava IFRS 1:n kappaleisiin 23A–23B sisältyviä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista sen lisäksi, että se soveltaa IAS 8:n sisältämiä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

▼M16

5 Tämä IFRS-standardi ei koske tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia, jotka tekee IFRS-standardeja jo soveltava yhteisö. Tällaisiin muutoksiin sovelletaan:

(a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevia vaatimuksia IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*; ja

(b) muihin IFRS-standardeihin sisältyviä erityisiä siirtymäsääntöjä.

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Avaava IFRS-tase

6 Yhteisön on laadittava ja esitettävä *avaava IFRS-tase IFRS-standardeihin siirtymispäivältä.* Tämä on lähtökohtana yhteisön IFRS-standardien mukaiselle kirjanpidolle.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

7 Yhteisön on noudatettava samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita avaavassa IFRS-taseessa ja kaikilla ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla. Näiden laatimisperiaatteiden on oltava kaikkien niiden IFRS-standardien mukaisia, jotka ovat voimassa sen ensimmäisen IFRS-raportointikauden päättymispäivänä, kappaleissa 13–19 ja liitteissä B–E esitetyin poikkeuksin.

8 Yhteisö ei saa soveltaa IFRS-standardien erilaisia, aiemmin voimassa olleita versioita. Yhteisö saa soveltaa uutta IFRS-standardia, joka ei vielä ole pakollinen, jos aiempi soveltaminen on kyseisen IFRS-standardin mukaan sallittua.

▼M16

Esimerkki: IFRS-standardien viimeisimmän version johdonmukainen soveltaminen

Taustaa

Yhteisön A ensimmäinen IFRS-raportointikausi päättyy 31.12.20X5. Yhteisö A päättää esittää tässä tilinpäätöksessä vertailutiedot vain yhdeltä vuodelta (ks. kappale 21). Sen IFRS-standardeihin siirtymispäivä on näin ollen liiketoiminnan alkamisaika 1.1.20X4 (tai vastaavasti liiketoiminnan päättymisaika 31.12.20X3). Yhteisö A on esittänyt aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen tilinpäätöksen joulukuun 31. päivältä vuosittain 31.12.20X4 saakka.

Vaatimusten soveltaminen

Yhteisön A täytyy soveltaa 31.12.20X5 päättyvällä kaudella voimassa olevia IFRS-standardeja:

(a) avaavan IFRS-taseen 1.1.20X4 laatimiseen ja esittämiseen; ja

(b) taseen 31.12.2005 (vertailutiedot vuodelta 20X4 mukaan lukien), laajan tuloslaskelman, oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman 31.12.20X5 päättyneeltä kaudelta (vertailutiedot vuodelta 2004 mukaan lukien) sekä liitetietojen (vertailutiedot vuodelta 20X4 mukaan lukien) laatimiseen ja esittämiseen.

Jos uusi IFRS-standardi ei vielä ole pakollinen mutta sen aikaisempi soveltaminen on sallittua, yhteisö A saa mutta sen ei tarvitse noudattaa kyseistä IFRS-standardia ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään.

9 Muihin IFRS-standardeihin sisältyviä siirtymäsääntöjä sovelletaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jotka tekee IFRS-standardeja jo käyttävä yhteisö; niitä ei liitteissä B–E esitettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta sovelleta *ensilaatijan* siirtyessä IFRS-standardeihin.

10 Kappaleissa 13–19 ja liitteissä B–E esitetyin poikkeuksin yhteisön on avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan:

(a) merkittävä taseeseen kaikki varat ja velat, joiden kirjaamista IFRS-standardit edellyttävät;

(b) jätettävä merkitsemättä erät varoiksi tai veloiksi taseeseen, jos IFRS-standardit eivät salli niiden merkitsemistä taseeseen;

(c) luokiteltava uudelleen sellaiset erät, jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan merkitty taseeseen tietyn tyyppiseksi omaisuuseräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi mutta jotka IFRS-standardien mukaan ovat toisentyyppisiä omaisuuseriä, velkoja tai oman pääoman eriä; ja

(d) sovellettava IFRS-standardeja kaikkien taseeseen merkittyjen varojen ja velkojen arvostamiseen.

11 Yhteisön avaavassa IFRS-taseessa soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet saattavat poiketa laatimisperiaatteista, joita se on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan soveltanut samana ajankohtana. Tästä johtuvat oikaisut aiheutuvat IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltäneistä tapahtumista ja liiketoimista. Sen vuoksi yhteisön on kirjattava nämä oikaisut IFRS-standardeihin siirtymispäivänä suoraan kertyneisiin voittovaroihin (tai johonkin muuhun oman pääoman erään, jos niin on asianmukaista).

▼M16

12 Tässä IFRS-standardissa määrätään kahdenlaisia poikkeuksia siitä periaatteesta, että yhteisön avaavan IFRS-taseen on oltava kaikkien IFRS-standardien mukainen:

(a) Liitteessä B kielletään joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuva soveltaminen.

(b) Liitteissä C–E myönnetään helpotuksia joistakin muiden IFRS-standardien vaatimuksista.

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

13 Tämä IFRS-standardi kieltää joidenkin muihin IFRS-standardeihin sisältyvien kohtien takautuvan soveltamisen. Nämä poikkeukset esitetään kappaleissa 14–17 ja liitteessä B.

Arviot

14 Yhteisön IFRS-standardien mukaisten arvioiden IFRS-standardeihin siirtymispäivänä on vastattava aiemman tilinpäätösnormiston mukaisia saman ajankohdan arvioita (kun on tehty mahdollisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden erovaisuuksia koskevat oikaisut), paitsi jos kyseisten arvioiden virheellisyydestä on objektiivista näyttöä.

15 Yhteisö saattaa saada IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen informaatiota aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan tekemistään arvioista. Kappaleen 14 mukaan yhteisön on käsiteltävä tällaista informaatiota samalla tavalla kuin IAS 10:n *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* mukaan käsitellään raportointikauden päättymisen jälkeisiä tapahtumia, joiden johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivä on 1.1.20X4, ja 15.7.20X4 saatava uusi informaatio edellyttäisi muutosta arvioon, joka on tehty aiemman tilinpäätösnormiston mukaan 31.12.20X3. Yhteisö ei saa ottaa tätä uutta informaatiota huomioon avaavassa IFRS-taseessaan (paitsi jos arvioita joudutaan muuttamaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden eroavaisuuden vuoksi tai jos arvioiden virheellisyydestä on objektiivista näyttöä). Sen sijaan yhteisön on otettava tämä uusi informaatio huomioon 31.12.20X4 päättyvän tilikauden voitossa tai tappiossa (tai, mikäli tämä on asianmukaista, muissa laajan tuloksen erissä).

16 Yhteisö saattaa joutua tekemään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IFRS-standardien mukaisia arvioita, joita aiempi tilinpäätösnormisto ei ole tuona ajankohtana edellyttänyt. Jotta toimittaisiin yhdenmukaisesti IAS 10:n mukaisesti, noiden arvioiden on kuvastettava IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallinneita olosuhteita. Erityisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivän arvioiden, jotka koskevat markkinahintoja, korkoja tai valuuttakursseja, on kuvastettava kyseisen päivän markkinaolosuhteita.

17 Kappaleita 14–16 sovelletaan avaavaan IFRS-taseeseen. Niitä sovelletaan myös yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävään vertailukauteen, jolloin IFRS-standardeihin siirtymispäivän sijasta viitataan kyseisen vertailukauden päättymispäivään.

▼M16

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

18 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa liitteissä C–E mainituista helpotuksista. Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.

▼M33

_____

▼M16

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

20 Tämä IFRS-standardi ei sisällä helpotuksia muiden IFRS-standardien sisältämistä vaatimuksista, jotka koskevat esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

Vertailutiedot

▼M36

21 Yhteisön ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen on sisällettävä vähintään kolme tasetta, kaksi voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavaa laskelmaa, kaksi voittoa tai tappiota osoittavaa erillistä laskelmaa (jos ne esitetään), kaksi rahavirtalaskelmaa, kaksi laskelmaa oman pääoman muutoksista sekä niihin liittyvät liitetiedot, joihin sisältyy vertailutiedot kaikkien esitettävien laskelmien osalta.

▼M16

Muut kuin IFRS:n mukaiset vertailutiedot ja usean vuoden yhteenvedot

22 Jotkin yhteisöt esittävät usean vuoden yhteenvetoja valikoiduista tiedoista aikaisemmilta kausilta kuin miltä ne esittävät täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot. Tämä IFRS-standardi ei edellytä tällaisten yhteenvetojen täyttävän IFRS-standardien kirjaamis- ja arvostamisvaatimuksia. Lisäksi jotkin yhteisöt esittävät aiemman tilinpäätösnormiston mukaiset vertailutiedot IAS 1:n edellyttämien vertailutietojen ohella. Jos tilinpäätös sisältää usean vuoden yhteenvetoja tai vertailutietoja, jotka on laadittu aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti, yhteisön on:

(a) merkittävä aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen informaatioon selkeästi, että sitä ei ole laadittu IFRS-standardien mukaisesti; ja

(b) esitettävä, minkä luonteisia olisivat ne merkittävimmät oikaisut, jotka tekisivät informaatiosta IFRS-standardien mukaista. Yhteisön ei tarvitse kvantifioida näitä oikaisuja.

Selostus IFRS-standardeihin siirtymisestä

23 Yhteisön on selostettava, miten siirtyminen aiemmasta tilinpäätösnormistosta IFRS-standardeihin on vaikuttanut sen esittämään taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.

▼M36

23A Yhteisön, joka on soveltanut IFRS-standardeja jollakin aiemmalla kaudella kappaleessa 4A kuvatulla tavalla, on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) syy, jonka vuoksi se on lakannut soveltamasta IFRS-standardeja; ja

(b) syy, jonka vuoksi se on jälleen ryhtynyt soveltamaan IFRS-standardeja.

23B Kun yhteisö päättää kappaleen 4A mukaisesti, ettei se sovella IFRS 1:tä, sen on selostettava syyt, joiden vuoksi se on päättänyt soveltaa IFRS-standardeja ikään kuin se ei olisi koskaan lakannut soveltamasta niitä.

▼M16

Täsmäytyslaskelmat

24 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että yhteisön ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen on sisällettävä:

(a) täsmäytyslaskelmat aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen oman pääoman ja IFRS-standardien mukaisen oman pääoman välillä molemmilta seuraavilta ajankohdilta:

(i) IFRS-standardeihin siirtymispäivältä; ja

(ii) yhteisön viimeisimmässä, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen kauden päättymispäivältä;

(b) täsmäytyslaskelma yhteisön viimeisimmässä vuositilinpäätöksessä esitetyn viimeisen kauden IFRS-standardien mukaiseen laajaan tulokseen nähden. Täsmäytyslaskelman on lähdettävä saman kauden aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta laajasta tuloksesta tai, jos yhteisö ei ole esittänyt tällaista lukua, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta voitosta tai tappiosta.

(c) jos yhteisö on ensimmäistä kertaa kirjannut tai peruuttanut arvonalentumistappioita avaavaa IFRS-tasetta laatiessaan, ne tiedot, joita IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen* olisi edellyttänyt, jos yhteisö olisi kirjannut kyseiset arvonalentumistappiot tai peruutukset IFRS-standardeihin siirtymispäivänä alkavalla kaudella.

25 Kappaleiden 24(a) ja (b) edellyttämien täsmäytyslaskelmien on oltava riittävän yksityiskohtaisia, jotta käyttäjät ymmärtäisivät taseeseen ja laajaan tuloslaskelmaan tehdyt olennaiset oikaisut. Jos yhteisö on esittänyt rahavirtalaskelman aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan, sen on selostettava myös rahavirtalaskelmaan tehdyt olennaiset oikaisut.

26 Jos yhteisön tietoon tulee aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa tehtyjä virheitä, kappaleiden 24(a) ja (b) edellyttämissä täsmäytyslaskelmissa on erotettava näiden virheiden korjaukset tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista.

▼M29

27 IAS 8:aa ei sovelleta sellaisiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, joita yhteisö tekee ottaessaan IFRS-standardit käyttöön, eikä muihin kyseisten laatimisperiaatteiden muutoksiin ennen kuin yhteisö on esittänyt ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä. Sen vuoksi IAS 8:ssa olevat tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksia koskevat vaatimukset eivät koske yhteisön ensimmäistä IFRS-tilinpäätöstä.

27A Jos yhteisö muuttaa ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä kattaman kauden aikana tilinpäätöksen laatimisperiaatteitaan tai tähän IFRS-standardiin sisältyvien helpotusten käyttöä, sen on annettava selostus ensimmäisen IFRS-osavuosikatsauksensa ja ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä välisistä muutoksista kappaleen 23 mukaisesti ja päivitettävä kappaleen 24 kohdissa (a) ja (b) vaaditut täsmäytyslaskelmat.

▼M16

28 Jos yhteisö ei ole esittänyt tilinpäätöstä aikaisemmilta kausilta, tästä on annettava tieto sen ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä.

▼M16

Rahoitusvarojen tai –velkojen nimenomainen luokitteleminen

▼M53

29 Yhteisö saa nimenomaisesti luokitella aiemmin taseeseen merkityn rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi kappaleen D19A mukaisesti. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tällä tavoin nimenomaisesti luokiteltujen rahoitusvarojen luokittelupäivän käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

29A Yhteisö saa nimenomaisesti luokitella aiemmin taseeseen merkityn rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvelaksi kappaleen D19 mukaisesti. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tällä tavoin nimenomaisesti luokiteltujen rahoitusvelkojen luokittelupäivän käypä arvo sekä niiden luokittelu ja kirjanpitoarvo edellisessä tilinpäätöksessä.

▼M16

Käyvän arvon käyttäminen oletushankintamenona

▼M54

30 Jos yhteisö käyttää avaavassa IFRS-taseessaan käypää arvoa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen, sijoituskiinteistön, aineettoman hyödykkeen tai käyttöoikeusomaisuuserän *oletushankintamenona* (ks. kappaleet D5 ja D7), yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä on esitettävä jokaisesta avaavan IFRS-taseen erästä:

▼M16

(a) näiden käypien arvojen yhteismäärä; ja

(b) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

Oletushankintamenon soveltaminen tytäryrityksiin, ►M32 *yhteisyrityksiin* ◄ *ja osakkuusyrityksiin tehtyihin sijoituksiin*

31 Vastaavasti jos yhteisö soveltaa erillistilinpäätöksessään avaavassa IFRS-taseessa oletushankintamenoa tytäryritykseen, ►M32 yhteysyritykseen ◄ tai osakkuusyritykseen tekemäänsä sijoitukseen (ks. kappale D15), yhteisön ensimmäisessä IFRS-erillistilinpäätöksessä on esitettävä:

(a) yhteenlaskettu oletushankintameno sijoituksille, joiden oletushankintamenona on niiden aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo;

(b) yhteenlaskettu oletushankintameno sijoituksille, joiden oletushankintamenona on käypä arvo; ja

(c) aiemman tilinpäätösnormiston mukaisiin kirjanpitoarvoihin tehdyn oikaisun kokonaismäärä.

▼M24

Oletushankintamenon käyttäminen öljyyn ja kaasun liittyville omaisuuserille

31A Jos yhteisö käyttää kappaleessa D8A(b) tarkoitettua helpotusta öljyyn ja kaasuun liittyvien omaisuuserien osalta, sen on esitettävä tilinpäätöksessä tieto tästä sekä perusteesta, jolla aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määritetyt kirjanpitoarvot on kohdistettu.

▼M29

Oletushankintamenon käyttö hintasäänneltyihin toimintoihin

31B Jos yhteisö käyttää kappaleessa D8B tarkoitettua helpotusta hintasäänneltyihin toimintoihin, sen on esitettävä tilinpäätöksessä tieto tästä sekä perusteesta, jolla kirjanpitoarvot oli määritetty aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti.

▼M33

Oletushankintamenon käyttäminen ankaran hyperinflaation jälkeen

31C Jos yhteisö päättää ankaran hyperinflaation vuoksi arvostaa varat ja velat käypään arvoon ja käyttää kyseistä käypää arvoa oletushankintamenona avaavassa IFRS-taseessaan (ks. kappaleet D26–D30), yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä on esitettävä selostus siitä, kuinka ja miksi yhteisön toimintavaluutalla on ensin ollut molemmat seuraavat ominaispiirteet ja nyt niitä ei enää ole:

(a) luotettavaa yleistä hintaindeksiä ei ole kaikkien sellaisten yhteisöjen saatavissa, joilla on kyseisen valuutan määräisiä liiketoimia ja saldoja.

(b) kyseinen valuutta ei ole vaihdettavissa suhteellisen vakaaseen ulkomaan valuuttaan.

▼M16

Osavuosikatsaukset

▼M29

32 Kappaleen 23 noudattaminen edellyttää, että mikäli yhteisö esittää ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä kattaman kauden osasta IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, yhteisön on täytettävä IAS 34:n vaatimusten lisäksi seuraavat vaatimukset:

(a) Jos yhteisö on esittänyt osavuosikatsauksen välittömästi edeltävän tilikauden vastaavalta osavuosijaksolta, kunkin osavuosikatsauksen on sisällettävä:

(i) täsmäytyslaskelma seuraavien erien välillä: aiemman tilinpäätösnormiston mukainen oma pääoma vastaavan vertailuosavuosijakson lopussa ja IFRS-standardien mukainen oma pääoma kyseisenä ajankohtana; ja

(ii) täsmäytyslaskelma vastaavan vertailuosavuosijakson IFRS-standardien mukaiseen laajaan tulokseen nähden (sekä osavuosijaksolta että tilikauden alusta osavuosijakson loppuun). Täsmäytyslaskelman on lähdettävä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta saman ajanjakson laajasta tuloksesta tai, jos yhteisö ei ole esittänyt tällaista lukua, aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesta voitosta tai tappiosta.

(b) Kohdan (a) edellyttämien täsmäytyslaskelmien lisäksi yhteisön ensimmäisen IAS 34:n mukaisen osavuosikatsauksen, joka laaditaan ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden osasta, on sisällettävä kappaleen 24 kohdissa (a) ja (b) (kappaleiden 25 ja 26 mukaisilla täsmennyksillä täydennettyinä) kuvatut täsmäytyslaskelmat tai viittaus toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää kyseiset täsmäytyslaskelmat.

▼**M29**

(c) Jos yhteisö muuttaa tilinpäätösperiaatteitaan tai tähän IFRS-standardiin sisältyvien helpotusten käyttöä, sen on annettava selostus muutoksista kussakin osavuosikatsauksessa kappaleen 23 mukaisesti ja päivitettävä kohdissa (a) ja (b) vaaditut täsmäytyslaskelmat.

▼**M16**

33 IAS 34 edellyttää vähimmäistietoja, jotka perustuvat oletukseen, että osavuosikatsauksen käyttäjillä on käytettävissään myös viimeisin vuositilinpäätös. IAS 34:n mukaan yhteisön on kuitenkin esitettävä myös ”kaikki tapahtumat tai liiketoimet, jotka ovat olennaisia tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi”. Jos ensilaatija ei näin ollen ole esittänyt viimeisimmässä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa vuositilinpäätöksessään informaatiota, joka on olennaista tarkasteltavana olevan osavuosijakson ymmärtämiseksi, sen osavuosikatsauksessa on esitettävä tämä informaatio tai viitattava toiseen julkistettuun asiakirjaan, joka sisältää tämän informaation.

VOIMAANTULO

34 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia, jos sen ensimmäinen IFRS-tilinpäätös laaditaan 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavalta kaudelta. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

35 Yhteisön on sovellettava kappaleiden D1(n) ja D23 muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 23:tä *Vieraan pääoman menot* (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

36 IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 19, C1 sekä C4(f) ja (g). Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

37 IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu 2008) aiheutti muutoksia kappaleisiin 13 ja B7. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

38 Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *Tytäryritykseen, yhteisessä määräysvallassa olevaan yksikköön tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno* (muutos IFRS 1:een ja IAS 27:ään) seurauksena lisättiin kappaleet 31(a), D1(g), D14 ja D15. Yhteisön on sovellettava näitä kappaleita 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä kappaleita aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

39 Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen B7. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M24**

39A Heinäkuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Lisähelpotuksia ensilaatijoille* (muutokset IFRS 1:een) seurauksena lisättiin kappaleet 31A, D8A, D9A ja D21A sekä muutettiin kappaleita D1(c), (d) ja (l). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M25**

39C Tammikuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS 7:n mukaisia vertailutietoja koskeva rajoitettu helpotus ensilaatijoille* aiheutti kappaleen E3 lisäämisen. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M29**

39E Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti kappaleiden 27A, 31B ja D8B lisäämisen sekä muutoksia kappaleisiin 27 ja 32, kappaleen D1 kohtaan (c) ja kappaleeseen D8. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisöt, jotka ovat ottaneet IFRS-standardit käyttöön IFRS 1:n voimaantuloa edeltävinä kausina tai soveltaneet IFRS 1:tä edellisellä kaudella, saavat soveltaa kappaleeseen D8 tehtyä muutosta takautuvasti ensimmäisellä tilikaudella muutoksen voimaantulon jälkeen. Yhteisön, joka soveltaa kappaletta D8 takautuvasti, on annettava tästä tieto.

▼**M59**

39F [poistettu]

▼**M33**

39H Joulukuussa 2010 julkaistulla asiakirjalla *Ankara hyperinflaatio ja ensilaatijoita koskevien kiinteiden päivämäärien poistaminen* (muutokset IFRS 1:een) muutettiin kappaleita B2, D1 ja D20 sekä lisättiin kappaleet 31C ja D26–D30. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼**M32**

39I Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 *Konsernitilinpäätös* ja IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaleita 31, B7, C1, D1, D14 ja D15 sekä lisättiin kappale D31. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼**M33**

39J Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen* poistettiin kappale 19, muutettiin liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää sekä muutettiin kappaleita D15 ja D20. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

39K Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 21. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼**M59**

39L Asiakirjalla IAS 19 Työsuhde-etuudet (muutettu kesäkuussa 2011) muutettiin kappaletta D1 ja poistettiin kappaleet D10 ja D11. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 19:ää (muutettu kesäkuussa 2011).

▼**M33**

39M Asiakirjalla IFRIC 20 *Pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa* lisättiin kappale D32 ja muutettiin kappaletta D1. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRIC 20:tä.

▼**M35**

39N Maaliskuussa 2012 julkaistun asiakirjan *Julkiselta vallalta saadut lainat* (muutokset IFRS 1:een) seurauksena lisättiin kappaleet B1(f) ja B10–B12. Yhteisön on sovellettava näitä kappaleita 1. tammikuuta 2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

39O Kappaleissa B10 ja B11 viitataan IFRS 9:ään. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kappaleisiin B10 ja B11 sisältyvät viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

▼**M36**

39P Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* lisättiin kappaleet 4A–4B ja 23A–23B. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

39Q Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaletta D23. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

39R Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaletta 21. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M37**

39S Kesäkuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Konsernitilinpäätös, yhteisjärjestelyt ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä: siirtymistä koskeva ohjeistus* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 11:een ja IFRS 12:een) muutettiin kappaletta D31. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 11:tä (muutettu kesäkuussa 2012).

▼M59

39T Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla Sijoitusyhteisöt (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita D16, D17 ja liitettä C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan Sijoitusyhteisöt sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan Sijoitusyhteisöt sisältyviä muutoksia.

▼M46

39W Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Kirjanpitokäsittely hankittaessa osuuksia yhteisissä toiminnoissa* (muutokset IFRS 11:een) muutettiin kappaletta C5. Yhteisön on sovellettava kyseistä muutosta 1. tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 11:een liittyviä muutoksia *Kirjanpitokäsittely hankittaessa osuuksia yhteisissä toiminnoissa* (muutokset IFRS 11:een) aikaisemmalla kaudella, kappaleen C5 muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M52

39X Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* poistettiin kappale D24 ja siihen liittyvä otsikko sekä lisättiin kappaleet D34–D35 ja niihin liittyvä otsikko. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

39Y Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit* muutettiin kappaleita 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ja D20, poistettiin kappaleet 39B, 39G ja 39U sekä lisättiin kappaleet 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ja E2. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M50

39Z Elokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Pääomaosuusmenetelmä erillistilinpäätöksessä* (muutokset IAS 27:ään) muutettiin kappaletta D14 ja lisättiin kappale D15A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M59

39AA [poistettu]

▼M54

39AB Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaleita 30, C4, D1, D7, D8B ja D9, poistettiin kappale D9A ja lisättiin kappaleet D9B–D9E. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼M63

39AC Asiakirjalla IFRIC 22 *Ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja etukäteisvastike* lisättiin kappale D36 ja muutettiin kappeletta D1. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRIC 22:ta.

▼M59

39AD Joulukuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2014–2016 muutettiin kappaleita 39L ja 39T sekä poistettiin kappaleet 39D, 39F, 39AA ja E3–E7. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

▼M64

39AF Asiakirjalla IFRIC 23 *Tuloverokäsittelyjä koskeva epävarmuus* lisättiin kappale E8. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRIC 23:a.

▼M16

IFRS 1:N (JULKAISTU 2003) KUMOAMINEN

40 Tämä IFRS-standardi korvaa IFRS 1:n (julkistettu 2003 ja muutettu toukokuussa 2008).

Lisäys A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

IFRS-standardeihin siirtymispäivä	Aikaisimman sellaisen kauden alkamispäivä, jolta yhteisö esittää täydet IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot **ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään**.
oletushankintameno	Rahamäärä, jota käytetään korvaamaan hankintameno tai poistoilla vähennetty hankintameno tiettynä päivänä. Myöhemmät poistot tai muut jaksotukset tehdään olettaen, että yhteisö on alun perin kirjannut omaisuuserän tai velan kyseisenä päivänä ja että sen hankintameno on ollut yhtä suuri kuin oletushankintameno.

▼M33

käypä arvo	on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13.)

▼M16

ensimmäinen IFRS-tilinpäätös	Ensimmäinen vuositilinpäätös, jossa yhteisö ottaa **kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)** käyttöön antaen nimenomaisen ja varauksettoman lausuman IFRS-standardien noudattamisesta.
ensimmäinen IFRS-raportointikausi	Viimeinen yhteisön **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen** kattama raportointikausi.
ensilaatija	Yhteisö, joka esittää **ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä**.

▼M16

kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit)	Kansainvälisiä tilinpäätösnormeja antavan elimen *International Accounting Standards Board* (IASB) hyväksymät standardit ja tulkinnat. Niihin kuuluvat: a) IFRS-standardit; b) IAS-standardit; ja c) kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean *Standing Interpretations Committee* (SIC) laatimat tulkinnat.
avaava IFRS-tase	Yhteisön **IFRS-standardeihin siirtymispäivän** tase.
aiempi tilinpäätösnormisto	Kirjanpidon perusta, jota **ensilaatija** on käyttänyt välittömästi ennen IFRS-standardien käyttöönottoa.

Liite B

Poikkeukset muiden IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

▼M53

B1 Yhteisön on sovellettava seuraavia poikkeussääntöjä:

a) rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta (kappaleet B2 ja B3);

b) suojauslaskenta (kappaleet B4–B6);

c) määräysvallattomien omistajien osuudet (kappale B7);

d) rahoitusvarojen luokittelu ja arvostaminen (kappaleet B8–B8C);

e) rahoitusvarojen arvon alentuminen (kappaleet B8D–B8G);

f) kytketyt johdannaiset (kappale B9); ja

g) julkiselta vallalta saadut lainat (kappaleet B10–B12).

Rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaaminen pois taseesta

B2 Ensilaatijan on kappaleessa B3 sallittuja poikkeuksia lukuun ottamatta sovellettava IFRS 9:n mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tai sen jälkeen toteutuviin liiketoimiin. Esimerkiksi jos ensilaatija on aiemman tilinpäätösnormistonsa mukaisesti kirjannut johdannaisvaroihin kuulumattomia rahoitusvaroja tai johdannaisvelkoihin kuulumattomia rahoitusvelkoja pois taseesta sellaisen liiketoimen seurauksena, joka on toteutunut ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää, se ei saa merkitä kyseisiä varoja ja velkoja taseeseen IFRS-standardien mukaan (paitsi jos ne täyttävät kirjaamisedellytykset myöhemmin toteutuneen liiketoimen tai tapahtuman seurauksena).

B3 Yhteisö saa kappaleesta B2 huolimatta soveltaa IFRS 9:n mukaisia taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia takautuvasti itse valitsemastaan päivästä alkaen, kunhan informaatio, jota tarvitaan IFRS 9:n soveltamiseksi aikaisempien liiketoimien tuloksena taseesta pois kirjattuihin varoihin ja velkoihin, on saatu kyseisiä liiketoimia alun perin kirjanpitoon merkittäessä.

▼M53

Suojauslaskenta

B4 Kuten IFRS 9 edellyttää, yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

a) arvostettava kaikki johdannaiset käypään arvoon;

b) eliminoitava kaikki johdannaisista johtuvat jaksotetut voitot ja tappiot, jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti esitetty ikään kuin ne olisivat varoja tai velkoja.

B5 Yhteisö ei saa esittää avaavassa IFRS-taseessaan sen tyyppistä suojaussuhdetta, joka ei IFRS 9:n mukaan täytä suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä (esimerkiksi monet suojaussuhteet, joissa suojausinstrumenttina on erillinen asetettu optio tai nettomääräinen asetettu optio tai joissa suojauskohteena rahavirran suojauksessa on nettopositio muulta riskiltä kuin valuuttariskiltä suojauduttaessa). Jos yhteisö kuitenkin on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määrittänyt suojauskohteeksi nettoposition, se saa määrittää IFRS-standardien mukaiseksi suojauskohteeksi tähän nettopositioon sisältyvän yksittäisen erän tai nettoposition edellyttäen, että se täyttää IFRS 9:n kappaleen 6.6.1 vaatimukset, jos määrittäminen tehdään viimeistään IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

B6 Jos yhteisö on ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää määrittänyt jonkin liiketoimen suojaukseksi mutta suojaus ei täytä IFRS 9:n mukaisia suojauslaskennan soveltamisedellytyksiä, yhteisön on sovellettava IFRS 9:n kappaleita 6.5.6 ja 6.5.7 suojauslaskennan lopettamiseen. Ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneita liiketoimia ei saa takautuvasti määrittää suojauksiksi.

▼M16

Määräysvallattomien omistajien osuus

▼M32

B7 Ensilaatijan on sovellettava seuraavia IFRS 10:n vaatimuksia ei-takautuvasti IFRS-standardeihin siirtymispäivästä alkaen:

(a) kappaleeseen B94 sisältyvä vaatimus, jonka mukaan laaja tulos kohdistetaan emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulee negatiivinen;

(b) kappaleisiin 23 ja B93 sisältyvät vaatimukset emoyrityksellä tytäryrityksessä olevien omistusosuuksien muutosten kirjanpitokäsittelystä, kun muutokset eivät johda määräysvallan menettämiseen; ja

(c) kappaleisiin B97–B99 sisältyvät vaatimukset siitä, miten kirjanpidossa käsitellään määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, ja tähän liittyvät vaatimukset IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* kappaleessa 8A.

Jos ensilaatija kuitenkin päättää soveltaa IFRS 3:a takautuvasti aiempiin liiketoimintojen yhdistämisiin, sen on sovellettava myös IFRS 10:tä tämän IFRS-standardin kappaleen C1 mukaisesti.

▼M53

Rahoitusinstrumenttien luokittelu ja arvostaminen

B8 Yhteisön on arvioitava IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, täyttääkö rahoitusvaroihin kuuluva erä IFRS 9:n kappaleen 4.1.2 mukaiset ehdot tai kappaleen 4.1.2A mukaiset ehdot.

▼**M53**

B8A Jos ei ole käytännössä mahdollista arvioida muutettua rahan aika-arvo-osuutta IFRS 9:n kappaleiden B4.1.9B–B4.1.9D mukaisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, yhteisön on arvioitava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon rahan aika-arvo-osuuden muuttamiseen liittyviä vaatimuksia, jotka sisältyvät IFRS 9:n kappaleisiin B4.1.9B–B4.1.9D. (Tällöin yhteisön on sovellettava myös IFRS 7:n kappaletta 42R, mutta viittaukset ”IFRS 9:n kappaleeseen 7.2.4” on luettava viittauksina tähän kappaleeseen ja viittaukset ”rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäiseen kirjaamiseen” on luettava niin, että ne tarkoittavat ”IFRS-standardeihin siirtymispäivää”.)

B8B Jos ei ole käytännössä mahdollista arvioida IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, onko ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan ominaisuuden käypä arvo merkitykseltään vähäinen IFRS 9:n kappaleen B4.1.12(c) mukaisesti, yhteisön on arvioitava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevaan ominaisuuteen liittyvää poikkeusta IFRS 9:n kappaleessa B4.1.12. (Tällöin yhteisön on sovellettava myös IFRS 7:n kappaletta 42S, mutta viittaukset ”IFRS 9:n kappaleeseen 7.2.5” on luettava viittauksina tähän kappaleeseen ja viittaukset ”rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäiseen kirjaamiseen” on luettava niin, että ne tarkoittavat ”IFRS-standardeihin siirtymispäivää”.)

B8C Jos yhteisön ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa) soveltaa IFRS 9:n mukaista efektiivisen koron menetelmää takautuvasti, rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan IFRS-standardeihin siirtymispäivän käyvän arvon on oltava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän uusi bruttomääräinen kirjanpitoarvo tai kyseisen rahoitusvelan jaksotettu hankintameno IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

Rahoitusvarojen arvon alentuminen

B8D Yhteisön on sovellettava IFRS 9:n luvun 5.5 vaatimuksia takautuvasti, ellei kyseisen IFRS-standardin kappaleista 7.2.15 ja 7.2.18–7.2.20 muuta johdu.

B8E Yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä käytettävä järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, määrittääkseen luottoriskin päivältä, jona rahoitusinstrumentit on alun perin kirjattu (tai luottositoumusten ja takaussopimusten osalta päivältä, jona yhteisöstä on tullut peruuttamattoman sitoumuksen osapuoli IFRS 9:n kappaleen 5.5.6 mukaisesti), ja verrattava sitä IFRS-standardeihin siirtymispäivän luottoriskiin (ks. myös IFRS 9:n kappaleet B7.2.2–B7.2.3).

▼M53

B8F Määrittäessään, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, yhteisö voi soveltaa:

a) IFRS 9:n kappaleiden 5.5.10 ja B5.5.27–B5.5.29 vaatimuksia; ja

b) IFRS 9:n kappaleen 5.5.11 mukaista kumottavissa olevaa oletusta yli 30 päivää viivästyneistä sopimukseen perustuvista maksuista, jos yhteisö soveltaa arvon alentumista koskevia vaatimuksia yksilöimällä kyseisten rahoitusinstrumenttien alkuperäisen kirjaamisen jälkeiset merkittävät luottoriskin lisäykset viivästymistä koskevan informaation perusteella.

B8G Jos sen määrittäminen, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi rahoitusinstrumentin alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, vaatisi IFRS-standardeihin siirtymispäivänä kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisön on kirjattava tappiota koskeva vähennyserä määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita, jokaisena raportointipäivänä, kunnes rahoitusinstrumentti kirjataan pois taseesta (paitsi jos kyseiseen rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski on raportointipäivänä alhainen, jolloin sovelletaan kappaletta B8E(a)).

Kytketyt johdannaiset

B9 Ensilaatijan on arvioitava, onko kytketty johdannainen erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa johdannaisena, niiden olosuhteiden perusteella, jotka vallitsivat päivänä, jona siitä tuli sopimuksen osapuoli, tai päivänä, jona uudelleenarviointi on IFRS 9:n kappaleen B4.3.11 mukaisesti suoritettava, sen mukaan kumpi ajankohta on myöhempi.

▼M35

Julkiselta vallalta saadut lainat

B10 Ensilaatijan on luokiteltava kaikki julkiselta vallalta saadut lainat rahoitusvelaksi tai oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* mukaisesti. Ensilaatijan on kappaleessa B11 sallittuja poikkeuksia lukuun ottamatta sovellettava IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit* ja IAS 20:een *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* sisältyviä vaatimuksia ei-takautuvasti julkiselta vallalta saatuihin lainoihin, jotka ovat olemassa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, ja se ei saa kirjata vastaavaa julkiselta vallalta alle markkinakoron saadusta lainasta koitunutta hyötyä julkiseksi avustukseksi. Näin ollen jos ensilaatija ei aiemman tilinpäätösnormistonsa mukaisesti kirjannut eikä arvostanut julkiselta vallalta alle markkinakoron saatua lainaa IFRS-vaatimusten mukaisella perusteella, sen on käytettävä aiemman tilinpäätösnormiston mukaista lainan kirjanpitoarvoa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä lainan kirjanpitoarvona avaavassa IFRS-taseessa. Yhteisön on sovellettava IFRS 9:ää tällaisten lainojen arvostamiseen IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen.

B11 Kappaleesta B10 huolimatta yhteisö voi soveltaa IFRS 9:ään ja IAS 20:een sisältyviä vaatimuksia takautuvasti kaikkiin julkiselta vallalta saatuihin lainoihin, jotka on myönnetty ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää, edellyttäen että vaatimusten soveltamiseksi tarvittavat tiedot oli saatu lainan alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa.

B12 Kappaleisiin B10 ja B11 sisältyvät vaatimukset ja ohjeistus eivät estä yhteisön mahdollisuutta käyttää kappaleissa D19-D19D kuvattuja helpotuksia, jotka liittyvät aiemmin kirjattujen rahoitusinstrumenttien nimenomaiseen luokitteluun käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

▼M16

Lisäys C

Liiketoimintojen yhdistämisiä koskevat helpotukset

▼M38

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Yhteisön on sovellettava seuraavia vaatimuksia ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää kirjaamiinsa liiketoimintojen yhdistämisiin. Tätä liitettä tulee soveltaa vain IFRS 3:n Liiketoimintojen yhdistäminen *soveltamisalaan kuuluviin liiketoimintojen yhdistämisiin.*

▼M32

C1 Ensilaatija saa olla soveltamatta IFRS 3:a takautuvasti aikaisempiin liiketoimintojen yhdistämisiin (liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää). Jos ensilaatija kuitenkin oikaisee jonkin liiketoimintojen yhdistämisen IFRS 3:n mukaiseksi, sen on oikaistava kaikki myöhemmät liiketoimintojen yhdistämiset, ja sen on lisäksi sovellettava IFRS 10:tä samasta ajankohdasta lähtien. Esimerkiksi jos ensilaatija päättää oikaista 30.6.20X6 toteutuneen liiketoimintojen yhdistämisen, sen on oikaistava kaikki liiketoimintojen yhdistämiset, jotka ovat toteutuneet 30.6.20X6 ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä, ja sen on lisäksi sovellettava IFRS 10:tä 30.6.20X6 lähtien.

▼M16

C2 Yhteisön ei tarvitse soveltaa IAS 21:tä *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* takautuvasti sellaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka liittyvät ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneisiin liiketoimintojen yhdistämisiin. Jos yhteisö ei sovella IAS 21:tä takautuvasti tällaisiin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, sen on käsiteltävä niitä yhteisön varoina ja velkoina sen sijaan että niitä käsiteltäisiin hankinnan kohteen varoina ja velkoina. Tällöin tämä liikearvo ja nämä oikaisut käypään arvoon pääsemiseksi on jo ilmaistu yhteisön toimintavaluutassa, tai ne ovat ei-monetaarisia ulkomaanrahan määräisiä eriä, jotka esitetään tilinpäätöksessä käyttäen samaa kurssia kuin aiemman tilinpäätösnormiston mukaan on käytetty.

C3 Yhteisö saa soveltaa IAS 21:tä takautuvasti niihin käypään arvoon pääsemiseksi tehtyihin oikaisuihin ja liikearvoon, jotka johtuvat joko:

(a) kaikista ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä; tai

(b) kaikista niistä liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yhteisö oman valintansa mukaan oikaisee IFRS 3:n mukaisiksi kappaleen C1 sallimalla tavalla.

▼M54

C4 Jos ensilaatija ei sovella IFRS 3:a takautuvasti aikaisempaan liiketoimintojen yhdistämiseen, tällä on seuraavat vaikutukset kyseiseen liiketoimintojen yhdistämiseen:

▼M16

(a) Ensilaatijan on pidettävä luokittelu (juridisen hankkijaosapuolen suorittama hankinta, juridisen hankintakohteen suorittama käänteinen hankinta tai omistusten yhdistäminen) samana kuin edellisessä aiemman tilinpäätösnormiston mukaisessa tilinpäätöksessä.

(b) Ensilaatijan on merkittävä taseeseen kaikki IFRS-standardeihin siirtymispäivän varat ja velat, jotka on hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä, lukuun ottamatta:

(i) joitakin rahoitusvaroja ja -velkoja, jotka on kirjattu pois taseesta aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti (ks. kappale B2); ja

▼M16

(ii) omaisuuseriä, liikearvo mukaan lukien, ja velkoja, joita ei ole merkitty hankkijaosapuolen aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen konsernitaseeseen ja jotka eivät myöskään täyttäisi IFRS-standardien mukaisia kirjaamisedellytyksiä hankinnan kohteen erillistaseessa (ks. kohdat (f)–(i)).

Ensilaatijan on kirjattava tästä mahdollisesti johtuva muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, mikäli niin on asianmukaista) oikaisuksi, paitsi jos muutos aiheutuu sellaisen aineettoman hyödykkeen kirjaamisesta, joka on aikaisemmin sisällytetty liikearvoon (ks. kohta (g)(i)).

(c) Ensilaatija ei saa sisällyttää avaavaan IFRS-taseeseensa sellaista aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti kirjattua erää, joka ei täytä IFRS-standardien mukaisia omaisuuserän tai velan kirjaamisedellytyksiä. Ensilaatijan on käsiteltävä tästä johtuva muutos kirjanpidossa seuraavasti:

(i) ensilaatija on saattanut luokitella aikaisemman liiketoimintojen yhdistämisen hankinnaksi ja kirjata aineettomaksi hyödykkeeksi erän, joka ei täytä IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisia kirjaamisedellytyksiä. Sen on siirrettävä kyseinen erä (ja siihen mahdollisesti liittyvät laskennalliset verot ja määräysvallattomien omistajien osuudet) osaksi liikearvoa (paitsi jos se on aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta, ks. kohdat (g)(i) ja (i)).

(ii) ensilaatijan on kirjattava kaikki muut tästä johtuvat muutokset kertyneisiin voittovaroihin ([1]).

(d) IFRS-standardit edellyttävät joidenkin varojen ja velkojen myöhempää arvostamista alkuperäisestä hankintamenosta poikkeavalla perusteella, kuten käypä arvo. Ensilaatijan on arvostettava nämä varat ja velat avaavassa IFRS-taseessaan tällä perusteella, vaikka ne olisi hankittu tai otettu vastattaviksi aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä. Sen on kirjattava tästä johtuva kirjanpitoarvon muutos kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän, jos niin on asianmukaista), ei siis liikearvon, oikaisuksi.

(e) Välittömästi yhdistämisen jälkeen liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen aiemman tilinpäätösnormiston mukaisen kirjanpitoarvon on oltava IFRS-standardien mukainen kyseisen päivän oletushankintameno. Jos nämä varat ja velat on IFRS-standardien mukaan myöhemmin arvostettava hankintamenoon perustuen, tämän oletushankintamenon on oltava hankintamenoon perustuvien poistojen tai muiden jaksotusten pohjana liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivästä alkaen.

([1]) Tällaisiin muutoksiin kuuluvat siirrot aineettomiin hyödykkeisiin tai pois niistä, jos liikearvoa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole merkitty varoiksi taseeseen. Tämä tapahtuu, jos yhteisö on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan (a) vähentänyt liikearvon suoraan omasta pääomasta tai (b) ei ole käsitellyt liiketoimintojen yhdistämistä hankintana.

▼**M54**

(f) Jos aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittua omaisuuserää tai vastattavaksi otettua velkaa ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole merkitty taseeseen, sen oletushankintameno avaavassa IFRS-taseessa ei ole nolla. Sen sijaan hankkijaosapuolen on merkittävä se konsernitaseeseensa ja arvostettava se samalla perusteella kuin se IFRS-standardien mukaan olisi arvostettava hankinnan kohteen taseessa. Asian havainnollistamiseksi: jos hankkijaosapuoli ei ole aiemman tilinpäätösnormiston mukaan aktivoinut aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja vuokrasopimuksia, joissa hankinnan kohde oli vuokralle ottajana, sen on aktivoitava kyseiset vuokrasopimukset konsernitilinpäätöksessään siten kuin IFRS 16 *Vuokrasopimukset* edellyttäisi hankinnan kohteen tekevän IFRS-taseessaan. Vastaavasti, jos hankkijaosapuoli ei ole aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut ehdollista velkaa, joka on edelleen olemassa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, hankkijaosapuolen on kirjattava kyseinen ehdollinen velka tuona ajankohtana, paitsi jos sen merkitseminen hankinnan kohteen tilinpäätökseen olisi IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaan kiellettyä. Käänteisesti: jos omaisuuserä tai velka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan sisällytetty liikearvoon mutta olisi IFRS 3:n mukaan kirjattu erikseen, kyseinen omaisuuserä tai velka säilyy osana liikearvoa, paitsi milloin IFRS-standardit edellyttäisivät sen kirjaamista hankinnan kohteen tilinpäätöksessä.

▼**M16**

(g) Liikearvon kirjanpitoarvon avaavassa IFRS-taseessa on oltava sen aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo IFRS-standardeihin siirtymispäivänä, kun on tehty seuraavat kaksi oikaisua:

(i) Jos kohta (c)(i) sitä edellyttää, ensilaatijan on lisättävä liikearvon kirjanpitoarvoa luokitellessaan uudelleen erän, jonka se on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut aineettomaksi hyödykkeeksi. Vastaavasti jos ensilaatijan täytyy kohdan (f) mukaan merkitä taseeseen aineeton hyödyke, joka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan sisällytetty taseeseen merkittyyn liikearvoon, IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan on vähennettävä liikearvon kirjanpitoarvoa vastaavasti (ja oikaistava tarvittaessa laskennallisia veroja ja määräysvallattomien omistajien osuuksia).

(ii) Riippumatta siitä, onko mitään viitteitä liikearvon mahdollisesta arvonalentumisesta, ensilaatijan on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehtävä IAS 36:ta soveltaen liikearvolle arvonalentumistesti ja kirjattava tästä mahdollisesti syntyvä arvonalentumistappio kertyneisiin voittovaroihin (tai uudelleenarvostusrahastoon IAS 36:n niin vaatiessa). Arvonalentumistestin on perustuttava IFRS-standardeihin siirtymispäivän olosuhteisiin.

(h) Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehdä muita oikaisuja. Ensilaatija ei saa oikaista liikearvon kirjanpitoarvoa esimerkiksi:

(i) jättämällä pois kyseisessä liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun keskeneräisen tutkimus- ja kehittämisprojektin (paitsi jos siihen liittyvä aineeton hyödyke täyttäisi IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset hankinnan kohteen taseessa);

▼M16

(ii) oikaisemalla liikearvosta aikaisemmin tehtyjä poistoja;

(iii) peruuttamalla sellaiset liikearvon oikaisut, joita IFRS 3 ei sallisi mutta jotka on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan tehty liiketoimintojen yhdistämisen toteutumispäivän ja IFRS-standardeihin siirtymispäivän välillä varoihin ja velkoihin tehtyjen oikaisujen vuoksi.

(i) Jos ensilaatija on aiemman tilinpäätösnormiston mukaan kirjannut liikearvon oman pääoman vähennykseksi:

(i) se ei saa merkitä tätä liikearvoa avaavaan IFRS-taseeseen. Se ei myöskään saa siirtää kyseistä liikearvoa tulosvaikutteiseksi, jos se luopuu tytäryrityksestä tai jos tytäryritykseen tehdyn sijoituksen arvo alentuu.

(ii) vastikkeeseen vaikuttavan ehdon myöhemmin ratketessa siitä aiheutuvat oikaisut on kirjattava kertyneisiin voittovaroihin.

(j) Ensilaatija on saattanut aiemman tilinpäätösnormiston mukaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen aikaisemmassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun tytäryrityksen (esimerkiksi koska emoyritys ei aiemman tilinpäätösnormiston mukaan ole pitänyt sitä tytäryrityksenä tai ei ole laatinut konsernitilinpäätöstä). Ensilaatijan on oikaistava tytäryrityksen varojen ja velkojen kirjanpitoarvot vastaamaan määriä, joita IFRS-standardit edellyttäisivät tytäryrityksen taseessa. Liikearvon oletushankintamenoksi tulee seuraavien erien välinen erotus IFRS-standardeihin siirtymispäivänä:

(i) emoyrityksen osuus näistä oikaistuista kirjanpitoarvoista; ja

(ii) tytäryritykseen tehdyn sijoituksen hankintameno emoyrityksen erillistilinpäätöksessä.

(k) Määräysvallattomien omistajien osuuden ja laskennallisten verojen määrittäminen seuraa muiden varojen ja velkojen määrittämistä. Edellä mainitut oikaisut taseeseen merkittyihin varoihin ja velkoihin vaikuttavat näin ollen määräysvallattomien omistajien osuuteen ja laskennallisiin veroihin.

▼M46

C5 Aikaisempia liiketoimintojen yhdistämisiä koskeva helpotus koskee myös aikaisempia sijoituksia osuuksiin osakkuusyrityksissä, osuuksiin yhteisyrityksissä ja osuuksiin yhteisissä toiminnoissa, joissa yhteisen toiminnon toiminta muodostaa IFRS 3:n mukaisen liiketoiminnan. Lisäksi kappaleen C1 mukaan valittava päivä koskee myös kaikkia tällaisia hankintoja.

▼M16

Liite D

Helpotukset muiden IFRS-standardien vaatimuksista

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

▼M63

D1 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista helpotuksista:

(a) osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet (kappaleet D2 ja D3);

▼M16

(b) vakuutussopimukset (kappale D4);

▼M29

(c) oletushankintameno (kappaleet D5–D8B);

▼M54

(d) vuokrasopimukset (kappaleet D9 ja D9B–D9E);

▼M31

———————

▼M16

(f) kertyneet muuntoerot (kappaleet D12 ja D13);

(g) sijoitukset tytäryrityksiin, ►M32 yhteisyrityksiin ◄ ja osakkuusyrityksiin (kappaleet D14 ja D15);

(h) tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat (kappaleet D16 ja D17);

(i) yhdistelmäinstrumentit (kappale D18);

▼M53

(j) aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokitteleminen (kappaleet D19–D19C);

▼M16

(k) rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (kappale D20);

▼M24

(l) aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat (kappaleet D21 ja D21A);

▼M33

(m) IFRIC 12:n *Palvelutoimilupajärjestelyt* mukaisesti kirjattavat rahoitusvaroihin kuuluvat erät tai aineettomat hyödykkeet (kappale D22);

(n) vieraan pääoman menot (kappale D23);

(o) omaisuuserien siirrot asiakkailta (kappale D24);

▼M32

(p) rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla (kappale D25);

(q) ankara hyperinflaatio (kappaleet D26–D30);

▼M53

(r) yhteisjärjestelyt (kappale D31);

(s) pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa (kappale D32);

▼M63

(t) muun kuin rahoituserän osto- tai myyntisopimukset (kappale D33);

(u) myyntituotot (kappaleet D34 ja D35); ja

(v) ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja etukäteisvastike (kappale D36).

▼M53

Yhteisö ei saa soveltaa näitä helpotuksia analogisesti muihin eriin.

▼M16

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet

D2 Ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* soveltamista 7.11.2002 tai sitä aikaisemmin myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Lisäksi ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista sellaisiin 7.11.2002 jälkeen myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joihin on syntynyt oikeus ennen ajankohtaa, joka seuraavista on myöhäisempi: (a) IFRS-standardeihin siirtymispäivä ja (b) 1.1.2005. Jos ensilaatija päättää soveltaa IFRS 2:ta tällaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, se saa kuitenkin toimia niin vain, jos yhteisö on julkistanut kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon, joka on määritetty IFRS 2:ssa määriteltynä arvostuspäivänä. Ensilaatijan on kuitenkin esitettävä IFRS 2:n kappaleissa 44 ja 45 vaadittavat tiedot kaikista myönnetyistä oman pääoman ehtoisista instrumenteista, joihin ei ole sovellettu IFRS 2:ta (esim. 7.11.2002 mennessä myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit). Jos ensilaatija tekee muutoksia sellaisten myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien ehtoihin, joihin ei ole sovellettu IFRS 2:ta, yhteisön ei tarvitse soveltaa IFRS 2:n kappaleita 26–29, jos muutos on tapahtunut ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää.

D3 Ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista sellaisiin osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista syntyneisiin velkoihin, jotka on suoritettu ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Lisäksi ensilaatijalle suositellaan mutta siltä ei vaadita IFRS 2:n soveltamista velkoihin, jotka on suoritettu aikaisemmin kuin 1.1.2005. Niiden velkojen osalta, joihin sovelletaan IFRS 2:ta, ensilaatijan ei tarvitse oikaista vertailutietoja siltä osin kuin tiedot liittyvät kauteen tai ajankohtaan, joka on aikaisempi kuin 7.11.2002.

Vakuutussopimukset

D4 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 4:ään *Vakuutussopimukset* sisältyviä siirtymäsääntöjä. IFRS 4 rajoittaa vakuutussopimuksiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttamista, ja tämä koskee myös ensilaatijan tekemiä muutoksia.

Käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona

D5 Yhteisö saa arvostaa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen sen käypään arvoon IFRS-standardeihin siirtymispäivänä ja käyttää tätä käypää arvoa hyödykkeen tuon ajankohdan oletushankintamenona.

D6 Ensilaatija saa käyttää uudelleenarvostusajankohdan oletushankintamenona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tai sitä ennen tehtyyn aiemman tilinpäätösnormiston mukaiseen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa, jos uudelleenarvostus on uudelleenarvostusajankohtana jokseenkin vastannut:

(a) käypää arvoa; tai

(b) IFRS-standardien mukaista hankintamenoa tai poistoilla vähennettyä hankintamenoa, jota on oikaistu esimerkiksi yleisen tai erityisen hintaindeksin muutoksilla.

▼M54

D7 Kappaleissa D5 ja D6 esitettyjä vaihtoehtoja saadaan soveltaa myös:

(a) sijoituskiinteistöihin, jos yhteisö valitsee IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaisen hankintamenomallin; ja

(aa) käyttöoikeusomaisuuseriin (IFRS 16 *Vuokrasopimukset*); ja

▼M16

(b) aineettomiin hyödykkeisiin, jotka täyttävät:

(i) IAS 38:n mukaiset kirjaamisedellytykset (mukaan lukien alkuperäisen hankintamenon luotettava määrittäminen); ja

(ii) IAS 38:n mukaiset edellytykset uudelleenarvostukselle (mukaan lukien toimivien markkinoiden olemassaolo).

Yhteisö ei saa soveltaa näitä vaihtoehtoja muihin varoihin tai velkoihin.

▼M29

D8 IFRS-tilinpäätöksen ensilaatija on saattanut aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan määrittää joillekin tai kaikille varoille ja veloille oletushankintamenon arvostamalla ne tietyn päivän käypään arvoon esimerkiksi sellaisen tapahtuman kuin yksityistämisen tai listautumisannin vuoksi.

(a) Jos arvostuspäivä on *sama* tai *aikaisempi* kuin IFRS-standardeihin siirtymispäivä, yhteisö saa käyttää tällaisia tietystä tapahtumasta johtuvia käypiä arvoja IFRS-standardien mukaisina kyseisen arvostusajankohdan oletushankintamenoina.

(b) Jos arvostuspäivä on *myöhempi* kuin IFRS-standardeihin siirtymispäivä, mutta ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen kattaman kauden aikana, tietystä tapahtumasta johtuvia käypiä arvoja saa käyttää oletushankintamenoina, kun tapahtuma toteutuu. Yhteisön on kirjattava tästä johtuvat oikaisut arvostuspäivänä suoraan kertyneisiin voittovaroihin (tai johonkin muuhun oman pääoman erään, jos niin on asianmukaista). Yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä joko määritettävä oletushankintameno soveltamalla kappaleiden D5–D7 mukaisia kriteerejä tai määritettävä varat ja velat tämän IFRS-standardin muiden vaatimusten mukaisesti.

▼M24

Oletushankintameno

D8A Joidenkin kansallisten kirjanpitoa koskevien vaatimusten mukaan öljyyn ja kaasuun liittyvistä varallisuuseristä johtuvia etsintä- ja kehittämismenoja käsitellään kehittämis- tai tuotantovaiheessa kirjanpidossa käyttäen kustannuspaikkoja, jotka sisältävät kaikki laajalla maantieteellisellä alueella sijaitsevat varallisuuserät. Ensilaatija, joka aiempaa tilinpäätösnormistoa noudattaessaan soveltaa tällaista kirjanpitomenettelyä, voi halutessaan arvostaa öljyyn ja kaasuun liittyvät omaisuuserät IFRS-standardeihin siirtymispäivänä seuraavalla perusteella:

(a) aktivoidut etsintä- ja arviointimenot rahamäärään, joka on määritetty yhteisön aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja

(b) kehittämis- tai tuotantovaiheen omaisuuserät rahamäärään, joka kustannuspaikalle on määritetty yhteisön aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti. Yhteisön on kohdistettava tämä rahamäärä kustannuspaikan omaisuuserille tasasuhteisesti esiintymien kyseisen ajankohdan määrien tai arvojen perusteella.

▼M24

Yhteisön on testattava aktivoidut etsintä- ja arviointimenot sekä kehittämis- ja tuotantovaiheen omaisuuserät arvonalentumisen varalta IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IFRS 6:n *Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi* tai IAS 36:n mukaisesti ja tarvittaessa pienennettävä kohdan (a) tai (b) mukaisesti määritettyä rahamäärää. Tässä kappaleessa öljyyn ja kaasuun liittyviin omaisuuseriin luetaan vain ne omaisuuserät, joita käytetään öljyn ja kaasun etsinnässä, arvioinnissa, kehittämisessä tai tuotannossa.

▼M54

D8B Joillakin yhteisöillä on hallussaan aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, käyttöoikeusomaisuuseriä tai aineettomia hyödykkeitä, joita käytetään tai on aiemmin käytetty hintasäännellyissä toiminnoissa. Tällaisten erien kirjanpitoarvoon voi sisältyä määriä, jotka on määritetty aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti, mutta jotka eivät ole aktivoitavissa IFRS-standardien mukaisesti. Tällöin ensilaatija saa käyttää oletushankintamenona tällaisen hyödykkeen aiemman tilinpäätösnormiston mukaista IFRS-standardeihin siirtymispäivän kirjanpitoarvoa. Jos yhteisö soveltaa tätä helpotusta johonkin hyödykkeeseen, sen ei tarvitse soveltaa sitä kaikkiin hyödykkeisiin. Yhteisön on IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tehtävä arvonalentumistesti IAS 36:n mukaisesti jokaiselle erälle, johon helpotusta käytetään. Tätä kappaletta sovellettaessa kyse on hintasäännellyistä toiminnoista, jos niitä koskee hinnanasettamisnormisto, jonka mukaan määrätään hinnat, joita asiakkailta voidaan periä tavaroista tai palveluista ja jota valvoo hinnansääntelytaho (määritelty IFRS 14:ssa *Regulatory Deferral Accounts*.)

▼M16

Vuokrasopimukset

▼M54

D9 Ensilaatija saa arvioida, sisältääkö IFRS-standardeihin siirtymispäivänä olemassa oleva järjestely vuokrasopimuksen, soveltamalla kyseisiin sopimuksiin IFRS 16:n kappaleita 9–11 kyseisenä päivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

D9A [poistettu]

D9B Kun ensilaatija, joka on vuokralle ottaja, merkitsee taseeseen vuokrasopimusvelkoja ja käyttöoikeusomaisuuseriä, se saa soveltaa kaikkiin vuokrasopimuksiinsa seuraavaa menettelyä (ellei kappaleessa D9D kuvatuista käytännön apukeinoista muuta johdu):

a) vuokrasopimusvelka arvostetaan IFRS-standardeihin siirtymispäivänä. Tätä menettelyä noudattavan vuokralle ottajan on määritettävä kyseinen vuokrasopimusvelka siten, että se on jäljellä olevien vuokrien nykyarvo (ks. kappale D9E), jonka diskonttaukseen on käytetty vuokralle ottajan lisäluoton korkoa (ks. kappale D9E) IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.;

b) käyttöoikeusomaisuuserä arvostetaan IFRS-standardeihin siirtymispäivänä. Vuokralle ottajan on valittava vuokrasopimuskohtaisesti, arvostetaanko kyseinen käyttöoikeusomaisuuserä:

▼M54

i) kirjanpitoarvoon ikään kuin IFRS 16:ta olisi sovellettu vuokrasopimuksen alkamisajankohdasta lukien (ks. kappale D9E) mutta diskontattuna käyttäen vuokralle ottajan lisäluoton korkoa soveltamisen aloittamisajankohtana; vai

ii) määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokrasopimusvelka oikaistuna kyseiseen vuokrasopimukseen liittyvillä etukäteen maksetuilla tai siirtyvillä vuokrilla, jotka ovat merkittyinä taseeseen välittömästi ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää;

c) käyttöoikeusomaisuuseriin sovelletaan IAS 36:ta IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

D9C Kappaleen D9B vaatimuksista huolimatta ensilaatijan, joka on vuokralle ottaja, on arvostettava IFRS-standardeihin siirtymispäivän mukaiseen käypään arvoon käyttöoikeusomaisuuserä vuokrasopimuksista, jotka ovat IAS 40:een sisältyvän sijoituskiinteistön määritelmän mukaisia ja arvostetaan IAS 40:n käyvän arvon mallin mukaisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivästä lukien.

D9D Ensilaatija, joka on vuokralle ottaja, saa tehdä yhden tai useamman seuraavista IFRS-standardeihin siirtymispäivän jälkeen vuokrasopimuskohtaisesti sovellettuna:

a) soveltaa yhtä diskonttauskorkoa ominaispiirteiltään jokseenkin samankaltaisista vuokrasopimuksista koostuvaan salkkuun (kuten vuokrasopimuksiin, joiden jäljellä oleva vuokra-aika on samankaltainen, joiden kohdeomaisuuserä kuuluu samaan luokkaan ja jotka ovat samankaltaisessa taloudellisessa ympäristössä);

b) olla soveltamatta kappaleen D9B vaatimuksia vuokrasopimuksiin, joiden mukainen vuokra-aika päättyy 12 kuukauden kuluessa IFRS-standardeihin siirtymispäivästä. Sen sijaan yhteisön on käsiteltävä kyseisiä vuokrasopimuksia (mukaan lukien niistä esitettävät tiedot) ikään kuin ne olisivat IFRS 16:n kappaleen 6 mukaisesti käsiteltäviä lyhytaikaisia vuokrasopimuksia;

c) olla soveltamatta kappaleen D9B vaatimuksia vuokrasopimuksiin, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen (kuvataan IFRS 16:n kappaleissa B3–B8). Sen sijaan yhteisön on käsiteltävä kyseisiä vuokrasopimuksia (mukaan lukien niistä esitettävät tiedot) IFRS 16:n kappaleen 6 mukaisesti;

d) jättää alkuvaiheen välittömät menot (ks. kappale D9E) ulkopuolelle käyttöoikeusomaisuuserän arvostuksesta IFRS-standardeihin siirtymispäivänä;

e) käyttää jälkiviisautta esimerkiksi vuokra-ajan määrittämisessä, jos sopimukseen sisältyy vuokrasopimuksen jatkamis- tai päättämisoptioita.

D9E Vuokrat, vuokralle ottaja, vuokralle ottajan lisäluoton korko, vuokrasopimuksen alkamisajankohta, alkuvaiheen välittömät menot ja vuokra-aika ovat IFRS 16:ssa määriteltyjä termejä, ja niitä käytetään tässä standardissa samassa merkityksessä.

▼M31

_____

▼M16

Kertyneet muuntoerot

D12 IAS 21:n mukaan yhteisön on:

(a) kirjattava jotkin muuntoerot muihin laajan tuloksen eriin ja esitettävä niiden kertynyt määrä omana eränään omassa pääomassa; ja

(b) siirrettävä ulkomaisesta yksiköstä luopuessaan kyseiseen ulkomaiseen yksikköön liittyvä kertynyt muuntoero (mukaan lukien mahdolliset siihen liittyvistä suojauksista johtuvat voitot ja tappiot) omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi osaksi luovutusvoittoa tai -tappiota.

D13 Ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse täyttää näitä vaatimuksia IFRS-standardeihin siirtymispäivän kertyneiden muuntoerojen osalta. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta:

(a) kaikkien ulkomaisten yksiköiden kertyneet muuntoerot oletetaan IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nollan suuruisiksi; ja

(b) voitto tai tappio, joka syntyy myöhemmin jostakin ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa, ei saa sisältää ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää syntyneitä muuntoeroja, ja sen on sisällettävä myöhemmin syntyneet muuntoerot.

Sijoitukset tytäryrityksiin, ►M32 yhteisyrityksiin ◄ ja osakkuusyrityksiin

▼M53

D14 Kun yhteisö laatii erillistilinpäätöksen, sen on IAS 27:n mukaan käsiteltävä tytäryritys-, yhteisyritys- ja osakkuusyrityssijoitukset joko:

a) hankintamenoon perustuen; tai

b) IFRS 9:n mukaisesti.

D15 Jos ensilaatija arvostaa tällaisen sijoituksen IAS 27:n mukaisesti hankintamenoon perustuen, sen on arvostettava kyseinen sijoitus avaavassa IFRS-erillistaseessaan jompaankumpaan seuraavista määristä:

a) IAS 27:n mukaisesti määritetty hankintameno; tai

b) oletushankintameno. Tällaisen sijoituksen oletushankintamenon on oltava sen:

i) yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivän käypä arvo sen erillistilinpäätöksessä; tai

ii) aiemman tilinpäätösnormiston mukainen kirjanpitoarvo kyseisenä ajankohtana.

Ensilaatija voi valintansa mukaan arvostaa joko kohdan (i) tai (ii) mukaisesti kunkin tytäryritys-, yhteisyritys- tai osakkuusyrityssijoituksen, jonka arvostuksessa se päättää käyttää oletushankintamenoa.

▼M50

D15A Jos ensilaatija käsittelee tällaisen sijoituksen käyttäen IAS 28:ssa kuvattuja pääomaosuusmenetelmän mukaisia menettelyjä:

a) ensilaatija soveltaa sijoituksen hankintaan aiempia liiketoimintojen yhdistämisiä koskevaa helpotusta (Liite C).

b) jos yhteisöstä tulee ensilaatija erillistilinpäätöksensä osalta aiemmin kuin konsernitilinpäätöksensä osalta ja

i) myöhemmin kuin sen emoyrityksestä, sen on sovellettava erillistilinpäätöksessään kappaletta D16.

ii) myöhemmin kuin sen tytäryrityksestä, sen on sovellettava erillistilinpäätöksessään kappaletta D17.

▼M16

Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat

▼M38

D16 Jos tytäryrityksestä tulee ensilaatija myöhemmin kuin sen emoyrityksestä, tytäryrityksen on arvostettava varat ja velat omassa tilinpäätöksessään joko:

(a) niihin kirjanpitoarvoihin, jotka sisältyisivät emoyrityksen konsernitilinpäätökseen emoyrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella, jos ei tehtäisi konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteitä johtuvia oikaisuja eikä oikaisuja, jotka johtuvat sen liiketoimintojen yhdistämisen vaikutuksista, jossa emoyritys on hankkinut tytäryrityksen (tätä vaihtoehtoa ei voida soveltaa IFRS 10:ssä määritellyn sijoitusyhteisön tytäryritykseen, joka on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti); tai

▼M16

(b) tämän standardin muiden osien edellyttämiin kirjanpitoarvoihin tytäryrityksen IFRS-standardeihin siirtymispäivän perusteella. Nämä kirjanpitoarvot saattavat poiketa kohdassa (a) tarkoitetuista:

(i) kun tämän IFRS-standardin sisältämien helpotusten mukainen arvostus riippuu IFRS-standardeihin siirtymispäivästä.

(ii) kun tytäryrityksen tilinpäätöksessä käytetyt laatimisperiaatteet poikkeavat konsernitilinpäätöksessä käytetyistä. Tytäryritys saattaa esimerkiksi käyttää laatimisperiaatteenaan IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaista hankintamenomallia, kun taas konserni saattaa käyttää uudelleenarvostusmallia.

Vastaavanlainen vaihtoehto on osakkuus- tai yhteisyrityksen käytettävissä, jos siitä tulee ensilaatija myöhemmin kuin yhteisöstä, jolla on siinä huomattava vaikutusvalta tai toisen osapuolen kanssa yhteinen määräysvalta.

►M38 D17 Jos taas yhteisöstä tulee ensilaatija myöhemmin kuin sen tytäryrityksestä (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksestä), yhteisön on arvostettava konsernitilinpäätöksessään tytäryrityksen (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksen) varat ja velat samoihin kirjanpitoarvoihin kuin ne ovat tytäryrityksen (taikka osakkuus- tai yhteisyrityksen) tilinpäätöksessä, sen jälkeen kun on tehty konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteisiin tai pääomaosuusmenetelmän soveltamiseen liittyvät oikaisut sekä oikaisut, jotka johtuvat sen liiketoimintojen yhdistämisen vaikutuksista, jossa yhteisö on hankkinut tytäryrityksen. Tästä vaatimuksesta huolimatta emoyritys, joka ei ole sijoitusyhteisö, ei saa soveltaa konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevaa poikkeusta, jota käyttää jokin sen tytäryrityksenä oleva sijoitusyhteisö. ◄ Vastaavasti jos emoyrityksestä tulee erillistilinpäätöksensä osalta ensilaatija

▼M16

aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernitilinpäätöksen osalta, sen on arvostettava varansa ja velkansa samoihin määriin molemmissa tilinpäätöksissä, poikkeuksena konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteistä johtuvat oikaisut.

Yhdistelmäinstrumentit

D18 IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* mukaan yhteisön on jaettava yhdistelmäinstrumentti sitä alun perin kirjattaessa erillisiin vieraan ja oman pääoman komponentteihin. Jos vieraan pääoman komponenttia ei enää ole ulkona, IAS 32:n takautuva soveltaminen tarkoittaa kahden oman pääoman komponentin erottamista toisistaan. Ensimmäinen osuus sisältyy kertyneisiin voittovaroihin ja on vieraan pääoman komponentille kertynyttä korkoa. Toinen osuus on alkuperäinen oman pääoman komponentti. Tämän standardin mukaan ensilaatijan ei kuitenkaan tarvitse erottaa näitä kahta komponenttia toisistaan, jos vieraan pääoman komponenttia ei enää ole ulkona IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

▼M53

Aiemmin kirjattujen rahoitusinstrumenttien nimenomainen luokitteleminen

D19 IFRS 9:n mukaan rahoitusvelka saadaan (tiettyjen kriteerien täyttyessä) nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvelaksi. Tästä vaatimuksesta huolimatta yhteisö saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nimenomaisesti luokitella minkä tahansa rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi edellyttäen, että kyseinen velka täyttää tuona ajankohtana IFRS 9:n kappaleen 4.2.2 mukaiset kriteerit.

D19A Yhteisö saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi IFRS 9:n kappaleen 4.1.5 mukaisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

D19B Yhteisö saa nimenomaisesti luokitella oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattavaksi IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

D19C Jos kyseessä on käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi nimenomaisesti luokiteltu rahoitusvelka, yhteisön on ratkaistava, aiheutuisiko IFRS 9:n kappaleen 5.7.7 mukaisesta käsittelystä tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella.

▼M16

Rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä

▼M53

D20 Kappaleiden 7 ja 9 vaatimuksista huolimatta yhteisö saa soveltaa IFRS 9:n kappaleen B5.1.2A(b) vaatimuksia ei-takautuvasti IFRS-standardeihin siirtymispäivänä tai sen jälkeen toteutuviin liiketoimiin.

▼M16

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoon sisältyvät käytöstä poistamista koskevat velat

D21 IFRIC 1 *Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset* edellyttää, että käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen tietyt muutokset lisätään sen omaisuuserän hankintamenoon, johon nämä velat liittyvät, tai vähennetään siitä; omaisuuserän oikaistu poistopohja kirjataan sitten ei-takautuvasti kuluksi sen jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Ensilaatijan ei tarvitse soveltaa tätä vaatimusta näiden velkojen muutoksiin, jotka ovat toteutuneet ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Jos ensilaatija käyttää tätä helpotusta, sen on:

(a) arvostettava velka IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IAS 37:n mukaisesti;

(b) siltä osin kuin velka kuuluu IFRIC 1:n soveltamisalaan, arvioitava määrä, joka olisi sisältynyt velkaan liittyvän omaisuuserän hankintamenoon, kun velka alun perin syntyi, diskonttaamalla velka kyseiseen ajankohtaan käyttämällä parhaan arvion mukaista toteutumaan perustuvaa riskioikaistua diskonttauskorkoa (tai -korkoja), jota velkaan olisi sovellettu tällä välin; ja

(c) laskettava määrästä IFRS-standardeihin siirtymispäivään mennessä kertyneet poistot perustuen tarkasteluhetken arvioon omaisuuserän taloudellisesta vaikutusajasta ja käyttämällä yhteisön soveltamia IFRS-standardien mukaisia poistoperiaatteita.

▼M24

D21A Yhteisön, joka käyttää kappaleessa D8A(b) tarkoitettua helpotusta (koskien öljyyn ja kaasuun liittyviä kehittämis- tai tuotantovaiheen omaisuuseriä, jotka on aiempaa tilinpäätösnormistoa noudatettaessa käsitelty kirjanpidossa käyttäen kaikki laajalla maantieteellisellä alueella sijaitsevat varallisuuserät sisältäviä kustannuspaikkoja), on sen sijaan, että se noudattaisi kappaletta D21 tai IFRIC 1:tä:

(a) arvostettava käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevat sekä muut vastaavanlaiset velat IFRS-standardeihin siirtymispäivänä IAS 37:n mukaisesti; ja

(b) kirjattava suoraan kertyneisiin voittovaroihin tämän rahamäärän ja kyseisten velkojen IFRS-standardeihin siirtymispäivän aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti määritetyn kirjanpitoarvon välinen ero.

▼M16

IFRIC 12:n mukaisesti käsitellyt rahoitusvaroihin kuuluvat erät tai aineettomat hyödykkeet

D22 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 12:een sisältyviä siirtymäsääntöjä.

Vieraan pääoman menot

▼M36

D23 Ensilaatija voi oman valintansa mukaan soveltaa IAS 23:n vaatimuksia joko siirtymispäivästä tai jostakin sitä aikaisemmasta päivästä alkaen IAS 23:n kappaleen 28 sallimalla tavalla. Tätä helpotusta soveltavan yhteisön on siitä päivästä alkaen, jona se ryhtyy soveltamaan IAS 23:a:

(a) oltava oikaisematta aiempaa tilinpäätösnormistoa sovellettaessa aktivoitua vieraan pääoman menojen komponenttia, joka on kyseisenä päivänä sisältynyt omaisuuserien kirjanpitoarvoon; ja

▼M36

(b) käsiteltävä kyseisenä päivänä tai sen jälkeen syntyvät vieraan pääoman menot IAS 23:n mukaisesti, mukaan lukien ne kyseisenä päivänä tai sen jälkeen syntyvät vieraan pääoman menot, jotka koskevat keskeneräisinä olevia ehdot täyttäviä omaisuuseriä.

▼M18

Omaisuuserien siirrot asiakkailta

D24 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 18:n *Omaisuuserien siirrot asiakkailta* kappaleessa 22 esitettyjä siirtymäsääntöjä. Kyseiseen kappaleeseen sisältyvä viittaus voimaantuloajankohtaan on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan 1.7.2009 tai IFRS-standardeihin siirtymäpäivää sen mukaan, kumpi niistä on myöhäisempi. Lisäksi ensilaatija saa valita minkä tahansa IFRS-standardeihin siirtymispäivää edeltävän päivän ja soveltaa IFRIC 18:aa kaikkiin kyseisenä päivänä tai sen jälkeen tapahtuviin omaisuuserien siirtoihin asiakkailta.

▼M28

Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla

D25 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 19:n *Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla* mukaisia siirtymäsääntöjä.

▼M33

Ankara hyperinflaatio

D26 Jos yhteisöllä on toimintavaluutta, joka on ollut tai on edelleen hyperinflaatiomaan valuutta, yhteisön on ratkaistava, onko se ollut ankaran hyperinflaation vaikutuksen alaisena ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää. Tämä koskee yhteisöjä, jotka ottavat IFRS-standardit käyttöön ensimmäistä kertaa, samoin kuin yhteisöjä, jotka ovat aiemmin soveltaneet IFRS-standardeja.

D27 Hyperinflaatiomaan valuutta on ankaran hyperinflaation vaikutuksen alainen, jos sillä on molemmat seuraavat ominaispiirteet:

(a) luotettavaa hintaindeksiä ei ole kaikkien sellaisten yhteisöjen saatavissa, joilla on kyseisen valuutan määräisiä liiketoimia ja saldoja.

(b) kyseinen valuutta ei ole vaihdettavissa suhteellisen vakaaseen ulkomaan valuuttaan.

D28 Yhteisön toimintavaluutta lakkaa olemasta ankaran hyperinflaation vaikutuksen alainen toimintavaluutan normalisoitumispäivänä. Se on päivä, jona toimintavaluutalla ei enää ole jompaakumpaa tai kumpaakaan kappaleessa D27 tarkoitetuista ominaispiirteistä tai jona yhteisön toimintavaluutaksi vaihtuu valuutta, joka ei ole ankaran hyperinflaation vaikutuksen alainen.

D29 Kun yhteisön IFRS-standardeihin siirtymispäivä on toimintavaluutan normalisoitumispäivänä tai sen jälkeen, yhteisö saa valintansa mukaan arvostaa kaikki sillä ennen toimintavaluutan normalisoitumispäivää olevat varat ja velat IFRS-standardeihin siirtymispäivänä käypään arvoon. Yhteisö saa käyttää tätä käypää arvoa kyseisten varojen ja velkojen oletushankintamenona avaavassa IFRS-taseessa.

D30 Kun toimintavaluutan normalisoitumispäivä on 12 kuukauden pituisella vertailukaudella, vertailukausi voi olla lyhyempi kuin 12 kuukautta edellyttäen, että tältä lyhyemmältä kaudelta toimitetaan (IAS 1:n kappaleen 10 mukaan vaadittava) tilinpäätöskokonaisuus.

▼M37

Yhteisjärjestelyt

D31 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 11:een sisältyviä siirtymäsääntöjä seuraavin poikkeuksin:

(a) IFRS 11:een sisältyviä siirtymäsääntöjä soveltaessaan ensilaatijan on sovellettava kyseisiä sääntöjä IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

(b) Siirtyessään suhteellisesta yhdistelystä pääomaosuusmenetelmään ensilaatijan on testattava sijoitus arvonalentumisen varalta IAS 36:n mukaisesti IFRS-standardeihin siirtymispäivänä riippumatta siitä, onko mitään viitteitä sijoituksen mahdollisesta arvonalentumisesta. Tästä mahdollisesti aiheutuva arvonalentuminen on kirjattava kertyneiden voittovarojen oikaisuksi IFRS-standardeihin siirtymispäivänä.

▼M33

Pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa

D32 Ensilaatija saa soveltaa IFRIC 20:n *Pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa* kappaleiden A1-A4 mukaisia siirtymäsääntöjä. Kyseiseen kappaleeseen sisältyvä viittaus voimaantuloajankohtaan on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan 1.1.2013 tai ensimmäisen IFRS-tilikauden alkua sen mukaan, kumpi niistä on myöhäisempi.

▼M53

Rahoituseriin kuulumattoman erän osto- tai myyntisopimukset

D33 IFRS 9:n mukaan on sallittua nimenomaisesti luokitella rahoituseriin kuulumattoman erän osto- tai myyntisopimukset alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi (ks. IFRS 9:n kappale 2.5). Tästä vaatimuksesta huolimatta yhteisö saa IFRS-standardeihin siirtymispäivänä nimenomaisesti luokitella kyseisenä ajankohtana jo olemassa olevat sopimukset käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi, mutta vain, jos ne täyttävät kyseisenä ajankohtana IFRS 9:n kappaleen 2.5 mukaiset vaatimukset ja yhteisö nimenomaisesti luokittelee kaikki samankaltaiset sopimukset.

▼M52

Myyntituotot

D34 Ensilaatija saa soveltaa IFRS 15:n kappaleeseen C5 sisältyviä siirtymäsääntöjä. Kyseisiin kappaleisiin sisältyvät viittaukset ”soveltamisen aloittamisajankohtaan” on tulkittava niin, että ne tarkoittavat ensimmäisen IFRS-raportointikauden alkua. Jos ensilaatija päättää soveltaa näitä siirtymäsääntöjä, sen on myös sovellettava IFRS 15:n kappaletta C6.

D35 Ensilaatijan ei tarvitse oikaista sopimuksia, jotka oli kokonaan toteutettu ennen ensimmäistä esitettävää kautta. Kokonaan toteutettu sopimus on sopimus, jonka osalta yhteisö on luovuttanut kaikki aiemman tilinpäätösnormiston mukaisesti yksilöidyt tavarat tai palvelut.

▼M63

Ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja etukäteisvastike

D36 Ensilaatijan ei tarvitse soveltaa IFRIC 22:ta *Ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja etukäteisvastike* kyseisen tulkinnan soveltamisalaan kuuluviin omaisuuseriin, kuluihin ja tuottoihin, jotka on alun perin kirjattu ennen IFRS-standardeihin siirtymispäivää.

▼M16

Lisays E

Lyhytaikaiset helpotukset IFRS-standardien vaatimuksista

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

[Liite varataan mahdollisia tulevia lyhytaikaisia helpotuksia varten].

▼M53

Helpotus IFRS 9:n vertailutietojen esittämistä koskevasta vaatimuksesta

E1 Jos yhteisön ensimmäinen IFRS-raportointikausi alkaa ennen 1.1.2019 ja yhteisö soveltaa IFRS 9:n kokonaan valmiiksi saatettua versiota (julkaistu 2014), yhteisön ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä esitettävien vertailutietojen ei tarvitse olla IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* tai IFRS 9:n kokonaan valmiiksi saatetun version (julkaistu 2014) mukaisia siltä osin kuin IFRS 7:ssä vaadittavat tiedot liittyvät IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluviin eriin. Tällaisilla yrityksillä viittausten ”IFRS-standardeihin siirtymispäivään” on tarkoitettava pelkästään IFRS 7:n ja IFRS 9:n (2014) osalta ensimmäisen IFRS-raportointikauden alkua.

E2 Jos yhteisö esittää ensimmäisenä siirtymisvuonna vertailutietoja, jotka eivät ole IFRS 7:n ja IFRS 9:n (2014) mukaisia, sen on:

a) sovellettava IFRS 9:n vaatimusten sijaan aiemman tilinpäätösnormiston vaatimuksia vertailutietoihin, jotka koskevat IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluvia eriä.

b) annettava tästä tieto sekä ilmoitettava, millä perusteella tämä informaatio on laadittu.

c) käsiteltävä vertailukauden päättymispäivän taseen (ts. aiemman tilinpäätösnormiston mukaista vertailuinformaatiota sisältävän taseen) ja ensimmäisen IFRS-raportointikauden (ts. ensimmäisen IFRS 7:n ja IFRS 9:n kokonaan valmiiksi saatetun version (julkaistu 2014) mukaista informaatiota sisältävän kauden) avaavan taseen väliset oikaisut tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksista johtuvina oikaisuina ja esitettävä tilinpäätöksessä IAS 8:n kappaleissa 28(a)–(e) ja (f)(i) vaadittavat tiedot. Kappaletta 28(f)(i) sovelletaan vain vertailukauden päättymispäivän taseessa esitettäviin tietoihin.

d) sovellettava IAS 1:n kappaletta 17(c) lisätietojen antamiseksi, kun IFRS-standardien nimenomaisten vaatimusten mukaiset tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet, muut tapahtumat ja olosuhteet ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

▼**M59**

E3 [poistettu]

E4 [poistettu]

E4A [poistettu]

E5 [poistettu]

E6 [poistettu]

E7 [poistettu]

▼**M64**

Tuloverokäsittelyjä koskeva epävarmuus

E8 Ensilaatija, jonka IFRS-standardeihin siirtymispäivä on ennen 1.1.2017, saa päättää olla ottamatta huomioon IFRIC 23:n *Tuloverokäsittelyjä koskeva epävarmuus* soveltamista ensimmäiseen IFRS-tilinpäätökseensä sisältyvissä vertailutiedossa. Yhteisön, joka tekee tämän valinnan, on kirjattava IFRIC 23:n soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldon oikaisuksi ensimmäisen IFRS-raportointikauden alussa.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 2

Osakeperusteiset maksut

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä yhteisön taloudellisesta raportoinnista sen toteuttaessa *osakeperusteisesti maksettavan liiketoimen*. Erityisesti standardi vaatii, että yhteisön voitto tai tappio ja taloudellinen asema kuvastavat osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien vaikutuksia, kuten sellaisiin liiketoimiin liittyviä kuluja, joissa henkilöstölle myönnetään *osakeoptioita*.

SOVELTAMISALA

▼M23

2. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia kaikkiin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin riippumatta siitä, pystyykö yhteisö erikseen yksilöimään jotkin tai kaikki vastaanotetut tavarat tai palvelut, ja tällaisiin liiketoimiin kuuluvat:

a) *omana pääomana maksettavat osakeperusteiset liiketoimet*,

b) *käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet*, ja

c) liiketoimet, joissa yhteisö vastaanottaa tai hankkii tavaroita tai palveluja ja järjestelyn ehtojen mukaan joko yhteisö tai kyseisten tavaroiden toimittaja tai palvelujen tarjoaja saa valita, suorittaako yhteisö liiketoimesta maksun käteisvaroina (tai muina varoina) vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja,

kappaleissa 3A–6 mainittuja tapauksia lukuun ottamatta. Jos erikseen yksilöitävissä olevia tavaroita tai palveluja ei ole, muut olosuhteet voivat viitata siihen, että tavaroita tai palveluja on vastaanotettu (tai että niitä tullaan vastaanottamaan), jolloin tämä IFRS-standardi tulee sovellettavaksi.

———————

3A. Osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta voi maksun suorittaa tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön puolesta toinen konserniyhteisö (tai minkä tahansa konserniyhteisön osakkeenomistaja). Kappaletta 2 sovelletaan myös yhteisöön, joka:

a) vastaanottaa tavaroita tai palveluja, kun toinen samaan konserniin kuuluva yhteisö (tai minkä tahansa konserniyhteisön osakkeenomistaja) on velvollinen suorittamaan maksun osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta, tai

b) on velvollinen suorittamaan maksun osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta, kun toinen samaan konserniin kuuluva yhteisö vastaanottaa tavarat tai palvelut,

paitsi jos liiketoimen tarkoitus on selvästi jokin muu kuin maksu tavaroista tai palveluista, jotka on toimitettu ne vastaanottaneelle yhteisölle.

▼B

4. Tässä IFRS-standardissa sellaista liiketointa työntekijän (tai muun osapuolen) kanssa, jossa tämä toimii yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan ominaisuudessa, ei katsota osakeperusteisesti maksettavaksi liiketoimeksi. Jos yhteisö esimerkiksi myöntää kaikille tietyn lajisten oman pääoman ehtoisten instrumenttiensa haltijoille oikeuden saada uusia yhteisön oman pääoman ehtoisia instrumentteja hintaan, joka on alempi kuin kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo, ja työntekijä saa tällaisen oikeuden, koska hänen hallussaan on kyseiseen lajiin kuuluvia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, tämän IFRS-standardin vaatimukset eivät koske kyseisen oikeuden myöntämistä tai käyttämistä.

5. Kuten kappaleessa 2 todetaan, tämä IFRS-standardi koskee sellaisia osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia, joissa yhteisö hankkii tai vastaanottaa tavaroita tai palveluja. Tavaroihin luetaan vaihto-omaisuus, tarvikkeet, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, aineettomat hyödykkeet ja muut rahoitusvaroihin kuulumattomat omaisuuserät. ►**M22** Yhteisö ei kuitenkaan saa soveltaa tätä IFRS-standardia sellaisiin liiketoimiin, joissa yhteisö hankkii tavaroita osana IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008) määritellyssä liiketoimintojen yhdistämisessä hankittua nettovarallisuutta, IFRS 3:n kappaleissa B1–B4 kuvatussa yhteisen määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämisessä tai liiketoiminnan ollessa panoksena ►**M32** IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* ◄ määriteltyä yhteisyritystä muodostettaessa. Oman pääoman ehtoiset instrumentit ◄, jotka myönnetään hankinnan kohteen henkilöstöön kuuluville henkilöstön ominaisuudessa (esimerkiksi vastikkeena työsuhteen jatkumisesta) kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan. ►**M12** Vastaavasti liiketoimintojen yhdistämisestä tai muusta oman pääoman uudelleenjärjestelystä johtuvat *osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen* peruutukset, niiden korvaaminen toisilla tai muut muutokset on käsiteltävä tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaisesti. IFRS 3 sisältää ohjeistusta sen ratkaisemiseksi, ovatko liiketoimintojen yhdistämisessä liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit osa hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan saamiseksi luovutettua vastiketta (ja siten kuuluvat IFRS 3:n soveltamisalaan) vai ovatko ne yhdistämisen jälkeiselle ajalle kirjattavaa palkkaa jatkuvasta työsuorituksesta (ja siten kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan). ◄

▼M53

6. Tätä IFRS-standardia ei sovelleta sellaiseen osakeperusteisesti maksettavaan liiketoimeen, jossa yhteisö vastaanottaa tai hankkii tavaroita tai palveluja sellaisen sopimuksen perusteella, joka kuuluu IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit*: *tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* (uudistettu 2003) kappaleiden 8–10 soveltamisalaan tai IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* kappaleiden 2.4–2.7 soveltamisalaan.

▼M33

6A. Tässä IFRS-standardissa käytetään termiä ”käypä arvo” tavalla, joka joiltakin osin poikkeaa IFRS 13.een *Käyvän arvon määrittäminen* sisältyvästä käyvän arvon määritelmästä. Sen vuoksi yhteisö määrittää IFRS 2:ta soveltaessaan käyvän arvon tämän IFRS-standardin, ei IFRS 13:n mukaisesti.

▼B

KIRJAAMINEN

7. Yhteisön on merkittävä osakeperusteisesti maksettavassa liiketoimessa vastaanottamansa tai hankkimansa tavarat tai palvelut kirjanpitoon silloin, kun se saa tavarat tai vastaanottaa palvelut. Yhteisön on kirjattava vastaava oman pääoman lisäys, jos tavaroiden tai palvelujen vastaanottamiseen johtanut liiketoimi on omana pääomana suoritettava osakeperusteinen liiketoimi, tai vastaava velka, jos tavaroiden tai palvelujen vastaanottamiseen johtanut liiketoimi on käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi.

▼B

8. Silloin kun osakeperusteisesti maksettavassa liiketoimessa vastaanotetut tavarat tai palvelut eivät täytä varoiksi kirjaamisen edellytyksiä, ne on kirjattava kuluiksi.

9. Kulua syntyy tyypillisesti tavaroiden tai palvelujen käyttämisestä. Esimerkiksi palvelut käytetään tyypillisesti heti, jolloin kulu kirjataan, kun vastapuoli suorittaa palvelun. Tavaroita saatetaan käyttää tietyn ajanjakson kuluessa tai, jos kyseessä on vaihto-omaisuus, ne saatetaan myydä myöhempänä ajankohtana, jolloin kulu kirjataan, kun tavaroita käytetään tai ne myydään. Joskus kulu on kuitenkin tarpeellista kirjata jo ennen kuin tavarat tai palvelut käytetään tai myydään, koska ne eivät täytä varoiksi kirjaamisen edellytyksiä. Yhteisö saattaa esimerkiksi hankkia tavaroita osana uuden tuotteen kehittämisprojektin tutkimusvaihetta. Vaikka kyseisiä tavaroita ei ole vielä käytetty, ne eivät ehkä täytä asianomaisten IFRS-standardien mukaisia ehtoja varoiksi kirjaamiselle.

OMANA PÄÄOMANA MAKSETTAVAT OSAKEPERUSTEISET LIIKETOIMET

Yleiskatsaus

10. Jos kyseessä ovat omana pääomana maksettavat osakeperusteiset liiketoimet, yhteisön on kirjattava vastaanotetut tavarat tai palvelut ja vastaava oman pääoman lisäys suoraan vastaanotettujen tavaroiden ja palvelujen käypää arvoa vastaavaan määrään, paitsi milloin tämä käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä. Mikäli yhteisö ei pysty arvioimaan vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypää arvoa luotettavasti, yhteisön on määritettävä niiden arvo ja vastaava oman pääoman muutos epäsuorasti, myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen ([1]).

11. Kun kappaleen 10 mukaisia vaatimuksia sovelletaan *henkilöstön ja muiden vastaavanlaisia palveluja suorittavien* ([2]) kanssa toteutuneisiin liiketoimiin, yhteisön on määritettävä vastaanotettujen palvelujen käypä arvo myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, koska vastaanotettujen palvelujen käypää arvoa ei tyypillisesti ole mahdollista arvioida luotettavasti, kuten kappaleessa 12 selostetaan. Kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo on määritettävä *myöntämispäivänä*.

12. Osakkeita, osakeoptioita tai muita oman pääoman ehtoisia instrumentteja myönnetään tyypillisesti henkilöstölle osana kokonaispalkkausta rahapalkan ja muiden työsuhde-etuuksien lisäksi. Yleensä ei ole mahdollista määrittää suoraan arvoa työsuoritukselle, joka saadaan kokonaispalkkauksen tiettyä osaa vastaan. Ei ehkä myöskään ole mahdollista määrittää kokonaispalkkauksen käypää arvoa erikseen ilman että myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo

([1]) Tässä IFRS-standardissa käytetään ilmausta ”käypään arvoon perustuen” eikä ilmausta ”käypään arvoon”, koska liiketoimen arvo lopulta määritetään kertomalla myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien kappaleessa 11 tai 13 (sen mukaan kumpi on sovellettavissa) määriteltynä päivänä määritetty käypä arvo niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärällä, joihin syntyy oikeus, kuten kappaleessa 19 selostetaan.

([2]) Vastedes tässä IFRS-standardissa kaikki viittaukset henkilöstöön tarkoittavat myös muita vastaavanlaisia palveluja suorittavia osapuolia.

▼B

määritetään suoraan. Lisäksi osakkeita tai osakeoptioita annetaan joskus osana bonusjärjestelyä sen sijaan että ne olisivat osa peruspalkkausta, esimerkiksi henkilöstön kannustamiseksi pysymään yhteisön palveluksessa tai henkilöstön palkitsemiseksi yhteisön tuloksen parantamiseen tähtäävistä ponnistuksista. Myöntämällä muun palkan lisäksi osakkeita tai osakeoptioita yhteisö maksaa lisäpalkkaa saadakseen lisää hyötyä. Tällaisen lisähyödyn käyvän arvon arvioiminen on todennäköisesti vaikeaa. Koska vastaanotettujen palvelujen käypä arvo on vaikeaa määrittää suoraan, yhteisön on määritettävä työsuorituksen arvo myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen.

13. Kun kappaleen 10 mukaisia vaatimuksia sovelletaan liiketoimiin muiden kuin henkilöstön kanssa, on lähtökohtaisesti oletettava, että vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo on arvioitavissa luotettavasti, mutta tämä oletus on kumottavissa. Tämä käypä arvo on määritettävä sinä päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun. Jos yhteisö harvoissa tapauksissa kumoaa oletuksen sen vuoksi, ettei se pysty arvioimaan vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypää arvoa luotettavasti, yhteisön on määritettävä vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen arvo ja vastaava oman pääoman muutos epäsuorasti, perustuen myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon, joka määritetään päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

▼M23

13A. Erityisesti jos yhteisön (mahdollisesti) vastaanottama yksilöitävissä oleva vastike vaikuttaa pienemmältä kuin myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien tai syntyneen velan käypä arvo, tämä tilanne viittaa tyypillisesti siihen, että yhteisö on vastaanottanut (tai tulee vastaanottamaan) muuta vastiketta (ts. tavaroita tai palveluja, jotka eivät ole yksilöitävissä). Yhteisön on arvostettava vastaanotetut yksilöitävissä olevat tavarat tai palvelut tämän IFRS-standardin mukaisesti. Yhteisön on määritettävä sellaisten vastaanotettujen (tai tulevaisuudessa vastaanotettavien) tavaroiden tai palvelujen arvo, jotka eivät ole yksilöitävissä, osakeperusteisen maksun käyvän arvon ja kaikkien mahdollisesti vastaanotettujen (tai tulevaisuudessa vastaanotettavien) yksilöitävissä olevien tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon erotuksena. Yhteisön on arvostettava sellaiset tavarat tai palvelut, jotka eivät ole yksilöitävissä, myöntämispäivän arvoon. Käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia maksuja koskeva velka on kuitenkin arvostettava uudelleen jokaisen raportointikauden lopussa sen suorittamiseen saakka kappaleiden 30–33 mukaisesti.

▼B

Liiketoimet, joissa vastaanotetaan palveluja

14. Jos myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin *syntyy oikeus* välittömästi, vastapuolelta ei edellytetä tietyn pituista palvelusaikaa ennen kuin se on ehdottomasti oikeutettu kyseisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Jos ei ole näyttöä päinvastaisesta, yhteisön on oletettava, että palvelut, jotka vastapuoli suorittaa oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan, on jo vastaanotettu. Tällöin yhteisön on kirjattava vastaanotetut palvelut ja vastaava oman pääoman lisäys kokonaisuudessaan myöntämispäivänä.

▼M43

15. Jos myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta ennen kuin vastapuoli on suorittanut loppuun tietyn palvelusajan, yhteisön on oletettava, että palvelut, jotka vastapuoli suorittaa kyseisiä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan, vastaanotetaan tulevaisuudessa, *oikeuden syntymisajanjakson* kuluessa. Yhteisön on merkittävä nämä palvelut kirjanpitoon sitä mukaa kuin vastapuoli suorittaa niitä oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, ja omaan pääomaan on kirjattava vastaava lisäys. Esimerkiksi:

▼B

a) jos työntekijälle myönnetään osakeoptioita, joiden ehtona on kolmen vuoden työssäoloaika, yhteisön on oletettava, että työ, jonka työntekijä suorittaa osakeoptioita vastaan, vastaanotetaan tulevaisuudessa kolmen vuoden pituisen oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

►M43 b) jos työntekijälle myönnetään osakeoptioita, joiden ehtona on *tulokseen perustuvan ehdon* täyttyminen ja yhteisön palveluksessa pysyminen kyseisen tulokseen perustuvan ehdon täyttymiseen asti, ja oikeuden syntymisajanjakson pituus vaihtelee sen mukaan, milloin kyseinen tulokseen perustuva ehto täyttyy, yhteisön on oletettava, että palvelut, joita kyseinen henkilö suorittaa osakeoptioita vastaan, vastaanotetaan tulevaisuudessa oikeuden odotettavissa olevan syntymisajanjakson kuluessa. ◄ Jos tulokseen perustuva ehto on *markkinaperusteinen ehto*, niin oikeuden syntymisajanjakson odotettavissa olevaa pituutta koskevan arvion on oltava yhdenmukainen myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvioitaessa käytettyjen oletusten kanssa, eikä sitä saa myöhemmin oikaista. Jos tulokseen perustuva ehto ei ole markkinaperusteinen, yhteisön on tarvittaessa oikaistava oikeuden syntymisajanjakson pituutta koskevaa arviotaan, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa oikeuden syntymisajanjakson pituuden poikkeavan aiemmista arvioista.

Liiketoimet, jotka arvostetaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen

Myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon määrittäminen

16. Jos kyseessä ovat liiketoimet, jotka arvostetaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, yhteisön on määritettävä myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo *arvostuspäivänä* markkinahintojen perusteella, mikäli ne ovat käytettävissä, ja sen on otettava huomioon ehdot, joilla kyseiset oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty (kappaleiden 19–22 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen).

17. Jos markkinahintoja ei ole käytettävissä, yhteisön on arvioitava myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo arvostusmenetelmän avulla, jolloin arvioidaan, mikä kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien hinta olisi arvostuspäivänä ollut asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Arvostusmenetelmän on oltava yhdenmukainen rahoitusinstrumenttien hinnoittelussa yleisesti hyväksyttyjen arvostusmetodiikkojen kanssa, ja sen on katettava kaikki ne tekijät ja oletukset, joita asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan (kappaleiden 19–22 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen).

18. Liite B sisältää lisää ohjeistusta osakkeiden ja osakeoptioiden käyvän arvon määrittämisestä, ja siinä keskitytään tiettyihin ehtoihin, jotka ovat tavanomaisia myönnettäessä osakkeita tai osakeoptioita henkilöstölle.

▼B

Oikeuden syntymisehtojen käsittely

▼M60

19. Oman pääoman ehtoiset instrumentit saatetaan myöntää siten, että ne riippuvat tiettyjen oikeuden syntymisehtojen täyttymisestä. Esimerkiksi työntekijälle myönnettävien osakkeiden tai osakeoptioiden ehtona on tyypillisesti henkilön pysyminen yhteisön palveluksessa tietyn ajan. Niihin saattaa liittyä tulokseen perustuvia ehtoja, joiden on täytyttävä, esimerkiksi yhteisön voiton tietyn suuruinen kasvu tai yhteisön osakkeen hinnan tietyn suuruinen nousu. Oikeuden syntymisehtoja, jotka eivät ole markkinaperusteisia ehtoja, ei tule ottaa huomioon arvioitaessa osakkeiden tai osakeoptioiden käypää arvoa arvostuspäivänä. Oikeuden syntymisehdot, jotka eivät ole markkinaperusteisia ehtoja, on sen sijaan otettava huomioon oikaisemalla liiketoimen arvonmääritykseen sisällytettävien oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää siten, että myönnettyjä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saaduista tavaroista tai palveluista kirjattava määrä perustuu viime kädessä niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärään, joihin lopulta syntyy oikeus. Näin ollen vastaanotetuista tavaroista tai palveluista ei kumulatiivisesti tarkasteltuna tule kirjatuksi mitään, jos myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta sen vuoksi, että muu kuin markkinaperusteinen *oikeuden syntymisehto* jää täyttymättä, esimerkiksi vastapuoli ei suorita loppuun tiettyä palvelusaikaa tai tulokseen perustuva ehto ei täyty, kappaleen 21 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen.

▼B

20. Kappaleen 19 mukaisten vaatimusten soveltamiseksi yhteisön on kirjattava oikeuden syntymisajanjakson kuluessa vastaanotetut tavarat tai palvelut määrään, joka perustuu parhaaseen käytettävissä olevaan arvioon niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärästä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, ja oikaistava tätä arviota tarvittaessa, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa, että niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, poikkeaa aikaisemmista arvioista. Yhteisön on tarkistettava arviota oikeuden syntymispäivänä siten, että se vastaa niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, joihin lopulta syntyy oikeus, kappaleen 21 mukaiset vaatimukset huomioon ottaen.

21. Markkinaperusteiset ehdot, esimerkiksi osakkeen hintatavoite, jotka ovat oikeuden syntymisen (tai oikeuden käyttämisen) edellytyksenä, on otettava huomioon arvioitaessa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa. Näin ollen jos kyseessä ovat markkinaperusteisin ehdoin myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit, yhteisön on kirjattava muut oikeuden syntymisehdot täyttävältä vastapuolelta vastaanotetut tavarat tai palvelut (esimerkiksi työsuoritus henkilöltä, joka pysyy palveluksessa määrätyn ajan) riippumatta siitä, täyttyykö kyseinen markkinaperusteinen ehto.

▼M2

Lopullista oikeutta synnyttämättömien ehtojen käsittely

21A. Vastaavasti yhteisön on otettava huomioon kaikki lopullista oikeutta synnyttämättömät ehdot myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa arvioitaessa. Näin ollen, jos kyseessä ovat lopullista oikeutta synnyttämättömin ehdoin myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit, yhteisön on kirjattava kaikki tavarat ja palvelut, jotka on vastaanotettu kaikki muut kuin markkinaperusteiset oikeuden syntymisehdot täyttävältä vastapuolelta (esimerkiksi työsuoritus henkilöltä, joka pysyy palveluksessa määrätyn ajan), riippumatta siitä, täyttyvätkö kyseiset lopullista oikeutta synnyttämättömät ehdot.

▼B

Reload-ominaisuuden käsittely

22. Jos optioon liittyy *reload-ominaisuus*, tätä reload-ominaisuutta ei saa ottaa huomioon arvioitaessa myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvostuspäivänä. Sen sijaan *reload-optio* on käsiteltävä kirjanpidossa uutena myönnettynä optiona jos ja kun reload-optio myöhemmin myönnetään.

Oikeuden syntymispäivän jälkeen

23. Kun yhteisö on kirjannut vastaanottamansa tavarat tai palvelut ja vastaavan oman pääoman lisäyksen kappaleiden 10–22 mukaisesti, yhteisö ei saa oikaista oman pääoman kokonaismäärää oikeuden syntymispäivän jälkeen. Yhteisö ei esimerkiksi saa myöhemmin peruuttaa työntekijän työsuorituksesta kirjattuja määriä, jos oman pääoman ehtoiset instrumentit, joihin on syntynyt oikeus, myöhemmin menetetään tai jos osakeoptioita ei toteuteta. Tämä vaatimus ei kuitenkaan estä yhteisöä kirjaamasta oman pääoman sisäisiä siirtoja, toisin sanoen siirtoja oman pääoman erien välillä.

Jos oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo ei ole arvioitavissa luotettavasti

24. Kappaleiden 16–23 mukaisia vaatimuksia sovelletaan, kun yhteisön täytyy arvostaa osakeperusteisesti maksettava liiketoimi myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen. Harvoissa tapauksissa yhteisö ei ehkä pysty arvioimaan myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa arvostuspäivänä luotettavasti kappaleiden 16–22 sisältämien vaatimusten mukaisesti. Ainoastaan näissä harvoissa tapauksissa yhteisön on sen sijaan:

a) arvostettava oman pääoman ehtoiset instrumentit niiden *perusarvoon* ensiksi sinä päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun, ja myöhemmin kunkin raportointikauden päättymispäivänä sekä lopullisena toteuttamispäivänä, ja perusarvon mahdolliset muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti. Jos kyseessä on osakeoptioiden myöntäminen, osakeperusteista maksua koskeva järjestely toteutuu lopullisesti silloin, kun optiot toteutetaan, kun ne menetetään (esimerkiksi työsuhteen päättyessä) tai kun ne raukeavat (esimerkiksi option voimassaoloajan lopussa).

b) kirjattava vastaanotetut tavarat tai palvelut niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärän perusteella, joihin lopulta syntyy oikeus tai (milloin tämä on sovellettavissa) jotka lopulta käytetään. Kun yhteisö soveltaa tätä vaatimusta esimerkiksi osakeoptioihin, sen on kirjattava oikeuden syntymisajanjakson kuluessa mahdollisesti vastaanotetut tavarat ja palvelut kappaleiden 14 ja 15 mukaisesti, paitsi että kappaleen 15(b) mukaisia vaatimuksia, jotka koskevat markkinaperusteisia ehtoja, ei sovelleta. Oikeuden syntymisajanjakson kuluessa vastaanotetuista tavaroista tai palveluista kirjattavan määrän on perustuttava niiden osakeoptioiden

▼B

lukumäärään, joihin odotetaan syntyvän oikeus. Yhteisön on tarvittaessa oikaistava tätä arviota, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa, että niiden osakeoptioiden lukumäärä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, poikkeaa aikaisemmista arvioista. Yhteisön on tarkistettava arviota oikeuden syntymispäivänä siten, että se vastaa niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, joihin lopulta on syntynyt oikeus. Yhteisön on oikaistava vastaanotetuista tavaroista tai palveluista kirjattua määrää oikeuden syntymispäivän jälkeen, jos osakeoptiot myöhemmin menetetään tai ne raukeavat osakeoption voimassaoloajan päättyessä.

25. Jos yhteisö soveltaa kappaletta 24, sen ei tarvitse soveltaa kappaleita 26–29, koska muutokset ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, otetaan huomioon sovellettaessa kappaleen 24 mukaista perusarvomenetelmää. Jos yhteisö kuitenkin toteuttaa myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit, joihin on sovellettu kappaletta 24:

a) jos toteuttaminen tapahtuu oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, yhteisön on käsiteltävä toteuttamista nopeutettuna oikeuden syntymisenä ja sen vuoksi sen on kirjattava välittömästi määrä, joka vastaanotettavista palveluista muutoin olisi kirjattu jäljellä olevan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

b) toteuttamisen yhteydessä suoritettavat maksut on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostoina, toisin sanoen oman pääoman vähennyksinä, paitsi siltä osin kuin maksu ylittää oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostopäivänä määritetyn perusarvon. Tällainen ylimenevä osa on kirjattava kuluksi.

Muutokset ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, mukaan lukien peruutukset ja toteutukset

26. Yhteisö saattaa muuttaa ehtoja, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty. Se saattaa esimerkiksi alentaa henkilöstölle myönnettyjen optioiden toteutushintaa (ts. hinnoitella optiot uudelleen), jolloin kyseisten optioiden käypä arvo kasvaa. Kappaleiden 27–29 sisältämät vaatimukset, jotka koskevat muutosten vaikutusten käsittelyä, esitetään henkilöstön kanssa toteutuneiden osakeperusteisesti maksettavien liiketointen yhteydessä. Vaatimuksia on kuitenkin sovellettava myös muiden kuin henkilöstön kanssa toteutuviin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin, joiden arvo määritetään myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen. Kun kappaleissa 27–29 viitataan myöntämispäivään, tulee jälkimmäisessä tapauksessa sen asemasta viitata siihen päivään, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

27. Yhteisön on kirjattava vastaanottamansa palvelut vähintään määrään, joka vastaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypää arvoa, paitsi milloin näihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta siitä syystä, että myöntämispäivänä määrätty oikeuden syntymisehto (muu kuin markkinaperusteinen ehto) jää täyttymättä. Tämä pätee riippumatta mahdollisista muutoksista ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, tai riippumatta kyseisten myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamisesta tai toteuttamisesta. Lisäksi yhteisön on kirjattava sellaisten muutosten vaikutukset, jotka kasvattavat koko osakeperusteista maksua koskevan järjestelyn käypää arvoa tai ovat muutoin edullisia työntekijälle. Tämän vaatimuksen soveltamista koskevaa ohjeistusta annetaan liitteessä B.

▼M2

28. Jos myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit peruutetaan tai toteutetaan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa (muulla tavalla kuin että myönnetyt instrumentit peruutetaan menetettyinä, kun oikeuden syntymisehdot eivät täyty):

▼B

a) yhteisön on käsiteltävä peruuttamista tai toteuttamista nopeutettuna oikeuden syntymisenä ja sen vuoksi kirjattava välittömästi se määrä, joka saatavista palveluista muutoin olisi kirjattu jäljellä olevan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

▼M2

b) peruuttamisen tai toteuttamisen yhteydessä työntekijälle suoritettavat maksut on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman osuuden takaisinostoina, toisin sanoen oman pääoman vähennyksinä, paitsi siltä osin kuin maksu ylittää myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostopäivänä määritetyn käyvän arvon. Tällainen ylimenevä osa on kirjattava kuluksi. Kuitenkin jos osakeperusteista maksua koskevaan järjestelyyn on sisältynyt vieraan pääoman komponentteja, yhteisön on määritettävä kyseisen velan käypä arvo uudelleen peruutus- tai toteuttamispäivänä. Vieraan pääoman komponentin suorittamiseksi mahdollisesti suoritetut maksut on käsiteltävä velan kuoletuksena;

▼B

c) jos työntekijälle annetaan uusia oman pääoman ehtoisia instrumentteja ja sinä päivänä, jona nämä uudet oman pääoman ehtoiset instrumentit myönnetään, yhteisö osoittaa nämä uudet myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit peruutettuja oman pääoman instrumentteja korvaaviksi instrumenteiksi, yhteisön on käsiteltävä korvaavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämistä kirjanpidossa samalla tavalla kuin muutosta alun perin myönnettyihin instrumentteihin kappaleen 27 ja liitteen B sisältämän ohjeistuksen mukaisesti. Myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys on korvaavien oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon ja peruutettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien nettomääräisen käyvän arvon välinen erotus sinä päivänä, jona korvaavat oman pääoman ehtoiset instrumentit myönnetään. Peruutettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien nettomääräinen käypä arvo on niiden käypä arvo välittömästi ennen peruuttamista vähennettynä työntekijälle oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamisen yhteydessä mahdollisesti suoritetuilla maksuilla, jotka käsitellään kirjanpidossa oman pääoman vähennyksenä kohdan (b) mukaisesti. Jos yhteisö ei osoita uusia myönnettyjä oman pääoman ehtoisia instrumentteja peruutettuja oman pääoman ehtoisia instrumentteja korvaaviksi oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi, yhteisön on käsiteltävä näitä uusia oman pääoman ehtoisia instrumentteja kirjanpidossa uutena oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämisenä.

▼M2

28A. Jos yhteisö tai vastapuoli saa valita, täyttääkö se lopullista oikeutta synnyttämättömän ehdon, yhteisön on käsiteltävä peruutuksena sellaista tilannetta, että yhteisö tai vastapuoli ei pysty täyttämään kyseistä lopullista oikeutta synnyttämätöntä ehtoa oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

▼B

29. Jos yhteisö ostaa takaisin oman pääoman ehtoisia instrumentteja, joihin on syntynyt oikeus, työntekijälle suoritettavat maksut on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman vähennyksinä, lukuun ottamatta määrää, jolla maksu ylittää takaisin ostettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien takaisinostopäivänä määritetyn käyvän arvon. Tällainen ylimenevä osa on kirjattava kuluksi.

▼B

KÄTEISVAROINA MAKSETTAVAT OSAKEPERUSTEISET LIIKETOIMET

▼M60

30. Jos kyseessä ovat käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet, yhteisön on kirjattava hankitut tavarat tai palvelut ja syntynyt velka kyseisen velan käypää arvoa vastaavaan määrään, kappaleiden 31–33D vaatimukset huomioon ottaen. Yhteisön on velan suorittamispäivään asti arvostettava velka sen käypään arvoon kunkin raportointikauden päättyessä sekä velan suorittamispäivänä, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti kyseiselle kaudelle.

31. Yhteisö saattaa esimerkiksi antaa henkilöstölleen synteettisiä optioita (share appreciation rights) osana kokonaispalkkausta, jolloin henkilöstö saa oikeuden vastaiseen käteismaksuun (oman pääoman ehtoisen instrumentin sijaan), joka perustuu yhteisön osakkeen hinnan nousuun tietyltä tasolta tietyn ajanjakson kuluessa. Vaihtoehtoisesti yhteisö saattaa antaa henkilöstölleen oikeuden vastaiseen käteismaksuun myöntämällä henkilöille oikeuden sellaisiin osakkeisiin (mukaan luettuina osakkeet, jotka tullaan laskemaan liikkeeseen osakeoptioita toteutettaessa), jotka ovat lunastettavissa takaisin, joko pakollisesti (esimerkiksi työsuhteen päättyessä) tai työntekijän valinnan mukaan. Nämä järjestelyt ovat esimerkkejä käteisvaroina maksettavista osakeperusteisista liiketoimista. Kappaleiden 32–33D joidenkin vaatimusten havainnollistamiseen käytetään synteettisiä optioita; kyseisten kappaleiden vaatimukset koskevat kuitenkin kaikkia käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia.

▼B

32. Yhteisön on kirjattava vastaanotetut palvelut ja näiden palvelujen maksamista koskeva velka sitä mukaa kuin henkilöstö suorittaa työtä. Esimerkiksi joihinkin synteettisiin optioihin syntyy oikeus välittömästi, eikä henkilöstöltä näin ollen edellytetä tiettyä palvelusaikaa, jotta se olisi oikeutettu kyseiseen käteismaksuun. Jos ei ole näyttöä päinvastaisesta, yhteisön on oletettava, että työ, jonka henkilöstö suorittaa synteettisiä optioita vastaan, on jo vastaanotettu. Näin ollen yhteisön on kirjattava vastaanotettu työsuoritus ja sen maksamista koskeva velka välittömästi. Jos oikeus synteettisiin optioihin syntyy vasta sen jälkeen, kun henkilöstö on suorittanut työtä tietyn ajan, yhteisön on kirjattava vastaanotettu työsuoritus ja sen maksamista koskeva velka sitä mukaa kuin henkilöstö suorittaa työtä kyseisen ajanjakson kuluessa.

▼M60

33. Velka on arvostettava alun perin ja kunkin raportointikauden lopussa sen suorittamiseen saakka synteettisten optioiden käypää arvoa vastaavaan määrään optionhinnoittelumallia käyttäen, ja on otettava huomioon ehdot, joilla synteettiset optiot on myönnetty sekä se, miltä osin henkilöstö on siihen mennessä suorittanut työtä – kappaleiden 33A–33D vaatimukset huomioon ottaen. Yhteisö saattaa tehdä muutoksia ehtoihin, joilla käteisvaroina maksettava osakeperusteinen maksu on myönnetty. Ohjeistusta osakeperusteisesti maksettavaan liiketoimeen tehtävästä muutoksesta, joka vaihtaa sen luokittelun käteisvaroina maksettavasta omana pääomana maksettavaksi, annetaan liitteen B kappaleissa B44A–B44C.

▼**M60**

OIKEUDEN SYNTYMISEHTOJEN JA MUIDEN KUIN OIKEUDEN SYNTYMISTÄ KOSKEVIEN EHTOJEN KÄSITTELY

33A. Käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi saattaa riippua tiettyjen oikeuden syntymisehtojen täyttymisestä. Niihin saattaa liittyä tulokseen perustuvia ehtoja, joiden on täytyttävä, esimerkiksi yhteisön voiton tietyn suuruinen kasvu tai yhteisön osakkeen hinnan tietyn suuruinen nousu. Oikeuden syntymisehtoja, jotka eivät ole markkinaperusteisia ehtoja, ei tule ottaa huomioon arvioitaessa käteisvaroina maksettavien osakeperusteisen liiketoimien käypää arvoa arvostuspäivänä. Sen sijaan oikeuden syntymisehdot, jotka eivät ole markkinaperusteisia ehtoja, on otettava huomioon oikaisemalla liiketoimesta johtuvan velan määrittämiseen sisällytettävien myönnettyjen palkitsemisjärjestelyjen lukumäärää.

33B. Kappaleen 33A vaatimusten noudattamiseksi yhteisön on kirjattava oikeuden syntymisajanjakson aikana vastaanotettuja tavaroita tai palveluja koskeva rahamäärä. Kyseisen rahamäärän on perustuttava parhaaseen saatavilla olevaan arvioon niiden palkitsemisjärjestelyjen lukumäärästä, joihin odotetaan syntyvän oikeus. Yhteisön on tarvittaessa oikaistava tätä arviota, jos myöhemmin saatava informaatio osoittaa, että niiden palkitsemisjärjestelyjen lukumäärä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, poikkeaa aikaisemmista arvioista. Yhteisön on tarkistettava arviota oikeuden syntymispäivänä siten, että se vastaa niiden palkitsemisjärjestelyjen lukumäärää, joihin lopulta on syntynyt oikeus.

33C. Markkinaperusteiset ehdot, kuten tavoitteena oleva osakkeen hinta, joka on oikeuden syntymisen (tai toteutettavuuden) ehtona, samoin kuin muut kuin markkinaperusteiset ehdot, on otettava huomioon arvioitaessa myönnetyn käteisvaroina maksettavan osakeperusteisen liiketoimen käypää arvoa kunkin raportointikauden lopussa ja maksun suorittamisajankohtana.

33D. Kappaleiden 30–33C soveltamisesta johtuu, että käteisvaroina maksettavan osakeperusteisen maksun vastikkeena vastaanotetuista tavaroista tai palveluista lopulta kirjattu kertynyt määrä on yhtä suuri kuin maksettavien käteisvarojen määrä.

OSAKEPERUSTEISESTI MAKSETTAVAT LIIKETOIMET, JOIHIN SISÄLTYY LÄHDEVEROVELVOITTEIDEN NETTOMÄÄRÄISTÄ SUORITTAMISTA KOSKEVA OMINAISUUS

33E. Verosäädökset tai -määräykset saattavat velvoittaa yhteisöä pidättämään määrän, joka vastaa osakeperusteiseen maksuun liittyvää työntekijän verovelvoitetta, ja siirtämään kyseisen määrän työntekijän puolesta veroviranomaisille yleensä käteisvaroina. Osakeperusteisesti maksettavan liiketoimen ehdot saattavat sallia tai vaatia, että yhteisö pidättää tämän velvoitteen täyttämiseksi oman pääoman ehtoisia instrumentteja sen verovelvoitteen rahamääräistä arvoa vastaavan määrän, joka työntekijälle syntyy siitä oman pääoman ehtoisten instrumenttien kokonaismäärästä, joka muutoin olisi laskettu liikkeeseen työntekijälle osakeperusteisen maksun toteuttamisen (tai oikeuden syntymisen) yhteydessä (ts. osakeperusteisia maksuja koskevaan järjestelyyn sisältyy ”nettomääräistä suorittamista koskeva ominaisuus”).

33F. Kappaleen 34 vaatimuksesta poiketen kappaleessa 33E kuvattu liiketoimi on luokiteltava kokonaisuudessaan omana pääomana maksettavaksi osakeperusteiseksi liiketoimeksi, jos se olisi luokiteltu siten ilman nettomääräistä suorittamista koskevaa ominaisuutta.

▼M60

33G. Yhteisö soveltaa tämän standardin kappaletta 29 käsitellessään kirjanpidossa osakkeita, jotka pidätetään sitä veroviranomaiselle suoritettavaa maksua varten, joka koskee työntekijälle osakeperusteiseen maksuun liittyen syntyvää verovelvoitetta. Suoritettu maksu on tämän vuoksi käsiteltävä kirjanpidossa pidätettyjä osakkeita koskevana oman pääoman vähennyksenä, paitsi siltä osin kuin maksu ylittää pidätettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon nettomääräisen suorittamisen ajankohtana.

33H. Kappaleen 33F mukaista poikkeusta ei sovelleta:

a) osakeperusteisia maksuja koskevaan järjestelyyn, johon sisältyy sellainen nettomääräistä suorittamista koskeva ominaisuus, jonka suhteen yhteisöllä ei ole verosäädösten tai -määräysten mukaista velvollisuutta pidättää kyseiseen osakeperusteiseen maksuun liittyvää työntekijän verovelvoitetta koskevaa määrää; eikä

b) yhteisön pidättämiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jotka ylittävät osakeperusteiseen maksuun liittyvän työntekijän verovelvoitteen (ts. yhteisö on pidättänyt sellaisen määrän osakkeita, joka ylittää työntekijän verovelvoitteen rahallisen arvon). Tällaiset velvoitteen määrän ylittävät pidätetyt osakkeet on käsiteltävä kirjanpidossa käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, kun tämä määrä suoritetaan työntekijälle käteisvaroina (tai muina varoina).

▼B

OSAKEPERUSTEISESTI MAKSETTAVAT LIIKETOIMET, JOISSA ON VAIHTOEHTONA SUORITUS KÄTEISVAROINA

34. Jos kyseessä ovat sellaiset osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa järjestelyn ehtojen mukaan joko yhteisö tai vastapuoli saa valita, suorittaako yhteisö liiketoimesta maksun käteisvaroina (tai muina varoina) vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhteisön on käsiteltävä tätä liiketointa tai tämän liiketoimen komponentteja käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, jos ja vain siltä osin kuin yhteisölle on syntynyt velvoite käteisvaroina (tai muina varoina) suoritettavaan maksuun, ja omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, jos ja vain siltä osin kuin tällaista velvoitetta ei ole syntynyt.

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa järjestelyn ehtojen mukaan vastapuoli saa valita suorittamistavan

35. Jos yhteisö on antanut vastapuolelle oikeuden valita, suoritetaanko osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta maksu käteisvaroina ([1]) vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhteisö on myöntänyt yhdistelmäinstrumentin, johon sisältyy vieraan pääoman komponentti (toisin sanoen vastapuolen oikeus vaatia käteismaksua) ja oman pääoman komponentti (toisin sanoen vastapuolen oikeus vaatia maksua oman pääoman ehtoisina instrumentteina käteisvarojen sijaan). Jos kyseessä ovat sellaiset muiden kuin henkilöstön kanssa toteutuvat liiketoimet, joissa vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo määritetään suoraan, yhteisön on määritettävä yhdistelmäinstrumentin oman pääoman komponentin arvo vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon ja vieraan pääoman komponentin käyvän arvon välisenä erotuksena sinä päivänä, jona tavarat tai palvelut vastaanotetaan.

36. Jos kyseessä ovat muut liiketoimet, henkilöstön kanssa toteutuvat liiketoimet mukaan lukien, yhteisön on määritettävä yhdistelmäinstrumentin käypä arvo arvostuspäivänä ja otettava huomioon ehdot, joilla oikeudet käteisvaroihin tai oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin on myönnetty.

([1]) Kappaleissa 35–43 kaikki viittaukset rahavaroihin kattavat myös yhteisön kaikki muut varat.

▼B

37. Kappaletta 36 soveltaessaan yhteisön on ensin määritettävä vieraan pääoman komponentin käypä arvo ja sen jälkeen määritettävä oman pääoman komponentin käypä arvo — ja sen on otettava huomioon, että vastapuolen on luovuttava oikeudestaan käteismaksuun saadakseen oman pääoman ehtoisen instrumentin. Yhdistelmäinstrumentin käypä arvo on näiden kahden komponentin käypien arvojen yhteismäärä. Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa vastapuolella on oikeus valita maksun suorittamistapa, on kuitenkin usein suunniteltu niin, että molempien maksuvaihtoehtojen käypä arvo on sama. Vastapuolella saattaa esimerkiksi olla mahdollisuus valita, vastaanottaako se osakeoptioita vai synteettisiä optioita. Tällöin oman pääoman komponentin käypä arvo on nolla, ja näin ollen yhdistelmäinstrumentin käypä arvo on sama kuin vieraan pääoman komponentin käypä arvo. Toisaalta jos maksun suorittamisvaihtoehtojen käyvät arvot poikkeavat toisistaan, oman pääoman komponentin käypä arvo on yleensä nollaa suurempi, jolloin yhdistelmäinstrumentin käypä arvo on suurempi kuin vieraan pääoman komponentin käypä arvo.

38. Yhteisön on käsiteltävä yhdistelmäinstrumentin kuhunkin osaan liittyen vastaanotettuja tai hankittuja tavaroita tai palveluja erikseen kirjanpidossa. Vieraan pääoman komponentin osalta yhteisön on kirjattava hankitut tavarat tai palvelut ja kyseisten tavaroiden tai palvelujen maksamista koskeva velka silloin, kun vastapuoli toimittaa tavarat tai suorittaa palvelun, ja kirjaaminen tapahtuu käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti (kappaleet 30–33). Oman pääoman komponentin (jos sellainen on) osalta yhteisön on kirjattava hankitut tavarat tai palvelut ja oman pääoman lisäys silloin, kun vastapuoli toimittaa tavarat tai suorittaa palvelun, ja kirjaaminen tapahtuu omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti (kappaleet 10–29).

39. Suorittamispäivänä yhteisön on arvostettava velka sen käypään arvoon. Jos yhteisö laskee maksuna liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja käteismaksun suorittamisen sijaan, velka on siirrettävä suoraan omaan pääomaan liikkeeseen laskettujen oman pääoman instrumenttien vastikkeena.

40. Jos yhteisö suorittaa maksun käteisvaroina sen sijaan, että se laskisi liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, kyseinen maksu on käytettävä kokonaisuudessaan velan suorittamiseen. Mahdollinen aikaisemmin kirjattu oman pääoman komponentti jää omaan pääomaan. Jos vastapuoli valitsee käteismaksun, se on luopunut oikeudestaan saada oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tämä vaatimus ei kuitenkaan estä yhteisöä kirjaamasta oman pääoman sisäistä siirtoa, toisin sanoen siirtoa oman pääoman erien välillä.

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa järjestelyn ehtojen mukaan yhteisö saa valita suorittamistavan

41. Jos kyseessä on osakeperusteisesti maksettava liiketoimi, jossa järjestelyn ehtojen mukaan yhteisö saa valita, suorittaako se maksun käteisvaroina vai laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, yhteisön on ratkaistava, onko sillä olemassa oleva velvoite käteismaksun suorittamiseen, ja käsiteltävä osakeperusteisesti maksettavaa liiketointa sen mukaan. Yhteisöllä on olemassa oleva velvoite käteismaksun suorittamiseen, jos vaihtoehdolla, jonka mukaan suoritus tapahtuu oman pääoman ehtoisina instrumentteina, ei ole kaupallista merkitystä (esimerkiksi koska yhteisö on lakisääteisesti estynyt laskemasta liikkeeseen osakkeita) tai jos käteismaksun suorittaminen on ollut yhteisön käytäntönä tai ilmoitettuna menettelytapana tai jos yhteisö yleensä suorittaa käteismaksun aina, kun vastapuoli pyytää käteismaksua.

▼B

42. Jos yhteisöllä on olemassaoleva velvoite käteismaksun suorittamiseen, sen on käsiteltävä liiketointa käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien, kappaleissa 30–33 esitettävien vaatimusten mukaisesti.

43. Jos tällaista velvoitetta ei ole, yhteisön on käsiteltävä liiketointa omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien, kappaleissa 10–29 esitettävien vaatimusten mukaisesti. Maksusuorituksen tapahtuessa:

a) jos yhteisö päättää suorittaa maksun käteisvaroina, käteissuoritusta on käsiteltävä kirjanpidossa oman pääoman osuuden takaisinostona, toisin sanoen oman pääoman vähennyksenä, paitsi mitä kohdassa (c) todetaan.

b) jos yhteisö päättää suorittaa maksun laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja, mitään muita kirjauksia ei tarvita (muita kuin tarvittaessa siirto oman pääoman erien välillä), paitsi mitä kohdassa (c) todetaan.

c) jos yhteisö valitsee maksun suorittamisvaihtoehdon, joka on maksun suorittamispäivänä käyvältä arvoltaan korkeampi, yhteisön on kirjattava lisäkulu, jonka vastaa annettua arvonlisäystä, toisin sanoen erotusta maksettujen käteisvarojen ja niiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon välillä, jotka muutoin olisi laskettu liikkeeseen, tai eroa liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon ja sen käteisvarojen määrän välillä, joka olisi muutoin maksettu, sen mukaan kumpi on sovellettavissa.

▼M23

KONSERNIYHTEISÖJEN KESKEN TOTEUTUVAT OSAKEPERUSTEISET MAKSUT (VUONNA 2009 TEHDYT MUUTOKSET)

43A. Kun kyseessä ovat konserniyhteisöjen kesken toteutuvat osakeperusteiset liiketoimet, tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään arvostettava vastaanotetut tavarat tai palvelut joko omana pääomana maksettavana tai käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena arvioimalla:

a) myönnettyjen palkitsemisjärjestelyjen luonne, ja

b) omat oikeutensa ja velvoitteensa.

Tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön kirjaama määrä voi poiketa määrästä, jonka koko konserni tai osakeperusteisesti maksetusta liiketoimesta maksun suorittava toinen konserniyhteisö kirjaa.

43B. Tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on arvostettava vastaanottamansa tavarat tai palvelut omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena, kun:

a) myönnetyt palkitsemisjärjestelyt ovat sen omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, tai

b) yhteisö ei ole velvollinen suorittamaan maksua osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta.

Yhteisön on myöhemmin arvostettava tällainen omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi uudelleen kappaleiden 19–21 mukaisesti vain siltä osin kuin muut kuin markkinaperusteiset oikeuden syntymisehdot muuttuvat. Kaikissa muissa olosuhteissa tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on arvostettava vastaanottamansa tavarat tai palvelut käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena.

▼**M23**

43C. Yhteisön, joka suorittaa maksun osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta toisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön vastaanottaessa tavarat tai palvelut, on kirjattava liiketoimi omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena vain, jos se maksetaan yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina. Muussa tapauksessa liiketoimi on kirjattava käteisvaroina maksettavana osakeperusteisena liiketoimena.

43D. Joihinkin konserniliiketoimiin kuuluu takaisinmaksujärjestelyjä, joiden mukaan yhtä konserniyhteisöä vaaditaan maksamaan toiselle konserniyhteisölle siitä, että tämä järjestää osakeperusteisia maksuja tavarantoimittajille tai palveluntarjoajille. Tällöin tavarat tai palvelut vastaanottavan yhteisön on käsiteltävä osakeperusteisesti maksettavaa liiketointa kirjanpidossaan kappaleen 43B mukaisesti riippumatta konsernin sisäisistä takaisinmaksujärjestelyistä.

▼**B**

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

44. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada käsitys kauden aikana voimassa olleiden osakeperusteisia maksuja koskevien järjestelyjen luonteesta ja laajuudesta.

45. Jotta kappaleen 44 mukainen periaate toteutuisi, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään vähintään seuraavat tiedot:

a) kaikista kauden aikana voimassa olleista erityyppisistä osakeperusteisia maksuja koskevista järjestelyistä kuvaus, joka sisältää kunkin järjestelyn yleiset ehdot, kuten oikeuden syntymisehdot, myönnettyjen optioiden sopimuksessa määrätyn enimmäisvoimassaoloajan sekä maksun suorittamistavan (esimerkiksi suoritetaanko se käteisvaroina vai omana pääomana). Jos yhteisön osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt ovat olennaisilta osin samantyyppisiä, se saa esittää niistä yhdistetyt tiedot, ellei jokaisen järjestelyn erillinen esittäminen ole tarpeen kappaleen 44 mukaisen periaatteen toteutumiseksi.

b) osakeoptioiden lukumäärä ja toteutushinnan painotettu keskiarvo seuraavista optioiden ryhmistä:

i) kauden alussa ulkona olleet;

ii) kaudella myönnetyt;

iii) kaudella menetetyt;

iv) kaudella toteutetut;

v) kaudella rauenneet;

vi) kauden lopussa ulkona olevat; ja

vii) kauden lopussa toteutettavissa olevat.

c) toteuttamispäivän osakehinnan painotettu keskiarvo kaudella toteutetuista osakeoptioista. Jos optiot on toteutettu tasaisesti kauden aikana, yhteisö saa esittää sen sijaan osakehinnan painotetun keskiarvon kauden aikana.

▼B

d) toteuttamishinnan vaihteluväli ja sopimuksen mukaisen jäljellä olevan voimassaoloajan painotettu keskiarvo kauden lopussa ulkona olevista osakeoptioista. Jos toteuttamishinnan vaihteluväli on laaja, ulkona olevat optiot on jaettava ryhmiin, jotka ovat tarkoituksenmukaisia arvioitaessa liikkeeseen laskettavien uusien osakkeiden lukumäärää ja niiden liikkeeseenlaskun ajoittumista sekä kyseisten optioiden toteuttamisen yhteydessä saatavien käteisvarojen määrää.

46. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada käsitys siitä, miten kaudella vastaanotettujen tavaroiden tai palvelujen käypä arvo tai kaudella myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo on määritetty.

47. Jos yhteisö on määrittänyt oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon epäsuorasti myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon perustuen, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään vähintään seuraavat tiedot, jotta kappaleen 46 mukainen periaate toteutuisi:

a) kauden aikana myönnetyistä osakeoptioista näiden optioiden arvostuspäivän käyvän arvon painotettu keskiarvo sekä tiedot siitä, miten tämä käypä arvo on määritetty, sisältäen esimerkiksi seuraavaa:

i) käytetty optionhinnoittelumalli ja tätä mallia sovellettaessa käytetyt tiedot, kuten osakehinnan painotettu keskiarvo, toteutushinta, odotettu volatiliteetti, option voimassaoloaika, odotettavissa olevat osingot, riskitön korkokanta ja muut mahdolliset mallia sovellettaessa käytetyt tiedot, mukaan lukien käytetty menetelmä ja tehdyt oletukset ennen eräpäivää tapahtuvan toteuttamisen huomioon ottamiseksi;

ii) miten odotettavissa oleva volatiliteetti on määritetty, sisältäen selostuksen siitä, missä määrin odotettu volatiliteetti perustuu aiemmin toteutuneeseen volatiliteettiin; ja

iii) onko käypää arvoa määritettäessä otettu huomioon muita optioiden myöntämiseen liittyviä piirteitä, esimerkiksi markkinaperusteinen ehto, ja miten nämä on otettu huomioon.

b) kauden aikana myönnetyistä muista oman pääoman ehtoisista instrumenteista (muista kuin osakeoptioista) näiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärä ja arvostuspäivän käyvän arvon painotettu keskiarvo sekä miten tämä käypä arvo on määritetty, sisältäen esimerkiksi seuraavaa:

i) jos käypää arvoa ei ole määritetty todettavissa olevan markkinahinnan pohjalta, miten se on määritetty;

ii) onko odotettavissa olevat osingot otettu huomioon käypää arvoa määritettäessä ja miten ne on otettu huomioon; ja

iii) onko käypää arvoa määritettäessä otettu huomioon muita oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämiseen liittyviä piirteitä, ja miten ne on otettu huomioon.

c) osakeperusteisia maksuja koskevista järjestelyistä, joihin on tehty muutoksia kauden aikana:

i) selostus kyseisistä muutoksista;

ii) myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys (näiden muutosten seurauksena); ja

iii) yhdenmukaisesti kohtien (a) ja (b) kanssa tiedot siitä, miten myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys on määritetty, milloin tämä on sovellettavissa.

▼B

48. Jos yhteisö on määrittänyt kaudella vastaanotettujen tavaroiden ja palvelujen käyvän arvon suoraan, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä, miten tämä käypä arvo on määritetty, esimerkiksi onko käypä arvo määritetty kyseisten tavaroiden tai palvelujen markkinahintojen perusteella.

49. Jos yhteisö on kumonnut kappaleen 13 mukaisen oletuksen, sen on annettava tieto tästä sekä selostettava, miksi oletus on kumottu.

50. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista saada käsitys osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien vaikutuksesta yhteisön voittoon tai tappioon kaudella ja sen taloudelliseen asemaan.

51. Jotta kappaleen 50 mukainen periaate toteutuisi, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään vähintään seuraavat tiedot:

a) kaudella kirjattujen kulujen yhteismäärä sellaisista osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista, joissa vastaanotetut tavarat tai palvelut eivät ole täyttäneet varoiksi kirjaamisen edellytyksiä ja on sen vuoksi kirjattu välittömästi kuluiksi, ja erikseen ilmoitetaan se osa kokonaiskuluista, joka on syntynyt omana pääomana maksettavina osakeperusteisina liiketoimina käsitellyistä liiketoimista;

b) osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista aiheutuneista veloista:

i) yhteenlaskettu kirjanpitoarvo kauden lopussa; ja

ii) sellaisten velkojen yhteenlaskettu perusarvo kauden lopussa, joiden osalta vastapuolen oikeus rahavaroihin tai muihin varoihin on syntynyt kauden loppuun mennessä (esimerkiksi synteettiset optiot, joihin on syntynyt oikeus).

▼M60

52. Jos tässä standardissa vaadittavat tiedot eivät johda kappaleiden 44, 46 ja 50 mukaisten periaatteiden toteutumiseen, yhteisön on esitettävä periaatteiden toteutumiseksi tarvittavat lisätiedot. Esimerkiksi jos yhteisö on luokitellut osakeperusteisesti maksettavia liketoimia omana pääomana maksettaviksi kappaleen 33F mukaisesti, sen on esitettävä arvio määrästä, jonka se odottaa siirtävänsä veroviranomaisille työntekijän verovelvoitteen täyttämiseksi, silloin kun on tarpeellista tiedottaa käyttäjille osakeperusteisia maksuja koskevaan järjestelyyn liittyvistä vastaisista rahavirtavaikutuksista.

▼B

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

53. Omana pääomana maksettavien osakeperusteisten liiketoimien osalta yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia sellaisiin myönnettyihin osakkeisiin, osakeoptioihin tai muihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jotka on myönnetty myöhemmin kuin 7.11.2002 ja joihin ei ole syntynyt oikeutta tämän IFRS-standardin voimaantulopäivään mennessä.

54. Yhteisölle suositellaan mutta siltä ei vaadita tämän IFRS-standardin soveltamista muihin myönnettyihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jos yhteisö on julkistanut kyseisten instrumenttien arvostamispäivänä määritetyn käyvän arvon.

▼B

55. Yhteisön on oikaistava vertailutiedot kaikkien niiden myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien osalta, joihin tätä IFRS-standardia sovelletaan, sekä milloin tämä vaatimus on sovellettavissa, oikaistava aikaisimman esitettävän kauden kertyneiden voittovarojen alkusaldoa.

56. Yhteisön on kuitenkin esitettävä kappaleissa 44 ja 45 vaadittavat tiedot kaikista myönnetyistä oman pääoman ehtoisista instrumenteista, joihin tätä IFRS-standardia ei ole sovellettu (esimerkiksi 7.11.2002 mennessä myönnetyt oman pääoman ehtoiset instrumentit).

57. Jos yhteisö tekee tämän IFRS-standardin voimaantulopäivän jälkeen muutoksia sellaisten myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien ehtoihin, joihin tätä IFRS-standardia ei ole sovellettu, yhteisön on kuitenkin sovellettava kappaleita 26–29 tällaisten muutosten kirjanpitokäsittelyyn.

58. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia takautuvasti tämän standardin voimaantulopäivänä olemassa oleviin velkoihin, jotka ovat syntyneet osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista. Yhteisön on oikaistava vertailutietoja näiden velkojen osalta ja oikaistava kertyneiden voittovarojen alkusaldoa aikaisimmalta esitettävältä kaudelta, jolta vertailutiedot on oikaistu, paitsi että yhteisön ei tarvitse oikaista vertailutietoja siltä osin kuin tiedot liittyvät kauteen tai päivämäärään ennen 7.11.2002.

59. Yhteisölle suositellaan mutta siltä ei vaadita tämän IFRS-standardin takautuvaa soveltamista muihin osakeperusteisesti maksettavista liiketoimista syntyneisiin velkoihin, esimerkiksi velkoihin, jotka on maksettu kaudella jolta esitetään vertailutiedot.

▼M60

59A. Yhteisön on sovellettava kappaleiden 30–31, 33–33H ja B44A–B44C mukaisia muutoksia seuraavasti. Aiempia kausia ei tule oikaista.

a) Kappaleiden B44A–B44C mukaisia muutoksia sovelletaan vain tehtyihin muutoksiin, jotka tapahtuvat aikaisintaan päivänä, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran.

b) Kappaleiden 30–31 ja 33–33D mukaisia muutoksia sovelletaan sellaisiin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin, joihin ei ole syntynyt oikeutta siihen päivään mennessä, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran, sekä sellaisiin osakeperusteisiin liiketoimiin, joiden myöntämispäivä on aikaisintaan päivänä, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran. Jos kyseessä ovat osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joihin ei ole syntynyt oikeutta ja jotka on myönnetty ennen päivää, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran, yhteisön on määritettävä velka uudelleen kyseisenä päivänä ja kirjattava uudelleen määrittämisen vaikutus voittovarojen alkusaldoon (tai muuhun oman pääoman erään sen mukaan kuin on asianmukaista), kaudella, jolla muutoksia sovelletaan ensimmäisen kerran.

▼M60

c) Kappaleiden 33E–33H sekä kappaleen 52 mukaisia muutoksia sovelletaan sellaisiin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin, joihin ei ole syntynyt oikeutta (tai joihin on syntynyt oikeus mutta joita ei ole toteutettu) siihen päivään mennessä, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran, sekä sellaisiin osakeperusteisiin liiketoimiin, joiden myöntämispäivä on aikaisintaan päivänä, jona yhteisö soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran. Jos kyseessä ovat osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet (tai niiden komponentit), joihin ei ole syntynyt oikeutta (tai joihin on syntynyt oikeus mutta joita ei ole toteutettu) ja jotka oli aiemmin luokiteltu käteisvaroina maksettaviksi osakeperusteisiksi liiketoimiksi mutta jotka nyt muutosten mukaisesti luokitellaan omana pääomana maksettaviksi, yhteisön on siirrettävä osakeperusteisesta maksusta johtuvan velan kirjanpitoarvo omaan pääomaan päivänä, jona se soveltaa muutoksia ensimmäisen kerran.

59B. Kappaleen 59A vaatimuksista huolimatta yhteisö saa soveltaa kappaleen 63D mukaisia muutoksia tämän standardin kappaleiden 53–59 siirtymäsäännöt huomioon ottaen takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti siinä ja vain siinä tapauksessa, että se on mahdollista ilman jälkiviisauden käyttöä. Jos yhteisö valitsee takautuvan soveltamisen, sen on toimittava niin kaikkien asiakirjasta *Osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien luokittelu ja arvostaminen* (muutokset IFRS 2:een) aiheutuvien muutosten osalta.

▼B

VOIMAANTULO

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

▼M22

61. IFRS 3 (uudistettu 2008) sekä huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheuttivat muutoksia kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (uudistettu 2008) aikaisemmalla kaudella, myös kyseisiä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M2

62. Yhteisön on sovellettava seuraavia muutoksia takautuvasti 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla:

(a) kappaleeseen 21A sisältyvät vaatimukset lopullista oikeutta synnyttämättömien ehtojen käsittelystä;

(b) liitteeseen A sisältyvät termien ”syntyä oikeus” ja ”oikeuden syntymisehdot” muuttuneet määritelmät;

(c) kappaleisiin 28 ja 28A sisältyvät peruutuksia koskevat muutokset.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin kuin 1.1.2009 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M60**

63. Yhteisön on sovellettava seuraavia kesäkuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet konsernissa* aiheuttamia muutoksia takautuvasti kappaleisiin 53–59 sisältyvät siirtymäsäännöt huomioon ottaen IAS 8:n mukaisesti 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

a) kappaleen 2 muutosta, kappaleen 3 poistamista sekä kappaleiden 3A ja 43A–43D sekä liitteen B kappaleiden B45, B47, B50, B54, B56–B58 ja B60 lisäämistä konserniyhteisöjen kesken toteutuvien liiketoimien kirjanpitokäsittelyyn.

b) seuraavien termien uudistettuja määritelmiä liitteessä A:

— käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi,

— omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi,

— osakeperusteisia maksuja koskeva järjestely, ja

— osakeperusteisesti maksettava liiketoimi.

Jos takautuvaa soveltamista varten tarvittavia tietoja ei ole saatavissa, yhteisön on esitettävä erillistilinpäätöksessään tai omassa tilinpäätöksessään aiemmin konsernitilinpäätökseen merkityt määrät. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin kuin 1.1.2010 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M32**

63A. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 *Konsernitilinpäätös* ja IFRS 11, muutettiin kappaletta 5 ja liitettä A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼**M43**

63B. Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaleita 15 ja 19. Liitteessä A muutettiin ”oikeuden syntymisehdon” ja ”markkinaperusteisen ehdon” määritelmiä sekä lisättiin ”tulokseen perustuvan ehdon” ja ”palvelun suorittamista koskevan ehdon” määritelmät. Yhteisön on sovellettava kyseistä muutosta ei-takautuvasti osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin, joissa myöntämispäivä on 1.7.2014 tai sen jälkeen. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M53**

63C. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M60

63D. Kesäkuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla *Osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien luokittelu ja arvostaminen* (muutokset IFRS 2:een) muutettiin kappaleita 19, 30–31, 33, 52 ja 63 sekä lisättiin kappaleet 33A–33H, 59A–59B, 63D ja B44A–B44C ja niihin liittyvät otsikot. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M23

TULKINTOJEN KUMOAMINEN

64. Kesäkuussa 2009 julkaistu asiakirja *Käteisvaroina maksettavat osakeperusteiset liiketoimet konsernissa* korvaa IFRIC 8:n *IFRS 2:n soveltamisala* ja IFRIC 11:n *IFRS 2 – Konserniyhtiöiden osakkeita ja omia osakkeita koskevat liiketoimet*. Kyseisen asiakirjan aiheuttamat muutokset saivat aikaan sen, että aiemmin IFRIC 8:aan ja IFRIC 11:een sisältyvät vaatimukset saatettiin voimaan seuraavalla tavalla:

a) muutettiin kappaletta 2 ja lisättiin kappale 13A sellaisten liiketoimien kirjanpitokäsittelystä, joissa yhteisö ei pysty erikseen yksilöimään joitakin tai kaikkia vastaanotettuja tavaroita tai palveluja. Näitä vaatimuksia on sovellettu 1.5.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

b) lisättiin liitteeseen B kappaleet B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ja B61 konserniyhteisöjen kesken toteutuvien liiketoimien kirjanpitokäsittelystä. Näitä vaatimuksia on sovellettu 1.3.2007 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

Näitä vaatimuksia sovellettiin takautuvasti IAS 8:n vaatimusten mukaisesti, jollei IFRS 2:een sisältyvistä siirtymäsäännöistä muuta johtunut.

▼B

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Arvostuspäivä	Päivä, jona **myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo** määritetään tätä IFRS-standardia sovellettaessa. Jos kyseessä ovat liiketoimet **henkilöstön ja muiden vastaavanlaisia palveluja suorittavien** kanssa, arvostuspäivä on sama kuin **myöntämispäivä**. Jos kyseessä ovat liiketoimet muiden kuin henkilöstön (ja vastaavanlaisia palveluja suorittavien) kanssa, arvostuspäivä on päivä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

▼B

Henkilöstö ja muut vastaavanlaisia palveluja suorittavat	Henkilöt, jotka suorittavat yhteisölle henkilökohtaisia palveluja ja joko (a) henkilöiden katsotaan oikeudellisesti tai verotuksen kannalta kuuluvan henkilöstöön, (b) henkilöt tekevät työtä yhteisön ohjauksen alaisena samalla tavalla kuin henkilöt, joiden katsotaan oikeudellisesti tai verotuksen kannalta kuuluvan henkilöstöön, tai (c) suoritetut palvelut ovat samankaltaisia kuin henkilöstöön kuuluvien suorittamat palvelut. Termi kattaa esimerkiksi johtoon kuuluvan henkilöstön, toisin sanoen henkilöt, joilla on valtuudet ja vastuu yhteisön toiminnan suunnittelusta, ohjauksesta ja valvonnasta, mukaan lukien toimivaan johtoon kuulumattomat hallituksen jäsenet.

▼M23

Käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi	**Osakeperusteisesti maksettava liiketoimi**, jossa yhteisö hankkii tavaroita tai palveluja siten, että sille syntyy velvollisuus siirtää kyseisten tavaroiden toimittajille tai palvelujen tarjoajille käteisvaroja tai muita varoja määrä, joka perustuu yhteisön tai toisen konserniyhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**) hintaan (tai arvoon).

▼B

Käypä arvo	Rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa, velka suorittaa tai **myönnetty oman pääoman ehtoinen instrumentti** vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.

▼M43

Markkinaperusteinen ehto	**Tulokseen perustuva ehto**. josta **oman pääoman ehtoisen instrumentin** toteutushinta, instrumenttia koskevan oikeuden syntyminen tai instrumentin toteutettavuus riippuu ja joka liittyy yhteisön (tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön) **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** markkinahintaan (tai -arvoon), esimerkiksi: (a) osakkeen tietyn hinnan tai **osakeoption** tietyn **perusarvon** saavuttaminen; tai (b) jonkin sellaisen tavoitteen saavuttaminen, joka perustuu yhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** (tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien) markkinahintaan (tai -arvoon) suhteutettuna toisten yhteisöjen **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** markkinahintaindeksiin.

▼M43

Markkinaperusteisen ehdon mukaan vaaditaan, että vastapuolen on suoritettava loppuun tietty palvelusaika (ts. **palvelun suorittamiseen perustuva ehto**); palvelun suorittamista koskeva vaatimus voi olla eksplisiittinen tai implisiittinen.

▼B

Myönnetty oman pääoman ehtoinen instrumentti

Yhteisön **oman pääoman ehtoista instrumenttia** koskeva oikeus (ehdollinen tai ehdoton), jonka yhteisö on antanut toiselle osapuolelle **osakeperusteista maksua koskevan järjestelyn** perusteella.

▼M43

Tulokseen perustuva ehto

Oikeuden syntymisehto, jonka mukaan vaaditaan, että

(a) vastapuoli suorittaa loppuun tietyn palvelusajan (ts. **palvelun suorittamiseen perustuva ehto**); palvelun suorittamista koskeva vaatimus voi olla eksplisiittinen tai implisiittinen; ja

(b) tietty tulostavoite (tai tietyt tulostavoitteet) saavutetaan vastapuolen suorittaessa kohdassa (a) vaadittavaa palvelua.

Ajanjakso, jonka kuluessa tulostavoite (tai -tavoitteet) on saavutettava,

(a) ei saa ulottua pidemmälle kuin palvelusajan loppuun; ja

(b) voi alkaa ennen palvelusaikaa edellyttäen, ettei ajanjakso, jota tulostavoite koskee, ala merkittävästi aikaisemmin kuin palvelusaika.

Tulostavoite määritellään suhteessa

(a) yhteisön omiin toimintoihin (tai toimenpiteisiin) tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön toimintoihin tai toimenpiteisiin (ts. muu kuin markkinaperusteinen ehto); tai

(b) yhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien (mukaan lukien osakkeet ja **osakeoptiot**) hintaan (tai arvoon) (ts. **markkinaperusteinen ehto**).

Tulokseen perustuva ehto voi liittyä joko koko yhteisön tulokseen tai yhteisön jonkin osan (tai konsernin osan), kuten osaston tai yksittäisen työntekijän tulokseen.

▼B

Myöntämispäivä	Päivä, jona yhteisö ja toinen osapuoli (henkilöstö mukaan lukien) sopivat **osakeperusteista maksua koskevasta järjestelystä**, eli päivä, jona yhteisöllä ja vastapuolella on yhtenevä käsitys järjestelyn ehdoista. Myöntämispäivänä yhteisö antaa vastapuolelle oikeuden rahavaroihin, muihin varoihin tai yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin sillä ehdolla, että mahdollisesti määrätyt oikeuden syntymisehdot täyttyvät. Jos tämä sopimus edellyttää jonkinlaista hyväksymisprosessia (esimerkiksi osakkeenomistajien hyväksyntää), myöntämispäivä on päivä, jona tällainen hyväksyntä saadaan.
Oikeuden syntymisajanjakso	Ajanjakso, jonka kuluessa kaikkien **osakeperusteisia maksua koskevassa järjestelyssä** määrättyjen **oikeuden syntymisehtojen** on täytyttävä.

▼M43

Palvelun suorittamiseen perustuva ehto	**Oikeuden syntymisehto**, jonka mukaan vastapuolen on suoritettava loppuun tietty palvelusaika, jonka kuluessa suoritetaan palveluja yhteisölle. Jos vastapuoli mistä tahansa syystä lopettaa palvelun suorittamisen **oikeuden syntymisajanjakson** kuluessa, se ei ole täyttänyt ehtoa. Palvelun suorittamiseen perustuva ehto ei edellytä tulostavoitteen saavuttamista.

▼B

Oman pääoman ehtoinen instrumentti	Sopimus, joka osoittaa oikeutta yhteisön varoihin sen kaikkien velkojen vähentämisen jälkeen.([1])

▼M23

Omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi	**Osakeperusteisesti maksettava liiketoimi**, jossa yhteisö a) vastaanottaa tavaroita tai palveluja omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**) vastaan, tai b) vastaanottaa tavaroita tai palveluja mutta ei ole velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksua tavarantoimittajalle tai palveluntarjoajalle.

([1]) Velka määritellään *yleisissä perusteissa* aikaisempien tapahtumien seurauksena syntyneeksi yhteisön olemassa olevaksi velvoitteeksi, jonka täyttämisen odotetaan johtavan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä (toisin sanoen rahavarojen tai yhteisön muiden varojen poistumiseen).

▼B

Osakeoptio	Sopimus, joka tuottaa sen haltijalle oikeuden mutta ei velvollisuutta merkitä yhteisön osakkeita kiinteään tai määritettävissä olevaan hintaan tietyn ajanjakson kuluessa.

▼M23

Osakeperusteisesti maksettava liiketoimi	Liiketoimi, jossa yhteisö: a) vastaanottaa tavaroita tai palveluja kyseisten tavaroiden toimittajalta tai palvelujen suorittajalta (henkilöstö mukaan lukien) **osakeperusteisia maksuja koskevassa järjestelyssä**, tai b) tulee velvolliseksi suorittamaan liiketoimesta maksun tavarantoimittajalle tai palvelunsuorittajalle **osakeperusteisia maksuja koskevassa järjestelyssä** toisen konserniyhteisön vastaanottaessa kyseiset tavarat tai palvelut.
Osakeperusteisia maksuja koskeva järjestely	Yhteisön (tai toisen konserniyhteisön ([a]) tai minkä tahansa konserniyhteisön minkä tahansa osakkeenomistajan) ja toisen osapuolen (henkilöstö mukaan lukien) välinen sopimus, joka oikeuttaa toisen osapuolen saamaan a) yhteisön käteisvaroja tai muita varoja määrän, joka perustuu yhteisön tai toisen konserniyhteisön **oman pääoman ehtoisten instrumenttien** (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**) hintaan (tai arvoon), tai b) yhteisön tai toisen konserniyhteisön **oman pääoman ehtoisia instrumentteja** (joihin kuuluvat osakkeet tai **osakeoptiot**), edellyttäen, että tietyt mahdollisesti määrätyt **oikeuden syntymisehdot** täyttyvät. ([a]) ►M32 Konserni määritellään IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* liitteessä A siten, että se on ”emoyritys ja sen tytäryritykset” raportoivan yhteisön koko konsernin emoyrityksen näkökulmasta. ◄

▼B

Perusarvo	Erotus niiden osakkeiden **käyvän arvon**, joihin vastapuolella on (ehdollinen tai ehdoton) merkitsemisoikeus tai joiden saamiseen sillä on oikeus, ja sen (mahdollisen) hinnan välillä, joka vastapuolta vaaditaan (tai tulevaisuudessa vaaditaan) maksamaan kyseisistä osakkeista. Esimerkiksi **osakeoption**, jonka toteutushinta on 15 CU ([1]) ja jonka kohde-etuutena on osake, jonka **käypä arvo** on 20 CU, perusarvo on 5 CU.

([1]) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (*currency units*).

▼B

Reload-ominaisuus	Ominaisuus, jonka mukaan uusia **osakeoptioita** myönnetään automaattisesti aina, kun option haltija toteuttaa aikaisemmin myönnettyjä optioita ja käyttää toteutushinnan suorittamiseen käteisvarojen asemasta yhteisön osakkeita.
Reload-optio	Uusi **osakeoptio**, joka myönnetään, kun osake käytetään aikaisemman osakeoption toteutushinnan maksamiseen.

▼M2

Syntyä oikeus	Tulla oikeutetuksi. **Osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn** mukaisesti vastapuolelle syntyvä oikeus saada käteisvaroja, muita varoja tai yhteisön **oman pääoman ehtoisia instrumentteja**, syntyy lopullisesti, kun vastapuolen oikeus ei enää riipu minkään **oikeuden syntymisehdon** täyttymisestä.

▼M43

Oikeuden syntymisehdot	Ehto, joka määrää, saako yhteisö palvelut, jotka oikeuttavat vastapuolen saamaan käteisvaroja, muita varoja tai yhteisön **oman pääoman ehtoisia instrumentteja osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn** mukaisesti. Oikeuden syntymisehto on joko **palvelun suorittamiseen perustuva ehto** tai **tulokseen perustuva ehto**.

▼B

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon arvioiminen

B1 Tämän liitteen kappaleissa B2–B41 käsitellään myönnettyjen osakkeiden ja osakeoptioiden käyvän arvon määrittämistä, ja siinä keskitytään tiettyihin ehtoihin, jotka ovat tavanomaisia myönnettäessä osakkeita tai osakeoptioita henkilöstölle. Se ei siis ole kaiken kattava. Koska jäljempänä käsiteltävissä arvonmääritykseen liittyvissä kysymyksissä keskitytään henkilöstölle myönnettäviin osakkeisiin ja osakeoptioihin, oletetaan, että osakkeiden tai osakeoptioiden käypä arvo määritetään myöntämispäivänä. Monet jäljempänä käsiteltävistä arvonmääritykseen liittyvistä kohdista soveltuvat kuitenkin myös muille osapuolille kuin henkilöstölle myönnettävien osakkeiden tai osakeoptioiden käyvän arvon määrittämiseen sinä päivänä, jona yhteisö saa tavarat tai vastapuoli suorittaa palvelun.

▼B

Osakkeet

B2 Jos kyseessä ovat henkilöstölle myönnetyt osakkeet, osakkeiden käyväksi arvoksi on määritettävä yhteisön osakkeiden markkinahinta (tai arvioitu markkinahinta, jos osakkeet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena), jota oikaistaan niiden ehtojen huomioon ottamiseksi, joilla osakkeet on myönnetty (lukuun ottamatta oikeuden syntymisehtoja, joita kappaleiden 19–21 mukaisesti ei oteta huomioon käypää arvoa määritettäessä).

B3 Esimerkiksi jos työntekijä ei ole oikeutettu saamaan osinkoja oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, tämä on otettava huomioon arvioitaessa myönnettyjen osakkeiden käypää arvoa. Vastaavasti jos on asetettu rajoituksia osakkeiden siirroille oikeuden syntymispäivän jälkeen, tämä on otettava huomioon, mutta vain siltä osin kuin oikeuden syntymispäivän jälkeistä aikaa koskevat ehdot vaikuttavat hintaan, jonka asiaa tunteva, liiketoimeen halukas markkinaosapuoli maksaisi kyseisestä osakkeesta. Jos osakkeilla esimerkiksi käydään aktiivisesti kauppaa syvillä ja likvideillä markkinoilla, oikeuden syntymisen jälkeisillä siirtorajoituksilla saattaa olla vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta hintaan, jonka asiaa tunteva, liiketoimeen halukas markkinaosapuoli maksaisi kyseisistä osakkeista. Siirtorajoituksia tai muita rajoituksia, jotka ovat voimassa oikeuden syntymisajanjakson aikana, ei saa ottaa huomioon määritettäessä myönnettyjen osakkeiden myöntämispäivän käypää arvoa, koska nämä rajoitukset ovat peräisin oikeuden syntymisehdoista, joita käsitellään kappaleiden 19–21 mukaisesti.

Osakeoptiot

B4 Usein henkilöstölle myönnetyille osakeoptioille ei ole saatavissa markkinahintoja, koska myönnettyihin optioihin liittyy ehtoja, jotka eivät koske kaupankäynnin kohteena olevia optioita. Jos ei ole olemassa ehdoiltaan samankaltaisia kaupankäynnin kohteena olevia optioita, myönnettyjen optioiden käypä arvo on määritettävä optionhinnoittelumallia käyttäen.

B5 Yhteisön on otettava huomioon tekijät, jotka asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet ottaisivat huomioon optionhinnoittelumallia valitessaan. Esimerkiksi monilla henkilöstöoptioilla on pitkä voimassaoloaika, ne ovat tavallisesti toteutettavissa oikeuden syntymispäivän ja option voimassaolon päättymispäivän välisenä aikana, ja usein ne toteutetaan ennen eräpäivää. Nämä tekijät tulee ottaa huomioon arvioitaessa optioiden myöntämispäivän käypää arvoa. Tämä saattaa estää useita yhteisöjä käyttämästä Black-Scholes-Merton-mallia, jonka mukaan toteuttaminen ennen option voimassaolon päättymistä ei ole mahdollista ja joka ei ehkä ota riittävästi huomioon ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutuksia. Se ei myöskään ota huomioon odotettavissa olevan volatiliteetin ja muiden mallissa käytettävien tietojen mahdollista muuttumista option voimassaoloaikana. Jos osakeoptioiden sopimuksen mukainen voimassaoloaika on lyhyt tai jos ne on toteutettava lyhyen ajan kuluessa oikeuden syntymispäivästä, edellä mainituilla tekijöillä ei ehkä ole merkitystä. Tällöin Black-Scholes-Merton-malli saattaa tuottaa suunnilleen saman arvon kuin jokin joustavampi optionhinnoittelumalli.

▼B

B6 Kaikki optionhinnoittelumallit ottavat huomioon vähintään seuraavat tekijät:

a) option toteuttamishinta;

b) option voimassaoloaika;

c) kohde-etuutena olevien osakkeiden tarkasteluhetken hinta;

d) osakkeen hinnan odotettavissa oleva volatiliteetti;

e) odotettavissa olevat osingot osakkeille (jos sovellettavissa); ja

f) riskitön korkokanta option voimassaoloajalle.

B7 Huomioon on otettava myös muut tekijät, jotka asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet ottaisivat huomioon hintaa asettaessaan (lukuun ottamatta oikeuden syntymisehtoja ja reload-ominaisuuksia, joita ei kappaleiden 19–22 mukaisesti oteta huomioon käypää arvoa määritettäessä).

B8 Esimerkiksi työntekijälle myönnettyä osakeoptioita ei tyypillisesti voi toteuttaa tiettyinä ajanjaksoina (esimerkiksi oikeuden syntymisajanjakson kuluessa tai arvopaperimarkkinavalvojien määrääminä aikoina). Tämä tekijä on otettava huomioon, jos sovellettavassa optionhinnoittelumallissa on muutoin oletuksena, että optio on toteutettavissa milloin tahansa sen voimassaoloaikana. Jos yhteisö kuitenkin käyttää optionhinnoittelumallia, joka määrittää arvon optioille, jotka ovat toteutettavissa vain option voimassaoloajan lopussa, ei tarvita oikaisua sen huomioon ottamiseksi, että optiota ei voida toteuttaa oikeuden syntymisajanjakson kuluessa (tai joinakin muina ajanjaksoina option voimassaoloaikana), koska mallissa on oletuksena, että optioita ei voida toteuttaa näiden ajanjaksojen kuluessa.

B9 Henkilöstön osakeoptioiden toinen tavanomainen piirre on mahdollisuus toteuttaa optio ennen eräpäivää, esimerkiksi sen vuoksi, että optio ei ole vapaasti siirrettävissä tai että henkilön on työsuhteen päättyessä toteutettava kaikki optiot, joihin hänelle on syntynyt oikeus. Ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset on otettava huomioon kappaleissa B16–B21 tarkoitetulla tavalla.

B10 Tekijöitä, joita asiaa tuntevat, liiketoimeen halukkaat markkinaosapuolet eivät ottaisi huomioon osakeoption (tai muun oman pääoman ehtoisen instrumentin) hintaa asettaessaan, ei saa ottaa huomioon arvioitaessa myönnettyjen osakeoptioiden (tai muiden oman pääoman ehtoisten instrumenttien) käypää arvoa. Esimerkiksi tekijät, jotka vaikuttavat henkilöstölle myönnettyjen osakeoptioiden arvoon vain yksittäisen henkilön näkökulmasta tarkasteltuna, eivät ole merkityksellisiä arvioitaessa hintaa, jonka asiaa tunteva, liiketoimeen halukas markkinaosapuoli asettaisi.

▼B

Optionhinnoittelumallissa käytettävät syöttötiedot

B11 Kun arvioidaan kohteena olevien osakkeiden odotettavissa olevaa volatiliteettia ja niille maksettavia osinkoja, tavoitteena on lähestyä niitä odotuksia, jotka kuvastuisivat option senhetkisessä markkinahinnassa tai neuvottelun tuloksena päätettävässä kauppahinnassa. Vastaavasti kun arvioidaan henkilöstön osakeoptioiden ennen eräpäivää tapahtuvan toteuttamisen vaikutuksia, tavoitteena on lähestyä niitä odotuksia, joita myöntämispäivänä käytettävissä olevan informaation perusteella syntyisi ulkopuoliselle osapuolelle, jolla olisi käytettävissään yksityiskohtaista informaatiota siitä, miten henkilöstö toteuttaa optioitaan.

B12 Vastaisesta volatiliteetistä, tulevaisuudessa saatavista osingoista ja toteuttamiskäyttäytymisestä on todennäköisesti usein olemassa useita erilaisia järkeviä odotuksia. Tällöin tulee laskea odotusarvo painottamalla jokainen vaihteluvälille sijoittuva määrä siihen liittyvällä toteutumistodennäköisyydellä.

B13 Tulevaisuutta koskevat odotukset perustuvat yleensä toteutumatietoihin, joita muutetaan, jos tulevaisuuden voidaan kohtuudella odottaa poikkeavan kuluneesta ajasta. Joissakin tapauksissa jotkin yksilöitävissä olevat tekijät saattavat osoittaa, että toteutumatiedot sellaisenaan ennustavat tulevaisuutta huonosti. Esimerkiksi jos yhteisö, jolla on kaksi selvästi toisistaan poikkeavaa liiketoiminta-aluetta, luopuu liiketoiminta-alueesta, johon on liittynyt merkittävästi vähemmän riskejä kuin toiseen, toteutunutta volatiliteettia koskeva informaatio ei ehkä ole paras mahdollinen perusta tulevaisuutta koskeville järkeville arvioille.

B14 Joskus toteutumatietoja ei mahdollisesti ole käytettävissä. Esimerkiksi äskettäin listautuneella yhteisöllä on vain vähän tai ei lainkaan toteutumatietoa osakkeen hinnan volatiliteetista. Listautumattomia ja äskettäin listautuneita yhteisöjä käsitellään jäljempänä.

B15 Yhteenvetona voidaan todeta, että yhteisön ei pidä arvioida volatiliteettia, toteuttamiskäyttäytymistä ja osinkoja yksinomaan toteutumatietojen perusteella ilman että se ottaisi huomioon, miten hyvin aikaisemman toteuman voidaan kohtuudella odottaa ennustavan tulevaisuutta.

Ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen

B16 Usein henkilöstö toteuttaa osakeoptionsa eri syistä ennen niiden erääntymistä. Henkilöstöoptiot eivät esimerkiksi yleensä ole siirtokelpoisia. Tämän vuoksi henkilöstö usein toteuttaa optionsa ennen eräpäivää, koska tämä on henkilöstölle ainoa mahdollisuus muuttaa oikeutensa rahaksi. Myös henkilöiden, joiden työsuhde päättyy, on usein toteutettava lyhyen ajan kuluessa optiot, joihin he ovat oikeutettuja, sillä muuten osakeoptiot menetetään. Myös tämä tekijä johtaa henkilöstön osakeoptioiden toteuttamiseen ennen eräpäivää. Muita ennen eräpäivää tapahtuvaa toteuttamista aiheuttavia tekijöitä ovat riskin välttäminen ja varallisuuden vähäinen hajautuminen.

B17 Se, miten ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset otetaan huomioon, riippuu käytettävästä optionhinnoittelumallista. Ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen voidaan ottaa huomioon esimerkiksi käyttämällä optionhinnoittelumallissa (esimerkiksi Black-Scholes-Merton-malli) syöttötietona option arvioitua odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa (joka henkilöstön osakeoptioilla on myöntämispäivän ja odotetun toteuttamispäivän välinen aika). Ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen voidaan vaihtoehtoisesti rakentaa binomimalliin tai vastaavanlaiseen optionhinnoittelumalliin, jossa käytetään syöttötietona sopimuksen mukaista voimassaoloaikaa.

▼B

B18 Ennen eräpäivää tapahtuvaa toteuttamista arvioitaessa otetaan huomioon esimerkiksi seuraavat tekijät:

a) oikeuden syntymisajanjakson pituus, koska osakeoptio voidaan tavallisesti toteuttaa vasta oikeuden syntymisajanjakson lopussa. Näin ollen ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset arvoon määritetään sen oletuksen pohjalta, että optioihin syntyy oikeus. Oikeuden syntymisehtojen vaikutuksia käsitellään kappaleissa 19–21.

b) aika, jonka vastaavanlaiset optiot ovat aikaisemmin keskimäärin olleet ulkona.

c) kohde-etuutena olevien osakkeiden hinta. Kokemus saattaa osoittaa, että henkilöstö pyrkii toteuttamaan optiot, kun osakkeen hinta nousee tietylle toteutushintaa korkeammalle tasolle.

d) henkilön asema organisaatiossa. Kokemus saattaa esimerkiksi osoittaa, että korkeammalla organisaatiotasolla olevat henkilöt toteuttavat optionsa myöhemmin kuin alemmalla tasolla olevat henkilöt (käsitellään tarkemmin kappaleessa B21).

e) kohde-etuutena olevien osakkeiden odotettavissa oleva volatiliteetti. Henkilöstö saattaa pyrkiä toteuttamaan korkean volatiliteetin omaavia osakkeita koskevat optiot keskimäärin aikaisemmin kuin matalan volatiliteetin omaavia osakkeita koskevat.

B19 Kuten kappaleessa B17 todetaan, ennen eräpäivää tapahtuvan toteuttamisen vaikutukset voidaan ottaa huomioon käyttämällä optionhinnoittelumallissa syöttötietona option arvioitua odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa. Henkilöstöön kuuluvalle ryhmälle myönnettyjen osakeoptioiden odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa arvioidessaan yhteisö voi perustaa arvionsa koko ryhmää koskevaan odotettavissa olevan voimassaoloajan asianmukaisesti painotettuun keskiarvoon tai vaihtoehtoisesti ryhmästä muodostettuja alaryhmiä koskevien voimassaoloaikojen asianmukaisesti painotettuihin keskiarvoihin, jotka perustuvat yksityiskohtaisempaan tietoon siitä, miten henkilöstö toteuttaa optioitaan (käsitellään tarkemmin jäljempänä).

B20 On todennäköisesti tärkeää jakaa optiota saaneet henkilöt ryhmiin, jotka ovat suhteellisen homogeenisia sen suhteen, miten henkilöt toteuttavat optioitaan. Option arvo ei ole option voimassaoloajan lineaarinen funktio, vaan arvo kasvaa hitaammin voimassaoloajan pidentyessä. Esimerkiksi muiden oletusten pysyessä ennallaan kaksivuotinen optio on arvokkaampi kuin yksivuotinen, mutta se ei ole kaksi kertaa niin arvokas. Tämä tarkoittaa, että jos option arvoa koskevan arvion laskenta perustuu voimassaoloajan yhteen painotettuun keskiarvoon, jonka sisältää toisistaan paljon poikkeavia yksittäisiä voimassaoloaikoja, myönnettyjen optioiden yhteenlasketusta käyvästä arvosta tulee liian suuri. Jos myönnetyt optiot jaotellaan useampaan ryhmään siten, että voimassaoloajan painotettu keskiarvo sisältää suhteellisen kapealle vaihteluvälille sijoittuvia voimassaoloaikoja, liian suurta käypää arvoa koskeva ongelma pienenee.

B21 Vastaavanlaisia seikkoja otetaan huomioon käytettäessä binomimallia tai muuta vastaavaa mallia. Jos yhteisö esimerkiksi myöntää optioita henkilöstölleen laajasti eri organisaatiotasoilla, kokemus saattaa osoittaa, että korkein johto pitää optioitaan kauemmin kuin keskijohtoon kuuluvat henkilöt ja alemmilla organisaatiotasoilla olevat henkilöt pyrkivät toteuttamaan optionsa aikaisemmin kuin muut ryhmät. Lisäksi

▼B

sellaiset henkilöt, joita kannustetaan tai vaaditaan omistamaan vähimmäismäärä työnantajansa oman pääoman ehtoisia instrumentteja, optiot mukaan lukien, saattaa toteuttaa optionsa keskimäärin myöhemmin kuin henkilöt, joita tällainen ehto ei koske. Tällöin optioiden erotteleminen ryhmiin niin, että niiden saajat toteuttavat optionsa suhteellisen homogeenisesti, johtaa tarkempaan arvioon myönnettyjen osakeoptioiden käyvän arvon kokonaismäärästä.

Odotettavissa oleva volatiliteetti

B22 Odotettavissa olevalla volatiliteetilla mitataan sitä, miten paljon hinnan odotetaan vaihtelevan tietyn ajan kuluessa. Option hinnoittelumalleissa käytettävä volatiliteetin mittari on tietyn ajanjakson vuositasolle muutettu osakkeen tuottoasteen standardipoikkeama, kun tuottoaste määritetään laskemalla jatkuvaa tuottoa tuotolle. Volatiliteetti ilmaistaan yleensä vuositason suureina, jotka ovat vertailukelpoisia riippumatta laskelmissa käytettävästä ajanjaksosta, siis siitä käytetäänkö esimerkiksi päivittäisiä, viikoittaisia vai kuukausittaisia hintahavaintoja.

B23 Osakkeen tietyn ajanjakson tuottoaste (joka voi olla positiivinen tai negatiivinen) mittaa sitä, miten paljon osakkeenomistaja on saanut hyötyä osingoista ja osakkeen hinnan noususta (tai laskusta).

B24 Osakkeen odotettavissa oleva vuositason volatiliteetti on vaihteluväli, jolle jatkuvaa tuottoa tuotolle laskien määritetyn vuosituottoasteen odotetaan osuvan noin kahdella kerralla kolmesta. Kun esimerkiksi sanotaan, että osakkeella, jonka jatkuvaa tuottoa tuotolle laskien määritetty odotettavissa oleva tuottoaste on 12 prosenttia, on 30 prosentin volatitiliteetti, tämä tarkoittaa, että osakkeen vuositason tuottoaste on noin kahden kolmasosan todennäköisyydellä –18 prosentin (12 % – 30 %) ja 42 prosentin (12 % + 30 %) välillä. Jos osakkeen hinta on vuoden alussa 100 CU ja osinkoa ei makseta, osakkeen hinnan odotetaan olevan vuoden lopussa 83,53 CU:n (100 CU × $e^{-0,18}$) ja 152,20 CU:n (100 CU × $e^{0,42}$) välillä noin kahdella kerralla kolmesta.

B25 Odotettavissa olevaa volatiliteettia arvioitaessa otetaan huomioon esimerkiksi seuraavat tekijät:

a) kaupankäynnin kohteena olevien yhteisön osakeoptioiden tai muiden optio-ominaisuuksia omaavien instrumenttien (esimerkiksi vaihtovelkakirjalaina) implisiittinen volatiliteetti, jos tällaisia on.

b) osakkeen hinnan toteutunut volatiliteetti viimeisimmältä sellaiselta ajanjaksolta, joka yleisesti vastaa option odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa (ottaen huomioon option jäljellä olevan sopimuksenmukaisen voimassaoloajan ja ennen eräpäivää odotettavissa olevan toteuttamisen vaikutukset).

c) miten kauan yhteisön osakkeet ovat olleet julkisen kaupankäynnin kohteena. Äskettäin listautuneella yhteisöllä saattaa olla korkea toteutunut volatiliteetti verrattuna vastaavanlaisiin, kauemmin listattuina olleisiin yhteisöihin. Jäljempänä on lisää ohjeistusta äskettäin listautuneille yhteisöille.

d) volatiliteetin taipumus palata keskiarvoonsa, toisin sanoen pitkän ajanjakson keskimääräiselle tasolle, sekä muut tekijät, jotka osoittavat odotettavissa olevan vastaisen volatiliteetin mahdollisesti poikkeavan aikaisemmasta volatiliteetista. Esimerkiksi jos yhteisön osakkeen hinta on jollakin yksilöitävissä olevalla ajanjaksolla ollut poikkeuksellisen herkkä vaihteluille epäonnistuneen valtausyrityksen tai merkittävän uudelleenjärjestelyn vuoksi, kyseinen ajanjakso voidaan jättää ottamatta huomioon laskettaessa vuositason keskimääräistä toteutunutta volatiliteettia.

▼B

e) tehdäänkö hintahavainnot asianmukaisin ja säännöllisin väliajoin. Hintahavainnot tulee tehdä kaudesta toiseen yhdenmukaisella tavalla. Yhteisö saattaa esimerkiksi käyttää kunkin viikon viimeistä tai korkeinta hintaa, mutta sen ei pidä käyttää joillakin viikoilla viimeistä hintaa ja toisilla viikolla korkeinta hintaa. Havainnoitavat hinnat on myös ilmaistava samassa valuutassa kuin toteutushinta.

Äskettäin listautuneet yhteisöt

B26 Kuten kappaleessa B25 todetaan, yhteisön tulee ottaa huomioon osakkeen hinnan toteutunut volatiliteetti viimeisimmältä sellaiselta ajanjaksolta, joka yleisesti vastaa option odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa. Jos äskettäin listautuneella yhteisöllä ei ole riittävästi informaatiota toteutuneesta volatiliteetista, sen tulee kuitenkin selvittää toteutunut volatiliteetti niin pitkältä aikaa kuin kauppaa on käyty. Se voi myös ottaa huomioon vastaavanlaisten yhteisöjen volatiliteetin ja käyttää niiden tietoja vertailukelpoiselta ajanjaksolta. Jos esimerkiksi vasta vuosi sitten listautunut yhteisö myöntää optioita, joiden odotettavissa oleva keskimääräinen voimassaoloaika on viisi vuotta, se voi ottaa huomioon saman toimialan yhteisöjen toteutuneen volatiliteetin kuudelta ensimmäiseltä vuodelta, joina näiden yhteisöjen osakkeet ovat olleet julkisen kaupankäynnin kohteena.

Listautumattomat yhteisöt

B27 Listautumattomalla yhteisöllä ei ole toteutumatietoa, jonka se voisi ottaa huomioon arvioidessaan odotettavissa olevaa volatiliteettia. Seuraavassa mainitaan joitakin tämän sijasta huomioon otettavia tekijöitä.

B28 Listautumaton yhteisö, joka antaa säännöllisesti optioita tai osakkeita henkilöstölleen (tai muille osapuolille), on joskus saattanut luoda osakkeilleen sisäiset markkinat. Näiden osakkeiden hintojen volatiliteetti voidaan ottaa huomioon odotettavissa olevaa volatiliteettia arvioitaessa.

B29 Vaihtoehtoisesti yhteisö voi ottaa odotettavissa olevaa volatiliteettia arvioidessaan huomioon sellaisten vastaavanlaisten listautuneiden yhteisöjen toteutuneen tai arvioidun volatiliteetin, joiden osakkeiden tai optioiden hinnoista on saatavissa informaatiota. Tämä olisi asianmukaista, jos yhteisö on määrittänyt osakkeidensa arvon vastaavanlaisten listautuneiden yhteisöjen osakkeiden hintojen pohjalta.

B30 Jos yhteisön osakkeiden arvoa koskeva arvio ei perustu vastaavanlaisten listautuneiden yhteisöjen osakkeiden hintoihin ja yhteisö on sen sijaan käyttänyt osakkeidensa arvon määrittämiseen jotain toista menettelytapaa, yhteisö voi johtaa odotettavissa olevaa volatiliteettia koskevan arvion kyseisen arvostusmenetelmän mukaisesti. Yhteisö saattaa määrittää osakkeidensa arvon esimerkiksi nettovarallisuuden tai tuloksen pohjalta. Se voi ottaa huomioon kyseisen nettovarallisuuden tai tuloksen odotettavissa olevan volatiliteetin.

Odotettavissa olevat osingot

B31 Se, tuleeko odotettavissa olevat osingot ottaa huomioon määritettäessä myönnettyjen osakkeiden tai optioiden käypää arvoa, riippuu siitä, onko vastapuolella oikeus saada osinkoja tai vastaavia.

▼B

B32 Esimerkiksi jos henkilöstölle on myönnetty optioita ja henkilöt ovat oikeutettuja niiden kohde-etuutena olevien osakkeiden tuottamiin osinkoihin tai vastaaviin (jotka saatetaan maksaa käteisvaroina tai vähentää merkintähinnasta) myöntämispäivän ja toteutuspäivän välillä, myönnettyjen optioiden arvo on määritettävä ikään kuin kohde-etuutena oleville osakkeille ei maksettaisi lainkaan osinkoa, toisin sanoen odotettavissa olevia osinkoja koskeva syöttötieto mallissa on nolla.

B33 Henkilöstölle myönnettyjen osakkeiden myöntämispäivän käypää arvoa arvioitaessa ei vastaavasti tarvita odotettavissa olevia osinkoja koskevaa oikaisua, mikäli henkilö on oikeutettu saamaan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa maksettavat osingot.

B34 Jos henkilöstö sitä vastoin ei ole oikeutettu osinkoihin tai vastaaviin oikeuden syntymisajanjakson kuluessa (tai kun kyseessä on optio, ennen sen toteuttamista), odotettavissa olevat osingot tulee ottaa huomioon määritettäessä osakkeita tai optioita koskevien oikeuksien myöntämispäivän arvoa. Tämä tarkoittaa, että odotettavissa olevat osingot on otettava huomioon, kun myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvioidaan optionhinnoittelumallia käyttäen. Myönnettyjen optioiden käypää arvoa arvioitaessa tästä arvosta tulee vähentää niiden osinkojen nykyarvo, jotka odotetaan maksettavan oikeuden syntymisajanjakson kuluessa.

B35 Optionhinnoittelumalleissa tarvitaan yleensä odotettavissa olevaa osinkoprosenttia. Malleja voidaan kuitenkin mukauttaa niin, että niissä käytetään osinkoprosentin sijasta odotettavissa olevien osinkojen määrää. Yhteisö voi käyttää joko odotettavissa olevaa osinkoprosenttia tai odotettavissa olevia maksuja. Jos yhteisö käyttää jälkimmäistä, sen tulee ottaa huomioon osinkojen toteutunut kasvukehitys. Esimerkiksi jos yhteisön toimintatapana on yleensä ollut osingon kasvattaminen noin 3 prosentilla vuodessa, sen option arvoa arvioitaessa ei pidä käyttää kiinteää osinkoa option koko voimassaoloajalle, ellei tämän oletuksen tukena ole näyttöä.

B36 Odotettavissa olevia osinkoja koskevien oletusten tulee yleensä perustua yleisesti saatavissa olevaan informaatioon. Jos yhteisö ei maksa osinkoja eikä suunnittele maksavansa niitä, sen tulee olettaa odotettavissa oleva osinkoprosentti nollan suuruiseksi. Toimintaansa aloittava yhteisö, joka ei ole vielä maksanut osinkoja, saattaa odottaa aloittavansa osinkojen maksamisen henkilöstön osakeoptioiden odotettavissa olevan voimassaoloajan kuluessa. Nämä yhteisöt voivat käyttää aikaisemman osinkoprosenttinsa (nolla) ja vertailukelpoisen vertaisryhmän keskimääräisen osinkoprosentin keskiarvoa.

Riskitön korkokanta

B37 Riskitön korkokanta on tavallisesti valtion liikkeeseen laskemien nollakuponkilainojen tarkasteluhetkellä saatavissa oleva implisiittinen tuotto maassa, jonka valuutassa toteutushinta ilmaistaan, kun lainojen jäljellä oleva juoksuaika vastaa arvostettavana olevan option odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa (perustuu option jäljellä olevaan sopimuksen mukaiseen voimassaoloaikaan ja otetaan huomioon ennen eräpäivää odotettavissa oleva toteuttaminen). Jos tällaisia valtion liikkeeseen laskemia lainoja ei ole tai jos olosuhteet osoittavat, että valtion liikkeeseen laskemien nollakuponkilainojen implisiittinen tuotto

▼B

ei edusta riskitöntä korkoa (esimerkiksi korkean inflaation maissa), voidaan joutua käyttämään asianmukaisia vaihtoehtoisia tapoja. Asianmukaista vaihtoehtoista tapaa tulee käyttää myös, jos markkinaosapuolet yleensä määrittävät riskittömän korkokannan tällä tavalla valtion liikkeeseen laskemien nollakuponkilainojen implisiittien tuoton sijaan arvioidessaan sellaisen option käypää arvoa, jonka voimassaoloaika vastaa nyt arvostettavana olevan option voimassaoloaikaa.

Vaikutus pääomarakenteeseen

B38 Kaupankäynnin kohteena olevia osakeoptioita asettaa yleensä kolmas osapuoli, ei yhteisö. Kun tällaiset osakeoptiot toteutetaan, asettaja luovuttaa option haltijalle osakkeita. Nämä osakkeet hankitaan olemassa olevilta osakkeenomistajilta. Kaupankäynnin kohteena olevilla osakeoptioilla ei näin ollen ole laimentavaa vaikutusta.

B39 Jos sen sijaan yhteisö itse asettaa osakeoptioita, näitä osakeoptioita toteutettaessa lasketaan liikkeeseen uusia osakkeita (joko todella lasketaan liikkeeseen tai asiallisesti lasketaan liikkeeseen, jos käytetään aiemmin takaisin ostettuja ja omina osakkeina hallussa pidettyjä osakkeita). Jos oletetaan, että osakkeet lasketaan liikkeeseen toteutushintaa vastaavaan hintaan eikä toteutuspäivän markkinahintaan, tämä todellinen tai mahdollinen laimennusvaikutus saattaa alentaa osakkeen hintaa niin, että option haltijalle ei synny yhtä suurta voittoa kuin syntyisi toteutettaessa muuten samanlainen kaupankäynnin kohteena oleva optio, jolla ei ole laimentavaa vaikutusta osakkeen hintaan.

B40 Se, onko tällä merkittävää vaikutusta myönnettyjen osakeoptioiden arvoon, riippuu useista tekijöistä, kuten optioita toteutettaessa liikkeeseen laskettavien uusien osakkeiden lukumäärästä verrattuna jo liikkeeseen laskettujen osakkeiden lukumäärään. Jos markkinat jo odottavat optioiden myöntämistä, mahdollinen laimennusvaikutus saattaa olla jo sisällytetty osakkeen hintaan markkinoilla myöntämispäivänä.

B41 Yhteisön tulee kuitenkin harkita, voisiko myönnettyjen osakeoptioiden tulevaisuudessa tapahtuvan toteuttamisen mahdollisella laimennusvaikutuksella olla vaikutusta niiden arvioituun käypään arvoon myöntämispäivänä. Optionhinnoittelumalleja voidaan mukauttaa niin, että ne ottavat huomioon tämän mahdollisen laimennusvaikutuksen.

Muutokset omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskeviin järjestelyihin

B42 Kappaleen 27 mukaan yhteisön on huolimatta mahdollisista muutoksista ehtoihin, joilla oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty, tai myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamisesta tai toteuttamisesta, kirjattava vastaanottamansa palvelut vähintään määrään, joka vastaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypää arvoa, paitsi milloin näihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny oikeutta siitä syystä, että myöntämispäivänä määrätty oikeuden syntymisehto (muu kuin markkinaperusteinen ehto) jää täyttymättä. Lisäksi yhteisön tulee kirjata sellaisten muutosten vaikutukset, jotka kasvattavat koko osakeperusteista maksua koskevan järjestelyn käypää arvoa tai ovat muutoin edullisia työntekijälle.

▼B

B43 Kappaleen 27 mukaisten vaatimusten noudattamiseksi:

a) jos muutos lisää myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa (esimerkiksi pienentämällä toteutushintaa), joka määritetään välittömästi ennen muutosta ja heti sen jälkeen, yhteisön on otettava tämä myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys huomioon määrittäessään määrää, joka kirjataan oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saaduista palveluista. Myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys on muutetun oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon ja alkuperäisen oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon välinen erotus, kun molemmat arvot arvioidaan sinä päivänä, jona muutos tapahtuu. Jos muutos tapahtuu oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys sisällytetään niistä palveluista kirjattavaan määrään, jotka otetaan vastaan muutoksentekopäivän ja sen päivän välillä, jona muutettuihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin syntyy oikeus, sen määrän lisäksi, joka perustuu alkuperäisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypään arvoon ja joka kirjataan jäljellä olevalle alkuperäiselle oikeuden syntymisajanjaksolle. Jos muutos tapahtuu oikeuden syntymispäivän jälkeen, myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys kirjataan välittömästi tai oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, mikäli henkilö joutuu suorittamaan lisää työtä ennen kuin hänellä on ehdoton oikeus näihin muutettuihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin.

b) vastaavasti jos muutos kasvattaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, yhteisön on yhdenmukaisesti kappaleen (a) vaatimusten kanssa sisällytettävä lisäksi tulevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien muutoksen tapahtumispäivänä määritetty käypä arvo määrään, jonka se kirjaa myönnettyjä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saamistaan palveluista. Esimerkiksi jos muutos tapahtuu oikeuden syntymisajanjakson kuluessa, myönnettyjen instrumenttien käyvän arvon lisäys sisällytetään niistä palveluista kirjattavaan määrään, jotka otetaan vastaan muutoksentekopäivän ja sen päivän välillä, jona oman pääoman ehtoisiin lisäinstrumentteihin syntyy oikeus, sen määrän lisäksi, joka perustuu alkuperäisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypään arvoon ja joka kirjataan jäljellä olevalle alkuperäiselle oikeuden syntymisajanjaksolle.

c) jos yhteisö muuttaa oikeuden syntymisehtoja työntekijälle edullisella tavalla, esimerkiksi lyhentämällä oikeuden syntymisajanjaksoa tai muuttamalla tulokseen perustuvaa ehtoa (muuta kuin markkinaperusteista ehtoa, jonka muutokset käsitellään kohdan (a) mukaisesti) tai poistamalla sen kokonaan, yhteisön on otettava muuttuneet oikeuden syntymisehdot huomioon kappaleiden 19–21 mukaisia vaatimuksia soveltaessaan.

B44 Lisäksi jos yhteisö muuttaa myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien ehtoja tavalla, joka alentaa osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn yhteenlaskettua käypää arvoa, tai muutos ei muutoin ole työntekijälle edullinen, yhteisön on tästä huolimatta käsiteltävä oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saamiaan palveluja kirjanpidossa ikään kuin muutosta ei olisi tapahtunut (lukuun ottamatta joidenkin tai kaikkien myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien peruuttamista, jota on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleen 28 mukaisesti). Esimerkiksi:

▼B

a) jos muutos pienentää myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypää arvoa, joka määritetään välittömästi ennen muutosta ja heti sen jälkeen, yhteisö ei saa ottaa tätä käyvän arvon vähennystä huomioon ja sen on edelleen kirjattava oman pääoman ehtoisia instrumentteja vastaan saatavat palvelut määrään, joka perustuu myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käypään arvoon.

b) jos muutos pienentää työntekijälle myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien lukumäärää, tätä vähennystä on käsiteltävä kappaleen 28 mukaisesti peruutuksena, joka koskee kyseistä osaa myönnetyistä instrumenteista.

c) jos yhteisö muuttaa oikeuden syntymisehtoja tavalla, joka ei ole työntekijälle edullinen, esimerkiksi pidentämällä oikeuden syntymisajanjaksoa tai lisäämällä tulokseen perustuvan ehdon (muun kuin markkinaperusteisen ehdon, jonka muutokset käsitellään kohdan (a) mukaisesti) tai muuttamalla sitä, yhteisön ei pidä ottaa muuttuneita oikeuden syntymisehtoja huomioon soveltaessaan kappaleiden 19–21 mukaisia vaatimuksia.

▼M60

Sellaisen osakeperusteisesti maksettavaan liiketoimeen tehdyn muutoksen kirjanpitokäsittely, joka vaihtaa sen luokittelun käteisvaroina maksettavasta omana pääomana maksettavaksi

B44A Jos käteisvaroina maksettavan osakeperusteisen liiketoimen ehtoihin tehdään muutos, jonka seurauksena siitä tulee omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi, liiketoimi käsitellään sellaisena muutoksen tekemisajankohdasta lähtien. Erityisesti:

a) Omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi arvostetaan perustuen myönnettyjen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon muutoksen tekemispäivänä. Omana pääomana maksettava osakeperusteinen liiketoimi kirjataan muutoksen tekemispäivänä omaan pääomaan siltä osin kuin tavaroita tai palveluja on vastaanotettu.

b) Käteisvaroina maksettavaa osakeperusteista liiketointa koskeva velka muutoksen tekemispäivänä kirjataan pois taseesta kyseisenä päivänä.

c) Muutoksen tekemispäivänä taseesta pois kirjattavan velan kirjanpitoarvon ja kirjattavan oman pääoman määrän välinen erotus kirjataan heti tulosvaikutteisesti.

B44B Jos oikeuden syntymisajanjakso pidentyy tai lyhenee tehdyn muutoksen seurauksena, kappaleen B44A vaatimuksia sovelletaan muuttuneen syntymisajanjakson mukaisesti. Kappaleen B44A vaatimuksia sovelletaan, vaikka muutos tehtäisiin oikeuden syntymisajanjakson päätyttyä.

B44C Käteisvaroina maksettava osakeperusteinen liiketoimi voidaan peruuttaa tai siihen liittyvä velvoite voidaan täyttää (lukuun ottamatta liiketoimia, jotka peruuntuvat raukeamisen vuoksi, kun oikeuden syntymisehdot jäävät täyttymättä). Jos myönnetään oman pääoman ehtoisia instrumentteja myöntämispäivänä yhteisö yksilöi ne peruutettua käteisvaroina maksettavaa liiketointa korvaavaksi järjestelyksi, yhteisön on sovellettava kappaleita B44A ja B44B.

▼**M23**

Konserniyhteisöjen kesken toteutuvat osakeperusteiset liiketoimet (vuonna 2009 tehdyt muutokset).

B45 Kappaleissa 43A–43C käsitellään konserniyhteisöjen kesken toteutuvien osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien kirjanpitokäsittelyä kunkin yhteisön erillistilinpäätöksessä tai omassa tilinpäätöksessä. Kappaleet B46–B61 koskevat kappaleiden 43A–43C vaatimusten soveltamista. Kuten kappaleessa 43D todetaan, konserniyhteisöjen kesken toteutuvia osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia voi tosiseikoista ja olosuhteista riippuen tapahtua erilaisista syistä. Tämän vuoksi asiaa ei tässä käsitellä kaiken kattavasti, ja oletuksena on, että kun tavarat tai palvelut vastaanottavalla yhteisöllä ei ole velvollisuutta suorittaa liiketoimesta maksua, liiketoimi on emoyrityksen pääomasijoitus tytäryritykseen riippumatta siitä, onko tehty konsernin sisäisiä takaisinmaksujärjestelyjä.

B46 Vaikka seuraavassa keskitytään työntekijöiden kanssa toteutettaviin liiketoimiin, sitä sovelletaan myös vastaaviin osakeperusteisia maksuja koskeviin liiketoimiin sellaisten tavarantoimittajien tai palveluntarjoajien kanssa, jotka eivät ole työntekijöitä. Emoyrityksen ja tytäryrityksen välinen järjestely voi edellyttää, että tytäryritys maksaa emoyritykselle siitä, että tämä antaa oman pääoman ehtoisia instrumentteja työntekijöille. Tässä ei puututa siihen, kuinka tällaisia konsernin sisäisiä maksujärjestelyjä käsitellään kirjanpidossa.

B47 Konserniyhteisöjen kesken toteutuviin osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin liittyy tavallisesti neljä kysymystä. Seuraavissa esimerkeissä näitä kysymyksiä käsitellään yksinkertaisuuden vuoksi emoyrityksen ja tytäryrityksen kannalta.

Osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joihin liittyy yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja

B48 Ensimmäinen kysymys on, tuleeko seuraavat liiketoimet, joihin liittyy yhteisön omia oman pääoman ehtoisia instrumentteja, käsitellä tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaisesti omana pääomana maksettavina vai käteisvaroina maksettavina liiketoimina:

a) yhteisö myöntää työntekijöilleen oikeuksia yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin (esim. osakeoptioita) ja yhteisö joko päättää ostaa tai sen edellytetään ostavan toiselta osapuolelta oman pääoman ehtoisia instrumentteja (eli omia osakkeita), joilla se täyttää velvoitteensa työntekijöitään kohtaan, ja

b) joko yhteisö itse myöntää tai sen osakkeenomistajat myöntävät yhteisön työntekijöille oikeuksia yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin (esim. osakeoptioita), ja yhteisön osakkeenomistajat antavat tarvittavat oman pääoman ehtoiset instrumentit.

B49 Yhteisön on käsiteltävä osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet, joissa se antaa vastaanottamansa palvelun vastikkeeksi omia oman pääoman ehtoisia instrumenttejaan, omana pääomana maksettavina liiketoimina. Tätä sovelletaan riippumatta siitä, onko yhteisö päättänyt ostaa vai edellytetäänkö sen ostavan kyseiset oman pääoman ehtoiset instrumentit toiselta osapuolelta täyttääkseen velvoitteensa työntekijöitään kohtaan tällaisessa osakeperusteisia maksuja koskevassa järjestelyssä. Tätä sovelletaan myös riippumatta siitä:

a) onko työntekijän oikeudet yhteisön oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin myöntänyt kyseinen yhteisö itse vai sen osakkeenomistaja(t), tai

b) onko osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn mukaiset maksut suorittanut kyseinen yhteisö itse vai sen osakkeenomistaja(t).

▼**M23**

B50 Jos osakkeenomistajalla on velvollisuus suorittaa liiketoimesta maksu sijoituskohteensa työntekijöille, se antaa pikemminkin sijoituskohteensa oman pääoman ehtoisia instrumentteja kuin omiaan. Tämän vuoksi jos sijoituskohde kuuluu samaan konserniin kuin osakkeenomistaja, osakkeenomistajan on kappaleen 43C mukaisesti arvostettava velvoitteensa erillistilinpäätöksessään käteisvaroina maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti ja konsernitilinpäätöksessään omana pääomana maksettavia osakeperusteisia liiketoimia koskevien vaatimusten mukaisesti.

Osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joihin liittyy emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja

B51 Toinen kysymys koskee kahden tai useamman samaan konserniin kuuluvan yhteisön välisiä osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia, joihin liittyy jonkin muun konserniyhteisön oman pääoman ehtoinen instrumentti. Esimerkiksi tytäryrityksen työntekijöille myönnetään oikeuksia emoyrityksen oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin vastikkeena tytäryritykselle suoritetuista palveluista.

B52 Näin ollen toinen kysymys koskee seuraavia osakeperusteisia maksuja koskevia järjestelyjä:

a) emoyritys myöntää oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihinsa suoraan tytäryrityksensä työntekijöille: emoyrityksellä (ei tytäryrityksellä) on velvollisuus antaa tytäryrityksen työntekijöille tarvittavat oman pääoman ehtoiset instrumentit, ja

b) tytäryritys myöntää oikeuksia emoyrityksensä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin omille työntekijöilleen: tytäryrityksellä on velvollisuus antaa työntekijöilleen oman pääoman ehtoiset instrumentit.

Emoyritys myöntää oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihinsa tytäryrityksensä työntekijöille (kappale B52(a))

B53 Tytäryrityksellä ei ole velvollisuutta antaa emoyrityksensä oman pääoman ehtoisia instrumentteja tytäryrityksen työntekijöille. Tämän vuoksi tytäryrityksen on kappaleen 43B mukaisesti arvostettava työntekijöiltään vastaanottamansa palvelut niiden vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan omana pääomana maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin, ja kirjata vastaava oman pääoman lisäys emoyritykseltä saatuna sijoituksena.

B54 Emoyritys on velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksun tytäryrityksen työntekijöille antamalla emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Tämän vuoksi emoyrityksen on kappaleen 43C mukaisesti arvostettava velvoitteensa niiden vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan omana pääomana maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin.

Tytäryritys myöntää oikeuksia emoyrityksensä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin omille työntekijöilleen (kappale B52(b))

B55 Koska tytäryritys ei täytä kumpaakaan kappaleessa 43B tarkoitetuista ehdoista, sen on käsiteltävä työntekijöidensä kanssa toteutuvaa liiketointa käteisvaroina maksettavana liiketoimena. Tätä vaatimusta sovelletaan huolimatta siitä, kuinka tytäryritys saa oman pääoman ehtoiset instrumentit, joilla se täyttää velvoitteensa työntekijöitään kohtaan.

▼**M23**

Osakeperusteisia maksuja koskevat järjestelyt, joihin kuuluu käteisvaroina suoritettavia maksuja työntekijöille

B56 Kolmas kysymys on, kuinka yhteisön, joka vastaanottaa tavaroita tai palveluja tavarantoimittajiltaan tai palveluntarjoajiltaan (työntekijät mukaan luettuina), tulee käsitellä kirjanpidossa sellaisia osakeperusteisia maksuja koskevia järjestelyjä, jotka maksetaan käteisvaroina, kun yhteisöllä itsellään ei ole mitään velvollisuutta suorittaa vaadittuja maksuja tavarantoimittajilleen tai palveluntarjoajilleen. Tarkastellaan esimerkiksi seuraavia järjestelyjä, joissa emoyrityksellä (ei yhteisöllä itsellään) on velvollisuus suorittaa vaaditut käteisvaroina tapahtuvat maksut yhteisön työntekijöille:

a) yhteisön työntekijät saavat käteisvaroina maksuja, jotka on sidottu yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien hintaan,

b) yhteisön työntekijät saavat käteisvaroina maksuja, jotka on sidottu yhteisön emoyrityksen oman pääoman ehtoisten instrumenttien hintaan.

B57 Tytäryritys ei ole velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksua työntekijöilleen. Sen vuoksi tytäryrityksen on käsiteltävä työntekijöidensä kanssa toteutunut liiketoimi kirjanpidossa omana pääomana maksettavana liiketoimena ja kirjattava vastaava oman pääoman lisäys emoyritykseltä saatuna sijoituksena. Tytäryrityksen on määritettävä liiketoimesta aiheutuva meno uudelleen kaikkien sellaisten muutosten osalta, jotka aiheutuvat muiden kuin markkinaperusteisten oikeuden syntymisehtojen jäämisestä täyttymättä kappaleiden 19–21 mukaisesti. Tämä poikkeaa liiketoimen arvostamisesta käteisvaroina maksettavana liiketoimena konsernintilinpäätöksessä.

B58 Koska emoyritys on velvollinen suorittamaan liiketoimesta maksun työntekijöille ja vastike on käteisvaroja, emoyrityksen (ja konsernin) on arvostettava velvoitteensa niiden kappaleessa 43C tarkoitettujen vaatimusten mukaisesti, joita sovelletaan käteisvaroina maksettaviin osakeperusteisiin liiketoimiin.

Työntekijöiden siirrot konserniin kuuluvien yhteisöjen välillä

B59 Neljäs kysymys liittyy konsernissa tapahtuviin osakeperusteisia maksuja koskeviin järjestelyihin, joihin liittyy useamman kuin yhden konserniin kuuluvan yhteisön työntekijöitä. Esimerkiksi emoyritys saattaisi myöntää oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihinsa tytäryritystensä työntekijöille sillä ehdolla, että konsernille edelleen suoritetaan palveluja koko määrätyn ajanjakson ajan. Yhden tytäryrityksen työntekijä voisi siirtyä työskentelemään toiseen tytäryritykseen oikeuden määrätyn syntymisajanjakson aikana tämän siirtymisen vaikuttamatta työntekijän oikeuksiin saada emoyrityksen oman pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäisen osakeperusteisia maksuja koskevan järjestelyn nojalla. Jos tytäryritykset eivät ole velvollisia suorittamaan työntekijöilleen maksua osakeperusteisesti maksettavasta liiketoimesta, ne käsittelevät sen omana pääomana maksettavana osakeperusteisena liiketoimena. Kunkin tytäryrityksen on arvostettava työntekijältä vastaanottamansa palvelut perustuen kyseisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon sinä päivänä, jona emoyritys on alun perin myöntänyt oikeudet kyseisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, kuten liitteessä A määritellään, ja siihen osuuteen oikeuden syntymisajanjaksosta, jonka työntekijä on työskennellyt kussakin tytäryhtiössä.

▼**M23**

B60 Jos tytäryritys on velvollinen suorittamaan työntekijöilleen liiketoimesta maksun emoyrityksensä oman pääoman ehtoisina instrumentteina, se käsittelee liiketoimen käteisvaroina maksettavana liiketoimena. Kunkin tytäryrityksen on arvostettava vastaanottamansa palvelut oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöntämispäivän käyvän arvon perusteella oikeuden syntymisajanjakson siltä osalta, jonka työntekijä on työskennellyt kussakin tytäryrityksessä. Lisäksi kunkin tytäryrityksen on kirjattava oman pääoman ehtoisten instrumenttien käyvän arvon muutokset, jotka tapahtuvat sinä aikana, kun työntekijä työskentelee kussakin tytäryrityksessä.

B61 Konserniyhteisöjen välillä siirtynyt työntekijä ei välttämättä täytä oikeuden syntymistä koskevia muita kuin liitteessä A määriteltyjä markkinaperusteisia ehtoja, esimerkiksi jos työntekijä eroaa konsernin palveluksesta ennen määrätyn palvelusajan täyttymistä. Tässä tapauksessa, koska oikeuden syntymisehtona on konsernille suoritettava palvelu, kunkin tytäryrityksen on oikaistava määrää, joka on aiemmin kirjattu kyseiseltä työntekijältä vastaanotetuista palveluista kappaleessa 19 tarkoitettujen periaatteiden mukaisesti. Näin ollen jos emoyrityksen myöntämiä oikeuksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ei synny, koska työntekijä ei täytä oikeuden syntymisen muuta kuin markkinaperusteista ehtoa, kyseiseltä työntekijältä saatuja palveluja vastaavaa määrää ei merkitä kumulatiivisesti yhdenkään konserniin kuuluvan yrityksen tilinpäätökseen.

▼M12

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 3

Liiketoimintojen yhdistäminen

TAVOITE

1 Tämän IFRS-standardin tavoitteena on parantaa raportoivan yhteisön tilinpäätöksessään *liiketoimintojen yhdistämisestä* ja sen vaikutuksista esittämien tietojen merkityksellisyyttä, luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta. Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi tämä IFRS-standardi sisältää periaatteita ja vaatimuksia siitä, kuinka *hankkijaosapuoli*:

a) merkitsee tilinpäätökseensä ja arvostaa hankitut *yksilöitävissä olevat* varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollisen *määräysvallattomien omistajien osuuden hankinnan kohteessa*;

b) merkitsee tilinpäätökseensä ja arvostaa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun *liikearvon* tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton; ja

c) päättää, mitä tietoja esitetään, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan liiketoimintojen yhdistämisen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

▼M42

SOVELTAMISALA

2 Tätä IFRS-standardia sovelletaan liiketoimeen tai muuhun tapahtumaan, joka vastaa liiketoimintojen yhdistämisen määritelmää. Tätä IFRS-standardia ei sovelleta:

a) yhteisjärjestelyn muodostamisen kirjanpitokäsittelyyn yhteisjärjestelyn omassa tilinpäätöksessä.

▼M12

b) sellaisen omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän hankintaan, joka ei muodosta *liiketoimintaa*. Tällaisissa tapauksissa hankkijaosapuolen on yksilöitävä ja kirjattava yksittäiset yksilöitävissä olevat hankitut varat (mukaan lukien varat, jotka vastaavat IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet* sisältyvää *aineettoman hyödykkeen* määritelmää ja täyttävät sen mukaiset kirjaamisedellytykset) sekä vastattaviksi otetut velat. Ryhmän hankintameno on kohdistettava yksittäisille yksilöitävissä oleville omaisuuserille ja veloille niiden ostopäivän *käypien arvojen* suhteessa. Tällaisesta liiketoimesta tai tapahtumasta ei synny liikearvoa.

c) saman määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämiseen (tähän liittyvää soveltamisohjeistusta on kappaleissa B1–B4).

▼M38

2A. Tämän standardin vaatimuksia ei sovelleta hankintaan, jossa IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös* määritelty sijoitusyhteisö tekee tytäryritykseen sijoituksen ja tämä sijoitus on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

▼M71

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN

3 Yhteisön on ratkaistava, onko liiketoimi tai muu tapahtuma liiketoimintojen yhdistäminen, soveltamalla tähän IFRS-standardiin sisältyvää määritelmää, jonka mukaan edellytetään, että hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat muodostavat liiketoiminnan. Jos hankitut varat eivät muodosta liiketoimintaa, raportoivan yhteisön on käsiteltävä liiketointa tai muuta tapahtumaa varojen hankintana. Kappaleissa B5–B12D on ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisen tunnistamisesta ja liiketoiminnan määritelmästä.

▼M12

HANKINTAMENETELMÄ

4 **Yhteisön on käsiteltävä kaikki liiketoimintojen yhdistämiset kirjanpidossaan hankintamenetelmällä.**

5 Hankintamenetelmän soveltaminen edellyttää:

a) hankkijaosapuolen nimeämistä;

b) *hankinta-ajankohdan* määrittämistä;

c) hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja hankinnan kohteessa mahdollisesti olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaamista ja arvostamista; ja

d) liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista ja määrittämistä.

Hankkijaosapuolen nimeäminen

6 **Jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä on yksi yhdistyvistä yhteisöistä nimettävä hankkijaosapuoleksi.**

▼M32

7 Hankkijaosapuolen – yhteisön, joka saa *määräysvallan* toisessa yhteisössä, ts. hankinnan kohteessa – ►M38 nimeämiseen on sovellettava IFRS 10:een sisältyvää ohjeistusta. ◄ Jos on tapahtunut liiketoimintojen yhdistäminen mutta IFRS 10:n sisältämää ohjeistusta soveltamalla ei tule selvästi osoitetuksi, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on hankkijaosapuoli, ratkaisua tehtäessä on otettava huomioon kappaleissa B14–B18 mainitut tekijät.

▼M12

Hankinta-ajankohdan määrittäminen

8 Hankkijaosapuolen on määritettävä hankinta-ajankohta, joka on se päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa.

9 Päivä, jona hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa, on yleensä se päivä, jona hankkijaosapuoli laillisesti luovuttaa vastikkeen, hankkii hankinnan kohteen varat ja ottaa sen velat vastattavikseen – hankinnan toteuttamispäivä. Hankkijaosapuoli voi kuitenkin saada määräysvallan joko aikaisemmin tai myöhemmin kuin hankinnan toteuttamispäivänä. Hankinta-ajankohta on aikaisempi kuin hankinnan toteuttamispäivä esimerkiksi, jos hankkijaosapuoli saa kirjallisen sopimuksen perusteella määräysvallan hankinnan kohteessa hankinnan toteuttamispäivää edeltävänä ajankohtana. Hankkijaosapuolen on otettava hankinta-ajankohtaa määrittäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja olosuhteet.

Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen, vastattaviksi otettujen velkojen ja mahdollisen hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden kirjaaminen ja arvostaminen

Kirjaamisperiaate

10 Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana kirjattava hankitut yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollinen hankinnan kohteessa oleva määräysvallattomien omistajien osuus erillään liikearvosta. Hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen kirjaamiseen sovelletaan kappaleissa 11 ja 12 mainittuja ehtoja.

▼M12

Kirjaamisen ehdot

11 Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy vastata varojen ja velkojen määritelmiä, jotka on esitetty *Tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen yleisissä perusteissa*. Esimerkiksi menot, joiden hankkijaosapuoli odottaa toteutuvan tulevaisuudessa mutta joita se ei ole velvollinen toteuttamaan pannakseen täytäntöön suunnitelmansa hankinnan kohteen jonkin toiminnon lopettamisesta tai hankinnan kohteen palveluksessa olevien henkilöiden työsuhteen päättämisestä tai henkilöiden siirtämisestä toiseen paikkaan, eivät ole hankinta-ajankohdan velkoja. Sen vuoksi hankkijaosapuoli ei kirjaa kyseisiä menoja hankintamenetelmää soveltaessaan. Sen sijaan hankkijaosapuoli merkitsee kyseiset menot hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä muiden IFRS-standardien mukaisesti.

12 Jotta hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat olisivat kirjattavissa hankintamenetelmää sovellettaessa, niiden täytyy lisäksi olla osa sitä kokonaisuutta, jonka hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat *omistajat*) ovat vaihtaneet liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa liiketoimessa sen sijaan, että ne olisivat seurausta erillisistä liiketoimista. Hankkijaosapuolen on sovellettava kappaleisiin 51–53 sisältyvää ohjeistusta sen ratkaisemiseksi, mitkä hankitut varat tai vastattaviksi otetut velat ovat osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtoa ja mitkä mahdollisesti ovat seurausta erillisistä liiketoimista, joita on käsiteltävä niiden luonteen ja niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti.

13 Kirjaamisperiaatteen ja -ehtojen soveltamisesta voi johtua, että hankkijaosapuoli kirjaa joitakin sellaisia varoja ja velkoja, joita hankinnan kohde ei ollut aiemmin merkinnyt varoiksi ja veloiksi tilinpäätökseensä. Hankkijaosapuoli esimerkiksi kirjaa hankitut yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet, kuten brändin, patentin tai asiakassuhteen, joita hankinnan kohde ei ole merkinnyt varoiksi tilinpäätökseensä, koska se on aikaansaanut ne sisäisesti ja kirjannut niihin liittyvät menot kuluiksi.

▼M54

14 Kappaleissa B31–B40 on ohjeistusta aineettomien hyödykkeiden kirjaamisesta. Kappaleissa 22–28B täsmennetään, minkä tyyppisiin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kuuluu eriä, joita tämän IFRS-standardin rajoitetut poikkeukset kirjaamisperiaatteesta ja -ehdoista koskevat.

▼M12

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen yksilöitävissä olevien varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen luokitteleminen tai määrittäminen

15 Hankkijaosapuolen on hankinta-ajankohtana luokiteltava tai määritettävä hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat sen mukaan kuin tämä on tarpeellista muiden IFRS-standardien myöhempää soveltamista varten. Hankkijaosapuolen on tehtävä nämä luokittelut tai määrittämiset sopimusehtojen, taloudellisten olosuhteiden, noudattamiensa liiketoimintaperiaatteiden tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja muiden asiaankuuluvien hankinta-ajankohtana vallitsevien olosuhteiden mukaisesti.

▼M53

16 Joissakin tilanteissa IFRS-standardeissa määrätään erilainen kirjanpitokäsittely sen mukaan, miten yhteisö luokittelee tai määrittää tietyn omaisuuserän tai velan. Esimerkkejä luokitteluista tai määrittämisistä, jotka hankkijaosapuolen on tehtävä hankinta-ajankohtana vallitsevien olosuhteiden perusteella, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

▼M53

a) tiettyjen rahoitusvarojen ja -velkojen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti tai jaksotettuun hankintamenoon arvostettaviksi taikka käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavaksi rahoitusvaroihin kuuluvaksi eräksi IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti;

b) johdannaisinstrumentin määrittäminen suojausinstrumentiksi IFRS 9:n mukaisesti; ja

c) sen arvioiminen, pitäisikö kytketty johdannainen erottaa pääsopimuksesta IFRS 9:n mukaisesti (missä on kysymys ”luokittelusta” siten kuin termiä käytetään tässä IFRS-standardissa).

▼M54

17 Tässä IFRS-standardissa määrätään kaksi poikkeusta kappaleessa 15 esitetystä periaatteesta:

a) vuokrasopimuksen, jossa hankinnan kohde on vuokralle antajana, luokitteleminen operatiiviseksi vuokrasopimukseksi tai rahoitusleasingsopimukseksi IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti; ja

▼M12

b) sopimuksen luokittelu vakuutussopimukseksi IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* mukaisesti.

Hankkijaosapuolen on luokiteltava nämä sopimukset sopimusehtojen ja muiden tekijöiden perusteella sopimuksen syntymisajankohtana (tai, jos sopimuksen ehtoja on muutettu siten, että sen luokittelu muuttuisi, kyseisen muutoksen toteutumispäivänä, joka voi olla hankinta-ajankohta).

Arvostamisperiaate

18 Hankkijaosapuolen on arvostettava hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.

▼M29

19 Hankkijaosapuolen on jokaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä arvostettava hankinta-ajankohtana sellaiset määräysvallattomilla omistajilla hankinnan kohteessa olevien osuuksien komponentit, jotka ovat senhetkisiä omistusosuuksia ja jotka oikeuttavat haltijansa yhteisön purkautuessa suhteelliseen osuuteen yhteisön nettovarallisuudesta, joko:

a) käypään arvoon; tai

b) määrään, joka vastaa senhetkisten omistukseen oikeuttavien instrumenttien suhteellista osuutta hankinnan kohteen yksilöitävissä olevan nettovarallisuuden kirjatuista määristä.

Kaikki muut määräysvallattomien omistajien osuuksien komponentit on arvostettava niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin, elleivät IFRS-standardit vaadi muuta arvostusperustetta.

▼M33

20 Kappaleissa 24–31 täsmennetään, minkä tyyppisiin yksilöitävissä oleviin varoihin ja velkoihin kuuluu eriä, joita tämän IFRS-standardin rajoitetut poikkeukset arvostusperiaatteesta koskevat.

▼**M12**

Poikkeukset kirjaamis- tai arvostamisperiaatteista

21 Tämä IFRS-standardi sisältää rajoitettuja poikkeuksia siinä olevista kirjaamis- ja arvostamisperiaatteista. Kappaleissa 22–31 täsmennetään sekä ne nimenomaiset erät, joita poikkeukset koskevat, että näiden poikkeuksien luonne. Hankkijaosapuolen on käsiteltävä kyseiset erät kirjanpidossaan kappaleisiin 22–31 sisältyvien vaatimusten mukaisesti, mistä seuraa, että jotkin erät:

a) kirjataan joko soveltamalla kappaleiden 11 ja 12 sisältämien ehtojen lisäksi muita kirjaamisehtoja tai soveltamalla muiden IFRS-standardien vaatimuksia, jolloin tulokset poikkeavat siitä, mitä ne olisivat sovellettaessa yleistä kirjaamisperiaatetta ja -ehtoja.

b) arvostetaan muuhun arvoon kuin hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin.

Poikkeus kirjaamisperiaatteesta

Ehdolliset velat

22 Ehdollinen velka määritellään IAS 37:ssä *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* siten, että se on:

a) mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa; tai

b) olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

   i) ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; tai

   ii) velvoitteen suuruus ei ole määritettävissä riittävän luotettavasti.

23 IAS 37:n mukaisia vaatimuksia ei sovelleta ratkaistaessa, mitkä ehdolliset velat kirjataan hankinta-ajankohtana. Sen sijaan hankkijaosapuolen on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otettu ehdollinen velka hankinta-ajankohtana, jos kyseessä on olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena, ja sen käypä arvo on luotettavasti määritettävissä. Sen vuoksi hankkijaosapuoli kirjaa, toisin kuin IAS 37:n mukaan tehtäisiin, liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otetun ehdollisen velan hankinta-ajankohtana, vaikka ei olisi todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä. Kappaleessa 56 on ohjeistusta ehdollisten velkojen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

Poikkeukset sekä kirjaamis- että arvostamisperiaatteista

Tuloverot

24 Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä hankituista varoista ja vastattaviksi otetuista veloista aiheutuva laskennallinen verosaaminen tai -velka IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

▼M12

25 Hankkijaosapuolen on käsiteltävä hankinnan kohteella hankinta-ajankohtana olleiden tai hankinnan seurauksena syntyvien väliaikaisten erojen ja tulevaisuudessa käytettävien verotukseen liittyvien erien potentiaaliset verovaikutukset IAS 12:n mukaisesti.

Työsuhde-etuudet

26 Hankkijaosapuolen on kirjattava ja arvostettava hankinnan kohteen työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvä velka (tai mahdollinen omaisuuserä) IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti.

Korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät

27 Myyjäosapuoli voi liiketoimintojen yhdistämisessä sopimuksen perusteella korvata hankkijaosapuolelle tiettyyn omaisuuserään tai velkaan taikka sen osaan liittyvän ehdollisen tapahtuman tai epävarmuustekijän toteuman. Myyjäosapuoli voi esimerkiksi korvata hankkijaosapuolelle määrätystä ehdollisesta tapahtumasta aiheutuvasta velasta johtuvat, tietyn määrän ylittävät tappiot; toisin sanoen myyjäosapuoli takaa, että hankkijaosapuolen velka ei ylitä tiettyä määrää. Tästä syntyy hankkijaosapuolelle korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä. Hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä samanaikaisesti kuin se kirjaa korvattavan erän ja arvostettava se samalla perusteella kuin korvattava erä ottaen huomioon, että määristä, joita ei saada perityksi, pitää kirjata arvon alentumisesta johtuva vähennyserä. Jos korvaus näin ollen liittyy omaisuuserään tai velkaan, joka on kirjattu hankinta-ajankohtana ja arvostettu hankinta-ajankohdan käypään arvoon, hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä hankinta-ajankohtana ja arvostettava se hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Jos kyseessä on käypään arvoon arvostettu korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä, vastaisia rahavirtoja koskevan perittävyyteen liittyvän epävarmuuden vaikutukset otetaan huomioon käyvässä arvossa, eikä erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää tarvita (kappaleessa B41 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta).

28 Korvaus voi joissakin olosuhteissa liittyä omaisuuserään tai velkaan, jota koskee poikkeus kirjaamis- ja arvostamisperiaatteista. Korvaus voi esimerkiksi liittyä ehdolliseen velkaan, jota ei kirjata hankinta-ajankohtana, koska sen käypä arvo ei ole kyseisenä päivänä määritettävissä luotettavasti. Korvaus voi vaihtoehtoisesti liittyä esimerkiksi työsuhde-etuudesta johtuvaan omaisuuserään tai velkaan, joka arvostetaan muulla perusteella kuin hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Tällaisissa olosuhteissa korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä on kirjattava ja arvostettava käyttäen oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia korvattavan erän arvostamisessa käytettyjen oletusten kanssa, ottaen huomioon johdon arvio korvausvelvoitteeseen perustuvan omaisuuserän perittävyydestä ja mahdolliset korvattavaa määrää koskevat sopimukseen perustuvat rajoitukset. Kappaleessa 57 on ohjeistusta korvausvelvoitteeseen perustuvien omaisuuserien myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

▼M54

Vuokrasopimukset, jossa hankinnan kohde on vuokralle ottajana

28A Hankkijaosapuolen on kirjattava käyttöoikeusomaisuuserät ja vuokrasopimusvelat IFRS 16:n mukaisesti yksilöidyistä vuokrasopimuksista, joissa hankinnan kohde on vuokralle ottajana. Hankkijaosapuolen ei tarvitse kirjata käyttöoikeusomaisuuseriä ja vuokrasopimusvelkoja:

a) vuokrasopimuksista, joiden mukainen vuokra-aika (määritelty IFRS 16:ssa) päättyy 12 kuukauden kuluessa hankinta-ajankohdasta; tai

▼M54

b) vuokrasopimuksista, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen (kuvataan IFRS 16:n kappaleissa B3–B8).

28B Hankkijaosapuolen on arvostettava vuokrasopimusvelka määrään, joka vastaa jäljellä olevien vuokrien (määritelty IFRS 16:ssa) nykyarvoa ikään kuin hankittu vuokrasopimus olisi hankinta-ajankohtana uusi vuokrasopimus. Hankkijaosapuolen on arvostettava käyttöoikeusomaisuuserä samaan rahamäärään kuin vuokrasopimusvelka oikaistuna siten, että otetaan huomioon vuokrasopimuksen markkinaehtoihin verrattuna edulliset tai epäedulliset ehdot.

▼M12

Poikkeukset arvostamisperiaatteesta

Takaisin hankitut oikeudet

▼M33

29 Hankkijaosapuolen on määritettävä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjatun takaisin hankitun oikeuden arvo siihen liittyvän sopimuksen jäljellä olevan juoksuajan perusteella riippumatta siitä, ottaisivatko markkinaosapuolet sopimuksen mahdolliset uudistamiset huomioon sen käypää arvoa määrittäessään. Kappaleissa B35 ja B36 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

▼M29

Osakeperusteisesti maksettavat liiketoimet

30 Hankkijaosapuolen on arvostettava velka tai oman pääoman ehtoinen instrumentti, joka liittyy hankinnan kohteen osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin tai hankinnan kohteen osakeperusteisesti maksettavien liiketoimien korvaamiseen hankkijaosapuolen osakeperusteisesti maksettavilla liiketoimilla, hankinta-ajankohtana IFRS 2:ssa *Osakeperusteiset maksut* kuvatun menetelmän mukaisesti. (Tässä IFRS-standardissa kyseisen menetelmän soveltamisen tuloksena saatavaa määrää nimitetään osakeperusteisesti maksettavan liiketoimen ”markkinaperusteiseksi arvoksi”.)

▼M12

Myytävänä olevat omaisuuserät

31 Hankkijaosapuolen on arvostettava hankinta-ajankohtana myytävänä olevaksi luokiteltu hankittu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon kyseisen standardin kappaleiden 15–18 mukaisella tavalla.

Liikearvon tai edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaaminen ja määrittäminen

32 Hankkijaosapuolen on kirjattava hankinta-ajankohtana liikearvo, joka määritetään alla olevien kohtien (a) ja (b) erotuksena:

a) seuraavien yhteenlaskettu määrä:

i) luovutettu vastike arvostettuna tämän IFRS-standardin mukaisesti, mikä yleensä edellyttää hankinta-ajankohdan käypää arvoa (ks. kappale 37);

ii) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa tämän IFRS-standardin mukaisesti arvostettuna; ja

iii) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä (ks. kappaleet 41 ja 42) hankkija-osapuolella hankinnan kohteessa aiemmin olleen *oman pääoman ehtoisen osuuden* hankinta-ajankohdan käypä arvo.

▼M12

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

33 Liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat omistajat) vaihtavat keskenään vain oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo saattaa olla määritettävissä luotettavammin kuin hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo. Jos näin on, hankkijaosapuolen on määritettävä liikearvo käyttäen hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa sen sijaan, että se käyttäisi luovutettujen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa. ►M33 Määritettäessä liikearvoa liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa ei luovuteta lainkaan vastiketta, hankkijaosapuolen on käytettävä luovutetun vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon asemesta hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käypää arvoa (kappale 32(a)(i)). ◄ Kappaleissa B46–B49 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Edulliset kaupat

34 Toisinaan hankkijaosapuoli tekee edullisen kaupan, jolla tarkoitetaan sellaista liiketoimintojen yhdistämistä, jossa kappaleen 32(b) mukainen määrä on suurempi kuin kappaleessa 32(a) tarkoitettu yhteenlaskettu määrä. Jos tätä ylimenevää määrää on jäljellä kappaleen 36 mukaisten vaatimusten soveltamisen jälkeen, hankkijaosapuolen on kirjattava tästä syntyvä voitto tulosvaikutteisesti hankinta-ajankohtana. Voitto on kohdistettava hankkijaosapuolelle.

35 Edullinen kauppa voi toteutua esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa on kyseessä pakkotilanteessa toteutuva kauppa ja myyjäosapuoli toimii painostuksen alaisena. Kuitenkin myös kappaleissa 22–31 käsiteltävät tiettyjen erien kirjaamista tai arvostamista koskevat poikkeukset saattavat johtaa edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamiseen (tai kirjatun voiton muuttumiseen).

36 Hankkijaosapuolen on ennen edullisesta kaupasta syntyvän voiton kirjaamista arvioitava uudelleen, onko se yksilöinyt kaikki hankitut varat ja kaikki vastattaviksi otetut velat oikein, ja kirjattava mahdolliset tässä tarkastelussa vielä tunnistettavat varat tai velat. Sen jälkeen hankkijaosapuolen on tarkasteltava menettelytapoja, joita se on noudattanut määrittäessään tämän IFRS-standardin mukaisesti hankinta-ajankohtana kirjattaviksi vaadittavia määriä, kaikkien seuraavien osalta:

a) hankitut yksilöitävissä olevat varat ja vastattaviksi otetut velat;

b) mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa;

c) vaiheittain toteutetussa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolella aiemmin ollut oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa; ja

d) luovutettu vastike.

Tämän tarkastelun tavoitteena on varmistua siitä, että arvonmääritykset kuvastavat asianmukaisella tavalla kaiken hankinta-ajankohtana käytettävissä olevan informaation huomioon ottamista.

▼M12

Luovutettu vastike

37 Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettu vastike on arvostettava käypään arvoon, joka on määritettävä laskemalla yhteen hankkijaosapuolen luovuttamien varojen, hankkijaosapuolelle hankinnan kohteen aiempia omistajia kohtaan syntyneiden velkojen sekä hankkijaosapuolen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käyvät arvot. (Liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettavaan vastikkeeseen mahdollisesti sisältyvät osuudet hankkijaosapuolen osakeperusteisista palkitsemisjärjestelyistä, jotka vaihdetaan hankinnan kohteen työntekijöillä oleviin palkitsemisjärjestelyihin, on kuitenkin arvostettava käyvän arvon sijaan kappaleen 30 mukaisesti.) Vastikkeen mahdollisia muotoja ovat esimerkiksi käteisvarat, muut varat, hankkijaosapuolen liiketoiminta tai tytäryritys, *ehdollinen vastike*, kanta- tai etuosakkeet, optiot, merkintäoikeudet ja *keskinäisten yhteisöjen* jäsenosuudet.

38 Luovutettu vastike voi sisältää hankkijaosapuolen varoja tai velkoja, joiden kirjanpitoarvot poikkeavat niiden hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista (esimerkiksi hankkijaosapuolen ei-monetaarisia varoja tai liiketoiminta). Jos näin on, hankkijaosapuolen on arvostettava luovutetut varat tai velat niiden hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin ja kirjattava tästä mahdollisesti aiheutuvat voitot tai tappiot tulosvaikutteisesti. Joskus luovutetut varat tai velat kuitenkin jäävät syntyneeseen yhteisökokonaisuuteen liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen (esimerkiksi koska varat tai velat on siirretty hankinnan kohteelle eikä sen aiemmille omistajille) ja näin ollen hankkijaosapuolella säilyy niihin määräysvalta. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on arvostettava kyseiset varat ja velat kirjanpitoarvoihin, jotka niillä on välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa, eikä se saa kirjata tulosvaikutteisesti voittoa tai tappiota sellaisista varoista tai veloista, joihin sillä on määräysvalta sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen.

Ehdollinen vastike

39 Vastikkeeseen, jonka hankkijaosapuoli luovuttaa hankinnan kohteesta, luetaan myös mahdollisesta ehdollista vastiketta koskevasta järjestelystä (ks. kappale 37) aiheutuva omaisuuserä tai velka. Hankkijaosapuolen on kirjattava ehdollisen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo osana hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta.

▼M43

40 Hankkijaosapuolen on luokiteltava ehdollisen vastikkeen suorittamisvelvoite, joka on rahoitusinstrumentin määritelmän mukainen, rahoitusvelaksi tai omaksi pääomaksi IAS 32:n *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* kappaleessa 11 olevien oman pääoman ehtoisen instrumentin ja rahoitusvelan määritelmien perusteella. Hankkijaosapuolen on luokiteltava aiemmin luovutetun vastikkeen takaisinsaantioikeus omaisuuseräksi määrättyjen ehtojen täyttyessä. Kappaleessa 58 on ohjeistusta ehdollisen vastikkeen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

▼M12

Lisäohjeistusta hankintamenetelmän soveltamisesta tietyn tyyppisiin liiketoimintojen yhdistämisiin

Vaiheittain toteutunut liiketoimintojen yhdistäminen

41 Joskus hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteeseen, jossa sillä on välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa ollut oman pääoman ehtoinen osuus. Esimerkiksi yhteisöllä A on 31.12.20X1:ssä määräysvallaton 35 %:n suuruinen oman pääoman ehtoinen osuus yhteisössä B. Yhteisö A ostaa kyseisenä ajankohtana 40 %:n lisäosuuden yhteisöstä B, jolloin se saa määräysvallan yhteisössä B. Tässä IFRS-standardissa tällaista liiketointa nimitetään vaiheittain toteutuneeksi liiketoimintojen yhdistämiseksi, ja joskus sitä nimitetään myös portaittaiseksi hankinnaksi.

▼M53

42 Vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolen on arvostettava aiemmin omistamansa oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa hankinta-ajankohdan käypään arvoon ja kirjattava tästä mahdollisesti aiheutuva voitto tai tappio tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin sen mukaan kuin on asianmukaista. Hankkijaosapuoli on saattanut aiemmilla raportointikausilla kirjata sillä hankinnan kohteessa olevan oman pääoman ehtoisen osuuden arvon muutokset muihin laajan tuloksen eriin. Jos näin on tapahtunut, muihin laajan tuloksen eriin kirjattu määrä on kirjattava samalla perusteella kuin se olisi kirjattava, jos hankkijaosapuoli olisi suoraan luopunut aiemmin omistamastaan oman pääoman ehtoisesta osuudesta.

▼M67

42A Kun yhteisjärjestelyn osapuoli (määritelty IFRS 11:ssä *Yhteisjärjestelyt*) saa määräysvallan liiketoiminnassa, joka on yhteinen toiminto (määritelty IFRS 11:ssä), ja sillä on ollut kyseiseen yhteiseen toimintoon liittyviä varoja koskevat oikeudet ja velkoja koskevat velvoitteet välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa, liiketoimi on vaiheittain toteutunut liiketoimintojen yhdistäminen. Näin ollen hankkijaosapuolen on sovellettava vaiheittain toteutunutta liiketoimintojen yhdistämistä koskevia vaatimuksia, mukaan lukien sillä yhteisessä toiminnossa aiemmin olleiden osuuksien arvostaminen uudelleen kappaleessa 42 kuvatulla tavalla. Näin tehdessään hankkijaosapuolen on arvostettava uudelleen koko aiempi osuutensa yhteisessä toiminnossa.

▼M12

Liiketoimintojen yhdistäminen vastiketta luovuttamatta

43 Joskus hankkijaosapuoli saa määräysvallan hankinnan kohteessa vastiketta luovuttamatta. Näihinkin liiketoimintojen yhdistämisiin sovelletaan hankintamenetelmää. Tällaisia olosuhteita ovat mm. seuraavat:

a) Hankinnan kohde ostaa takaisin riittävän määrän omia osakkeitaan, niin että senhetkinen sijoittaja (hankkijaosapuoli) saa määräysvallan.

b) Vähemmistön veto-oikeudet, jotka ovat aiemmin estäneet hankkijaosapuolta käyttämästä määräysvaltaa hankinnan kohteessa, jossa sillä on ollut äänivallan enemmistö, lakkaavat.

c) Hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde sopivat liiketoimintojensa yhdistämisestä yksinomaan sopimukseen perustuen. Hankkijaosapuoli ei luovuta vastiketta saadakseen määräysvallan hankinnan kohteessa eikä sillä ole hankinnan kohteessa oman pääoman ehtoisia osuuksia hankinta-ajankohtana eikä ennen sitä. Esimerkkejä yksinomaan sopimukseen perustuen toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä ovat kahden liiketoiminnan saattaminen yhteen järjestelyllä, jossa arvopaperi liitetään muihin arvopapereihin yhden myyntikelpoisen arvopaperin muodostamiseksi, tai muodostamalla kaksoislistautunut yhtiö.

44 Yksinomaan sopimukseen perustuvassa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolen on kohdistettava tämän IFRS-standardin mukaisesti kirjattava hankinnan kohteen nettovarallisuus hankinnan kohteen omistajille. Toisin sanoen muiden osapuolten kuin hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoiset osuudet hankinnan kohteessa ovat hankkijaosapuolen hankinnan jälkeisissä tilinpäätöksissä määräysvallattomien omistajien osuutta, vaikka tämä johtaisi siihen, että kaikki oman pääoman ehtoiset osuudet hankinnan kohteessa kohdistettaisiin määräysvallattomille omistajille.

Tarkastelujakso

45 Jos liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ei saada valmiiksi sen raportointikauden loppuun mennessä, jonka aikana yhdistäminen tapahtuu, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään alustavat määrät niistä eristä, joiden kirjanpitokäsittely on kesken. Hankkijaosapuolen on tarkastelujakson aikana oikaistava takautuvasti hankinta-ajankohtana kirjattuja alustavia määriä sellaisen uuden informaation huomioon ottamiseksi, joka

▼**M12**

koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita ja joka, jos se olisi ollut tiedossa, olisi vaikuttanut tuona ajankohtana kirjattuihin määriin. Hankkijaosapuolen on kirjattava tarkastelujakson aikana myös uusia varoja tai velkoja, jos hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista saadaan uutta informaatiota, joka, jos se olisi ollut tiedossa, olisi tuona ajankohtana johtanut kyseisten varojen ja velkojen kirjaamiseen. Tarkastelujakso päättyy, kun hankkijaosapuoli saa tavoittelemansa informaation hankinta-ajankohtana vallinneista tosiseikoista ja olosuhteista tai saa tietää, ettei enempää informaatiota ole saatavissa. Tarkastelujakso ei kuitenkaan saa olla pidempi kuin yksi vuosi hankinta-ajankohdasta lukien.

46 Tarkastelujakso on se hankinta-ajankohdan jälkeinen ajanjakso, jonka kuluessa hankkijaosapuoli saa oikaista liiketoimintojen yhdistämisestä kirjattuja alustavia määriä. Tarkastelujakson ansiosta hankkijaosapuolella on kohtuullisesti aikaa hankkia tarvittava informaatio seuraavien seikkojen hankinta-ajankohdan tilanteen tunnistamiseksi ja määrittämiseksi tämän IFRS-standardien mukaisesti:

a) hankitut yksilöitävissä olevat varat, vastattaviksi otetut velat ja mahdollinen määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa;

b) hankinnan kohteen saamiseksi luovutettu vastike (tai muu liikearvoa määritettäessä käytettävä määrä);

c) vaiheittain toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankkijaosapuolella aiemmin ollut oman pääoman ehtoinen osuus hankinnan kohteessa; ja

d) näistä aiheutuva liikearvo tai edullisesta kaupasta syntyvä voitto.

47 Hankkijaosapuolen on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tekijät ratkaistessaan, tulisiko kirjattuja alustavia tietoja oikaista hankinta-ajankohdan jälkeen saadun informaation seurauksena vai johtuuko informaatio hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista. Asiaankuuluvia tekijöitä ovat esimerkiksi se, milloin lisäinformaatio saadaan, ja se, pystyykö hankkijaosapuoli tunnistamaan syyn alustavien määrien muuttamiseen. Pian hankinta-ajankohdan jälkeen saatava informaatio kuvastaa hankinta-ajankohtana vallinneita olosuhteita todennäköisemmin kuin useita kuukausia myöhemmin saatava informaatio. ►**M33** Esimerkiksi omaisuuserän myynti kolmannelle osapuolelle pian hankinta-ajankohdan jälkeen hintaan, joka poikkeaa merkittävästi sille kyseisenä ajankohtana määritetystä alustavasta käyvästä arvosta, osoittaa alustavan määrän todennäköisesti olevan virheellinen, paitsi jos pystytään yksilöimään näiden ajankohtien välillä toteutunut tapahtuma, joka on muuttanut omaisuuserän käypää arvoa. ◄

48 Hankkijaosapuoli kirjaa yksilöitävissä olevan omaisuuserän (tai velan) alustavasti kirjatun määrän lisäyksen (tai vähennyksen) vähentämällä (tai lisäämällä) liikearvoa. Joskus tarkastelujakson aikana saatu informaatio voi kuitenkin johtaa useamman kuin yhden omaisuuserän tai velan alustavan arvon oikaisemiseen. Hankkijaosapuoli on esimerkiksi saattanut ottaa vastattavakseen hankinnan kohteen toimipaikassa tapahtuneeseen onnettomuuteen liittyvän vahingonkorvauksen, jonka hankinnan kohteen vastuuvakuutus kattaa kokonaan tai osaksi. Jos hankkijaosapuoli saa tarkastelujakson aikana uutta informaatiota kyseisen velan hankinta-ajankohdan käyvästä arvosta, velan alustavana kirjatun määrän muuttamisesta johtuva liikearvon oikaisu kumoutuisi (kokonaan tai osaksi), kun kirjataan vastaava liikearvon oikaisu, joka johtuu vakuutuksenantajalta olevan korvaussaamisen alustavana kirjatun määrän muuttumisesta.

▼M12

49 Hankkijaosapuolen on kirjattava alustavien määrien muutokset tarkastelujakson aikana ikään kuin liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittely olisi valmistunut hankinta-ajankohtana. Täten hankkijaosapuolen on tarvittaessa oikaistava tilinpäätöksessä esitettäviä aiempien kausien vertailutietoja, mihin kuuluu, että muutetaan poistoja ja muita jaksotuksia tai kirjataan muut alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn valmistumisen yhteydessä kirjattavat tulosvaikutukset.

50 Tarkastelujakson päätyttyä hankkijaosapuoli oikaisee liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä ainoastaan virheen korjaamiseksi IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

Sen ratkaiseminen, mikä kuuluu liiketoimintojen yhdistämistapahtumaan

51 Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välillä voi olla aiempi suhde tai muu järjestely jo ennen liiketoiminnan yhdistämistä koskevien neuvottelujen aloittamista, tai ne voivat tehdä neuvottelujen aikana liiketoimintojen yhdistämisestä erillään olevan järjestelyn. Hankkijaosapuolen on kummassakin tapauksessa yksilöitävä mahdolliset määrät, jotka eivät kuulu siihen kokonaisuuteen, jonka hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde (tai sen aiemmat omistajat) vaihtavat liiketoimintojen yhdistämisessä, ts. määrät, jotka eivät kuulu hankinnan kohdetta koskevaan vaihtotapahtumaan. Hankkijaosapuolen on kirjattava hankintamenetelmää soveltaessaan vain hankinnan kohteesta luovutettu vastike sekä varat, jotka on hankittu, ja velat, jotka on otettu vastattaviksi hankinnan kohdetta koskevassa vaihtotapahtumassa. Erilliset liiketoimet on käsiteltävä kirjanpidossa asiaankuuluvien IFRS-standardien mukaisesti.

52 Liiketoimi, johon hankkijaosapuoli tai sen puolesta muu osapuoli on ryhtynyt tai johon on ryhdytty pääasiassa hankkijaosapuolen tai syntyneen yhteisökokonaisuuden hyödyksi ennen yhdistämistä sen sijaan, että kyseessä olisi ensisijaisesti hankinnan kohteen (tai sen aiempien omistajien) hyöty, on todennäköisesti erillinen liiketoimi. Seuraavat ovat esimerkkejä erillisistä liiketoimista, joita ei oteta mukaan hankintamenetelmää sovellettaessa:

a) liiketoimi, jolla tosiasiallisesti selvitetään hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välisiä aiempia suhteita;

b) liiketoimi, jolla maksetaan hankinnan kohteen henkilöstölle tai aiemmille omistajille palkkaa tulevista työsuorituksista; ja

c) liiketoimi, jolla hankinnan kohteelle tai sen aiemmille omistajille korvataan näiden maksamia hankintaan liittyviä hankkijaosapuolen menoja.

Kappaleissa B50–B62 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Hankintaan liittyvät menot

▼M53

53 Hankintaan liittyvät menot ovat menoja, joita hankkijaosapuolelle aiheutuu liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamisesta. Näihin menoihin kuuluvat löytämispalkkiot; palkkiot neuvonta-, lakiasia-, kirjanpito- ja arvonmäärityspalveluista sekä muut asiantuntija- ja konsultointipalkkiot; yleiset hallintomenot, mukaan lukien yrityskauppoja toteuttavan osaston ylläpidosta aiheutuvat menot; sekä vieraan ja oman pääoman ehtoisten arvopapereiden rekisteröinnistä ja liikkeeseenlaskusta aiheutuvat menot. Hankkijaosapuolen on kirjattava hankintaan liittyvät menot kuluiksi kausilla, joiden aikana menot toteutuvat ja palvelut otetaan vastaan, yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. Vieraan tai oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskusta aiheutuvat menot on kirjattava IAS 32:n ja IFRS 9:n mukaisesti.

▼M12

MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN JA KIRJANPITOKÄSITTELY

54 **Yleisesti hankkijaosapuolen on myöhemmin arvostettava liiketoiminnan yhdistämisessä hankitut varat, syntyneet tai vastattaviksi otetut velat sekä liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit ja käsiteltävä niitä kirjanpidossa muiden kyseisiin eriin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti sen mukaan, minkä luonteisista eristä on kysymys. Tämä IFRS-standardi sisältää kuitenkin ohjeistusta seuraavien liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen, syntyneiden tai vastattaviksi otettujen velkojen ja liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien myöhemmästä arvostamisesta ja kirjanpitokäsittelystä:**

a) takaisin hankitut oikeudet;

b) hankinta-ajankohtana kirjatut ehdolliset velat;

c) korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät; ja

d) ehdollinen vastike.

Kappaleessa B63 on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

Takaisin hankitut oikeudet

55 Aineettomaksi hyödykkeeksi kirjatusta takaisin hankitusta oikeudesta on tehtävä poistot sen sopimuksen jäljellä olevana voimassaoloaikana, jolla oikeus on myönnetty. Hankkijaosapuolen, joka myöhemmin myy takaisin hankitun oikeuden kolmannelle osapuolelle, on otettava aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo huomioon myyntivoittoa tai -tappiota määrittäessään.

Ehdolliset velat

▼M53

56 Hankkijaosapuolen on arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattu ehdollinen velka sen alkuperäisestä kirjaamisesta lukien ja siihen asti, kunnes velka suoritetaan, peruutetaan tai lakkaa olemasta voimassa, määrään, joka seuraavista on korkeampi:

a) määrä, joka kirjattaisiin IAS 37:n mukaisesti, ja

b) alun perin kirjattu määrä vähennettynä IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* periaatteiden mukaisesti kirjatuilla kertyneillä tuotoilla, jos tämä on asianmukaista.

Tämä vaatimus ei koske sopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.

▼M12

Korvausvelvoitteeseen perustuvat omaisuuserät

57 Hankkijaosapuolen on jokaisen myöhemmän raportointikauden lopussa arvostettava hankinta-ajankohtana kirjattu korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä samalla perusteella kuin korvattava velka tai omaisuuserä ottaen huomioon mahdolliset sopimukseen perustuvat määrää koskevat rajoitukset ja, jos kyseessä on korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä, jota ei myöhemmin arvosteta käypään arvoon, ottaen huomioon johdon arvio siitä, tullaanko korvausvelvoitteeseen perustuvasta omaisuuserästä saamaan maksu. Hankkijaosapuolen on kirjattava korvausvelvoitteeseen perustuva omaisuuserä pois taseesta vain silloin, kun se saa omaisuuserästä maksun, myy sen tai muutoin menettää oikeuden siihen.

▼M12

Ehdollinen vastike

▼M53

58 Jotkin hankkijaosapuolen hankinta-ajankohdan jälkeen kirjaamat ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutokset voivat johtua hankkijaosapuolen kyseisen ajankohdan jälkeen saamasta lisäinformaatiosta, joka koskee hankinta-ajankohtana vallinneita tosiseikkoja ja olosuhteita. Tällaiset muutokset ovat kappaleiden 45–49 mukaisia tarkastelujakson aikaisia oikaisuja. Muutokset, jotka johtuvat hankinta-ajankohdan jälkeisistä tapahtumista, kuten tulostavoitteeseen pääsemisestä, tietyn osakehinnan toteutumisesta tai tutkimus- ja kehittämisprojektin ratkaisevan vaiheen saavuttamisesta, eivät kuitenkaan ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja. Hankkijaosapuolen on käsiteltävä niitä ehdollisen vastikkeen käyvän arvon muutoksia, jotka eivät ole tarkastelujakson aikaisia oikaisuja, kirjanpidossaan seuraavasti:

a) Omaksi pääomaksi luokiteltua ehdollista vastiketta ei saa arvostaa uudelleen, ja sen myöhempi toteutuminen on käsiteltävä omassa pääomassa.

b) Muu ehdollinen vastike, joka:

i) kuuluu IFRS 9:n soveltamisalaan, on arvostettava jokaisena raportointipäivänä käypään arvoon, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti IFRS 9:n mukaisesti.

ii) ei kuulu IFRS 9:n soveltamisalaan, on arvostettava jokaisena raportointipäivänä käypään arvoon, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M12

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

59 Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisen liiketoimintojen yhdistämisten luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia, joka toteutuu joko:

a) tarkasteltavana olevan raportointikauden aikana; tai

b) raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi.

60 Kappaleen 59 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa B64–B66 täsmennetyt tiedot.

61 Hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida sellaisten oikaisujen taloudellisia vaikutuksia, jotka on kirjattu tarkasteltavana olevalla raportointikaudella ja jotka koskevat kyseisellä tai aiemmilla raportointikausilla toteutuneita liiketoimintojen yhdistämisiä.

62 Kappaleen 61 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleessa B67 täsmennetyt tiedot.

63 Jos tiedot, joita tässä standardissa tai muissa IFRS-standardeissa nimenomaisesti vaaditaan esitettäviksi, eivät riitä kappaleiden 59 ja 61 mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat tiedot.

▼M12

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Voimaantulo

64 Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti sellaisiin liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Tätä IFRS-standardia saa kuitenkin soveltaa vasta 30.6.2007 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta lähtien. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.7.2009, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava samanaikaisesti IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008).

▼M29

64B Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksia kappaleisiin 19, 30 ja B56 sekä kappaleiden B62A ja B62B lisäämisen. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Soveltamisen tulisi olla ei-takautuvaa siitä ajankohdasta lukien, jona yhteisö sovelsi tätä IFRS-standardia ensimmäisen kerran.

64C Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti kappaleiden 65A–65E lisäämisen. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Muutoksia on sovellettava ehdollisten vastikkeiden eriin, jotka ovat syntyneet sellaisista liiketoimintojen yhdistämisistä, joissa hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin, sellaisena kuin se on julkaistu vuonna 2008, käyttöönottoa.

▼M32

64E Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 10 muutettiin kappaleita 7, B13 ja B63(e) sekä liitettä A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä.

▼M33

64F Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen* muutettiin kappaleita 20, 29, 33, ja 47, muutettiin liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää sekä muutettiin kappaleita B22, B40, B43–B46, B49 ja B64. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M38

64G Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaletta 7 ja lisättiin kappale 2A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

▼M43

64I Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaleita 40 ja 58 sekä lisättiin kappale 67A ja siihen liittyvä otsikko. Yhteisön on sovellettava muutosta ei-takautuvasti liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2014 tai sen jälkeen. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa soveltaa muutosta aikaisemmin edellyttäen, että se on soveltanut myös IFRS 9:ää ja IAS 37:ää (molemmat sellaisina, jollaisiksi asiakirja *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* on ne muuttanut). Jos yhteisö soveltaa kyseistä muutosta aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M42

64J Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2011–2013* muutettiin kappaletta 2(a). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M52

64K Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaletta 56. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

64L Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 16, 42, 53, 56, 58 ja B41 sekä poistettiin kappaleet 64A, 64D ja 64H. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M54

64M Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaleita 14, 17, B32 ja B42, poistettiin kappaleet B28–B30 ja niihin liittyvä otsikko sekä lisättiin kappaleet 28A–28B ja niihin liittyvä otsikko. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼M67

64O Joulukuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2015–2017* lisättiin kappale 42A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M71

64P Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Liiketoiminnan määritelmä* lisättiin kappaleet B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D, muutettiin liitteeseen A sisältyvää ”liiketoiminnan” määritelmää, muutettiin kappaleita 3, B7–B9, B11 ja B12 sekä poistettiin kappale B10. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin, ja varojen hankintoihin, jotka tapahtuvat kyseisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Näiden muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M12

Siirtymäsäännöt

65 Varoja ja velkoja, jotka ovat syntyneet liiketoimintojen yhdistämisistä, joissa hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa, ei saa oikaista, kun tämä IFRS-standardi otetaan käyttöön.

▼M29

65A Ehdollisten vastikkeiden komponentteja, jotka ovat syntyneet sellaisista liiketoimintojen yhdistämisistä, joissa hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin, sellaisena kuin se on julkaistu vuonna 2008, käyttöönottoa, ei saa oikaista, kun tätä IFRS-standardia sovelletaan ensimmäisen kerran. Kappaleita 65B-65E on sovellettava näiden erien myöhemmässä kirjanpitokäsittelyssä. Kappaleita 65B–65E ei saa soveltaa kirjanpitokäsittelyyn, joka koskee ehdollisten vastikkeiden komponentteja, jotka ovat syntyneet sellaisista liiketoimintojen yhdistämisistä, joissa hankinta-ajankohta on sama tai myöhempi kuin ajankohta, jona tätä IFRS-standardia, sellaisena kuin se on julkaistu vuonna 2008, on sovellettu ensimmäisen kerran. Kappaleissa 65B–65E liiketoimintojen yhdistäminen tarkoittaa yksinomaan sellaisia liiketoimintojen yhdistämisiä, joissa hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin, sellaisena kuin se on julkaistu vuonna 2008, käyttöönottoa.

▼M29

65B Jos liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa sopimuksessa määrätään yhdistämisen hankintamenon oikaisusta, joka riippuu tulevaisuuden tapahtumista, hankkijaosapuolen on sisällytettävä kyseisen oikaisun määrä yhdistämisen hankintamenoon hankinta-ajankohtana, jos oikaisu on todennäköinen ja luotettavasti määritettävissä.

65C Liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa sopimuksessa saatetaan määrätä yhdistämisen hankintamenon oikaisuista, jotka riippuvat yhdestä tai useammasta tulevaisuuden tapahtumasta. Oikaisun ehtona voi olla esimerkiksi tietyn tulostason säilyttäminen tai saavuttaminen tulevilla kausilla tai liikkeeseen laskettujen instrumenttien markkinahinnan säilyttäminen. Tällaisen oikaisun määrä on yleensä mahdollista arvioida liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa informaation luotettavuutta vaarantamatta, vaikka epävarmuutta onkin jonkin verran. Jos tulevaisuuden tapahtumat eivät toteudu tai arviota on tarpeellista muuttaa, liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoa on oikaistava vastaavasti.

65D Kun liiketoimintojen yhdistämistä koskevassa sopimuksessa määrätään tällaisesta oikaisusta, kyseistä oikaisua ei kuitenkaan sisällytetä yhdistämisen hankintamenoon yhdistämisen alkuperäisen kirjanpitokäsittelyn tapahtuessa, jos se joko ei ole todennäköinen tai ei ole määritettävissä luotettavasti. Jos kyseinen oikaisu myöhemmin tulee todennäköiseksi ja on määritettävissä luotettavasti, lisävastiketta on käsiteltävä liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenon oikaisuna.

65E Joissakin tapauksissa hankkijaosapuoli saattaa joutua myöhemmin suorittamaan myyjälle maksun korvauksena hankkijaosapuolen hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan saamiseksi luovuttamien varojen, sen liikkeeseen laskemien oman pääoman ehtoisten instrumenttien tai sille syntyneiden tai sen vastattavikseen ottamien velkojen arvon vähentymisestä. Näin on esimerkiksi silloin, kun hankkijaosapuoli takaa niiden oman tai vieraan pääoman instrumenttien markkinahinnan, jotka lasketaan liikkeeseen osana liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoa, ja se joutuu laskemaan liikkeeseen lisää oman tai vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja alkuperäiseen hankintamenoon pääsemiseksi. Tällöin ei kirjata lisäystä liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon. Jos kyseessä ovat oman pääoman ehtoiset instrumentit, lisäsuorituksen käypää arvoa vastaa alun perin liikkeeseen lasketuille instrumenteille osoitetun arvon samansuuruinen vähentyminen. Jos kyseessä ovat vieraan pääoman ehtoiset instrumentit, lisäsuorituksen katsotaan olevan alkuperäisestä liikkeeseenlaskusta johtuvan ylikurssin vähennystä tai alikurssin lisäystä.

▼M12

66 Sellaisen yhteisön, esimerkiksi keskinäisen yhteisön, joka ei vielä ole soveltanut IFRS 3:a ja jolla on yksi tai useampia hankintamenomenetelmällä käsiteltyjä liiketoimintojen yhdistämisiä, on sovellettava kappaleiden B68 ja B69 mukaisia siirtymäsääntöjä.

Tuloverot

67 Hankkijaosapuolen on sovellettava liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on ollut ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa, IAS 12:n kappaleen 68 mukaisia vaatimuksia ei-takautuvasti sellaisina, jollaisiksi ne muuttuvat tämän standardin seurauksena. Tämä tarkoittaa, että hankkijaosapuoli ei saa oikaista aiempien liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä kirjattujen laskennallisten verosaamisten aiemmin kirjattujen muutosten huomioon ottamiseksi. Hankkijaosapuolen on kuitenkin kirjattava kirjattujen laskennallisten verosaamisten muutokset tämän IFRS-standardin käyttöönottopäivästä alkaen tulosvaikutteisena oikaisuna (tai muuten kuin tulosvaikutteisesti IAS 12:n sitä edellyttäessä).

▼M43

VIITTAAMINEN IFRS 9:ÄÄN

67A Jos yhteisö soveltaa tätä standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään.

▼M12

IFRS 3:N (2004) KUMOAMINEN

68 Tämä IFRS-standardi korvaa IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* (julkistettu 2004).

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

aineeton hyödyke Yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.

ehdollinen vastike Yleensä **hankkijaosapuolen** velvollisuus luovuttaa lisää varoja tai **oman pääoman ehtoisia osuuksia hankinnan kohteen** aiemmille omistajille osana vaihtotapahtumaa, joka koskee **määräysvaltaa** hankinnan kohteessa, jos tietyt tulevaisuuden tapahtumat toteutuvat tai ehdot täyttyvät. Ehdollinen vastike voi kuitenkin tarkoittaa myös sitä, että **hankkijaosapuolella** on oikeus saada aiemmin luovutettu vastike takaisin tiettyjen ehtojen täyttyessä.

hankinnan kohde Liiketoiminta tai liiketoiminnot, jossa tai joissa **hankkijaosapuoli** saa määräysvallan **liiketoimintojen yhdistämisessä**.

hankinta-ajankohta Päivä, jona **hankkijaosapuoli** saa määräysvallan **hankinnan kohteessa**.

hankkijaosapuoli Yhteisö, joka saa määräysvallan **hankinnan kohteessa**.

▼M33

käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13.)

keskinäinen yhteisö Muu kuin sijoittajaomisteinen yhteisö, joka tuottaa osinkoja, mahdollistaa kustannusten pienentymisen tai tuottaa muuta taloudellista hyötyä **omistajilleen**, jäsenilleen tai osallistujilleen. Esimerkiksi keskinäinen vakuutusyhtiö, luottoosuuskunta ja osuuskunta ovat kaikki keskinäisiä yhteisöjä.

liikearvo Omaisuuserä, joka edustaa vastaista taloudellista hyötyä muista **liiketoimintojen yhdistämisessä** hankituista omaisuuseristä, joita ei yksilöidä yksinään eikä merkitä erikseen taseeseen.

▼M71

liiketoiminta Toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus, jota voidaan johtaa ja hallita tarkoituksena tuottaa tavaroita tai palveluja asiakkaille, kerryttää sijoitustuottoja (kuten osinkoja tai korkoja) tai kerryttää muita tuottoja tavanomaisesta toiminnasta.

▼M12

liiketoimintojen yhdistäminen — Liiketoimi tai muu tapahtuma, jossa **hankkijaosapuoli** saa määräysvallan yhdessä tai useammassa **liiketoiminnassa**. Liiketoimet, joita joskus nimitetään ”todellisiksi sulautumisiksi”*true mergers* tai ”samanarvoisten yhteisöjen sulautumisiksi”*mergers of equals* ovat myös tässä IFRS-standardissa tarkoitettuja **liiketoimintojen yhdistämisiä**.

määräysvallattomien omistajien osuus — Tytäryrityksen oma pääoma, joka ei kuulu välittömästi eikä välillisesti emoyritykselle.

▼M32

_____

oman pääoman ehtoiset osuudet — Tässä IFRS-standardissa termiä *oman pääoman ehtoiset osuudet* käytetään laajassa merkityksessä tarkoittamaan sijoittajaomisteisten yhteisöjen omistusosuuksia sekä **keskinäisten yhteisöjen** omistus- tai jäsenosuuksia tai osallistujien osuuksia.

omistajat — Tässä IFRS-standardissa termiä *omistajat* käytetään laajassa merkityksessä kattamaan sijoittajaomisteisten yhteisöjen **oman pääoman ehtoisten osuuksien** haltijat sekä **keskinäisten yhteisöjen** omistajat, jäsenet tai osallistujat.

yksilöitävissä oleva — Omaisuuserä on *yksilöitävissä*, jos se joko

a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen taikka yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa riippumatta siitä, aikooko yhteisö toimia niin; tai

b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

SAMAN MÄÄRÄYSVALLAN ALAISIA YHTEISÖJÄ KOSKEVAT LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISET (KAPPALEEN 2(C) SOVELTAMINEN)

B1 Tätä IFRS-standardia ei sovelleta saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeviin liiketoimintojen yhdistämisiin. Saman määräysvallan alaisia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskeva liiketoimintojen yhdistäminen on sellainen liiketoimintojen yhdistäminen, jossa kaikki yhdistyvät yhteisöt tai liiketoiminnat ovat viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen, eikä tämä määräysvalta ole tilapäistä.

▼**M12**

B2 Yksittäisten henkilöiden muodostaman ryhmän on katsottava käyttävän yhteisössä määräysvaltaa silloin, kun henkilöillä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena oikeus kollektiivisesti määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta. Liiketoimintojen yhdistäminen jää näin ollen tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle silloin, kun samalla henkilöiden muodostamalla ryhmällä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena viime kädessä oikeus kollektiivisesti määrätä kaikkien yhdistyvien yhteisöjen talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi niiden toiminnasta, eikä tämä viime käden kollektiivinen oikeus ole tilapäistä.

B3 Yhteisössä saattaa käyttää määräysvaltaa yksittäinen henkilö tai sopimukseen perustuvan järjestelyn perusteella yhdessä toimivien henkilöiden muodostama ryhmä, jolloin IFRS-standardien mukaiset taloudellista raportointia koskevat vaatimukset eivät mahdollisesti koske kyseistä henkilöä tai henkilöiden muodostamaa ryhmää. Tämän vuoksi ei ole välttämätöntä, että yhdistyvät yhteisöt sisällytetään samaan konsernitilinpäätökseen, jotta liiketoimintojen yhdistämistä voitaisiin pitää saman määräysvallan alaisia yhteisöjä koskevana.

B4 Määräysvallattomien omistajien osuuden suuruudella yhdistyvissä yhteisöissä ennen ja jälkeen liiketoimintojen yhdistämisen ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä. Vastaavasti sillä, että jokin yhdistyvistä yhteisöistä on konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle jätetty tytäryritys, ei ole merkitystä ratkaistaessa, koskeeko yhdistäminen saman määräysvallan alaisia yhteisöjä.

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

B5 Tässä IFRS-standardissa liiketoimintojen yhdistäminen määritellään liiketoimeksi tai muuksi tapahtumaksi, jossa hankkijaosapuoli saa määräysvallan yhdessä tai useammassa liiketoiminnassa. Hankkijaosapuoli voi saada määräysvallan hankinnan kohteessa usealla eri tavalla, esimerkiksi:

a) luovuttamalla käteisvaroja, muita rahavaroja tai muita varoja (liiketoiminnan muodostava nettovarallisuus mukaan lukien);

b) siten, että sille syntyy velkoja;

c) laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia;

d) antamalla useamman tyyppisiä vastikkeita; tai

e) luovuttamatta lainkaan vastiketta, kuten yksinomaan sopimukseen perustuvassa yhdistymisessä (ks. kappale 43).

B6 Liiketoimintojen yhdistäminen voidaan järjestää oikeudellisista, verotuksellisista tai muista syistä usealla eri tavalla, joita ovat seuraavat näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) yhdestä tai useammasta liiketoiminnasta tulee hankkijaosapuolen tytäryrityksiä, tai yhden tai useamman liiketoiminnan nettovarallisuus sulautetaan oikeudellisesti hankkijaosapuoleen;

b) yksi yhdistyvistä yhteisöistä luovuttaa nettovarallisuutensa, tai sen omistajat luovuttavat oman pääoman ehtoiset osuutensa toiselle yhdistyvälle yhteisölle tai sen omistajille;

▼**M12**

c) kaikki yhdistyvät yhteisöt luovuttavat nettovarallisuutensa tai näiden yhteisöjen omistajat luovuttavat oman pääoman ehtoiset osuutensa uudelle perustettavalle yhteisölle (nimitetään joskus *roll-up*- tai *put-together* -liiketoimeksi); tai

d) ryhmä yhden yhdistyvän yhteisön aiempia omistajia saa määräysvallan syntyvässä yhteisökokonaisuudessa.

▼**M71**

LIIKETOIMINNAN MÄÄRITELMÄ (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

B7 Liiketoiminta koostuu panoksista ja näiden panosten käsittelemiseen käytettävistä prosesseista, jotka pystyvät myötävaikuttamaan tuotosten aikaansaamiseen. Liiketoiminnan kolme osatekijää määritellään seuraavasti (ks. kappaleet B8–B12D, joissa on liiketoiminnan osatekijöitä koskevaa ohjeistusta):

a) **Panos:** Mikä tahansa taloudellinen voimavara, joka aikaansaa tuotoksia tai pystyy myötävaikuttamaan tuotosten aikaansaamiseen, kun sitä käsitellään yhdessä tai useammassa prosessissa. Esimerkkejä ovat pitkäaikaiset varat (aineettomat hyödykkeet tai pitkäaikaisten omaisuuserien käyttöoikeudet mukaan luettuina), henkinen omaisuus, kyky saada tarvittavia materiaaleja tai oikeuksia sekä henkilöstö.

b) **Prosessi:** Mikä tahansa järjestelmä, standardi, menettelytapa, konventio tai sääntö, joka aikaansaa tuotoksia tai pystyy myötävaikuttamaan tuotosten aikaansaamiseen, kun sen avulla käsitellään panosta tai panoksia. Esimerkkejä ovat strategiset johtamisprosessit, toimintaprosessit sekä resurssien hallintaprosessit. Tyypillisesti nämä prosessit ovat dokumentoituja, mutta organisoituneen työvoiman, jolla on tarvittavat taidot ja kokemus ja joka noudattaa sääntöjä ja konventioita, henkinen kapasiteetti voi tuottaa tarvittavat prosessit, joiden avulla pystytään käsittelemään panoksia tuotosten aikaansaamiseksi. (Kirjanpito-, laskutus-, palkanlaskenta- ja muut hallinnolliset järjestelmät eivät tyypillisesti ole tuotosten aikaansaamiseen käytettäviä prosesseja).

c) **Tuotos:** Tulos panoksista ja näiden panosten käsittelyyn käytettävistä prosesseista, jotka tuottavat tavaroita tai palveluja asiakkaille, kerryttävät sijoitustuottoja (kuten osinkoja tai korkoja) tai kerryttävät muita tuottoja tavanomaisesta toiminnasta.

Käyvän arvon keskittymää koskeva valinnainen testi

B7A Kappaleessa B7B esitetään valinnainen testi (keskittymätesti), jonka avulla voidaan tehdä yksinkertaistettu arviointi siitä, onko niin, ettei hankittu toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus ole liiketoiminta. Yhteisö saa valintansa mukaan soveltaa testiä tai olla soveltamatta sitä. Yhteisö saa tehdä tällaisen valinnan jokaisesta liiketoimesta tai muusta tapahtumasta erikseen. Keskittymätestillä on seuraavat vaikutukset:

a) jos keskittymätestin tulos on positiivinen, todetaan ettei hankittujen toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus ole liiketoiminta, eikä lisäarviointia tarvita.

▼**M71**

b) jos keskittymätestin tulos on negatiivinen tai jos yhteisö päättää olla soveltamatta testiä, yhteisön on tehtävä kappaleissa B8–B12D esitetty arviointi.

B7B Keskittymätestin tulos on positiivinen, jos hankittujen bruttomääräisten varojen käypä arvo keskittyy kaikilta olennaisilta osin yksittäiseen yksilöitävissä olevaan omaisuuserään tai samankaltaisten yksilöitävissä olevien omaisuuserien ryhmään. Keskittymätestiä sovellettaessa:

a) hankittujen bruttomääräisten varojen ulkopuolelle on jätettävä rahavarat, laskennalliset verosaamiset ja laskennallisten verovelkojen vaikutuksista aiheutuva liikearvo.

b) hankittujen bruttomääräisten varojen käyvän arvon on sisällettävä määrä, jolla luovutettu vastike (lisättynä määräysvallattomien omistajien osuuden käyvällä arvolla ja aiemmin omistetun osuuden käyvällä arvolla) ylittää yksilöitävissä olevan nettovarallisuuden käyvän arvon. Hankittujen bruttomääräisten varojen käypä arvo voidaan tavallisesti määrittää kokonaismääränä, joka saadaan lisäämällä luovutetun vastikkeen käypä arvo (lisättynä määräysvallattomien omistajien osuuden käyvällä arvolla ja aiemmin omistetun osuuden käyvällä arvolla) vastattaviksi otettujen velkojen (muiden kuin laskennallisten verovelkojen) käypään arvoon ja sen jälkeen jättämällä ulkopuolelle alakohdassa (a) yksilöidyt erät. Jos hankittujen bruttomääräisten varojen käypä arvo kuitenkin ylittää tämän kokonaismäärän, saatetaan joskus tarvita tarkempi laskelma.

c) yksittäisenä yksilöitävissä olevana omaisuuseränä on käsiteltävä omaisuuserä tai omaisuuserien ryhmä, joka kirjattaisiin ja arvostettaisiin yhtenä yksilöitävissä olevana omaisuuseränä liiketoimintojen yhdistämisessä.

d) jos aineellinen omaisuuserä on kiinni toisessa aineellisessa omaisuuserässä (tai IFRS 16:ssa *Vuokrasopimukse*t määritellyn vuokrasopimuksen kohteena olevassa omaisuuserässä) eikä sitä ole mahdollista irrottaa fyysisesti ja käyttää erillään kyseisestä omaisuuserästä, ilman että tästä aiheutuu merkittäviä kustannuksia tai jommankumman omaisuuserän (esimerkiksi maa-alueen ja rakennuksen) hyödyllisyyden tai käyvän arvon merkittävä vähentyminen, nämä omaisuuserät on katsottava yhdeksi yksilöitävissä olevaksi omaisuuseräksi.

e) arvioidessaan, ovatko omaisuuserät samankaltaisia, yhteisön on otettava huomioon kunkin yksittäisen yksilöitävissä olevan omaisuuserän luonne ja omaisuuseristä saatavien tuotosten hallintaan ja aikaansaamiseen liittyvät riskit (ts. riskiominaisuudet).

f) seuraavia ei tule pitää samankaltaisina omaisuuserinä:

i) aineellinen hyödyke ja aineeton hyödyke;

▼**M71**

ii) eri luokkiin kuuluvat aineelliset hyödykkeet (esimerkiksi vaihto-omaisuus, tuotantokoneisto ja ajoneuvot), paitsi jos ne katsotaan alakohdan (d) kriteerin mukaisesti yhdeksi yksilöitävissä olevaksi omaisuuseräksi;

iii) eri luokkiin kuuluvat yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet (esimerkiksi brändinimet, lisenssit ja kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet);

iv) rahoitusvaroihin kuuluva omaisuuserä ja rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä;

v) eri luokkiin kuuluvat rahoitusvarat (esimerkiksi myyntisaamiset ja sijoitukset oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin); ja

vi) yksilöitävissä olevat omaisuuserät, jotka kuuluvat samaan omaisuuseräluokkaan mutta joiden riskiominaisuudet ovat merkittävästi erilaiset.

B7C Kappaleen B7B vaatimukset eivät aiheuta muutosta IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet* sisältyvään samankaltaisia hyödykkeitä koskevaan ohjeistukseen eivätkä termin ”luokka” merkitykseen IAS 16:ssa *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet,* IAS 38:ssa ja IFRS 7:ssä *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot.*

Liiketoiminnan osatekijät

B8 Vaikka liiketoiminnoilla on yleensä tuotoksia, niitä ei kuitenkaan edellytetä, jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi liiketoiminta. Jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi johdettavissa ja hallittavissa liiketoiminnan määritelmässä yksilöityä tarkoitusta varten, vaaditaan kaksi keskeistä osatekijää–panokset ja näiden panosten käsittelyyn käytettävät prosessit. Liiketoiminnan ei tarvitse sisältää kaikkia panoksia tai prosesseja, joita myyjäosapuoli on käyttänyt kyseistä liiketoimintaa harjoittaessaan. Kuitenkin, jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostaman kokonaisuuden katsottaisiin olevan liiketoiminta, sen täytyy sisältää vähintään panos ja tosiasiallinen prosessi, jotka yhdessä merkittävästi myötävaikuttavat kykyyn saada aikaan tuotosta. Kappaleissa B12–B12D tarkennetaan, kuinka arvioidaan, onko prosessi tosiasiallinen.

B8A Jos hankitulla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella on tuotoksia, myyntituottojen jatkuminen ei yksinään osoita, että on hankittu sekä panos että tosiasiallinen prosessi.

B9 Liiketoiminnan osatekijöiden luonne vaihtelee toimialoittain ja yhteisön toiminnan (toimintojen) rakenteen mukaan, yhteisön kehitysvaihe mukaan luettuna. Vakiintuneissa liiketoiminnoissa on usein monen tyyppisiä panoksia, prosesseja ja tuotoksia, kun taas uusissa liiketoiminnoissa on usein vain harvoja panoksia ja prosesseja ja joskus vain yksi tuotos (tuote). Lähes kaikissa liiketoiminnoissa on myös velkoja, mutta liiketoiminnassa ei tarvitse olla velkoja. Myös hankitulla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella, joka ei ole liiketoiminta, saattaa olla velkoja.

B10 [poistettu]

▼**M71**

B11 Ratkaisun siitä, onko tietty toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus liiketoiminta, on perustuttava siihen, pystyykö jokin markkinaosapuoli johtamaan ja hallitsemaan kyseistä toisiinsa liittyvien osien muodostamaa kokonaisuutta liiketoimintana. Arvioitaessa, onko tietty kokonaisuus liiketoiminta, ei näin ollen ole merkitystä sillä, onko myyjäosapuoli harjoittanut kokonaisuutta liiketoimintana tai aikooko hankkijaosapuoli harjoittaa kokonaisuutta liiketoimintana.

Sen arvioiminen, onko hankittu prosessi tosiasiallinen

B12 Kappaleissa B12A–B12D selitetään, kuinka arvioidaan, onko hankittu prosessi tosiasiallinen, jos hankitulla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella ei ole tuotoksia (kappale B12B) ja jos sillä on tuotoksia (kappale B12C).

B12A Esimerkki hankitusta toimintojen ja varojen muodostamasta kokonaisuudesta, jolla ei ole tuotoksia hankinta-ajankohtana, on varhaisessa vaiheessa oleva yhteisö, joka ei ole alkanut kerryttää myyntituottoja. Lisäksi, jos hankittu toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus on kerryttänyt myyntituottoja hankinta-ajankohtana, sillä katsotaan olleen tuotoksia kyseisenä ajankohtana, vaikkei se myöhemmin kerryttäisi myyntituottoja ulkoisilta asiakkailta, esimerkiksi koska hankkijaosapuoli yhdistää sen omiin toimintoihinsa.

B12B Jos toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella ei ole tuotoksia hankinta-ajankohtana, hankitun prosessin on katsottava olevan tosiasiallinen (tai hankittujen prosessien katsottava olevan tosiasiallisia) vain, jos:

a) se on ratkaiseva sen kannalta, että hankittu panos tai hankitut panokset pystytään kehittämään tai jalostamaan tuotoksiksi; ja

b) hankittuihin panoksiin sisältyy sekä organisoitunutta työvoimaa, jolla on tarvittavat taidot, tiedot tai kokemus kyseisen prosessin (tai prosessien ryhmän) suorittamiseksi, että muita panoksia, jotka organisoitunut työvoima pystyisi kehittämään tai jalostamaan tuotoksiksi. Näihin muihin panoksiin voisi sisältyä:

   i) henkistä omaisuutta, jota voitaisiin käyttää tuotteen tai palvelun kehittämiseen;

   ii) muita taloudellisia voimavaroja, joita voitaisiin kehittää tuotosten aikaansaamiseksi; tai

   iii) oikeuksia, jotka koskevat pääsyä tarvittaviin materiaaleihin, tai oikeuksia, jotka mahdollistavat vastaisten tuotosten aikaansaamisen.

Esimerkkejä alakohdissa (b)(i)–(iii) mainituista panoksista ovat teknologia, keskeneräiset tutkimus- ja kehittämisprojektit, kiinteistöt sekä mineraaleja koskevat intressit.

B12C Jos toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella on tuotoksia hankinta-ajankohtana, hankitun prosessin (tai prosessien ryhmän) on katsottava olevan tosiasiallinen vain, jos se hankitun panoksen tai hankittujen panosten käsittelyyn käytettynä:

▼M71

a) on ratkaiseva sen kannalta, että tuotosten tuottamista pystytään jatkamaan, ja hankittuihin panoksiin sisältyy organisoitunutta työvoimaa, jolla on tarvittavat taidot, tiedot tai kokemus kyseisen prosessin (tai prosessien ryhmän) suorittamiseksi; tai

b) merkittävästi myötävaikuttaa kykyyn jatkaa tuotosten tuottamista ja:

i) katsotaan ainutlaatuiseksi tai niukaksi; tai

ii) ei ole vaihdettavissa toiseen prosessiin ilman merkittäviä kustannuksia, ponnisteluja tai viivästyksiä siinä, että tuotosten tuottamista pystytään jatkamaan.

B12D Seuraavat lisäseikat tukevat kappaleita B12B ja B12C:

a) hankittu sopimus on panos, ei tosiasiallinen prosessi. Hankittu sopimus, esimerkiksi ulkoistettua kiinteistönhallintaa tai ulkoistettua varainhallintaa koskeva sopimus voi sitä huolimatta antaa oikeuden organisoituneen työvoiman käyttöön. Yhteisön on arvioitava, suorittaako tällaisen sopimuksen perusteella käyttöön saatava organisoitunut työvoima tosiasiallista prosessia, joka on yhteisön määräysvallassa ja jonka se näin ollen on hankkinut. Tätä arviointia tehtäessä huomioon otettaviin tekijöihin kuuluvat sopimuksen kestoaika ja sen uudistamisehdot.

b) vaikeudet hankitun organisoituneen työvoiman korvaamisessa toisella voivat viitata siihen, että hankittu organisoitunut työvoima suorittaa prosessia, joka on ratkaiseva tuotosten aikaansaamista koskevan kyvyn kannalta.

c) prosessi (tai prosessien ryhmä) ei ole ratkaiseva, esimerkiksi jos se on kaikkien tuotosten aikaansaamiseksi tarvittavien prosessien yhteydessä tarkasteltuna toissijainen tai merkitykseltään vähäinen.

▼M12

HANKKIJAOSAPUOLEN NIMEÄMINEN (KAPPALEIDEN 6 JA 7 SOVELTAMINEN)

▼M32

B13 Hankkijaosapuolen – yhteisön, joka saa määräysvallan hankinnan kohteessa – nimeämiseen on sovellettava IFRS 10:een *Konsernitilinpäätös* sisältyvää ohjeistusta. Jos on tapahtunut liiketoimintojen yhdistäminen mutta IFRS 10:n sisältämää ohjeistusta soveltamalla ei tule selvästi osoitetuksi, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on hankkijaosapuoli, ratkaisua tehtäessä on otettava huomioon kappaleissa B14–B18 mainitut tekijät.

▼M12

B14 Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan pääasiallisesti luovuttamalla käteisvaroja tai muita varoja tai siten, että syntyy velkoja, hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhteisö, joka luovuttaa käteisvaroja tai muita varoja tai jolle velat syntyvät.

▼**M12**

B15 Jos liiketoimintojen yhdistäminen toteutetaan pääasiallisesti vaihtamalla oman pääoman ehtoisia osuuksia, hankkijaosapuoli on yleensä se yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksiaan. Kuitenkin joissakin liiketoimintojen yhdistämisissä, joita tavallisesti nimitetään ”käänteisiksi hankinnoiksi” osuudet liikkeeseen laskeva yhteisö on hankinnan kohde. Kappaleissa B19–B27 on ohjeistusta käänteisten hankintojen kirjanpitokäsittelystä. Myös muita asiaankuuluvia tosiseikkoja ja olosuhteita on otettava huomioon, kun nimetään hankkijaosapuolta oman pääoman ehtoisia osuuksia vaihtamalla toteutettavassa liiketoimintojen yhdistämisessä, ja niitä ovat esimerkiksi:

a) *suhteelliset äänivallat syntyvässä yhteisökokonaisuudessa liiketoimintojen yhdistämisen jälkeen* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka omistajat yhtenä ryhmänä tarkasteltuina säilyttävät tai saavat suurimman osuuden äänivallasta syntyvässä yhteisökokonaisuudessa. Ratkaistaessa, mikä omistajaryhmä säilyttää tai saa suurimman osuuden äänivallasta, yhteisön on otettava huomioon mahdollisten epätavallisten tai erityisten äänestysjärjestelyjen sekä optioiden, merkintäoikeuksien tai vaihdettavien arvopapereiden olemassaolo.

b) *suuri äänivaltainen vähemmistöosuus syntyvässä yhteisökokonaisuudessa, jos millään muulla omistajalla tai organisoituneella omistajaryhmällä ei ole merkittävää ääniosuutta* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka yksittäisellä omistajalla tai organisoituneella omistajaryhmällä on suurin äänivaltainen vähemmistöosuus syntyvässä yhteisökokonaisuudessa.

c) *syntyvän yhteisökokonaisuuden hallintoelimen kokoonpano* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka pystyy valitsemaan tai nimittämään enemmistön syntyvän yhteisökokonaisuuden hallintoelimen jäsenistä.

d) *syntyvän yhteisökokonaisuuden ylemmän johdon kokoonpano* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, jonka (aiempi) johto on hallitsevassa asemassa syntyvän yhteisökokonaisuuden johdossa.

e) *oman pääoman ehtoisten osuuksien vaihtamisen ehdot* – Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka maksaa toisen yhdistyvän yhteisön tai toisten yhdistyvien yhteisöjen oman pääoman ehtoisista osuuksista yli niiden yhdistymistä edeltävän käyvän arvon.

B16 Hankkijaosapuoli on tavallisesti se yhdistyvistä yhteisöistä, joka on suhteelliselta kooltaan (esimerkiksi varoina, tuottoina tai voittona mitattuna) merkittävästi suurempi kuin toinen yhdistyvä yhteisö tai yhteisöt.

B17 Jos liiketoimintojen yhdistämisessä on mukana useampi kuin kaksi yhteisöä, hankkijaosapuolta ratkaistaessa on otettava huomioon mm. se, mikä yhdistyvistä yhteisöistä on tehnyt aloitteen yhdistymiseen, samoin kuin yhdistyvien yhteisöjen suhteellinen koko.

B18 Uusi yhteisö, joka on perustettu liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamista varten, ei välttämättä ole hankkijaosapuoli. Jos perustetaan uusi yhteisö, joka laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksia liiketoimintojen yhdistämisen toteuttamiseksi, hankkijaosapuoleksi on nimettävä yksi ennen liiketoimintojen yhdistämistä olemassa olleista yhdistyvistä yhteisöistä soveltamalla kappaleissa B13–B17 olevaa ohjeistusta. Toisaalta uusi yhteisö, joka luovuttaa vastikkeeksi rahavaroja tai muita varoja tai jolle syntyy tässä tarkoituksessa velkoja, saattaa olla hankkijaosapuoli.

▼M12

KÄÄNTEISET HANKINNAT

B19 Käänteinen hankinta tapahtuu, kun arvopapereita liikkeeseen laskeva yhteisö (juridinen hankkijaosapuoli) nimetään kappaleisiin B13–B18 sisältyvän ohjeistuksen perusteella hankinnan kohteeksi kirjanpidon näkökulmasta. Yhteisön, jonka oman pääoman ehtoiset osuudet hankitaan (juridinen hankinnan kohde), täytyy olla kirjanpidon näkökulmasta hankkijaosapuoli, jotta liiketoimi katsottaisiin käänteiseksi hankinnaksi. Käänteinen hankinta tapahtuu joskus esimerkiksi silloin, kun toimiva yksityinen yhteisö haluaa muuttua julkiseksi yhteisöksi mutta ei halua rekisteröidä osakkeitaan. Tämän toteuttamiseksi yksityinen yhteisö järjestää niin, että julkinen yhteisö hankkii sen oman pääoman ehtoisia osuuksia ja antaa vastikkeeksi julkisen yhteisön oman pääoman ehtoisia osuuksia. Tässä esimerkissä julkinen yhteisö on **juridinen hankkijaosapuoli**, koska se on laskenut liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osuuksiaan, ja yksityinen yhteisö on **juridinen hankinnan kohde**, koska sen oman pääoman ehtoiset osuudet on hankittu. Kappaleiden B13–B18 mukaista ohjeistoa soveltamalla päädytään kuitenkin nimeämään:

a) julkinen yhteisö **hankinnan kohteeksi** kirjanpidon näkökulmasta (kirjanpidollinen hankinnan kohde); ja

b) yksityinen yhteisö **hankkijaosapuoleksi** kirjanpidon näkökulmasta (kirjanpidollinen hankkijaosapuoli).

Kirjanpidollisen hankinnan kohteen täytyy vastata liiketoiminnan määritelmää, jotta liiketoimi käsiteltäisiin kirjanpidossa käänteisenä hankintana, ja kaikkia tämän IFRS-standardin mukaisia kirjaamis- ja arvostamisperiaatteita sovelletaan, liikearvon kirjaamista koskeva vaatimus mukaan luettuna.

Luovutetun vastikkeen arvostaminen

B20 Käänteisessä hankinnassa kirjanpidollinen hankkijaosapuoli ei yleensä suorita mitään vastiketta hankinnan kohteesta. Sen sijaan kirjanpidollinen hankinnan kohde laskee yleensä liikkeeseen osakkeitaan kirjanpidollisen hankkijaosapuolen omistajille. Näin ollen sen vastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo, jonka kirjanpidollinen hankkijaosapuoli on luovuttanut saadakseen osuutensa kirjanpidollisesta hankinnan kohteesta, perustuu siihen oman pääoman ehtoisten osuuksien määrään, jonka juridinen tytäryritys olisi joutunut laskemaan liikkeeseen antaakseen juridisen emoyrityksen omistajille saman prosenttiosuuden syntyvän yhteisökokonaisuuden omasta pääomasta kuin käänteisessä hankinnassa on toteutunut. Tällä tavoin laskettua oman pääoman ehtoisten osuuksien määrän käypää arvoa voidaan käyttää hankinnan kohteesta luovutetun vastikkeen käypänä arvona.

Konsernitilinpäätöksen laatiminen ja esittäminen

B21 Käänteistä hankintaa seuraava konsernitilinpäätös julkistetaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) nimissä, mutta liitetiedoissa mainitaan, että jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) tilinpäätöstä lukuun ottamatta yhtä takautuvasti tehtyä oikaisua, jolla kirjanpidollisen hankkijaosapuolen oikeudellinen pääoma on oikaistu kuvastamaan kirjanpidollisen hankinnan kohteen oikeudellista pääomaa. Kyseinen oikaisu tarvitaan, jotta esitettäisiin juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) pääoma. Myös kyseisessä konsernitilinpäätöksessä esitettävät vertailutiedot oikaistaan takautuvasti kuvastamaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oikeudellista pääomaa.

▼M33

B22 Koska konsernitilinpäätöksessä jatkuvuus koskee juridisen tytäryrityksen tilinpäätöstä sen pääomarakennetta lukuun ottamatta, konsernitilinpäätöksessä esitetään:

▼M12

a) juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) varat ja velat niiden yhdistämistä edeltävien kirjanpitoarvojen mukaisesti kirjattuina ja arvostettuina.

b) juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) varat ja velat tämän IFRS-standardin mukaisesti kirjattuina ja arvostettuina.

c) juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kertyneet voittovarat ja muut oman pääoman erät **ennen** liiketoimintojen yhdistämistä.

►M33 d) rahamäärä, joka konsernitilinpäätökseen merkitään liikkeeseen laskettuina oman pääoman ehtoisina osuuksina ja joka määritetään lisäämällä juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) liikkeeseen laskemat juuri ennen liiketoiminnan yhdistämistä ulkona olevat oman pääoman ehtoiset osuudet juridisen emoyrityksen (kirjanpidollinen hankinnan kohde) käypään arvoon. ◄ Oman pääoman rakenne (ts. liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten osuuksien lukumäärä ja tyyppi) kuvastaa kuitenkin juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman rakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia osuuksia, jotka juridinen emoyritys on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen yhdistämisen. Näin ollen juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) oman pääoman rakennetta oikaistaan hankintasopimuksessa määrättyä vaihtosuhdetta käyttäen niin, että se kuvastaa käänteisessä hankinnassa liikkeeseen laskettujen juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) osakkeiden lukumäärää.

e) määräysvallattomien omistajien suhteellinen osuus juridisen tytäryrityksen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kertyneiden voittovarojen ja muiden oman pääoman ehtoisten osuuksien yhdistämistä edeltävistä kirjanpitoarvoista kappaleissa B23 ja B24 esitetyllä tavalla.

Määräysvallattomien omistajien osuus

B23 Jotkin juridisen hankinnan kohteen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) omistajat eivät käänteisessä hankinnassa mahdollisesti vaihda oman pääoman ehtoisia osuuksiaan juridisen emoyrityksen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman ehtoisiin osuuksiin. Kyseisiä omistajia käsitellään käänteisen hankinnan jälkeisissä konsernitilinpäätöksissä määräysvallattomina omistajina. Tämä johtuu siitä, että niillä juridisen hankinnan kohteen omistajilla, jotka eivät vaihda oman pääoman ehtoisia osuuksiaan juridisen hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisiin osuuksiin, on osuus ainoastaan juridisen hankinnan kohteen tulokseen ja nettovarallisuuteen – ei syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen. Toisaalta vaikka juridinen hankkijaosapuoli on kirjanpidon näkökulmasta hankinnan kohde, juridisen hankkijaosapuolen omistajilla on osuus syntyvän yhteisökokonaisuuden tulokseen ja nettovarallisuuteen.

B24 Juridisen hankinnan kohteen varat ja velat arvostetaan ja merkitään konsernitilinpäätökseen niiden hankintaa edeltäviin kirjanpitoarvoihin (ks. kappale B22(a)). Tämän vuoksi määräysvallattomien omistajien osuus kuvaa käänteisessä hankinnassa määräysvallattomien osakkeenomistajien suhteellista osuutta juridisen hankinnan kohteen hankintaa edeltävistä kirjanpitoarvoista, vaikka määräysvallattomien omistajien osuudet arvostettaisiin muissa hankinnoissa niiden hankinta-ajankohdan käypään arvoon.

▼M12

Osakekohtainen tulos

B25 Kuten kappaleessa B22(d) todetaan, käänteistä hankintaa seuraavassa konsernitilinpäätöksessä esitettävä pääomarakenne kuvastaa juridisen hankkijaosapuolen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) oman pääoman rakennetta, ja tämä koskee myös niitä oman pääoman ehtoisia osuuksia, jotka juridinen hankkijaosapuoli on laskenut liikkeeseen toteuttaakseen liiketoimintojen yhdistämisen.

B26 Kun lasketaan ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettua keskiarvoa (osakekohtaista tulosta koskevan laskelman nimittäjää) kaudella, jonka aikana käänteinen hankinta toteutuu:

a) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärä kyseisen kauden alusta hankinta-ajankohtaan asti on laskettava siten, että juridisen hankinnan kohteen (kirjanpidollisen hankkijaosapuolen) kauden aikana ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän painotettu keskiarvo kerrotaan hankintasopimuksessa mainitulla vaihtosuhteella; ja

b) ulkona olevien kantaosakkeiden lukumäärän hankinta-ajankohdasta kauden loppuun on oltava juridisen hankkijaosapuolen (kirjanpidollisen hankinnan kohteen) kauden aikana ulkona olleiden kantaosakkeiden todellinen määrä.

B27 Laimentamaton osakekohtainen tulos kultakin käänteisen hankinnan jälkeisessä konsernitilinpäätöksessä esitettävältä hankinta-ajankohtaa edeltävältä vertailukaudelta on laskettava jakamalla:

a) kantaosakkeiden omistajille kuuluva juridisen hankinnan kohteen voitto tai tappio kultakin kaudelta

b) juridisen hankinnan kohteen ulkona olevien kantaosakkeiden toteutuneen lukumäärän painotetulla keskiarvolla, joka on kerrottu hankintasopimuksessa määrätyllä vaihtosuhteella.

TIETTYJEN HANKITTUJEN VAROJEN JA VASTATTAVIKSI OTETTUJEN VELKOJEN KIRJAAMINEN (KAPPALEIDEN 10–13 SOVELTAMINEN)

▼M54

_____

B28 [poistettu]

B29 [poistettu]

B30 [poistettu]

▼M12

Aineettomat hyödykkeet

B31 Hankkijaosapuolen on kirjattava liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet erillään liikearvosta. Aineeton hyödyke on yksilöitävissä, jos se täyttää joko erotettavuuskriteerin tai sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin.

▼M54

B32 Sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin täyttävä aineeton hyödyke on yksilöitävissä, vaikkei omaisuuserä olisi siirrettävissä tai erotettavissa hankinnan kohteesta tai muista oikeuksista ja velvoitteista. Esimerkiksi:

a) [poistettu]

▼**M12**

b) hankinnan kohde omistaa käytössään olevan ydinvoimalan. Voimalan käyttölupa on aineeton hyödyke, joka täyttää liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli pystyisi myymään sitä tai siirtämään sitä toiselle osapuolelle erillään hankitusta voimalasta. Hankkijaosapuoli voi merkitä käyttöluvan käyvän arvon ja voimalan käyvän arvon tilinpäätökseensä yhdeksi omaisuuseräksi, jos kyseisten omaisuuserien taloudelliset vaikutusajat ovat samankaltaiset.

c) hankinnan kohde omistaa teknologiapatentin. Se on antanut patentin lisenssisopimuksella toisten osapuolten käyttöön yksinomaan kotimarkkinoiden ulkopuolella käytettäväksi ja saa vastikkeeksi tietyn prosenttiosuuden ulkomailta kertyvistä myyntituotoista. Sekä teknologiapatentti että siihen liittyvä lisenssisopimus täyttävät liikearvosta erillään kirjaamisen sopimuksellis-oikeudellisen kriteerin, vaikka patentin ja siihen liittyvän lisenssisopimuksen myyminen tai vaihtaminen erillään toisistaan ei olisi järkevää.

B33 Erotettavuuskriteeri tarkoittaa, että hankittu aineeton hyödyke pystytään erottamaan tai irrottamaan hankinnan kohteesta ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Aineeton hyödyke, jonka hankkijaosapuoli pystyisi myymään, lisensoimaan tai muutoin vaihtamaan jotakin muuta arvokasta vastaan, täyttää erotettavuuskriteerin, vaikkei hankkijaosapuoli aikoisi myydä, lisensoida tai muutoin vaihtaa sitä. Hankittu aineeton hyödyke täyttää erotettavuuskriteerin, jos on näyttöä samantyyppistä tai tyypiltään samankaltaista omaisuuserää koskevista vaihtotapahtumista, vaikka tällaiset tapahtumat olisivat harvinaisia ja riippumatta siitä, onko hankkijaosapuoli osallisena niissä. Esimerkiksi asiakas- ja tilaajaluetteloita lisensoidaan usein, joten ne täyttävät erotettavuuskriteerin. Vaikka hankinnan kohde uskoisi asiakasluettelonsa poikkeavan ominaisuuksiltaan muista asiakasluetteloista, se seikka, että asiakasluetteloita lisensoidaan usein, tarkoittaa yleisesti, että hankittu asiakasluettelo täyttää erotettavuuskriteerin. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu asiakasluettelo ei kuitenkaan täyttäisi erotettavuuskriteeriä, jos salassapitoehdot tai muut sopimukset kieltäisivät yhteisöä myymästä, antamasta vuokralle tai muutoin vaihtamasta asiakkaitaan koskevaa tietoa.

B34 Aineeton hyödyke, joka ei ole yksinään erotettavissa hankinnan kohteesta tai syntyvästä yhteisökokonaisuudesta, täyttää erotettavuuskriteerin, jos se on erotettavissa yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, yksilöitävissä olevan omaisuuserän tai velan kanssa. Esimerkiksi:

a) markkinaosapuolet vaihtavat keskenään talletusvelkoja ja niihin liittyviä tallettajasuhteisiin liittyviä aineettomia hyödykkeitä, ja tämä tapahtuu todettavissa olevina vaihtotapahtumina. Tämän vuoksi hankkijaosapuolen tulisi kirjata tallettajasuhteisiin liittyvä aineeton hyödyke erillään liikearvosta.

b) hankinnan kohde omistaa rekisteröidyn tavaramerkin ja dokumentoidun mutta patentoimattoman teknisen osaamisen, jota käytetään tavaramerkin alaisen tuotteen valmistuksessa. Voidakseen siirtää tavaramerkin omistusoikeuden toiselle osapuolelle omistajan täytyy siirtää myös kaikki muu, mitä tarvitaan, jotta uusi omistaja pystyisi tuottamaan tuotetta tai palvelua, joka ei erotu aiemman omistajan tuottamasta tuotteesta tai palvelusta. Koska patentoimaton tekninen osaaminen on erotettava hankinnan kohteesta tai syntyneestä yhteisökokonaisuudesta ja myytävä, jos siihen liittyvä tavaramerkki myydään, se täyttää erotettavuuskriteerin.

▼**M12**

Takaisin hankitut oikeudet

B35 Hankkijaosapuoli voi osana liiketoimintojen yhdistämistä hankkia takaisin aiemmin hankinnan kohteelle myöntämänsä oikeuden, joka koskee hankkijaosapuolen yhden tai useamman taseeseen merkityn tai taseeseen merkitsemättömän omaisuuserän käyttöä. Tällaisia oikeuksia ovat esimerkiksi oikeus käyttää hankkijaosapuolen valmistenimeä franchising-sopimuksen perusteella tai oikeus käyttää hankkijaosapuolen teknologiaa sitä koskevan lisensointisopimuksen perusteella. Takaisin hankittu oikeus on yksilöitävissä oleva aineeton hyödyke, jonka hankkijaosapuoli kirjaa erillään liikearvosta. Kappaleessa 29 on ohjeistusta takaisin hankitun oikeuden arvostamisesta, ja kappaleessa 55 on ohjeistusta takaisin hankitun oikeuden myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

B36 Jos takaisin hankitun oikeuden synnyttävän sopimuksen ehdot ovat edulliset tai epäedulliset markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien ehtoihin nähden, hankkijan on kirjattava selvittämisestä johtuva voitto tai tappio. Kappaleessa B52 on ohjeistusta tämän voiton tai tappion määrittämisestä.

Työvoima ja muut ei yksilöitävissä olevat erät

B37 Hankkijaosapuoli sisällyttää liikearvoon sellaisen hankitun aineettoman hyödykkeen arvon, joka ei ole hankinta-ajankohtana yksilöitävissä. Hankkijaosapuoli voi esimerkiksi kohdistaa arvoa työvoimalle, jolla tarkoitetaan senhetkistä henkilöstön kokoonpanoa, jonka avulla hankkijaosapuoli pystyy jatkamaan hankitun liiketoiminnan harjoittamista hankinta-ajankohdasta alkaen. Työvoimalla ei tarkoiteta ammattitaitoisen henkilöstön henkistä pääomaa – sitä (usein erityistä) tietämystä ja kokemusta, jonka hankinnan kohteen työntekijät tuovat työhönsä. Koska työvoima ei ole yksilöitävissä oleva ja erillään liikearvosta kirjattava omaisuuserä, sille kohdistettava arvo sisällytetään liikearvoon.

B38 Hankkijaosapuoli sisällyttää liikearvoon myös sellaisille erille kohdistettavan arvon, jotka eivät hankinta-ajankohtana täytä omaisuuseränä käsittelemisen ehtoja. Hankkijaosapuoli voisi esimerkiksi kohdistaa arvoa potentiaalisille sopimuksille, joista hankinnan kohde hankinta-ajankohtana parhaillaan neuvottelee mahdollisten uusien asiakkaiden kanssa. Koska nämä potentiaaliset sopimukset eivät itsessään ole hankinta-ajankohdan varoja, hankkijaosapuoli ei kirjaa niitä erillään liikearvosta. Hankkijaosapuoli ei saa myöhemmin siirtää näiden sopimusten arvoa pois liikearvosta hankinta-ajankohdan jälkeisten tapahtumien perusteella. Hankkijaosapuolen tulee kuitenkin arvioida pian hankinta-ajankohdan jälkeen toteutuviin tapahtumiin liittyviä tosiseikkoja ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi, onko hankinta-ajankohtana ollut olemassa erikseen kirjattavissa oleva aineeton hyödyke.

B39 Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen hankkijaosapuoli käsittelee liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuja aineettomia hyödykkeitä IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* mukaisesti. Joidenkin hankittujen aineettomien hyödykkeiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeisestä kirjanpitokäsittelystä määrätään kuitenkin muissa IFRS-standardeissa, kuten IAS 38:n kappaleessa 3 todetaan.

►**M33** B40 Yksilöitävyyskriteerit ratkaisevat, kirjataanko aineeton hyödyke erillään liikearvosta. Kyseiset kriteerit eivät kuitenkaan opasta aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämisessä eivätkä aseta rajoituksia aineettoman hyödykkeen käypää arvoa määritettäessä käytettäville oletuksille. Hankkijaosapuoli esimerkiksi ottaisi käypää arvoa määrittäessään huomioon oletukset, joita markkinaosapuolet käyttäisivät aineettoman hyödykkeen hinnoittelussa, kuten odotukset sopimusten tulevaisuudessa tapahtuvasta uudistamisesta. ◄ Uudistamisten ei itsessään tarvitse välttämättä täyttää yksilöitävyyskriteereitä.

▼M12

(Ks. kuitenkin kappale 29, jossa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä kirjattuja takaisin hankittuja oikeuksia koskeva poikkeus käyvän arvon määrittämisperiaatteesta.) IAS 38:n kappaleissa 36 ja 37 on ohjeistusta siitä, miten ratkaistaan, tulisiko aineettomat hyödykkeet yhdistää toisten aineettomien tai aineellisten hyödykkeiden kanssa yhdeksi laskentakohteeksi.

TIETTYJEN YKSILÖITÄVISSÄ OLEVIEN VAROJEN JA HANKINNAN KOHTEESSA OLEVAN MÄÄRÄYSVALLATTOMIEN OMISTAJIEN OSUUDEN ARVOSTAMINEN (KAPPALEIDEN 18 JA 19 SOVELTAMINEN)

Varat, joihin liittyvät rahavirrat ovat epävarmoja (arvon alentumisesta johtuvat vähennyserät)

▼M53

B41 Hankkijaosapuoli ei saa kirjata hankinta-ajankohtana erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää, joka liittyy liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin, hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin arvostettaviin omaisuuseriin, koska vastaisia rahavirtoja koskeva epävarmuus on otettu huomioon niiden käyvässä arvossa. Koska hankkijaosapuolen esimerkiksi on tämän IFRS-standardin mukaan arvostettava hankitut saamiset, lainasaamiset mukaan luettuina, liiketoimintojen yhdistämistä kirjanpidossa käsiteltäessä hankinta-ajankohdan käypiin arvoihin, hankkijaosapuoli ei kirjaa erillistä arvon alentumisesta johtuvaa vähennyserää niiden sopimukseen perustuvien rahavirtojen takia, joita tuona ajankohtana ei arvioida saatavan, eikä se kirjaa odotettavissa olevia luottotappioita koskevaa vähennyserää.

▼M12

Muiden vuokrasopimusten kohteena olevat omaisuuserät hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana

▼M54

B42 Määrittäessään hankinta-ajankohdan käypää arvoa operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena olevalle omaisuuserälle, kuten rakennukselle tai patentille, hankinnan kohteen ollessa vuokralle antajana hankkijaosapuolen on otettava huomioon vuokrasopimuksen ehdot. Hankkijaosapuoli ei kirjaa erillistä omaisuuserää tai velkaa, jos operatiivisen vuokrasopimuksen ehdot ovat joko edulliset tai epäedulliset markkinoilla noudatettaviin ehtoihin verrattuina.

▼M12

Omaisuuserät, joita hankkijaosapuoli ei aio käyttää tai joita se aikoo käyttää eri tavalla kuin muut markkinaosapuolet niitä käyttäisivät

▼M33

B43 Hankkijaosapuolen aikomuksena voi olla, ettei se kilpailuasemansa suojelemiseksi tai muista syistä käytä hankkimaansa rahoitusvaroihin kuulumatonta omaisuuserää tai ettei se käytä omaisuuserää sen parhaiten tuottavassa käytössä. Tämä voi päteä esimerkiksi hankittuun tutkimukseen ja kehittämiseen liittyvään aineettomaan hyödykkeeseen, jota hankkijaosapuoli suunnittelee käyttävänsä defensiivisesti estämällä muita käyttämästä sitä. Hankkijaosapuolen on tästä huolimatta määritettävä rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käypä arvo olettaen, että se on markkinaosapuolilla parhaiten tuottavassa käytössä asianmukaisen arvonmäärityksen lähtökohdan mukaisesti, sekä alun perin että myöhemmässä arvonalentumistestauksessa, kun määritetään käypää arvoa vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla.

▼M12

Määräysvallattomat osuudet hankinnan kohteessa

▼M33

B44 Tämän IFRS-standardin mukaan hankkijaosapuoli saa arvostaa hankinnan kohteessa olevan määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Joskus hankkijaosapuoli pystyy määrittämään määräysvallattomien omistajien osuuden hankinta-ajankohdan käyvän arvon osakkeille (ts. muille kuin hankkijaosapuolen hallussa oleville osakkeille) toimivilla markkinoilla noteeratun hinnan

▼M33

perusteella. Toisissa tilanteissa osakkeille ei kuitenkaan ole saatavissa toimivilla markkinoilla noteerattua hintaa. Näissä tilanteissa hankkijaosapuoli määrittää määräysvallattomien omistajien osuuden käyvän arvon muita arvostusmenetelmiä käyttäen.

B45 Hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden ja määräysvallattomien omistajien osuuden osakekohtaiset käyvät arvot voivat poiketa toisistaan. Merkittävin ero aiheutuu todennäköisesti siitä, että hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden osakekohtaiseen arvoon sisältyy määräysvaltalisä, tai kääntäen, että määräysvallattomien omistajien osuuden osakekohtainen arvo on pienempi määräysvallan puuttumisesta johtuen (nimitetään myös vähemmistöalennukseksi), jos markkinaosapuolet ottaisivat tällaisen lisän tai alennuksen huomioon määräysvallattomien omistajien osuuden hinnoittelussa.

▼M12

LIIKEARVON TAI EDULLISESTA KAUPASTA SYNTYVÄN VOITON MÄÄRITTÄMINEN

Hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käyvän arvon määrittäminen arvostusmenetelmien avulla (kappaleen 33 soveltaminen)

▼M33

B46 Jos liiketoimintojen yhdistäminen on toteutettu luovuttamatta vastiketta, hankkijaosapuolen on liikearvoa tai edullisesta kaupasta syntyvää voittoa määrittäessään käytettävä luovutetun vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon sijaan sillä hankinnan kohteessa olevan osuuden hankinta-ajankohdan käypää arvoa (ks. kappaleet 32–34).

▼M12

Erityisesti huomioon otettavaa sovellettaessa hankintamenetelmää keskinäisten yhteisöjen yhdistymisiin (kappaleen 33 soveltaminen)

B47 Kun kaksi keskinäistä yhteisöä yhdistyy, hankinnan kohteessa olevien oman pääoman ehtoisten osuuksien tai jäsenosuuksien käypä arvo (tai hankinnan kohteen käypä arvo) voi olla määritettävissä luotettavammin kuin hankkijaosapuolen luovuttaminen jäsenosuuksien käypä arvo. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on kappaleen 33 mukaan määritettävä liikearvo käyttäen hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa sen sijaan, että se käyttäisi vastikkeeksi luovutettujen hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypää arvoa. Lisäksi hankkijaosapuolen on kirjattava keskinäisten yhteisöjen yhdistymisessä hankinnan kohteen nettovarallisuus suoraan taseen pääoman tai oman pääoman lisäykseksi, ei kertyneiden voittovarojen lisäykseksi, mikä on yhdenmukaista sen kanssa, miten muuntyyppiset yhteisöt soveltavat hankintamenetelmää.

B48 Vaikka keskinäiset yhteisöt ovat monin tavoin muiden liiketoimintojen kaltaisia, niillä on erityisiä piirteitä, jotka johtuvat pääasiassa siitä, että niiden jäsenet ovat sekä asiakkaita että omistajia. Yleensä keskinäisten yhteisöjen jäsenet odottavat saavansa jäsenyydestään hyötyä, usein tavaroista tai palveluista perittävinä pienempinä maksuina taikka jaettavana ylijäämänä. Kullekin jäsenelle kohdistuva osuus jaettavasta ylijäämästä perustuu usein siihen, miten paljon jäsenellä on vuoden aikana ollut liiketoimintaa keskinäisen yhteisön kanssa.

▼M33

B49 Keskinäisen yhteisön käypää arvoa määritettäessä tulee ottaa huomioon oletukset, joita markkinaosapuolet tekisivät tulevaisuudessa saatavista jäseneduista, sekä muut merkitykselliset oletukset, joita markkinaosapuolet tekisivät keskinäisestä yhteisöstä. Keskinäisen yhteisön

▼M33

käyvän arvon määrittämiseen voidaan käyttää esimerkiksi nykyarvomenetelmää. Mallin syöttötietoina käytettävien rahavirtojen tulee perustua keskinäisen yhteisön odotettavissa oleviin rahavirtoihin, joissa todennäköisesti kuvastuvat jäsenetuihin liittyvät vähennykset, kuten tavaroista ja palveluista perittävät pienemmät maksut.

▼M12

SEN RATKAISEMINEN, MITÄ KUULUU LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISTAPAHTUMAAN (KAPPALEIDEN 51 JA 52 SOVELTAMINEN)

B50 Ratkaistessaan, onko jokin liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa vai onko liiketoimi liiketoimintojen yhdistämiseen nähden erillinen, hankkijaosapuolen tulisi ottaa huomioon seuraavat tekijät, jotka eivät ole toisensa pois sulkevia eivätkä yksittäin ratkaisevia:

a) **syyt liiketoimen toteutumiseen** – Käsitys siitä, miksi yhdistämisen osapuolet (hankkijaosapuoli ja hankinnan kohde sekä niiden omistajat, hallituksen jäsenet ja johto – sekä näiden puolesta toimivat tahot) ovat toteuttaneet tietyn liiketoimen tai järjestelyn, voi auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa luovutettua vastiketta ja hankittuja varoja tai vastattaviksi otettuja velkoja. Esimerkiksi jos liiketoimi on tarkoitettu pääasiassa hankkijaosapuolen tai syntyvän yhteisökokonaisuuden hyödyksi sen sijaan, että se olisi tarkoitettu hankinnan kohteen tai sen aiempien omistajien hyödyksi ennen yhdistymistä, kyseinen osa maksetusta kauppahinnasta (ja siihen liittyvät varat tai velat) ovat vähemmän todennäköisesti osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Näin ollen hankkijaosapuoli käsittelisi kyseistä osuutta erillään liiketoimintojen yhdistämisestä.

b) **kuka on tehnyt aloitteen liiketoimesta** – Käsitys siitä, kuka on tehnyt liiketointa koskevan aloitteen, voi myös auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Esimerkiksi hankkijaosapuolen aloitteesta toteutunut liiketoimi tai muu tapahtuma voi toteutua tarkoituksena tuottaa vastaista taloudellista hyötyä hankkijaosapuolelle tai syntyvälle yhteisökokonaisuudelle niin, että hankinnan kohde tai sen aiemmat omistajat hyötyvät ennen yhdistymistä vain vähän tai ei lainkaan. Toisaalta hankinnan kohteen tai sen aiempien omistajien aloitteesta toteutunut liiketoimi tai järjestely tapahtuu vähemmän todennäköisesti hankkijaosapuolen tai syntyvän yhteisökokonaisuuden hyödyksi ja on todennäköisemmin osa liiketoimintojen yhdistämistapahtumaa.

c) **liiketoimen ajoitus** – Myös liiketoimen ajoitus voi auttaa ymmärtämään, onko liiketoimi osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa. Esimerkiksi hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välinen liiketoimi, joka toteutuu liiketoimintojen yhdistämisen ehtoja koskevien neuvottelujen aikana, on saatettu toteuttaa liiketoimintojen yhdistämistä ajatellen tarkoituksena tuottaa vastaista taloudellista hyötyä hankkijaosapuolelle tai syntyvälle yhteisökokonaisuudelle. Jos näin on, hankinnan kohde tai sen hankintaa edeltävät aiemmat omistajat saavat todennäköisesti liiketoimesta vähän tai ei lainkaan muuta hyötyä kuin minkä ne saavat osana syntyvää yhteisökokonaisuutta.

Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välisen aiemman suhteen tosiasiallinen selvittäminen (kappaleen 52(a) soveltaminen)

B51 Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välillä on saattanut olla jonkinlainen suhde jo ennen kuin ne ovat suunnitelleet liiketoimintojen yhdistämistä, ja tässä tällaista suhdetta nimitetään ”aiemmaksi suhteeksi” Hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen välinen aiempi suhde voi olla sopimukseen perustuva (esimerkiksi myyjä ja asiakas tai lisenssin myöntäjä ja saaja) tai muu kuin sopimukseen perustuva (esimerkiksi kantaja ja vastaaja).

▼M12

B52 Jos liiketoimintojen yhdistämisen avulla tosiasiallisesti selvitetään jokin aiempi suhde, hankkijaosapuoli kirjaa voiton tai tappion, joka määritetään seuraavasti:

a) jos kyseessä on muu kuin sopimukseen perustuva aiempi suhde (kuten oikeusjuttu), käyvän arvon perusteella.

b) jos kyseessä on sopimukseen perustuva suhde, siihen määrään, joka kohdista (i) ja (ii) on pienempi:

i) määrä, jolla sopimus on hankkijaosapuolen näkökulmasta edullisempi tai epäedullisempi verrattuna markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien ehtoihin. (Epäedullisella sopimuksella tarkoitetaan sopimusta, joka on epäedullinen markkinoilla sillä hetkellä noudatettaviin ehtoihin nähden. Kyseessä ei välttämättä ole tappiollinen sopimus, jonka mukaisten velvoitteiden täyttäminen väistämättä aiheuttaa menoja, jotka ylittävät sopimuksesta odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn.)

ii) sopimukseen mahdollisesti sisältyvän selvittämisehdon mukainen määrä, johon se osapuoli, jolle sopimus on epäedullinen, on oikeutettu.

Jos (ii) on pienempi kuin (i), ero otetaan osaksi liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä.

Kirjattavan voiton tai tappion määrä voi riippua osittain siitä, onko hankkijaosapuoli aiemmin kirjannut asiaan liittyvän omaisuuserän tai velan, ja näin ollen raportoitava voitto tai tappio saattaa poiketa edellä esitettyjen vaatimusten mukaisesti lasketusta määrästä.

B53 Aiempi suhde voi olla sopimus, jonka hankkijaosapuoli kirjaa takaisin hankituksi oikeudeksi. Jos sopimukseen sisältyy ehtoja, jotka ovat edullisia tai epäedullisia verrattuina markkinoilla sillä hetkellä toteutuvien samoja tai samankaltaisia eriä koskevien tapahtumien hinnoitteluun, hankkijaosapuoli kirjaa erillään liiketoimintojen yhdistämisestä kappaleen B52 mukaisesti määritetyn voiton tai tappion sopimuksen tosiasiallisesta selvittämisestä.

Henkilöstölle tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja koskevat järjestelyt (kappaleen 52(b)) soveltaminen)

B54 Se, ovatko järjestelyt, jotka koskevat työntekijöille tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja, ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä vai ovatko ne erillisiä liiketoimia, riippuu järjestelyjen luonteesta. Käsitys siitä, miksi hankintasopimukseen sisältyy ehdollisia maksuja koskeva ehto, kuka on tehnyt aloitteen järjestelystä ja milloin osapuolet ovat tehneet järjestelyn, voi olla avuksi järjestelyn luonnetta arvioitaessa.

B55 Jos ei ole selvää, onko henkilöstölle tai osakkeensa myyville omistajille suoritettavia maksuja koskeva järjestely osa hankinnan kohdetta koskevaa vaihtotapahtumaa vai liiketoimintojen yhdistämisestä erillään oleva liiketoimi, hankkijaosapuolen tulisi ottaa huomioon seuraavat asiaa osoittavat seikat:

a) *Jatkuva työsuhde* – Ehdot, joiden mukaan osakkeet myyvistä omistajista tulee jatkuvassa työsuhteessa olevaa avainhenkilöstöä, voivat antaa viitteitä siitä, millainen ehdollista vastiketta koskeva järjestely on tosiasialliselta sisällöltään. Jatkuvaa työsuhdetta koskevat merkitykselliset ehdot voivat sisältyä työsopimukseen, hankintasopimukseen tai johonkin muuhun asiakirjaan. Ehdollista vastiketta koskeva järjestely, jossa maksut automaattisesti menetetään työsuhteen päättyessä, on palkkaa yhdistymisen jälkeisestä työsuorituksesta. Järjestelyt, joissa työsuhteen päättyminen ei vaikuta ehdollisiin maksuihin, voivat viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat pikemminkin lisävastiketta kuin palkkaa.

b) *Jatkuvan työsuhteen kesto* – Jos vaadittava työsuhteen kestoaika on sama tai pidempi kuin ehdollisten maksujen suorittamisaika, tämä voi viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat tosiasialliselta sisällöltään palkkaa.

▼**M12**

c) *Palkan taso* – Tilanteet, jossa henkilöstön muu palkka kuin ehdolliset maksut on kohtuullisella tasolla verrattuna syntyneen yhteisökokonaisuuden muun avainhenkilöstön palkkaan, voi viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat pikemminkin lisävastiketta kuin palkkaa.

d) *Henkilöstölle suoritettavat lisämaksut* – Jos osakkeensa myyvät omistajat, joista ei tule henkilöstöä, saavat pienemmät osakekohtaiset ehdolliset maksut kuin ne osakkeensa myyvät omistajat, joista tulee syntyvän yhteisökokonaisuuden henkilöstöä, tämä voi viitata siihen, että henkilöstöksi jääville osakkeensa myyville omistajille suoritettava ehdollisten maksujen lisämäärä on palkkaa.

e) *Omistettujen osakkeiden lukumäärä* – Avainhenkilöstöksi jäävien osakkeensa myyvien omistajien omistamien osakkeiden suhteellinen lukumäärä voi antaa viitteitä siitä, millainen ehdollista vastiketta koskeva järjestely on tosiasialliselta sisällöltään. Esimerkiksi jos osakkeensa myyvät omistajat, jotka ovat omistaneet olennaisen osan hankinnan kohteen osakkeista, jatkavat avainhenkilöstönä, tämä saattaa viitata siihen, että järjestely on tosiasialliselta sisällöltään voitto-osuusjärjestely, joka on tarkoitettu palkaksi yhdistämisen jälkeisestä työsuorituksesta. Toisaalta jos avainhenkilöstönä jatkavat osakkeensa myyvät omistajat ovat omistaneet vain vähän hankinnan kohteen osakkeita ja kaikki osakkeensa myyvät omistajat saavat samansuuruisen osakekohtaisen ehdollisen vastikkeen, tämä saattaa viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat lisävastiketta. Huomioon tulisi ottaa myös avainhenkilöstönä jatkavien osakkeensa myyvien omistajien lähipiiriin kuuluvien osapuolten, kuten perheenjäsenten, omistusosuudet ennen hankintaa.

f) *Yhteys arvonmääritykseen* – Jos hankinta-ajankohtana luovutettu alkuperäinen vastike perustuu hankinnan kohteen arvonmäärityksessä saadun vaihteluvälin alempaan päähän ja ehdollista maksua koskeva kaava liittyy tähän arvonmäärityksen lähestymistapaan, tämä saattaa viitata siihen, että ehdolliset maksut ovat lisävastiketta. Toisaalta jos ehdollisten maksun määräytymiskaava on yhdenmukainen aiempien voitto-osuusjärjestelyjen kanssa, tämä saattaa viitata siihen, että järjestely on tosiasialliselta sisällöltään palkkaa.

g) *Vastikkeen määrittämisessä käytettävä kaava* – Kaavasta, jonka mukaan ehdollinen maksu määritetään, voi olla apua järjestelyn tosiasiallisen sisällön arvioinnissa. Esimerkiksi jos ehdollinen maksu määräytyy tulosperusteisen arvostuskertoimen perusteella, tämä saattaa viitata siihen, että velvoite on ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä ja että kaavan tarkoituksena on selvittää tai todentaa hankinnan kohteen käypä arvo. Toisaalta ehdollinen maksu, joka on määrätty prosenttiosuus tuloksesta, saattaa viitata siihen, että velvoite henkilöstöä kohtaan on voitonjakojärjestelynä toteutuvaa palkkaa suoritetusta työstä.

h) *Muut sopimukset ja seikat* – Osakkeensa myyvien omistajien kanssa tehtyjen muiden järjestelyjen (kuten kilpailukieltosopimusten, myöhemmin toimeenpantavien sopimusten, konsultointisopimusten ja kiinteistöjen vuokrasopimusten) ehdot ja ehdollisten maksujen käsittely tuloverotuksessa voivat viitata siihen, että ehdolliset maksut kohdistuvat johonkin muuhun kuin hankinnan kohteesta maksettavaan vastikkeeseen. Hankkijaosapuoli voi tehdä hankinnan yhteydessä osakkeensa myyvän merkittävän omistajan

▼M12

kanssa esimerkiksi kiinteistönvuokrausjärjestelyn. Jos vuokrasopimuksessa määrätyt vuokrat ovat merkittävästi alempia kuin markkinavuokrat, erillisen ehdollisia maksuja koskevan järjestelyn edellyttämät, vuokralle antajalle (osakkeensa myyvälle omistajalle) suoritettavat ehdolliset maksut voisivat osaksi tai kokonaan olla tosiasialliselta sisällöltään vuokralle otetun kiinteistön käytöstä suoritettavia maksuja, jotka hankkijaosapuolen tulisi merkitä erikseen hankinnan jälkeisiin tilinpäätöksiinsä. Toisaalta jos vuokrasopimuksessa määrättävät vuokrat ovat yhdenmukaisia vuokralle otettua kiinteistöä koskevien markkinoilla noudatettavien ehtojen kanssa, osakkeensa myyville omistajille suoritettavia ehdollisia maksuja koskeva järjestely voi olla ehdollista vastiketta liiketoimintojen yhdistämisessä.

Hankinnan kohteen henkilöstön palkitsemisjärjestelyjen vaihtaminen hankkijaosapuolen osakeperusteisiin palkitsemisjärjestelyihin (kappaleen 52(b) soveltaminen)

▼M29

B56 Hankkijaosapuoli voi vaihtaa hankinnan kohteen henkilöstön palkitsemisjärjestelyjä hankkijaosapuolen omiksi osakeperusteisiksi palkitsemisjärjestelyiksi ([1]) (korvaavat palkitsemisjärjestelyt). Liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä tapahtuvia osakeoptioiden tai muiden osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen vaihtoja käsitellään kirjanpidossa osakeperusteisten palkitsemisjärjestelyjen muutoksina IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* mukaisesti. Jos hankkijaosapuoli korvaa hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, hankkijaosapuolen korvaavien palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteinen arvo on otettava kokonaan tai osaksi huomioon määritettäessä liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettua vastiketta. Kappaleet B57–B62 sisältävät ohjeistusta siitä, kuinka markkinaperusteinen arvo kohdistetaan.

Kuitenkin tilanteissa, joissa hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt lakkaisivat olemasta voimassa liiketoimintojen yhdistämisen seurauksena, ja jos hankkijaosapuoli korvaa nämä palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, vaikka se ei ole siihen velvollinen, korvaavien palkitsemisjärjestelyjen koko markkinaperusteinen määrä on merkittävä hankinnan jälkeiseen tilinpäätökseen palkkamenona IFRS 2:n mukaisesti. Tämä tarkoittaa, ettei mitään osaa näiden palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteisesta arvosta saa ottaa huomioon määritettäessä liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettua vastiketta. Hankkijaosapuoli on velvollinen korvaamaan hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyt toisilla järjestelyillä, jos hankinnan kohde tai sen henkilöstö pystyy vaatimaan tällaista korvaamista. Tätä ohjeistusta sovellettaessa hankkijaosapuoli on velvollinen korvaamaan hankkijaosapuolen palkitsemisjärjestelyt muilla järjestelyillä esimerkiksi, jos korvaamista edellytetään:

(a) hankintasopimuksen ehdoissa;

(b) hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyjen ehdoissa; tai

(c) sovellettavassa lainsäädännössä tai sovellettavissa määräyksissä.

▼M12

B57 Määrittääkseen, mikä osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä on osa hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta ja mikä osuus siitä on palkkaa hankinnan jälkeisestä työsuorituksesta, hankkijaosapuolen on arvostettava sekä hankkijaosapuolen myöntämät korvaavat palkitsemisjärjestelyt että hankinnan kohteella hankinta-ajankohtana olevat palkitsemisjärjestelyt IFRS 2:n mukaisesti. Se osuus korvaavan palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteisesta määrästä, joka on osa hankinnan kohteesta luovutettua vastiketta, on yhtä suuri kuin se osuus hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelystä, joka kohdistuu yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen.

([1]) Kappaleissa B56–B62 termi ”osakeperusteiset palkitsemisjärjestelyt” tarkoittaa osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia riippumatta siitä, onko niihin syntynyt oikeus vai ei.

▼M12

B58 Yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuva osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä on hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteinen arvo kerrottuna luvulla, joka saadaan jakamalla oikeuden syntymisajanjakson jo kulunut osuus koko oikeuden syntymisajanjakson pituudella tai hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn alkuperäisellä oikeuden syntymisajanjaksolla sen mukaan, kumpi niistä on pidempi. Oikeuden syntymisajanjakso on se ajanjakso, jonka aikana kaikkien määrättyjen oikeuden syntymisehtojen tulee täyttyä. Oikeuden syntymisehdot määritellään IFRS 2:ssa.

B59 Yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuva ja näin ollen hankinnan jälkeisessä tilinpäätöksessä palkkamenoksi kirjattava osuus korvaavasta palkitsemisjärjestelystä, johon ei ole syntynyt oikeutta, on yhtä suuri kuin korvaavan palkitsemisjärjestelyn koko markkinaperusteinen arvo vähennettynä yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvalla määrällä. Tämän vuoksi hankkijaosapuoli kohdistaa yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen sen mahdollisen määrän, jolla korvaavan palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteinen arvo ylittää hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyn markkinaperusteisesti määritetyn arvon, ja merkitsee tämän ylimenevän määrän palkkamenoksi yhdistämisen jälkeisiin tilinpäätöksiin. Hankkijaosapuolen on kohdistettava osa korvaavasta palkitsemisjärjestelystä yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen, jos se edellyttää yhdistämisen jälkeistä työsuoritusta, riippumatta siitä, ovatko työntekijät suorittaneet kaiken vaadittavan työn, jotta heille olisi syntynyt oikeus hankinnan kohteen palkitsemisjärjestelyihin ennen hankinta-ajankohtaa.

B60 Yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvan osuuden korvaavasta palkitsemisjärjestelystä, johon ei ole syntynyt oikeutta, samoin kuin sen yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuvan osuuden, on kuvastettava parasta käytettävissä olevaa arviota siitä, kuinka moneen korvaavaan palkitsemisjärjestely-yksikköön odotetaan syntyvän oikeus. Jos esimerkiksi korvaavan palkitsemisjärjestelyn yhdistämistä edeltävään työsuoritukseen kohdistuvan osuuden markkinaperusteinen arvo on 100 CU ja hankkijaosapuoli odottaa, että vain 95 %:iin palkitsemisesta syntyy oikeus, liiketoimintojen yhdistämisessä luovutettuun vastikkeeseen sisällytettävä määrä on 95 CU. Muutokset niiden korvaavien palkitsemisjärjestely-yksikköjen arvioidussa lukumäärässä, joihin odotetaan syntyvän oikeus, vaikuttavat palkkamenoihin kausina, joiden aikana muutokset tai menettämiset tapahtuvat – eikä niitä kirjata liiketoiminnan yhdistämisessä luovutetun vastikkeen oikaisuksi. Vastaavasti muiden tapahtumien, kuten hankinta-ajankohdan jälkeen tapahtuvien tulokseen perustuvia ehtoja sisältävien palkitsemisjärjestelyjen muutosten tai tällaisten järjestelyjen lopullisen tuleman, vaikutukset käsitellään kirjanpidossa IFRS 2:n mukaisesti määrittäessä tapahtuman toteutumiskauden palkkamenoja.

B61 Korvaavan palkitsemisjärjestelyn yhdistämistä edeltävään ja yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen kohdistuvan osuuden määrittämiseen sovelletaan samoja vaatimuksia riippumatta siitä, luokitellaanko korvaava palkitsemisjärjestely IFRS 2:n mukaan velaksi vai oman pääoman ehtoiseksi intrumentiksi. Kaikki hankinta-ajankohdan jälkeiset muutokset velaksi luokiteltujen palkitsemisjärjestelyjen markkinaperusteisissa arvoissa ja niihin liittyvät tuloverovaikutukset merkitään hankkijaosapuolen yhdistämisen jälkeiseen tilinpäätökseen sillä kaudella tai niillä kausilla, jolla tai joilla muutokset tapahtuvat.

B62 Osakeperusteisia maksuja korvaavien palkitsemisjärjestelyjen tuloverovaikutukset on kirjattava IAS 12:n *Tuloverot* mukaisesti.

▼M29

Omana pääomana maksettavat hankinnan kohteen osakeperusteiset liiketoimet

B62A Hankinnan kohteella saattaa olla avoimena olevia osakeperusteisesti maksettavia liiketoimia, joita hankkijaosapuoli ei vaihda omiksi osakeperusteisiksi maksettaviksi liiketoimikseen. Jos hankinnan kohteen osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin on syntynyt oikeus, ne luetaan osaksi määräysvallattomien omistajien osuutta hankinnan kohteessa, ja ne arvostetaan markkinaperusteiseen arvoonsa. Jos niihin ei ole syntynyt oikeutta, ne arvostetaan markkinaperusteiseen arvoonsa ikään kuin hankinta-ajankohta olisi niiden myöntämisajankohta kappaleiden 19 ja 30 mukaisesti.

▼M29

B62B Osaperusteisesti maksettavien liiketoimien, joihin ei ole syntynyt oikeutta, markkinaperusteinen arvo kohdistetaan määräysvallattomien omistajien osuuteen sen suhdeluvun perusteella, joka saadaan jakamalla oikeuden syntymisajanjakson jo kulunut osuus koko oikeuden syntymisajanjakson pituudella tai osakeperusteisesti maksettavan liiketoimen alkuperäisellä oikeuden syntymisajanjaksolla sen mukaan, kumpi niistä on pidempi. Saldo kohdistetaan yhdistämisen jälkeiseen työsuoritukseen.

▼M12

MUUT IFRS-STANDARDIT, JOTKA SISÄLTÄVÄT OHJEISTUSTA MYÖHEMMÄSTÄ ARVOSTAMISESTA JA KIRJANPITOKÄSITTELYSTÄ (KAPPALEEN 54 SOVELTAMINEN)

▼M32

B63 Seuraavat ovat esimerkkejä muista IFRS-standardeista, jotka sisältävät ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen varojen ja vastattavaksi otettujen tai syntyneiden velkojen myöhemmästä arvostamisesta ja kirjanpitokäsittelystä:

▼M12

a) IAS 38:ssa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen yksilöitävissä olevien aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä. Hankkijaosapuoli arvostaa liikearvon hankinta-ajankohtana kirjattuun määrään, josta vähennetään kertyneet arvonalentumistappiot. IAS 36:ssa *Omaisuuserien arvon alentuminen* määrätään arvonalentumistappioiden käsittelystä kirjanpidossa.

b) IFRS 4 *Vakuutussopimukset* sisältää ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun vakuutussopimuksen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

c) IAS 12:ssa määrätään liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen laskennallisten verosaamisten (kirjaamattomat laskennalliset verosaamiset mukaan luettuina) ja laskennallisten verovelkojen myöhemmästä kirjanpitokäsittelystä.

d) IFRS 2:ssa on ohjeistusta siitä, miten myöhemmin arvostetaan ja käsitellään kirjanpidossa henkilöstön tulevaan työsuoritukseen kohdistuva osuus hankkijaosapuolen antamista korvaavista osakeperusteisiin maksuihin perustuvista palkitsemisjärjestelyistä.

▼M32

e) IFRS 10 sisältää ohjeistusta siitä, miten kirjanpidossa käsitellään määräysvallan saamisen jälkeen tapahtuvia muutoksia osuudessa, jonka emoyritys omistaa tytäryrityksestä.

▼M12

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT (KAPPALEIDEN 59 JA 61 SOVELTAMINEN)

▼M33

B64 Kappaleessa 59 tarkoitetun tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta raportointikauden aikana tapahtuvasta liiketoimintojen yhdistämisestä seuraavat tiedot:

▼M12

a) hankinnan kohteen nimi ja kuvaus siitä.

b) hankinta-ajankohta.

c) hankittu prosenttiosuus äänivaltaisista oman pääoman ehtoisista osuuksista.

d) tärkeimmät syyt liiketoimintojen yhdistämiseen ja kuvaus siitä, kuinka hankkijaosapuoli on saanut hankinnan kohdetta koskevan määräysvallan.

e) laadullinen kuvaus kirjatun liikearvon muodostavista tekijöistä, kuten hankkijaosapuolen ja hankinnan kohteen toimintojen yhdistämisestä odotettavissa olevista synergioista; aineettomista hyödykkeistä, jotka eivät ole erikseen kirjattavissa; tai muista tekijöistä.

▼M33

f) luovutetun kokonaisvastikkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo sekä hankinta-ajankohdan käypä arvo jokaisesta keskeisestä vastikeluokasta, kuten:

▼M12

i) käteisvarat;

ii) muut aineelliset tai aineettomat hyödykkeet, mukaan lukien hankkijaosapuolen liiketoiminta tai tytäryritys;

iii) syntyneet velat, esimerkiksi ehdollista vastiketta koskeva velka; ja

▼M33

iv) hankkijaosapuolen oman pääoman ehtoiset osuudet, mukaan lukien liikkeeseen laskettujen tai laskettavien instrumenttien tai osuuksien lukumäärä ja näiden instrumenttien tai osuuksien käyvän arvon määrittämismenetelmä.

▼M12

g) ehdollista vastiketta koskevista järjestelyistä ja korvausvelvoitteeseen perustuvista omaisuuseristä:

i) hankinta-ajankohtana kirjattu määrä;

ii) kuvaus järjestelystä ja maksun suuruuden määrittämisperuste; ja

iii) lopputulemien arvioitu vaihteluväli (diskonttaamaton) tai, jos vaihteluväliä ei pystytä arvioimaan, tämä seikka sekä syyt, joiden vuoksi vaihteluväliä ei pystytä arviomaan. Jos maksun enimmäismäärä on rajoittamaton, hankkijaosapuolen on annettava tieto tästä.

h) hankituista saamisista:

i) saamisten käypä arvo;

ii) saamisten sopimukseen perustuva bruttomäärä; ja

iii) hankinta-ajankohdan paras arvio sopimukseen perustuvista rahavirroista, joita ei odoteta saatavan.

Tiedot on esitettävä tärkeimmistä saamisluokista kuten lainoista, suorista rahoitusleasingsaamisista ja mahdollisista muista saamisluokista.

i) kustakin tärkeimmästä hankittujen varojen ja vastattaviksi otettujen velkojen luokasta kirjatut määrät.

j) jokaisesta kappaleen 23 mukaisesti kirjatusta ehdollisesta velasta IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* kappaleessa 85 vaadittavat tiedot. Jos ehdollista velkaa ei ole kirjattu, koska sen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, hankkijaosapuolen on esitettävä:

i) IAS 37:n kappaleessa 86 vaadittavat tiedot; ja

ii) syyt, joiden vuoksi velka ei ole luotettavasti määritettävissä.

k) sellaisen liikearvon kokonaismäärä, jonka odotetaan olevan vähennyskelpoinen verotuksessa.

l) liiketoimista, jotka kirjataan kappaleen 51 mukaisesti erillään liiketoimintojen yhdistämisessä tapahtuvasta varojen hankinnasta ja velkojen ottamisesta vastattaviksi:

i) kuvaus kustakin liiketoimesta;

ii) miten hankkijaosapuoli on käsitellyt kirjanpidossaan kutakin liiketointa;

▼M12

iii) kustakin liiketoimesta kirjattu määrä sekä tilinpäätöksen erä, johon kukin määrä on merkitty; ja

iv) jos liiketoimi on tosiasialliselta sisällöltään aiemman suhteen selvittämistä, siitä seuraavan selvittämismäärän määrittämiseen käytetty menetelmä.

m) kohdassa (l) vaadittavien erikseen kirjattuja liiketoimia koskevien tietojen on sisällettävä hankintaan liittyvien menojen määrä sekä erikseen näiden menojen kuluiksi kirjattu määrä ja laajan tuloslaskelman erä tai erät, joihin kyseiset kulut on merkitty. Lisäksi on esitettävä kuluiksi kirjaamattomien liikkeeseenlaskusta johtuvien menojen määrä ja tieto siitä, miten ne on kirjattu.

n) edullisesta kaupasta (ks. kappaleet 34–36):

i) kappaleen 34 mukaisesti kirjattu voitto ja laajan tuloslaskelman erä, johon kyseinen voitto on merkitty; ja

ii) kuvaus syistä, joiden vuoksi liiketoimi on johtanut voiton syntymiseen.

▼M33

o) jokaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä, jossa hankkijaosapuolella on hankinta-ajankohtana alle 100 % hankinnan kohteen oman pääoman ehtoisista osuuksista:

▼M12

i) hankinta-ajankohtana kirjattu määräysvallattomien omistajien osuus hankinnan kohteessa ja kyseisen määrän määrittämisperuste; ja

▼M33

ii) jokaisesta hankinnan kohteessa olevasta määräysvallattomien omistajien osuudesta, joka on arvostettu käypään arvoon, arvostusmenetelmä(t) sekä kyseistä arvoa määritettäessä käytetyt merkittävät syöttötiedot.

▼M12

p) vaiheittain toteutuneesta liiketoimintojen yhdistämisestä:

i) hankkijaosapuolella välittömästi ennen hankinta-ajankohtaa hankinnan kohteessa olleiden oman pääoman ehtoisten osuuksien hankinta-ajankohdan käypä arvo; ja

ii) voitto tai tappio, joka on kirjattu hankkijaosapuolella hankinnan kohteessa ennen liiketoimintojen yhdistämistä olleen oman pääoman ehtoisen osuuden arvostamisesta käypään arvoon (ks. kappale 42) ja laajan tuloslaskelman erä, johon tämä voitto tai tappio on merkitty.

q) seuraavat tiedot:

i) raportointikauden laajaan konsernituloslaskelmaan sisältyvä hankinnan kohteen hankinta-ajankohdan jälkeinen liikevaihto ja voitto tai tappio; ja

ii) syntyneen yhteisökokonaisuuden liikevaihto ja voitto tai tappio tarkasteltavana olevalta raportointikaudelta ikään kuin kaikki vuoden aikana tapahtuneet liiketoimintojen yhdistämiset olisivat toteutuneet kyseisen tilikauden alussa.

▼**M12**

Jos jonkin tässä kohdassa edellytettävän tiedon esittäminen ei ole käytännössä mahdollista, hankkijaosapuolen on annettava tästä tieto ja selitettävä, miksi esittäminen ei ole käytännössä mahdollista. Tässä IFRS-standardissa käytetään termiä ”ei käytännössä mahdollista” samassa merkityksessä kuin IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*.

B65 Sellaisista raportointikauden aikana toteutuneista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yksittäin tarkasteltuina eivät ole olennaisia mutta yhdessä tarkasteltuina ovat, hankkijaosapuolen on esitettävä kappaleen B64 kohtien (e)–(q) edellyttämät tiedot yhteenlaskettuina.

B66 Jos liiketoimintojen yhdistämisen hankinta-ajankohta on raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, hankkijaosapuolen on esitettävä kappaleessa B64 vaadittavat tiedot, paitsi jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on vielä kesken, kun tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi. Tällaisessa tilanteessa hankkijaosapuolen on esitettävä kuvaus siitä, mitä tietoja ei pystytty esittämään ja miksi niitä ei pystytä esittämään.

B67 Kappaleen 61 mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi hankkijaosapuolen on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta olennaisesta liiketoimintojen yhdistämisestä tai yhteenlaskettuina sellaisista liiketoimintojen yhdistämisistä, jotka yksittäin tarkasteltuina ovat epäolennaisia mutta yhdessä olennaisia:

a) jos liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken (ks. kappale 45) tiettyjen omaisuuserien, velkojen, määräysvallattomien omistajien osuuksien tai vastikkeeseen kuuluvien erien osalta ja tilinpäätökseen merkityt liiketoimintojen yhdistämistä koskevat luvut on näin ollen määritetty vain alustavina:

   i) miksi liiketoimintojen yhdistämisen alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken;

   ii) varat, velat, oman pääoman ehtoiset osuudet tai vastikkeeseen kuuluvat erät, joiden osalta alkuperäinen kirjanpitokäsittely on kesken; ja

   iii) mahdollisten raportointikaudella kappaleen 49 mukaisesti kirjattujen tarkastelujakson aikaisten oikaisujen luonne ja määrä.

b) jokaiselta hankinta-ajankohdan jälkeiseltä raportointikaudelta siihen asti, kunnes yhteisö saa maksun ehdollisesta vastikkeesta aiheutuvasta omaisuuserästä taikka myy sen tai muutoin menettää siihen oikeuden, tai kunnes yhteisö suorittaa ehdollisesta vastikkeesta aiheutuvan velan tai velka peruutetaan tai lakkaa olemasta voimasta:

   i) kirjattujen määrien muutokset, suorittamisesta johtuvat erot mukaan luettuina;

   ii) lopputulemien (diskonttaamattomina) vaihteluvälin muutokset ja syyt näihin muutoksiin; ja

   iii) ehdollisen vastikkeen määrittämisessä käytetyt arvostusmenetelmät ja mallin keskeiset syöttötiedot.

c) liiketoimintojen yhdistämisessä kirjatuista ehdollisista veloista hankkijaosapuolen on esitettävä tiedot, joita IAS 37:n kappaleiden 84 ja 85 mukaan vaaditaan esitettäviksi kustakin varausten luokasta.

d) liikearvon raportointikauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen välinen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa erikseen:

   i) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot raportointikauden alussa.

▼**M12**

ii) raportointikauden aikana kirjatun uuden liikearvon, lukuun ottamatta sellaiseen luovutettavien erien ryhmään sisältyvää liikearvoa, joka on hankinta-ajankohtana luokiteltavissa myytävänä olevaksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnat* mukaisten kriteerien perusteella.

iii) oikaisut, jotka johtuvat laskennallisten verosaamisten myöhemmin tapahtuneesta kirjaamisesta raportointikauden aikana kappaleen 67 mukaisesti.

iv) liikearvon, joka sisältyy IFRS 5:n mukaan myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, ja liikearvon, joka on kirjattu pois taseesta raportointikauden aikana ilman, että se on aikaisemmin sisältynyt myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään.

v) raportointikaudella IAS 36:n mukaisesti kirjatut arvonalentumistappiot. (IAS 36:n mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä tämän vaatimuksen lisäksi tiedot liikearvosta kerrytettävissä olevasta rahamäärästä ja sen arvon alentumisesta.)

vi) IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaiset raportointikauden aikana syntyneet nettomääräiset kurssierot.

vii) muut kirjanpitoarvon muutokset raportointikauden aikana.

viii) bruttomäärän ja kertyneet arvonalentumistappiot raportointikauden lopussa.

e) tarkasteltavana olevalla raportointikaudella kirjatun voiton tai tappion määrä ja sitä koskeva selostus, kun tämä voitto tai tappio sekä:

i) liittyy raportointikauden tai aikaisemman raportointikauden aikana toteutuneessa liiketoimintojen yhdistämisessä hankittuihin yksilöitävissä oleviin varoihin tai vastattaviksi otettuihin velkoihin että

ii) on kooltaan, luonteeltaan tai esiintymistiheydeltään sellainen, että sen esittämisellä on merkitystä syntyneen yhteisökokonaisuuden tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT, JOTKA KOSKEVAT VAIN KESKINÄISIÄ YHTEISÖJÄ SISÄLTÄVIÄ TAI PELKÄSTÄÄN SOPIMUKSEEN PERUSTUVIA LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISIÄ (KAPPALEEN 66 SOVELTAMINEN)

B68 Kappale 64 edellyttää, että tätä IFRS-standardia sovelletaan ei-takautuvasti sellaisiin liiketoimintojen yhdistämisiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö saa kuitenkin soveltaa tätä IFRS-standardia vasta 30.6.2007 tai sen jälkeen alkavan tilikauden alusta lähtien. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia ennen sen voimaantuloa, yhteisön on annettava tästä tieto ja sovellettava samanaikaisesti IAS 27:ää (jota IASB muutti vuonna 2008).

▼**M12**

B69 Tämän IFRS-standardin ei-takautuvaa soveltamista koskevalla vaatimuksella on seuraavanlainen vaikutus vain keskinäisiä yhteisöjä sisältävään tai yksinomaan sopimukseen perustuvaan liiketoimintojen yhdistämiseen, jos tämän liiketoimintojen yhdistämisen hankinta-ajankohta on ennen tämän IFRS-standardin käyttöönottoa:

a) *Luokittelu* – Yhteisön on edelleen luokiteltava aiempi liiketoimintojen yhdistäminen niiden tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, joita yhteisö on aiemmin soveltanut tällaisiin yhdistämisiin.

b) *Aiemmin kirjattu liikearvo* – Aiemmasta liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvan liikearvon kirjanpitoarvon ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, on oltava yhteisön aiemmin noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukainen liikearvon kirjanpitoarvo. Yhteisön on tätä määrää määrittäessään eliminoitava liikearvosta mahdollisesti tehtyjen kertyneiden poistojen kirjanpitoarvo ja vastaava liikearvon vähennys. Liikearvon kirjanpitoarvoon ei saa tehdä muita oikaisuja.

c) *Aiemmin oman pääoman vähennykseksi kirjattu liikearvo* – Yhteisön aiemmin noudattamista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista saattaa johtua, että aiemmista liiketoimintojen yhdistämisistä johtuva liikearvo on kirjattu oman pääoman vähennykseksi. Tällaisessa tilanteessa yhteisö ei saa kirjata kyseistä liikearvoa omaisuuseräksi ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan. Yhteisö ei myöskään saa kirjata mitään osaa tästä liikearvosta tulosvaikutteisesti luopuessaan osaksi tai kokonaan liiketoiminnasta, johon liikearvo liittyy, tai sen rahavirtaa tuottavan yksikön, johon liikearvo liittyy, arvon alentuessa.

d) *Liikearvon myöhempi kirjanpitokäsittely* – Ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, yhteisön on lakattava tekemästä poistoja aiemmasta liiketoimintojen yhdistämisestä johtuvasta liikearvosta, ja sen on tehtävä liikearvolle IAS 36:n mukainen arvonalentumistesti.

e) *Aiemmin kirjattu negatiivinen liikearvo* – Yhteisö, joka on käsitellyt aiemman liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenomenetelmällä, on saattanut kirjata taseen vastattaviin erän, joka vastaa määrää, jolla sen osuus hankinnan kohteen yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen käyvästä arvosta ylittää osuuden hankintamenon (joskus sitä nimitetään negatiiviseksi liikearvoksi). Jos näin on tapahtunut, yhteisön on kirjattava tämän taseen vastattaviin kirjatun määrän kirjanpitoarvo pois taseesta ensimmäisen sellaisen tilikauden alussa, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan, ja oikaistava saman ajankohdan kertyneiden voittovarojen alkusaldoa.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 4

Vakuutussopimukset

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on antaa määräykset *vakuutussopimuksia* koskevasta taloudellisesta raportoinnista kaikille yhteisöille, jotka ovat tällaisten sopimusten myyjäosapuolena (nimitetään tässä IFRS-standardissa *vakuutuksenantajaksi*), ja niitä noudatetaan, kunnes IASB saa vakuutussopimuksia koskevan projektinsa toisen vaiheen valmiiksi. Tämä IFRS-standardi edellyttää erityisesti:

   a) joitakin parannuksia vakuutussopimusten käsittelyyn vakuutuksenantajan kirjanpidossa.

   b) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joissa yksilöidään vakuutuksenantajan tilinpäätökseen sisältyvät vakuutussopimuksista syntyvät määrät, joissa selostetaan näitä määriä, ja jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään vakuutussopimuksista aiheutuvien tulevaisuuden rahavirtojen määrää, ajoittumista ja epävarmuutta.

SOVELTAMISALA

2. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia:

   a) vakuutussopimuksiin, jotka se tekee myyjänä (mukaan lukien *jälleenvakuutussopimukset*) sekä jälleenvakuutussopimuksiin, jotka se tekee ostajana.

   b) liikkeeseen laskemiinsa rahoitusinstrumentteihin, joihin sisältyy *oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä* (ks. kappale 35). IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan tilinpäätöksessä on esitettävä rahoitusinstrumentteja koskevia tietoja, joihin kuuluvat myös tiedot tällaisia oikeuksia sisältävistä rahoitusinstrumenteista.

▼M56

3. Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä muita vakuutuksenantajien kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä, esimerkiksi vakuutuksenantajien hallussa olevien rahoitusvarojen ja vakuutuksenantajien liikkeeseen laskemien rahoitusvelkojen kirjanpitokäsittelyä (ks. IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa,* IFRS 7 ja IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*), seuraavia lukuun ottamatta:

   a) kappaleessa 20A sallitaan tietyt kriteerit täyttävien vakuutuksenantajien soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä;

   b) kappaleessa 35B sallitaan vakuutuksenantajien soveltaa overlay-lähestymistapaa nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin; ja

   c) kappaleessa 45 sallitaan vakuutuksenantajien määrätyissä olosuhteissa muuttaa joidenkin tai kaikkien rahoitusvarojensa luokittelua siten, että varat arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

▼M54

4. Yhteisö ei saa soveltaa tätä IFRS-standardia:

▼B

   a) valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan itsensä antamiin tuotetakuihin (ks. IAS 18 *Tuotot* ja IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*).

▼B

b) työsuhde-etuusjärjestelyistä johtuviin työnantajien varoihin ja velkoihin (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet* ja IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*) eikä etuuspohjaisten eläkejärjestelyjen raportoinnissa esitettäviin eläkevelvoitteisiin (ks. IAS 26 *Eläke-etuusjärjestelyn kirjanpito ja raportointi*).

▼M54

c) sopimukseen perustuviin oikeuksiin tai velvoitteisiin, jotka riippuvat rahoituseriin kuulumattoman erän tulevasta käytöstä tai käyttöoikeudesta (esimerkiksi eräät lisenssimaksut, rojaltit, muuttuvat vuokrat ja vastaavanlaiset erät), eikä myöskään vuokrasopimukseen kytkettyyn vuokralle ottajan antamaan jäännösarvotakaukseen (ks. IFRS 16 *Vuokrasopimukset*, IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*).

▼M53

d) takaussopimuksiin, paitsi milloin myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti ilmoittanut pitävänsä tällaisia sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, missä tapauksessa myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se kyseisiin takaussopimuksiin IAS 32:ta, IFRS 7:ää ja IFRS 9:ää vai tätä IFRS-standardia. Myyjäosapuoli voi tehdä tämän valinnan sopimuskohtaisesti, mutta valinta on kunkin sopimuksen osalta peruuttamaton.

▼B

e) liiketoimintojen yhdistämisestä maksettavaan tai saatavaan ehdolliseen vastikkeeseen (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

f) *ensivakuutussopimuksiin*, joissa yhteisö on ostajaosapuolena (siis sellaiset ensivakuutussopimukset, joissa yhteisö on *vakuutuksenottaja*). Jälleenvakuutuksen ottajan on kuitenkin sovellettava tätä IFRS-standardia jälleenvakuutussopimuksiin, joissa se on ostajaosapuolena.

▼M56

5. Yksinkertaisuuden vuoksi kaikkia sellaisia yhteisöjä, jotka tekevät vakuutussopimuksia myyjänä, nimitetään tässä IFRS-standardissa vakuutuksenantajiksi riippumatta siitä, pidetäänkö sopimuksen myyjäosapuolta vakuutuksenantajana valvonnan kannalta tai oikeudellisesti. Kaikki kappaleisiin 3(a)–3(b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M ja 46–49 sisältyvät viittaukset vakuutuksenantajaan on luettava viittauksina myös sellaisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijaan, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen oikeuteen ylijäämästä.

▼B

6. Jälleenvakuutussopimus on yksi vakuutussopimustyyppi. Näin ollen kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset vakuutussopimuksiin koskevat myös jälleenvakuutussopimuksia.

Kytketyt johdannaiset

▼M53

7. IFRS 9:n mukaan yhteisön on erotettava jotkin kytketyt johdannaiset pääsopimuksesta, arvostettava ne *käypään arvoon* ja kirjattava niiden käyvän arvon muutokset tulosvaikutteisesti. IFRS 9 koskee myös vakuutussopimukseen kytkettyjä johdannaisia, paitsi milloin kytketty johdannainen itse on vakuutussopimus.

▼M53

8. IFRS 9:n vaatimuksista poiketen vakuutuksenantajan ei tarvitse erottaa ja arvostaa käypään arvoon vakuutuksenottajan oikeutta vakuutussopimuksen takaisinostamiseen kiinteää rahamäärää vastaan (tai sellaista rahamäärää vastaan, joka perustuu korkoon ja kiinteään rahamäärään), vaikka tämän option toteutushinta poikkeaisi pääsopimuksesta syntyvän *vakuutusvelan* kirjanpitoarvosta. IFRS 9:n vaatimukset koskevat kuitenkin vakuutussopimukseen kytkettyä myyntioptiota tai oikeutta vakuutussopimuksen takaisinostamiseen käteismaksua vastaan, jos takaisinostoarvo vaihtelee jonkin taloudellisen muuttujan (kuten osakkeen tai hyödykkeen hinnan tai osake- tai hyödykeindeksin) arvon muutoksen seurauksena tai jonkin sellaisen muun kuin taloudellisen muuttujan arvon muutoksen seurauksena, joka ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen. Nämä vaatimukset koskevat myös tapauksia, joissa vakuutuksenottajalle syntyy mahdollisuus myyntioption tai käteismaksua vastaan tapahtuvaa takaisinostamista koskevan oikeuden käyttämiseen tällaisen muuttujan arvon muutoksen seurauksena (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa osakemarkkinaindeksin noustua tietylle tasolle).

▼B

9. Kappale 8 koskee yhtä lailla mahdollisuutta luopua rahoitusinstrumentista, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä.

Talletusosien erottaminen

10. Joihinkin vakuutussopimuksiin sisältyy sekä vakuutusosa että *talletusosa.* Joskus vakuutuksenantajan täytyy *erottaa* nämä osat tai niiden erottaminen sallitaan:

a) osien erottamista vaaditaan, jos kumpikin seuraavista ehdoista täyttyy:

i) vakuutuksenantaja pystyy arvostamaan talletusosan (mukaan lukien siihen mahdollisesti kytketyt takaisinosto-oikeudet) erikseen (toisin sanoen ottamatta vakuutusosaa huomioon).

ii) vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät muutoin edellytä kaikkien talletusosasta johtuvien velvoitteiden ja oikeuksien merkitsemistä taseeseen.

b) osien erottaminen sallitaan, mutta sitä ei vaadita, jos vakuutuksenantaja pystyy arvostamaan talletusosan erikseen kohdassa (a)(i) tarkoitetulla tavalla mutta sen noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan kaikki talletusosasta johtuvat velvoitteet ja oikeudet on merkittävä taseeseen riippumatta siitä, millä perusteella tällaiset oikeudet ja velvoitteet arvostetaan.

c) erottaminen kielletään, jos vakuutuksenantaja ei pysty arvostamaan talletusosaa erikseen kohdassa (a)(i) tarkoitetulla tavalla.

11. Seuraavana on esimerkki tapauksesta, jossa vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät edellytä kaikkien talletusosasta johtuvien velvoitteiden merkitsemistä taseeseen. Jälleenvakuutuksen ottaja saa korvauksen kärsimistään vahingoista *jälleenvakuutuksen antajalta*, mutta sopimuksen mukaan jälleenvakuutuksen ottajalla on velvollisuus maksaa korvaus takaisin tulevina vuosina. Tämä velvoite aiheutuu talletusosasta. Jos jälleenvakuutuksen ottajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet muutoin sallisivat korvauksen tulouttamisen ilman vastaavan velvoitteen kirjaamista, erottamista vaaditaan.

▼M53

12. Erottaessaan sopimuksen osat toisistaan vakuutuksenantajan on:

a) sovellettava tätä IFRS-standardia vakuutusosaan.

b) sovellettava IFRS 9:ää talletusosaan.

▼B

KIRJAAMINEN JA ARVOSTAMINEN

Tilapäinen vapautus joidenkin muiden IFRS-standardien soveltamisesta

13. IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaleissa 10-12 määrätään kriteerit, joiden perusteella yhteisö kehittää tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jos jotakin erää ei nimenomaisesti koske mikään IFRS-standardi. Tämän IFRS-standardin mukaan vakuutuksenantajan ei kuitenkaan tarvitse soveltaa näitä kriteerejä tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, jotka koskevat:

a) vakuutussopimuksia, jotka se tekee myyjänä (mukaan lukien niihin liittyvät hankintamenot ja aineettomat hyödykkeet, esimerkiksi sellaiset, joita kuvataan kappaleissa 31 ja 32); ja

b) jälleenvakuutussopimuksia, joissa se on ostajaosapuolena.

14. Tämän IFRS-standardin mukaan vakuutuksenantajaa ei kuitenkaan vapauteta kaikista IAS 8:n kappaleiden 10–12 mukaisten kriteerien seuraamuksista. Erityisesti:

a) vakuutuksenantaja ei saa kirjata velaksi varauksia sellaisiin vakuutussopimuksiin perustuvista mahdollisista tulevista korvausvaateista, joita ei ole olemassa raportointikauden päättymispäivänä (kuten katastrofivastuut ja tasoitusmäärät).

b) vakuutuksenantajan on tehtävä kappaleissa 15–19 kuvattu *velan riittävyystesti.*

c) vakuutuksenantajan on poistettava vakuutusvelka (tai vakuutusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa — toisin sanoen kun sopimuksessa yksilöity velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut.

d) vakuutuksenantaja ei saa vähentää toisistaan:

i) *jälleenvakuutusvaroja* ja niihin liittyviä vakuutusvelkoja keskenään; tai

ii) jälleenvakuutussopimuksista johtuvia tuottoja tai kuluja ja niihin liittyvistä vakuutussopimuksista johtuvia kuluja tai tuottoja keskenään.

e) vakuutuksenantajan on selvitettävä, onko jälleenvakuutusvarojen arvo alentunut (ks. kappale 20).

Velan riittävyystesti

15. Vakuutuksenantajan on arvioitava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä, ovatko sen taseeseen merkityt vakuutusvelat riittävän suuret, käyttämällä tarkasteluhetken arvioita vakuutussopimusten tulevaisuuden rahavirroista. Jos tämä arviointi osoittaa, että vakuutusvelkojen kirjanpitoarvo (vähennettynä niihin liittyvillä aktivoiduilla hankintamenoilla ja aineettomilla hyödykkeillä, esimerkiksi sellaisilla, joita käsitellään kappaleissa 31 ja 32) ei ole riittävä arvioitujen tulevaisuuden rahavirtojen perusteella, koko vajaus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼B

16. Jos vakuutuksenantaja käyttää tietyt vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä, tässä IFRS-standardissa ei aseteta lisävaatimuksia. Vähimmäisvaatimukset ovat seuraavat:

a) Testissä otetaan huomioon tarkasteluhetken arviot kaikista sopimuksiin perustuvista sekä niihin liittyvistä rahavirroista, esimerkiksi korvausten käsittelymenoista, sekä rahavirroista, jotka johtuvat sopimuksiin kytketyistä optioista ja takauksista.

b) Jos testi osoittaa velan riittämättömäksi, koko vajaus kirjataan tulosvaikutteisesti.

17. Jos vakuutuksenantajan noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät edellytä kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä, vakuutuksenantajan on:

a) määritettävä asianomaisten vakuutusvelkojen ([1]) kirjanpitoarvo vähennettynä seuraavien erien kirjanpitoarvolla:

i) vakuutusvelkoihin liittyvät aktivoidut hankintamenot; ja

ii) vakuutusvelkoihin liittyvät aineettomat hyödykkeet, esimerkiksi liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut erät (ks. kappaleet 31 ja 32). Asianomaisiin vakuutusvelkoihin liittyviä jälleenvakuutusvaroja ei kuitenkaan oteta huomioon, koska vakuutuksenantaja käsittelee niitä kirjanpidossa erikseen (ks. kappale 20).

b) selvitettävä, onko kohdassa (a) kuvattu määrä pienempi kuin kirjanpitoarvo, jota edellytettäisiin, jos asianomaiset vakuutusvelat kuuluisivat IAS 37:n soveltamisalaan. Jos se on pienempi, vakuutuksenantajan on kirjattava koko erotus tulosvaikutteisesti ja alennettava asianomaisiin vakuutusvelkoihin liittyvien aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa taikka nostettava vakuutusvelkojen kirjanpitoarvoa.

18. Jos vakuutuksenantajan käyttämä velan riittävyystesti täyttää kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset, testiä sovelletaan kyseisen testin edellyttämällä summatasolla. Jos velan riittävyystesti ei täytä näitä vähimmäisvaatimuksia, kappaleessa 17 kuvattu vertailu on tehtävä sellaisen sopimuskannan tasolla, joka muodostuu suunnilleen samanlaisille riskeille alttiina olevista sopimuksista ja jota hallinnoidaan yhtenä kantana.

19. Kappaleessa 17(b) kuvatussa määrässä (siis IAS 37:n soveltamisen tuloksena saatavassa määrässä) on otettava huomioon sijoitusten tulevat nettotuotot (ks. kappaleet 27–29) siinä ja vain siinä tapauksessa, että nämä nettotuotot otetaan huomioon myös kappaleessa 17(a) kuvatussa määrässä.

Jälleenvakuutusvarojen arvon alentuminen

20. Jos jälleenvakuutuksen ottajan jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän arvo on alentunut, jälleenvakuutuksen ottajan on alennettava erän kirjanpitoarvoa vastaavasti ja kirjattava kyseinen arvonalentumistappio tulosvaikutteisesti. Jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän arvo on alentunut siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

([1]) Asianomaisilla vakuutusveloilla tarkoitetaan niitä vakuutusvelkoja (ja niihin liittyviä aktivoituja hankintamenoja ja aineettomia hyödykkeitä), joille ei vakuutuksenantajan noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan tarvitse tehdä kappaleen 16 mukaiset vähimmäisvaatimukset täyttävää velan riittävyystestiä.

▼B

a) jälleenvakuutusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisen kirjaamisen jälkeen toteutuneen tapahtuman seurauksena on objektiivista näyttöä siitä, että jälleenvakuutuksen ottaja ei mahdollisesti saa kaikkia rahamääriä, joihin sillä on oikeus sopimuksen ehtojen mukaan; ja

b) kyseisellä tapahtumalla on luotettavasti määritettävissä oleva vaikutus rahamääriin, jotka jälleenvakuutuksen ottaja tulee saamaan jälleenvakuutuksen antajalta.

▼M56

Väliaikainen vapautus IFRS 9:stä

20A. IFRS 9:ssä käsitellään rahoitusinstrumenttien kirjanpitokäsittelyä, ja sitä sovelletaan 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Tässä standardissa kuitenkin myönnetään kappaleessa 20B mainitut kriteerit täyttävälle vakuutuksenantajalle väliaikainen vapautus, jonka mukaan vakuutuksenantajan on sallittua mutta ei vaadittua soveltaa IAS 39:ää *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* IFRS 9:n sijaan tilikausilla, jotka alkavat ennen 1.1.2021. Vakuutuksenantajan, joka soveltaa tilapäistä vapautusta IFRS 9:stä, on:

a) sovellettava niitä IFRS 9:n vaatimuksia, jotka ovat tarpeen tämän standardin kappaleissa 39B–39J vaadittavien tietojen antamiseksi; ja

b) sovellettava rahoitusinstrumentteihinsa kaikkia muita soveltuvia IFRS-standardeja tämän standardin kappaleissa 20A–20Q, 39B–39J ja 46–47 kuvattuja poikkeuksia lukuun ottamatta.

20B. Vakuutuksenantaja saa soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) se ei ole aiemmin soveltanut mitään IFRS 9:n versiota [1], muutoin kuin pelkästään vaatimuksia, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista aiheutuvien voittojen tai tappioiden esittämistapaa ja sisältyvät IFRS 9:n kappaleisiin 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20; ja

b) sen toiminnot liittyvät kappaleessa 20D kuvatulla tavalla pääasiallisesti vakuuttamiseen tilinpäätöspäivänä, joka välittömästi edeltää ajankohtaa 1.4.2016, tai myöhempänä tilinpäätöspäivänä kappaleessa 20G täsmennettävällä tavalla.

20C. Vakuutuksenantajan, joka soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä, on sallittua valita menettely, jonka mukaan se soveltaa pelkästään vaatimuksia, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista aiheutuvien voittojen tai tappioiden esittämistapaa ja sisältyvät IFRS 9:n kappaleisiin 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20. Jos vakuutuksenantaja valitsee vain näiden vaatimusten soveltamisen, sen on sovellettava IFRS 9:n asiaankuuluvia siirtymäsääntöjä, annettava tieto siitä, että se on soveltanut kyseisiä vaatimuksia ja esitettävä jatkuvasti tähän liittyvät tiedot, joista määrätään IFRS 7:n (IFRS 9:n (2010) muuttamana) kappaleissa 10–11.

[1] IASB on julkaissut IFRS 9:n versioita vuosina 2009, 2010, 2013 ja 2014.

▼**M56**

20D. Vakuutuksenantajan toiminnot liittyvät pääasiallisesti vakuuttamiseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

a) vakuutuksenantajan tämän standardien soveltamisalaan kuuluvista sopimuksista aiheutuvien velkojen kirjanpitoarvo, joka sisältää mahdolliset vakuutussopimuksista tämän standardin kappaleiden 7–12 mukaisesti erotetut talletusosat tai kytketyt johdannaiset, on merkittävä verrattuna sen kaikkien velkojen yhteenlaskettuun kirjanpitoarvoon; ja

b) vakuuttamiseen liittyvien velkojen (ks. kappale 20E) yhteenlasketun kirjanpitoarvon osuus vakuutuksenantajan kaikkien velkojen yhteenlasketusta kirjanpitoarvosta on:

i) enemmän kuin 90 prosenttia; tai

ii) vähemmän tai yhtä suuri kuin 90 prosenttia mutta enemmän kuin 80 prosenttia, eikä vakuutuksenantaja harjoita merkittävää vakuuttamiseen liittymätöntä toimintaa (ks. kappale 20F).

20E. Kappaletta 20D(b) sovellettaessa vakuuttamiseen liittyviin velkoihin luetaan:

a) tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvista sopimuksista johtuvat velat, kuten kappaleessa 20D(a) kuvataan;

b) johdannaisiin kuulumattomat sijoitussopimuksista aiheutuvat velat, jotka arvostetaan IAS 39:ää soveltaen käypään arvoon tulosvaikutteisesti (mukaan lukien velat, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi ja joihin vakuutuksenantaja on soveltanut IFRS 9:n vaatimuksia voittojen ja tappioiden esittämisestä (ks. kappaleet 20B(a) ja 20C); ja

c) velat, jotka syntyvät, koska vakuutuksenantajalle syntyy tai se täyttää kohdissa (a) ja (b) tarkoitetuista sopimuksista aiheutuvia velvoitteita. Esimerkkejä tällaisista veloista ovat näistä sopimuksista ja niiden pohjana olevista varoista aiheutuvien riskien pienentämiseen käytettävät johdannaiset, merkitykselliset verovelat kuten näistä veloista syntyvistä veronalaisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat sekä liikkeeseen lasketut vieraan pääoman ehtoiset instrumentit, jotka sisältyvät viranomaisten vaatimaan vakuutuksenantajan pääomaan.

20F. Vakuutuksenantajan on arvioidessaan kappaleen 20D(b)(ii) soveltamista varten, harjoittaako se merkittävää vakuuttamiseen liittymätöntä toimintaa, otettava huomioon:

a) vain ne toiminnot, joista se voi ansaita tuottoja ja joista sille voi syntyä kuluja; ja

b) määrälliset tai laadulliset (tai molemmat) tekijät, mukaan lukien julkisesti saatavilla oleva informaatio, kuten toimialaluokitus, jota tilinpäätöksen käyttäjät soveltavat vakuutuksenantajaan.

20G. Kappaleen 20B(b) mukaan yhteisön on arvioitava, täyttääkö se edellytykset väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä tilinpäätöspäivänä, joka välittömästi edeltää ajankohtaa 1.4.2016. Kyseisen ajankohdan jälkeen:

a) yhteisön, joka on aiemmin täyttänyt edellytykset väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä, on arvioitava uudelleen, liittyvätkö sen toiminnot pääasiallisesti vakuuttamiseen myöhempänä tilinpäätöspäivänä, siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisön toiminnoissa on tapahtunut kyseisenä päivänä päättyneellä tilikaudella muutos kappaleissa 20H–20I kuvatulla tavalla.

▼**M56**

b) yhteisön, joka ei aiemmin ole täyttänyt edellytyksiä väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä, on sallittua arvioida uudelleen, liittyvätkö sen toiminnot pääasiallisesti vakuuttamiseen myöhempänä tilinpäätöspäivänä ennen 31.12.2018, siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisön toiminnoissa on tapahtunut kyseisenä päivänä päättyneellä tilikaudella muutos kappaleissa 20H–20I kuvatulla tavalla.

20H. Kappaletta 20G sovellettaessa yhteisön toiminnoissa tapahtunut muutos on muutos:

a) jonka yhteisön ylin johto toteaa aiheutuneen ulkoisista tai sisäisistä muutoksista;

b) joka on yhteisön toiminnan kannalta merkittävä; ja

c) joka on osoitettavissa ulkopuolisille osapuolille.

Näin ollen tällainen muutos tapahtuu vain, kun yhteisö ryhtyy suorittamaan toimintoa, joka on merkittävä sen toimintojen kannalta, tai lopettaa sen suorittamisen taikka muuttaa merkittävästi sen jonkin toiminnon laajuutta, esimerkiksi kun yhteisö on hankkinut, luovuttanut tai lopettanut liiketoiminta-alueen.

20I. Kappaleessa 20H kuvatun muutoksen yhteisön toiminnoissa odotetaan olevan hyvin harvinainen. Seuraavat eivät ole muutoksia yhteisön toiminnoissa kappaletta 20G sovellettaessa:

a) yrityksen rahoitusrakenteessa tapahtuva muutos, joka ei itsessään vaikuta toimintoihin, joista yhteisö ansaitsee tuottoja ja joista sille syntyy kuluja.

b) yhteisön suunnitelma liiketoiminta-alueen myynnistä, vaikka varat ja velat luokiteltaisiin myytävänä oleviksi IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti. Liiketoiminta-alueen myyntiä koskeva suunnitelma voisi muuttaa yhteisön toimintoja ja antaa syyn uudelleenarviointiin tulevaisuudessa, mutta se ei ole vielä vaikuttanut yhteisön taseeseen merkittyihin velkoihin.

20J. Jos yhteisö ei uudelleenarvioinnin seurauksena enää täytä edellytyksiä väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä (ks. kappale 20G(a)), niin yhteisön on sallittua edelleen soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä vain sen tilikauden loppuun asti, joka on alkanut välittömästi kyseisen uudelleenarvioinnin jälkeen. Yhteisön on tästä huolimatta sovellettava IFRS 9:ää 1.1.2021 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö esimerkiksi toteaa, ettei se enää täytä edellytyksiä väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä sovellettuaan kappaletta 20G 31.12.2018 (tilikauden lopussa), niin yhteisön on sallittua edelleen soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä vain 31.12.2019 saakka.

▼**M56**

20K. Vakuutuksenantaja, joka on aiemmin valinnut väliaikaisen vapautuksen IFRS 9:stä, saa minkä tahansa myöhemmän tilikauden alussa päättää peruuttamattomasti soveltaa IFRS 9:ää.

Ensilaatija

20L. IFRS 1:ssä *IFRS-standardien ensimmäinen käyttöönotto* määritelty ensilaatija saa soveltaa kappaleessa 20A kuvattua väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä siinä ja vain siinä tapauksessa, että se täyttää kappaleessa 20B kuvatut kriteerit. Kappaletta 20B(b) soveltaessaan ensilaatijan on käytettävä kirjanpitoarvoja, jotka määritetään soveltamalla IFRS-standardeja kyseisessä kappaleessa täsmennettynä päivänä.

20M. IFRS 1 sisältää ensilaatijan sovellettavissa olevia vaatimuksia ja helpotuksia. Kyseiset vaatimukset ja helpotukset (esimerkiksi IFRS 1:n kappaleet D16–D17) eivät syrjäytä tämän IFRS-standardin kappaleiden 20A–20Q ja 39B–39J vaatimuksia. IFRS 1:n vaatimukset ja helpotukset eivät esimerkiksi syrjäytä vaatimusta siitä, että ensilaatijan on täytettävä kappaleessa 20L täsmennetyt kriteerit voidakseen soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä.

20N. Ensilaatijan, joka esittää tilinpäätöksessään kappaleissa 39B–39J vaadittavat tiedot, on sovellettava IFRS 1:n vaatimuksia ja helpotuksia, joilla on merkitystä kyseisiä tietoja varten tehtävien arvioiden kannalta.

Väliaikainen vapautus IAS 28:n tietyistä vaatimuksista

20O. IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* kappaleiden 35–36 mukaan yhteisön on pääomaosuusmenetelmää käyttäessään sovellettava yhtenäisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita. Tästä huolimatta on sallittua mutta ei vaadittavaa, että yhteisö säilyttää ennen 1.1.2021 alkavilla tilikausilla osakkuus- tai yhteisyrityksen soveltamat merkitykselliset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet seuraavasti:

a) yhteisö soveltaa IFRS 9:ää mutta osakkuus- tai yhteisyritys soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä; tai

b) yhteisö soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä mutta osakkuus- tai yhteisyritys soveltaa IFRS 9:ää.

20P. Kun yhteisö käyttää osakkuus- tai yhteisyritykseen tekemänsä sijoituksen kirjanpitokäsittelyyn pääomaosuusmenetelmää:

a) jos tilinpäätöksessä, jota käytetään sovellettaessa pääomaosuusmenetelmää kyseiseen osakkuus- tai yhteisyritykseen (kun siihen on tehty yhteisön mahdollisesti tekemät oikaisut), on aiemmin sovellettu IFRS 9:ää, niin on jatkettava IFRS 9:n soveltamista.

▼M56

b) jos tilinpäätöksessä, jota käytetään sovellettaessa pääomaosuusmenetelmää kyseiseen osakkuus- tai yhteisyritykseen (kun siihen on tehty yhteisön mahdollisesti tekemät oikaisut), on aiemmin sovellettu väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä, niin myöhemmin saadaan soveltaa IFRS 9:ää.

20Q. Yhteisö saa soveltaa kappaleita 20O ja 20P(b) kuhunkin osakkuus- ja yhteisyritykseen erikseen.

▼B

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

21. Kappaleet 22–30 koskevat sekä IFRS-standardeja jo soveltavan että IFRS-standardit ensi kertaa käyttöön ottavan vakuutuksenantajan tekemiä muutoksia.

22. Vakuutuksenantaja saa muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita siinä ja vain siinä tapauksessa, että tilinpäätös on muutoksen ansiosta käyttäjien taloudellisten päätöksentekotarpeiden kannalta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen. Vakuutuksenantajan on arvioitava merkityksellisyyttä ja luotettavuutta IAS 8:ssa esitettyjen kriteerien mukaisesti.

23. Jotta vakuutussopimuksiin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttaminen olisi perusteltua, vakuutuksenantajan on osoitettava, että muutos saa tilinpäätöksen vastaamaan paremmin IAS 8:ssa esitettyjä kriteerejä, vaikka muutos ei johtaisi täysin näiden kriteerien täyttymiseen. Jäljempänä käsitellään seuraavia erityiskysymyksiä:

a) tarkasteluhetken korot (kappale 24);

b) nykyisen käytännön jatkaminen (kappale 25);

c) varovaisuus (kappale 26);

d) sijoitusten tulevat nettotuotot (kappaleet 27–29); ja

e) varjolaskenta (kappale 30).

Tarkasteluhetken markkinakorot

24. Vakuutuksenantaja saa muuttaa noudattamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita niin, että se ryhtyy arvostamaan nimenomaisesti näin käsiteltäväksi luokiteltavat vakuutusvelat ([1]) siten, että ne kuvastavat tarkasteluhetken markkinakorkoja, ja kirjaa näiden velkojen muutokset tulosvaikutteisesti. Vakuutuksenantaja saa samanaikaisesti ottaa käyttöön myös muita tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, jotka edellyttävät näiden nimenomaisesti luokiteltujen velkojen osalta muita tarkasteluhetkellä tehtäviä arvioita ja oletuksia. Tämän kappaleen tarjoaman vaihtoehdon mukaan vakuutuksenantaja saa muuttaa nimenomaisesti luokiteltuihin vakuutusvelkoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ilman että se soveltaa näitä periaatteita johdonmukaisesti kaikkiin vastaavanlaisiin velkoihin, mitä IAS 8 muutoin edellyttäisi. Jos vakuutuksenantaja luokittelee velkoja tämän vaihtoehdon mukaisesti, sen on edelleen sovellettava tarkasteluhetken markkinakorkoja (ja mahdollisia muita tarkasteluhetken arvioita ja oletuksia) johdonmukaisesti kaikilla kausilla ja kaikkiin näihin velkoihin siihen asti kunnes ne lakkaavat olemasta olemassa.

([1]) Tässä kappaleessa vakuutusvelat sisältävät niihin liittyvät aktivoidut hankintamenot ja aineettomat oikeudet, esimerkiksi sellaiset, joita käsitellään kappaleissa 31 ja 32.

▼B

Nykyisen käytännön jatkaminen

25. Vakuutuksenantaja saa jatkaa seuraavien käytäntöjen noudattamista, mutta ei ole kappaleen 22 mukaista ottaa käyttöön mitään niistä:

a) vakuutusvelkojen arvostaminen diskonttaamattomaan määrään.

b) vastaisia varainhoitopalkkioita koskevien, sopimukseen perustuvien oikeuksien arvostaminen määrään, joka ylittää niiden käyvän arvon, jota puolestaan osoittaa vertailu muiden markkinaosapuolten vastaavanlaisista palveluista tarkasteluhetkellä perimiin palkkioihin. Näiden sopimukseen perustuvien oikeuksien syntymisajankohdan käypä arvo on todennäköisesti yhtä suuri kuin niiden hankkimiseen liittyvät menot, paitsi jos vastaiset varainhoitopalkkiot ja niihin liittyvät menot poikkeavat markkinoilla tavanomaisesti toteutuvista.

c) erilaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltaminen tytäryritysten vakuutussopimuksiin (ja niihin liittyviin aktivoituihin hankintamenoihin ja aineettomiin hyödykkeisiin, jos tällaisia on) kappaleessa 24 tarkoitettua sallivaa poikkeusta lukuun ottamatta. Jos nämä tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eivät ole yhdenmukaisia, vakuutuksenantaja saa muuttaa niitä, jos muutos ei johda laatimisperiaatteiden entistä suurempaan erilaisuuteen ja se täyttää samalla muut tämän IFRS-standardin vaatimukset.

Varovaisuus

26. Vakuutuksenantajan ei tarvitse muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita liian varovaisuuden poistamiseksi. Jos vakuutuksenantaja kuitenkin jo arvostaa vakuutussopimuksensa riittävän varovaisesti, sen ei pidä lisätä varovaisuutta.

Sijoitusten tulevat nettotuotot

27. Vakuutuksenantajan ei tarvitse muuttaa vakuutussopimuksiin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sijoituksista tulevaisuudessa saatavien nettotuottojen vaikutuksen poistamiseksi. Lähtökohtaisesti kuitenkin oletetaan — mutta tämä oletus on kumottavissa — että vakuutuksenantajan tilinpäätöksen merkityksellisyys vähenee ja luotettavuus heikkenee, jos tilinpäätöksessä ryhdytään soveltamaan laatimisperiaatetta, jonka mukaan sijoitusten tulevat nettotuotot otetaan huomioon vakuutussopimuksia arvostettaessa, paitsi milloin nämä nettotuotot vaikuttavat sopimukseen perustuviin maksuihin. Seuraavassa on kaksi esimerkkiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, joiden mukaan tällaiset nettotuotot otetaan huomioon:

a) vakuutuksenantajan varojen arvioitua tuottoa kuvastavan diskonttauskoron käyttäminen; tai

b) näiden varojen tuoton ennakoiminen arvioitua tuottoastetta käyttäen, tämän ennakoidun tuoton diskonttaaminen erilaista korkokantaa käyttäen ja tuloksen sisällyttäminen velan arvoon.

▼B

28. Vakuutuksenantaja voi jättää ottamatta huomioon kappaleessa 27 kuvatun kumottavissa olevan oletuksen siinä ja vain siinä tapauksessa, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksen muut vaikutukset lisäävät sen tilinpäätöksen merkityksellisyyttä ja luotettavuutta enemmän kuin sijoituksista saatavien tulevien nettotuottojen sisällyttäminen vähentää niitä. Oletetaan esimerkiksi, että vakuutuksenantajan tällä hetkellä vakuutussopimuksiin soveltamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sisältävät sopimusten voimaantuloajankohtana tehtyjä ylivarovaisia oletuksia ja viranomaisen määräämän diskonttauskoron, joka ei suoraan kuvasta markkinaolosuhteita, eivätkä ne ota huomioon kaikkia kytkettyjä optioita ja takauksia. Vakuutuksenantajan tilinpäätöksestä saattaa tulla merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava kuin aikaisemmin, jos siinä ryhdytään soveltamaan kokonaisvaltaisia sijoittajalähtöisiä laatimisperusteita, joita käytetään yleisesti ja joihin kuuluvat:

a) tarkasteluhetken arviot ja oletukset;

b) kohtuulliset (mutta ei ylivarovaiset) oikaisut, jotka kuvastavat riskiä ja epävarmuutta;

c) arvostukset, jotka kuvastavat sekä kytkettyjen optioiden ja takausten perusarvoa että niiden aika-arvoa; ja

d) tarkasteluhetken markkinakorkoa vastaava diskonttauskorko, vaikka tämä diskonttauskorko kuvastaisi vakuutuksenantajan varojen arvioitua tuottoa.

29. Joissakin arvostustavoissa diskonttauskorkoa käytetään tulevan voittomarginaalin nykyarvon määrittämiseen. Tämä voittomarginaali kohdistetaan sitten eri kausille kaavan avulla. Tällöin diskonttauskorko vaikuttaa velan arvostukseen vain välillisesti. Erityisesti voidaan todeta, että vähemmän asianmukaisen diskonttauskoron käyttämisellä on vain vähän tai ei lainkaan vaikutusta velan arvostukseen sopimuksen voimaantuloajankohtana. Toisia arvostustapoja käytettäessä diskonttauskorolla on kuitenkin välitön vaikutus velan arvostukseen. Koska jälkimmäisessä tapauksessa varojen tuottoon perustuvan diskonttauskoron käyttöönotolla on merkittävämpi vaikutus, on erittäin epätodennäköistä, että vakuutuksenantaja pystyisi jättämään ottamatta huomioon kappaleessa 27 kuvatun kumottavissa olevan oletuksen.

Varjolaskenta

30. Joidenkin laskentamallien mukaan vakuutuksenantajan varoista johtuvat realisoituneet voitot tai tappiot vaikuttavat suoraan joidenkin tai kaikkien (a) vakuutusvelkojen, (b) niihin liittyvien aktivoitujen hankintamenojen ja (c) niihin liittyvien aineettomien hyödykkeiden arvostukseen, esimerkiksi sellaisten, joita kuvataan kappaleissa 31 ja 32. Vakuutuksenantaja saa halutessaan muuttaa noudattamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita niin, että omaisuuserästä kirjattu mutta realisoitumaton voitto tai tappio vaikuttaa näihin arvostuksiin samalla tavalla kuin realisoitunut voitto tai tappio. ►**M5** Tähän liittyen tehtävä vakuutusvelan (tai aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden) oikaisu on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siinä ja vain siinä tapauksessa, että kyseiset realisoitumattomat voitot tai tappiot on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin. ◄ Tätä menettelyä nimitetään joskus ”varjolaskennaksi”.

▼B

Liiketoimintojen yhdistämisessä tai kannansiirrossa hankitut vakuutussopimukset

31. Jotta vakuutuksenantaja noudattaisi IFRS 3:a, sen on hankinta-ajankohtana arvostettava liiketoimintojen yhdistämisessä vastattaviksi ottamansa vakuutusvelat ja hankkimansa v*akuutusvarat* käypään arvoon. Vakuutuksenantaja saa kuitenkin halutessaan käyttää bruttoperusteista esittämistapaa, jolloin hankittujen vakuutussopimusten käypä arvo jaetaan kahteen osaan:

a) velkaan, joka arvostetaan niiden tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti, joita vakuutuksenantaja soveltaa myyjänä tekemiinsä vakuutussopimuksiin; ja

b) aineettomaan hyödykkeeseen, joka syntyy seuraavien erien välisenä erotuksena: (i) hankittujen vakuutussopimuksiin perustuvien oikeuksien ja vastattaviksi otettujen vakuutussopimuksiin perustuvien velvoitteiden käypä arvo ja (ii) kohdassa (a) kuvattu määrä. Tämä omaisuuserä on myöhemmin arvostettava yhdenmukaisesti siihen liittyvän vakuutusvelan kanssa.

32. Vakuutuksenantaja, joka hankkii vakuutussopimuksia sisältävän kannan, saa käyttää kappaleessa 31 kuvattua laajennettua esittämistapaa.

33. Kappaleissa 31 ja 32 kuvatut aineettomat hyödykkeet jäävät IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* ja IAS 38:n soveltamisalan ulkopuolelle. IAS 36 ja IAS 38 koskevat kuitenkin sellaisia asiakasluetteloita ja asiakassuhteita, joihin liittyy odotuksia vastaisista sopimuksista, jotka eivät ole osa liiketoimintojen yhdistämisen tai kannansiirron toteutumisajankohtana olemassa olleita vakuutussopimuksiin perustuvia oikeuksia ja velvoitteita.

Oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

Vakuutussopimuksiin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

▼M53

34. Joihinkin vakuutussopimuksiin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä sekä *taattu osa*. Jos yhteisö on tällaisen sopimuksen myyjäosapuolena:

▼B

a) se saa halutessaan kirjata taatun osan erillään oikeudesta harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Jos sopimuksen myyjäosapuoli ei kirjaa niitä erikseen, sen on luokiteltava koko sopimus velaksi. Jos sopimuksen myyjäosapuoli kirjaa ne erikseen, sen on luokiteltava taattu osa velaksi.

b) jos se kirjaa oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä erillään taatusta osasta, sen on luokiteltava tämä oikeus joko velaksi tai erilliseksi oman pääoman eräksi. Tässä IFRS-standardissa ei määrätä, miten sopimuksen myyjäosapuoli määrittää onko kyseinen oikeus velkaa vai omaa pääomaa. Myyjäosapuoli saa jakaa oikeuden vieraan ja oman pääoman komponentteihin, ja sen on sovellettava tähän jakoon johdonmukaista tilinpäätöksen laatimisperiaatetta. Myyjäosapuoli ei saa luokitella oikeutta omaksi väliryhmäkseen, joka ei ole sen paremmin vierasta kuin omaakaan pääomaa.

▼B

c) se saa tulouttaa kaikki saamansa vakuutusmaksut erottamatta oman pääoman komponenttiin liittyvää osuutta. Tästä johtuvat muutokset taattuun osaan ja vieraaksi pääomaksi luokiteltuun osuuteen oikeudesta harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä luokitellaan osaksi tai kokonaan omaksi pääomaksi, osa voitosta tai tappiosta voi kuulua tälle osalle (samalla tavalla kuin osa voi kuulua ►M11 ►C1 määräysvallattomille omistajille ◄ ◄). Myyjäosapuolen on esitettävä se osuus voitosta tai tappiosta, joka kuuluu harkinnanvaraista osuutta ylijäämään koskevan oikeuden oman pääoman komponentille, voiton tai tappion kohdistamisena, eikä sitä kirjata kuluksi tai tuotoksi (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*).

▼M53

d) sen on sovellettava kytkettyyn johdannaiseen IFRS 9:ää, jos sopimus sisältää IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluvan kytketyn johdannaisen.

▼B

e) sen on jatkettava nykyisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista tällaisiin sopimuksiin kaikilta muilta kuin kappaleissa 14–20 ja 34(a)–(d) kuvatuilta osin, ellei se muuta näitä periaatteita kappaleiden 21–30 mukaisella tavalla.

Rahoitusinstrumentteihin sisältyvä oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä

▼M53

35. Kappaleen 34 vaatimukset koskevat myös rahoitusinstrumenttia, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Lisäksi:

a) jos liikkeeseenlaskija luokittelee oikeuden harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä kokonaisuudessaan velaksi, sen on tehtävä kappaleiden 15–19 mukainen velan riittävyystesti, jonka kohteena on koko sopimus (ts. sekä taattu osa että oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä). Liikkeeseenlaskijan ei tarvitse selvittää, mikä taatun osan määrä olisi, jos siihen sovellettaisiin IFRS 9:ää.

b) jos liikkeeseenlaskija luokittelee kyseisen oikeuden osaksi tai kokonaan erilliseksi oman pääoman eräksi, koko sopimuksesta kirjatun velan on oltava vähintään yhtä suuri kuin määrä, joka kirjattaisiin, jos taattuun osaan sovellettaisiin IFRS 9:ää. Tämän määrän on sisällettävä sopimuksen purkamisoption perusarvo, mutta sen ei tarvitse sisältää option aika-arvoa, jos kyseistä optiota ei kappaleen 9 perusteella tarvitse arvostaa käypään arvoon. Liikkeeseenlaskijan ei tarvitse ilmoittaa tilinpäätöksessään määrää, joka kirjattaisiin, jos taattuun osaan sovellettaisiin IFRS 9:ää, eikä sen myöskään tarvitse esittää tätä määrää erikseen. Liikkeeseenlaskijan ei myöskään tarvitse selvittää kyseistä määrää, jos kirjatun velan kokonaismäärä on selvästi suurempi.

▼B

c) vaikka nämä sopimukset ovat rahoitusinstrumentteja, liikkeeseenlaskija voi edelleen tulouttaa näiden sopimusten perusteella saadut maksut ja kirjata velan kirjanpitoarvon lisäyksen kuluksi.

d) vaikka nämä sopimukset ovat rahoitusinstrumentteja, liikkeeseenlaskijan, joka soveltaa IFRS 7:n kappaletta 20(b) sopimuksiin, joihin sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä, on esitettävä tilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti kirjatun korkokulun kokonaismäärä, mutta sen ei tarvitse laskea kyseistä korkokulua efektiivisen koron menetelmän mukaan.

▼**M56**

35A. Kappaleiden 20A, 20L and 20O mukaiset väliaikaiset vapautukset sekä kappaleen 35 mukainen overlay-lähestymistapa ovat käytettävissä myös sellaisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijalle, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Näin ollen kaikki kappaleisiin 3(a)–3(b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M ja 46–49 sisältyvät viittaukset vakuutuksenantajaan on luettava viittauksina myös sellaisen rahoitusinstrumentin liikkeeseenlaskijaan, johon sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä.

ESITTÄMISTAPA

Overlay-lähestymistapa

35B. Vakuutuksenantajan on sallittua soveltaa overlay-lähestymistapaa nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin, mutta tätä ei vaadita. Overlay-lähestymistapaa soveltavan vakuutuksenantajan on:

a) siirrettävä voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä sellainen määrä, että nimenomaisesti määritetyistä rahoitusvaroista aiheutunut voitto tai tappio raportointikauden lopussa on sama kuin jos vakuutuksenantaja olisi soveltanut nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin IAS 39:ää. Näin ollen siirrettävä määrä on yhtä suuri kuin seuraavien välinen erotus:

i) nimenomaisesti määritetyistä rahoitusvaroista tulosvaikutteisesti esitetty määrä soveltaen IFRS 9:ää; ja

ii) määrä, joka nimenomaisesti määritetyistä rahoitusvaroista olisi esitetty tulosvaikutteisesti, jos vakuutuksenantaja olisi soveltanut IAS 39:ää.

b) sovellettava rahoitusinstrumentteihinsa kaikkia muita soveltuvia IFRS-standardeja tämän standardin kappaleissa 35B–35N, 39K–39M ja 48–49 kuvattuja poikkeuksia lukuun ottamatta.

35C. Vakuutuksenantaja saa valita kappaleessa 35B kuvatun overlay-lähestymistavan soveltamisen vain, kun se soveltaa IFRS 9:ää ensimmäisen kerran, mukaan lukien tapaukset, joissa se soveltaa IFRS 9:ää ensimmäisen kerran sovellettuaan aiemmin:

a) kappaleessa 20A kuvattua väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä; tai

b) pelkästään vaatimuksia, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista aiheutuvien voittojen tai tappioiden esittämistapaa ja sisältyvät IFRS 9:n kappaleisiin 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20.

35D. Vakuutuksenantajan on esitettävä määrä, joka siirretään voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä overlay-lähestymistapaa sovellettaessa:

a) tulosvaikutteisesti erillisenä eränä; ja

b) muissa laajan tuloksen erissä erillisenä muun laajan tuloksen eränä.

▼**M56**

35E. Rahoitusvaroihin kuuluva erä on nimenomaisesti määritettävissä overlay-lähestymistavan kohteeksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) se arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 9:ää sovellettaessa mutta sitä ei olisi arvostettu kokonaisuudessaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti IAS 39:ää sovellettaessa; ja

b) sitä ei pidetä hallussa sellaista toimintoa varten, jolla ei ole yhteyttä tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin. Esimerkkejä rahoitusvaroista, jotka eivät sovi overlay-lähestymistavan kohteiksi, ovat pankkitoimintaa varten pidettävät varat tai rahoitusvarat, joita pidetään tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolisiin sijoitussopimuksiin liittyvissä rahastoissa.

35F. Vakuutuksenantaja voi nimenomaisesti määrittää ehdot täyttävän rahoitusvaroihin kuuluvan erän overlay- lähestymistavan kohteeksi, kun se valitsee overlay-lähestymistavan soveltamisen (ks. kappale 35C). Se voi myöhemmin nimenomaisesti määrittää ehdot täyttävän rahoitusvaroihin kuuluvan erän overlay-lähestymistavan kohteeksi silloin ja vain silloin, kun:

a) kyseinen omaisuuserä merkitään alun perin kirjanpitoon; tai

b) kyseinen omaisuuserä täyttää nyt kappaleen 35E(b) mukaisen kriteerin eikä se ole aiemmin täyttänyt sitä.

35G. Vakuutuksenantajan on sallittua nimenomaisesti määrittää ehdot täyttävät rahoitusvarat overlay-lähestymistavan kohteeksi soveltamalla kappaletta 35F instrumenttikohtaisesti.

35H. Silloin kun se on relevanttia overlay-lähestymistavan soveltamiseksi rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, joka on äskettäin nimenomaisesti määritetty soveltaen kappaletta 35F(b):

a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän nimenomaisen määrittämispäivän käyvän arvon on oltava erän uusi jaksotettuun hankintamenoon perustuva kirjanpitoarvo; ja

b) efektiivinen korko on määritettävä perustuen rahoitusvaroihin kuuluvan erän nimenomaisen määrittämispäivän käypään arvoon.

35I. Yhteisön on jatkettava overlay-lähestymistavan soveltamista nimenomaisesti määritettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, kunnes kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta. Kuitenkin:

a) yhteisön on peruutettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän nimenomainen määrittäminen, kun rahoitusvaroihin kuuluva erä ei enää täytä kappaleen 35E(b) mukaista kriteeriä. Rahoitusvaroihin kuuluva erä ei täytä kyseistä kriteeriä esimerkiksi, kun yhteisö siirtää omaisuuserän hallussapidettäväksi pankkitoimintojaan varten tai kun yhteisö lakkaa olemasta vakuutuksenantaja.

b) yhteisö saa kunkin tilikauden alussa lopettaa overlay-lähestymistavan soveltamisen kaikkiin nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin. Yhteisön, joka päättää lopettaa overlay- lähestymistavan soveltamisen, on sovellettava tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen kirjanpitokäsittelyyn IAS 8:aa.

▼M56

35J. Kun yhteisö peruuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän nimenomaisen määrittämisen kappaleen 35I(a) mukaisesti, sen on siirrettävä kyseiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvä saldo kertyneistä muista laajan tuloksen eristä tulosvaikutteiseksi luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1)

35K. Jos yhteisö lopettaa overlay-lähestymistavan soveltamisen käyttämällä kappaleen 35I(b) mukaista valintamahdollisuutta tai siksi, ettei se enää ole vakuutuksenantaja, se ei saa myöhemmin soveltaa overlay- lähestymistapaa. Vakuutuksenantaja, joka on valinnut overlay-lähestymistavan soveltamisen (ks. kappale 35C) mutta jolla ei ole ehdot täyttäviä rahoitusvaroja (ks. kappale 35E), saa soveltaa overlay-lähestymistapaa myöhemmin, kun sillä on ehdot täyttäviä rahoitusvaroja.

Yhteys muihin vaatimuksiin

35L. Tämän IFRS-standardin kappaleessa 30 sallitaan menettely, jota joskus nimitetään ”varjolaskennaksi”. Jos vakuutuksenantaja soveltaa overlay-lähestymistapaa, varjolaskenta voi olla sovellettavissa.

35M. Rahamäärän siirtämisestä voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä kappaletta 35B soveltaen saattaa seurata sellainen vaikutus, että myös muita rahamääriä, kuten tuloveroja, sisällytetään muihin laajan tuloksen eriin. Vakuutuksenantajan on sovellettava tällaisten seurannaisvaikutusten määrittämiseen asiaankuuluvaa IFRS-standardia, kuten IAS 12 *Tuloverot*.

Ensilaatija

35N. Jos ensilaatija valitsee overlay-menettelytavan soveltamisen, sen on oikaistava vertailutiedot kuvastamaan overlay-lähestymistapaa, siinä ja vain siinä tapauksessa, että se oikaisee vertailutiedot IFRS 9:n mukaisiksi (ks. IFRS 1:n kappaleet E1–E2).

▼B

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

Selostus kirjatuista määristä

36. Vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja, joissa yksilöidään tilinpäätökseen sisältyvät vakuutussopimuksista syntyvät määrät ja selostetaan niitä.

37. Kappaleen 36 noudattaminen edellyttää, että vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita se on soveltanut vakuutussopimuksiin ja niihin liittyviin varoihin, velkoihin, tuottoihin ja kuluihin.

b) kirjatut varat, velat, tuotot ja kulut (ja jos se esittää suoran rahavirtalaskelman, myös rahavirrat), jotka syntyvät vakuutussopimuksista. Jos vakuutuksenantaja on jälleenvakuutuksen ottaja, sen on lisäksi esitettävä tilinpäätöksessään:

i) jälleenvakuutuksen ostamisesta johtuvat ►M5 laajan tuloslaskelmaan ◄ merkityt voitot ja tappiot; ja

ii) kaudelle kirjattu jaksotuserä sekä tulosvaikutteisesti kirjaamatta olevat määrät kauden alussa ja lopussa, jos jälleenvakuutuksen ottaja merkitsee taseeseen jälleenvakuutuksen ostamisesta johtuvia voittoja ja tappioita ja jaksottaa niitä.

▼B

c) millaisen prosessin tuloksena on määritetty oletukset, joilla on suurin vaikutus kohdassa (b) kuvattuihin kirjanpitoon merkittyihin määriin. Silloin kun se on käytännössä mahdollista, vakuutuksenantajan on annettava myös määrälliset tiedot näistä oletuksista.

d) vakuutusvaroja ja -velkoja arvostettaessa käytettyjen oletusten muutosten vaikutus siten, että esitetään erikseen jokaisen sellaisen muutoksen vaikutus, jolla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen.

e) täsmäytyslaskelmat, jotka osoittavat vakuutusvelkojen, jälleenvakuutusvarojen ja niihin mahdollisesti liittyvien aktivoitujen hankintamenojen muutokset.

Vakuutussopimuksista johtuvien riskien luonne ja laajuus

38. Vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan vakuutussopimuksista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta.

39. Kappaleen 38 noudattaminen edellyttää, että vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) vakuutussopimuksista johtuvien riskien hallinnan tavoitteet, toimintaperiaatteet ja prosessit sekä näiden riskien hallinnassa käytetyt menettelytavat.

b) [poistettu]

c) *vakuutusriskiä* koskevat tiedot (sekä ennen jälleenvakuutuksen avulla tapahtuvaa riskien pienentämistä että sen jälkeen) mukaan lukien seuraavat tiedot:

i) herkkyys vakuutusriskille (ks. kappale 39A).

ii) vakuutusriskikeskittymät, mukaan luettuna kuvaus siitä, miten johto määrittää riskikeskittymät, ja kuvaus keskittymille yhteisistä tunnusomaisista piirteistä (esim. vakuutustapahtuman tyyppi, maantieteellinen alue tai valuutta).

iii) toteutuneet korvaukset verrattuina aikaisempiin arvioihin (toisin sanoen korvauskehitys). Korvauskehitystä koskevat tiedot on esitettävä alkaen varhaisimmasta kaudesta, jonka aikana on tapahtunut sellainen merkittävä vahinko, josta maksettavien korvausten määrään ja ajoittumiseen liittyy edelleen epävarmuutta, mutta tietoja ei tarvitse esittää kymmentä vuotta pitemmältä ajalta. Vakuutuksenantajan ei tarvitse esittää näitä tietoja korvauksista, joita koskevien maksujen määrään ja ajoittumiseen liittyvä epävarmuus poistuu tavallisesti yhden vuoden kuluessa.

▼M19

d) luottoriskiä, maksuvalmiusriskiä ja markkinariskiä koskevat tiedot, jotka olisi esitettävä IFRS 7:n kappaleiden 31–42 mukaan, jos vakuutussopimukset kuuluisivat IFRS 7:n soveltamisalaan. Kuitenkin:

i) vakuutuksenantajan ei tarvitse laatia IFRS 7:n kappaleissa 39(a) ja (b) vaadittuja maturiteettianalyysejä, jos se esittää sen sijaan tilinpäätöksessä tiedot kirjatuista vakuutusveloista johtuvien lähtevien nettomääräisten rahavirtojen arvioiduista ajankohdista. Se voidaan esittää taseeseen merkittyjen määrien arvioituun ajoitukseen perustuvana erittelynä.

▼B

ii) jos vakuutuksenantaja käyttää markkinaolosuhteista johtuvan herkkyyden hallinnassa vaihtoehtoista menetelmää, kuten sisäisen arvon menetelmää *embedded value analysis*, se voi käyttää kyseistä herkkyysanalyysia IFRS 7:n kappaleen 40(a) vaatimuksen täyttämiseksi. Vakuutuksenantajan on tällaisessa tapauksessa esitettävä tilinpäätöksessä myös IFRS 7:n kappaleessa 41 vaaditut tiedot

e) tiedot markkinariskeistä, jotka johtuvat pääsopimuksena olevaan vakuutussopimukseen kytketyistä johdannaisista, jos vakuutuksenantajan ei tarvitse arvostaa kytkettyjä johdannaisia käypään arvoon eikä se muutoin sitä tee.

39A. Kappaleen 39(c)(i) noudattaminen edellyttää, että vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessä joko kohdassa (a) tai (b) vaaditut tiedot:

►M5 a) herkkyysanalyysi, josta käy ilmi, miten kyseisen raportointikauden päättyessä jokseenkin mahdolliset muutokset asianomaisessa riskimuuttujassa olisivat vaikuttaneet voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan, herkkyysanalyysin laatimisessa käytetyt menetelmät ja oletukset sekä mahdolliset käytettyjen menetelmien ja oletusten muutokset edelliseen kauteen verrattuna. ◄ Jos vakuutuksenantaja kuitenkin käyttää markkinaolosuhteista johtuvan herkkyyden hallinnassa toista menetelmää, kuten sisäisen arvon menetelmää, se voi täyttää tämän vaatimuksen esittämällä tilinpäätöksessä kyseisen vaihtoehtoisen herkkyysanalyysin ja IFRS 7:n kappaleessa 41 vaaditut tiedot.

b) laadullista tietoa herkkyydestä ja tietoa sellaisista vakuutussopimusten ehdoista, jotka vaikuttavat olennaisesti vakuutuksenantajan vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja epävarmuuteen.

▼M56

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot IFRS 9:ää koskevasta väliaikaisesta vapautuksesta

39B. Vakuutuksenantajan, joka valitsee väliaikaisen vapautuksen IFRS 9:stä, on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät:

a) ymmärtämään, kuinka vakuutuksenantaja on täyttänyt väliaikaisen vapautuksen edellytykset; ja

b) vertailemaan toisiinsa väliaikaista vapautusta soveltavia vakuutuksenantajia ja IFRS 9:ää soveltavia vakuutuksenantajia.

▼**M56**

39C. Kappaleen 39B(a) noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään tieto siitä, että se soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä, ja siitä, kuinka se on kappaleessa 20B(b) tarkoitettuna päivänä tehnyt johtopäätöksen, että se täyttää edellytykset väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä, mukaan lukien:

a) jos tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvista sopimuksista johtuvien velkojen (ts. kappaleessa 20E(a) kuvattujen velkojen) kirjanpitoarvo on ollut enintään 90 prosenttia vakuutuksenantajan kaikkien velkojen kirjanpitoarvosta, niiden vakuuttamiseen liittyvien velkojen luonne ja kirjanpitoarvo, jotka eivät ole tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvista sopimuksista johtuvia velkoja (ts. kappaleissa 20E(b) ja 20E(c) kuvatut velat);

b) jos vakuuttamiseen liittyvien velkojen kirjanpitoarvon prosenttiosuus vakuutuksenantajan kaikkien velkojen kokonaiskirjanpitoarvosta on ollut pienempi tai yhtä suuri kuin 90 prosenttia mutta suurempi kuin 80 prosenttia, kuinka vakuutuksenantaja on määrittänyt, ettei se ole harjoittanut merkittävää vakuuttamiseen liittymätöntä toimintaa, mukaan lukien mitä informaatiota se on ottanut huomioon; ja

c) jos vakuutuksenantaja on täyttänyt edellytykset väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä kappaletta 20G(b) soveltaen tehdyn uudelleenarvioinnin perusteella:

   i) syy uudelleenarviointiin;

   ii) päivä, jona merkityksellinen muutos sen toiminnoissa tapahtui; ja

   iii) yksityiskohtainen selostus toimintojen muutoksesta sekä laadullinen kuvaus tämän muutoksen vaikutuksesta vakuutuksenantajan tilinpäätökseen.

39D. Jos yhteisö tekee kappaletta 20G(a) soveltaessaan johtopäätöksen, etteivät sen toiminnot enää liity pääasiallisesti vakuuttamiseen, sen on esitettävä seuraavat tiedot jokaiselta raportointikaudelta, ennen kuin se alkaa soveltaa IFRS 9:ää:

a) tieto siitä, ettei se enää täytä edellytyksiä väliaikaiselle vapautukselle IFRS 9:stä;

b) päivä, jona merkityksellinen muutos sen toiminnoissa tapahtui; ja

c) yksityiskohtainen selostus toimintojen muutoksesta sekä laadullinen kuvaus tämän muutoksen vaikutuksesta yhteisön tilinpäätökseen.

39E. Kappaleen 39B(b) noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään käypä arvo raportointikauden lopussa ja käyvän arvon muutoksen määrä kauden aikana erikseen seuraavista kahdesta rahoitusvarojen ryhmästä:

a) rahoitusvarat, joiden sopimusehdoissa määrätään tiettyinä ajankohtina toteutuvista rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua (ts. rahoitusvarat, jotka täyttävät IFRS 9:n kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaiset ehdot), lukuun ottamatta rahoitusvaroihin kuuluvia eriä, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän erän määritelmää tai joita hallinnoidaan ja joiden tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta (ks. IFRS 9:n kappale B4.1.6).

▼**M56**

b) kaikki muut kuin kappaleessa 39E(a) yksilöidyt rahoitusvarat; toisin sanoen rahoitusvarat:

i) joiden sopimusehdoissa ei määrätä tiettyinä ajankohtina toteutuvista rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua;

ii) jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää; tai

iii) joita hallinnoidaan ja joiden tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta.

39F. Kappaleen 39E mukaista informaatiota esittäessään:

a) vakuutuksenantaja saa pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän IAS 39:n mukaisesti määritettyä kirjanpitoarvoa kohtuullisena likiarvona erän käyvälle arvolle, jos vakuutuksenantaja ei ole velvollinen esittämään sen käypää arvoa soveltamalla IFRS 7:n kappaletta 29(a) (esim. lyhytaikaiset myyntisaamiset); ja

b) vakuutuksenantajan on harkittava tarvittava yksityiskohtaisuuden taso, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään rahoitusvarojen ominaispiirteet.

39G. Kappaleen 39B(b) noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tietoja luottoriskistä, mukaan lukien kappaleessa 39E(a) kuvattuihin rahoitusvaroihin luontaisesti liittyvät merkittävät luottoriskikeskittymät. Vakuutuksenantajan on vähintäänkin esitettävä kyseisistä rahoitusvaroista seuraavat tiedot raportointikauden lopussa:

a) IFRS 7:ssä määriteltyjen luottoriskiluokitusluokkien mukaisesti käyvät arvot IAS 39:ää sovellettaessa (kun kyseessä ovat jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvarat, ennen oikaisemista arvon alentumista koskevilla vähennyserillä).

b) kappaleessa 39E(a) kuvatuista rahoitusvaroista, joihin liittyvä luottoriski ei ole raportointikauden lopussa alhainen, käypä arvo ja kirjanpitoarvo IAS 39:ää sovellettaessa (kun kyseessä ovat jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvarat, ennen oikaisemista arvon alentumista koskevilla vähennyserillä). IFRS 9:n kappaleessa B5.5.22 on tämän tiedon esittämistä varten merkitykselliset vaatimukset sen arvioimiseksi, pidetäänkö rahoitusinstrumenttiin liittyvää luottoriskiä alhaisena.

39H. Kappaleen 39B(b) noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tietoja siitä, mistä sen tilinpäätöksen käyttäjä voi saada konserniin kuuluvasta yhteisöstä julkisesti saatavilla olevaa IFRS 9:n mukaista informaatiota, jota ei esitetä kyseisen raportointikauden konsernitilinpäätöksessä. Tällaista IFRS 9:n mukaista informaatiota voisi saada esimerkiksi IFRS 9:ää soveltaneen konserniin kuuluvan yhteisön julkisesti saatavilla olevasta omasta tilinpäätöksestä tai erillistilinpäätöksestä.

39I. Jos yhteisö on valinnut kappaleen 20O mukaisen vapautuksen IAS 28:n tiettyjen vaatimusten soveltamisesta, tästä on annettava tieto.

▼M56

39J. Jos yhteisö on soveltanut väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä käsitellessään sijoitustaan osakkuus- tai yhteisyritykseen kirjanpidossa pääomaosuusmenetelmällä (ks. esim. kappale 20O(a)), yhteisön on esitettävä IFRS 12:n *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat tiedot:

a) kappaleissa 39B–39H esitetyt tiedot kustakin konsernin kannalta olennaisesta osakkuus- tai yhteisyrityksestä. Esitettävien rahamäärien on oltava samoja kuin osakkuus- tai yhteisyrityksen IFRS-tilinpäätökseen sisältyvät rahamäärät, kun otetaan huomioon oikaisut, jotka yhteisö on tehnyt pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan (ks. IFRS 12:n kappale B14(a)), sen sijaan että esitettäisiin yhteisön osuus kyseisitä rahamääristä.

b) kappaleissa 39B–39H kuvatut määrälliset tiedot yhteenlaskettuina kaikista yksittäin tarkasteltuina epäolennaisista osakkuus- tai yhteisyrityksistä. Yhteenlaskettujen rahamäärien:

i) jotka esitetään, on oltava yhteisön osuus kyseisistä rahamääristä; ja

ii) jotka koskevat osakkuusyrityksiä, on oltava esitetty erillään yhteisyrityksiä koskevista yhteenlasketuista rahamääristä.

Overlay-lähestymistapaa koskevat tiedot

39K. Vakuutuksenantajan, joka soveltaa overlay-lähestymistapaa, on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään:

a) kuinka voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä siirretty kokonaismäärä on laskettu; ja

b) kyseisen siirron vaikutus tilinpäätökseen.

39L. Kappaleen 39K noudattamiseksi vakuutuksenantajan on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tieto siitä, että se soveltaa overlay-lähestymistapaa;

b) raportointikauden lopun kirjanpitoarvo rahoitusvaroista, joihin vakuutuksenantaja soveltaa overlay-lähestymistapaa, rahoitusvararyhmittäin;

c) peruste, jolla rahoitusvaroja nimenomaisesti määritetään overlay-lähestymistavan kohteeksi, mukaan lukien selostus nimenomaisesti määritetyistä rahoitusvaroista, joita pidetään tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvia sopimuksia myyjänä tekevän juridisen yksikön ulkopuolella;

d) selostus voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä raportointikaudella siirretystä kokonaismäärästä siten, että tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään, kuinka kyseinen määrä on johdettu, mukaan lukien:

i) nimenomaisesti määritetyistä rahoitusvaroista tulosvaikutteisesti esitetty määrä soveltaen IFRS 9:ää; ja

ii) määrä, joka nimenomaisesti määritetyistä rahoitusvaroista olisi esitetty tulosvaikutteisesti, jos vakuutuksenantaja olisi soveltanut IAS 39:ää.

▼M56

e) kappaleissa 35B ja 35M kuvatun luokittelun muutoksen vaikutus kuhunkin voittoa tai tappiota koskevan laskelman riviin, johon sillä on vaikutusta; ja

f) jos vakuutuksenantaja on muuttanut rahoitusvarojen nimenomaista määrittämistä raportointikauden aikana:

i) voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä raportointikaudella siirretty määrä, joka liittyy äskettäin nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin overlay-lähestymistapaa soveltaen (ks. kappale 35F(b));

ii) määrä, joka olisi siirretty voiton tai tappion ja muiden laajan tuloksen erien välillä raportointikaudella, jos rahoitusvarojen nimenomaista määrittämistä ei olisi peruutettu (ks. kappale 35I(a)); ja

iii) kertyneistä muista laajan tuloksen eristä raportointikaudella tulosvaikutteiseksi siirretty määrä rahoitusvaroista, joiden nimenomainen määrittäminen on peruutettu (ks. kappale 35J).

39M. Jos yhteisö on soveltanut overlay-lähestymistapaa käsitellessään sijoitustaan osakkuus- tai yhteisyritykseen kirjanpidossa pääomaosuusmenetelmällä, yhteisön on esitettävä IFRS 12:n edellyttämien tietojen lisäksi seuraavat tiedot:

a) kappaleissa 39K–39L kuvatut tiedot kustakin konsernin kannalta olennaisesta osakkuus- tai yhteisyrityksestä. Esitettävien rahamäärien on oltava samoja kuin osakkuus- tai yhteisyrityksen IFRS-tilinpäätökseen sisältyvät rahamäärät, kun otetaan huomioon oikaisut, jotka yhteisö on tehnyt pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan (ks. IFRS 12:n kappale B14(a)), sen sijaan että esitettäisiin yhteisön osuus kyseisistä rahamääristä.

b) kappaleissa 39K–39L(d) ja 39L(f) kuvatut määrälliset tiedot ja kappaleessa 35B kuvattu siirron vaikutus voittoon tai tappioon ja muihin laajan tuloksen eriin yhteenlaskettuna kaikista yksittäin tarkasteltuina epäolennaisista osakkuus- tai yhteisyrityksistä. Yhteenlaskettujen rahamäärien:

i) jotka esitetään, on oltava yhteisön osuus kyseisistä rahamääristä; ja

ii) jotka koskevat osakkuusyrityksiä, on oltava esitetty erillään yhteisyrityksiä koskevista yhteenlasketuista rahamääristä.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

40. Kappaleisiin 41–45 sisältyvät siirtymäsäännöt koskevat sekä IFRS-standardeja jo noudattavaa yhteisöä sen soveltaessa tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa että yhteisöä, joka soveltaa IFRS-standardeja ensimmäistä kertaa (ensilaatija).

41. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

41A. Elokuussa 2005 julkaistu *Takaussopimukset* (muutokset IAS 39:ään ja IFRS 4:ään) aiheutti muutoksia kappaleisiin 4(d), B18(g) ja B19(f). Yhteisöjen on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto, ja sen on sovellettava samanaikaisesti myös niihin liittyviä IAS 39:n ja IAS 32:n ([1]) muutoksia.

▼M5

41B. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 30. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M33

41E. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen* muutettiin liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M52

41G. Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 4(a) ja (c), B7, B18(h), B21. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

41H. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35 ja 45, liitettä A ja kappaleita B18–B20 sekä poistettiin kappaleet 41C, 41D ja 41F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M54

41I. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 4. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼B

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

42. Yhteisön ei tarvitse soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista sellaisiin vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavia tilikausia, lukuun ottamatta kappaleen 37(a) ja (b) edellyttämiä tietoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätökseen merkityistä varoista, veloista, tuotoista ja kuluista (ja rahavirroista suoraa esittämistapaa käytettäessä).

43. Jos yhteisön ei ole käytännössä mahdollista noudattaa tiettyä kappaleisiin 10–35 sisältyvää vaatimusta sellaisten vertailutietojen esittämisessä, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavia tilikausia, yhteisön on annettava tieto tästä. Velan riittävyystestin (kappaleet 15–19) soveltaminen tällaisiin vertailutietoihin ei ehkä aina ole käytännössä mahdollista, mutta on hyvin epätodennäköistä, että muiden kappaleisiin 10–35 sisältyvien vaatimusten noudattaminen tällaisten vertailutietojen esittämisessä ei olisi käytännössä mahdollista. IAS 8:ssa selostetaan käsitettä ”ei käytännössä mahdollista”.

44. Kappaletta 39(c)(iii) soveltaessaan yhteisön ei tarvitse esittää tietoja korvauskehityksestä, joka on toteutunut aikaisemmin kuin viisi vuotta ennen ensimmäisen sellaisen tilikauden päättymistä, jolla se soveltaa

([1]) Kun yhteisö soveltaa IFRS 7:ää, viitataan IAS 32:n sijaan IFRS 7:ään.

▼B

tätä IFRS-standardia. Jos tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa sovellettaessa ei ole käytännössä mahdollista tuottaa informaatiota korvauskehityksestä, joka on toteutunut ennen ensimmäisen sellaisen kauden alkua, jolta yhteisö esittää täydet tämän IFRS-standardin mukaiset vertailutiedot, yhteisön on annettava tieto tästä.

Rahoitusvarojen luokittelun muuttaminen

▼M53

45. IFRS 9:n kappaleesta 4.4.1 huolimatta, kun vakuutuksenantaja muuttaa vakuutusvelkoihin soveltamiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, se saa halutessaan muuttaa kaikkien rahoitusvarojensa tai osan niistä luokittelua siten, että ne arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Tällainen luokittelun muutos sallitaan, jos vakuutuksenantaja muuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa ja jos se muuttaa laatimisperiaatteita myöhemmin kappaleen 22 sallimalla tavalla. Luokittelun muutos on tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutos, ja siihen sovelletaan IAS 8:aa

▼M56

IFRS 4:n soveltaminen IFRS 9:n kanssa

Väliaikainen helpotus IFRS 9:stä

46. Syyskuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla *IFRS 9*:n Rahoitusinstrumentit *soveltaminen IFRS 4:n* Vakuutussopimukset *kanssa* (muutokset IFRS 4:ään) muutettiin kappaleita 3 ja 5 sekä lisättiin kappaleet 20A–20Q, 35A ja 39B–39J ja otsikot kappaleiden 20, 20K, 20N ja 39A jälkeen. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, joiden mukaan tietyt kriteerit täyttävät vakuutuksenantajat saavat soveltaa väliaikaista vapautusta IFRS 9:stä 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla.

47. Yhteisön, joka esittää tilinpäätöksessään kappaleissa 39B–39J vaadittavat tiedot, on sovellettava IFRS 9:n siirtymäsääntöjä, joilla on merkitystä kyseisiä tietoja varten tehtävien arvioiden kannalta. Soveltamisen aloittamisajankohdan on tätä ajatellen katsottava olevan 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alku.

Overlay-lähestymistapa

48. Syyskuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla *IFRS 9*:n Rahoitusinstrumentit *soveltaminen IFRS 4:n* Vakuutussopimukset *kanssa* (muutokset IFRS 4:ään) muutettiin kappaleita 3 ja 5 sekä lisättiin kappaleet 35A–35N ja 39K–39M sekä otsikot kappaleiden 35A, 35K, 35M ja 39J jälkeen. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, joiden mukaan vakuutuksenantajien on sallittua soveltaa overlay-lähestymistapaa nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin, kun se soveltaa IFRS 9:ää ensimmäisen kerran (ks. kappale 35C).

49. Yhteisön, joka valitsee overlay-lähestymistavan soveltamisen, on:

a) sovellettava kyseistä lähestymistapaa nimenomaisesti määritettyihin rahoitusvaroihin takautuvasti IFRS 9:ään siirryttäessä. Näin ollen yhteisön on esimerkiksi kirjattava kertyneiden muiden laajan tuloksen erien alkusaldoon oikaisu, joka vastaa nimenomaisesti määritettyjen rahoitusvarojen IFRS 9:n mukaisen käyvän arvon ja näiden rahoitusvarojen IAS 39:ää soveltaen määritetyn kirjanpitoarvon välistä erotusta.

b) oikaistava vertailutietoja siten, että ne kuvastavat overlay-lähestymistapaa, siinä ja vain siinä tapauksessa, että yhteisö oikaisee vertailutiedot IFRS 9:ää soveltaen.

▼B

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Ensivakuutussopimus	**Vakuutussopimus**, joka ei ole **jälleenvakuutussopimus**.

▼M53

Talletusosa	Sopimuksen osa, jota ei käsitellä IFRS 9:n mukaan johdannaisena ja joka kuuluisi IFRS 9:n soveltamisalaan, jos se olisi erillinen instrumentti.

▼B

Jälleenvakuutuksen antaja	Osapuoli, jolla on **jälleenvakuutussopimukseen** perustuva velvollisuus suorittaa korvausta **jälleenvakuutuksen ottajalle**, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
Jälleenvakuutuksen ottaja	**Vakuutuksenottaja jälleenvakuutussopimuksessa.**
Jälleenvakuutussopimus	**Vakuutussopimus**, jonka toinen vakuutuksenantaja (**jälleenvakuutuksen antaja**) tekee myyjänä ja jonka mukaan se suorittaa toiselle vakuutuksenantajalle (**jälleenvakuutuksen ottaja**) korvausta yhden tai useamman sellaisen sopimuksen kattamista vahingoista, jotka jälleenvakuutuksen ottaja on tehnyt myyjänä.
Jälleenvakuutusvarat	Nettomääräiset sopimusperusteiset oikeudet, jotka jälleenvakuutuksen ottajalla on **jälleenvakuutussopimuksen** perusteella.

▼M33

Käypä arvo	on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13.)

▼B

Oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä	Sopimukseen perustuva oikeus saada **taattujen etujen** lisäksi muita etuja: (a) jotka todennäköisesti ovat merkittävä osa sopimuksen mukaisista kokonaiseduista; (b) joiden määrä tai ajoittuminen on sopimuksen mukaan myyjäosapuolen harkittavissa; ja (c) jotka sopimuksen mukaan perustuvat: (i) tietyn sopimusten ryhmän tai tietyn tyyppisten sopimusten tuloksellisuuteen; (ii) realisoituneisiin ja/tai realisoitumattomiin sijoitustuottoihin tietystä myyjäosapuolen hallussa olevasta varojen ryhmästä; tai (iii) myyjäosapuolena olevan yhtiön, rahaston tai muun yhteisön voittoon tai tappioon.
Rahoitusriski	Riski, että yksi tai useampi seuraavista tekijöistä muuttuu tulevaisuudessa: tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssi-indeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo — ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen.

▼B

Taattu osa	**Taattujen etujen** maksamista koskeva velvoite sopimuksessa, johon sisältyy **oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä**.
Taatut edut	Maksut tai muut hyvitykset, joihin tietyllä **vakuutuksenottajalla** tai sijoittajalla on ehdoton oikeus, joka ei ole sopimuksen mukaan myyjäosapuolen harkintavallassa.
Takaussopimus	Sopimus, joka velvoittaa takaajan suorittamaan määrättyjä maksuja haltijalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun sen erääntyessä vieraan pääoman ehtoisen instrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisesti.
Talletusosa	Sopimuksen osa, jota ei käsitellä IAS 39:n mukaan johdannaisena ja joka kuuluisi IAS 39:n soveltamisalaan, jos se olisi erillinen instrumentti.
Vakuutuksenantaja	Osapuoli, jolla on **vakuutussopimukseen** perustuva velvollisuus suorittaa korvausta **vakuutuksenottajalle**, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
Vakuutuksenottaja	Osapuoli, jolla on **vakuutussopimukseen** perustuva oikeus korvauksen saamiseen, jos **vakuutustapahtuma** sattuu.
Vakuutusriski	Muu riski kuin **rahoitusriski**, joka siirtyy sopimuksen ostajaosapuolelta sopimuksen myyjäosapuolelle.
Vakuutussopimus	Sopimus, jonka mukaan yksi osapuoli (**vakuutuksenantaja**) ottaa vastaan merkittävän **vakuutusriskin** toiselta osapuolelta (**vakuutuksenottaja**) niin, että se sopii suorittavansa vakuutuksenottajalle korvausta, jos tietty epävarma tuleva tapahtuma (**vakuutustapahtuma**) vaikuttaa epäedullisesti vakuutuksenottajaan. (Ks. liite B, joka sisältää tätä määritelmää koskevaa ohjeistusta.)
Vakuutustapahtuma	Epävarma tuleva tapahtuma, jonka **vakuutussopimus** kattaa ja joka synnyttää **vakuutusriskin**.
Vakuutusvaroihin kuuluva erä	Nettomääräiset sopimusperusteiset oikeudet, jotka vakuutuksenantajalla on **vakuutussopimuksen** perusteella.
Vakuutusvelka	Nettomääräiset sopimusperusteiset velvoitteet, jotka vakuutuksenantajalla on **vakuutussopimuksen** perusteella.
Velan riittävyystesti	Arvio siitä, onko **vakuutusvelan** kirjanpitoarvoa tarpeen suurentaa (tai siihen liittyvien aktivoitujen hankintamenojen tai aineettomien hyödykkeiden kirjanpitoarvoa pienentää) tulevaisuuden rahavirtoja koskevan tarkastelun perusteella.

▼B

Liite B

Vakuutussopimuksen määritelmä

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

B1 Tämä liite sisältää liitteessä A esitettyä vakuutussopimuksen määritelmää koskevaa ohjeistusta. Siinä käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) ”epävarman tulevan tapahtuman” käsite (kappaleet B2–B4);

b) muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset (kappaleet B5–B7);

c) vakuutusriski ja muut riskit (kappaleet B8–B17);

d) esimerkkejä vakuutussopimuksista (kappaleet B18–B21);

e) merkittävä vakuutusriski (kappaleet B22–B28); ja

f) vakuutusriskitason muutokset (kappaleet B29 ja B30).

Epävarma tuleva tapahtuma

B2 Epävarmuus (tai riski) on vakuutussopimuksen ydin. Näin ollen vähintään yksi seuraavista seikoista on epävarma vakuutussopimuksen voimaantuloajankohtana:

a) sattuuko *vakuutustapahtuma*;

b) milloin se sattuu; tai

c) miten paljon vakuutuksenantaja joutuu maksamaan, jos se sattuu.

B3 Joissakin vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on vahingon havaitseminen sopimuksen voimassaoloaikana, vaikka vahinko johtuisi tapahtumasta, joka on sattunut ennen sopimuksen voimaantuloajankohtaa. Toisissa vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on sopimuksen voimassaoloaikana sattuva tapahtuma, vaikka siitä johtuva vahinko havaittaisiin vasta sopimuksen voimassaoloajan päätyttyä.

B4 Jotkin vakuutussopimukset kattavat jo sattuneet tapahtumat, joiden taloudellinen vaikutus on edelleen epävarma. Esimerkki tällaisesta on jälleenvakuutussopimus, joka turvaa ensivakuuttajan sellaisten korvausten epäedullista kehitystä vastaan, joiden perustana olevasta vahingosta vakuutuksenottajat ovat jo ilmoittaneet. Tällaisissa vakuutussopimuksissa vakuutustapahtuma on näistä vahingoista johtuvien lopullisten menojen toteaminen.

Muuna kuin rahana tapahtuvat suoritukset

B5 Joidenkin vakuutussopimusten mukaan suoritusten on tapahduttava tai ne voivat tapahtua muuna kuin rahana. Näin on esimerkiksi, kun vakuutuksenantaja antaa uuden esineen varastetun tilalle sen sijaan että se maksaisi korvausta vakuutuksenottajalle. Toinen esimerkki on tapaus, jossa vakuutuksenantaja käyttää omia sairaaloitaan ja omaa lääkintäalan henkilöstöään sopimusten kattamien terveydenhoitopalvelujen tuottamiseen.

▼B

B6 Jotkin palvelusopimukset, joissa palkkio on kiinteä ja palvelutaso riippuu epävarmasta tapahtumasta, vastaavat tämän IFRS-standardin mukaista vakuutussopimuksen määritelmää, mutta joissakin maissa niitä ei pidetä vakuutussopimuksina. Esimerkki tällaisesta on huoltosopimus, jonka mukaan palveluntuottaja lupaa korjata tietyn laitteiston, jos se ei toimi moitteettomasti. Kiinteä palvelupalkkio perustuu toimintahäiriöiden odotettavissa olevaan määrään, mutta on epävarmaa rikkoutuuko juuri tämä laite. Laitteen toimintahäiriöllä on sen omistajalle epäedullinen vaikutus, ja sopimuksen mukaan omistaja saa korvauksen (muuna kuin rahana). Toinen esimerkki on autojen rikkoontumistilanteita koskeva palvelusopimus, jonka mukaan palveluntuottaja lupautuu antamaan tienvarsipalvelua tai hinaamaan auton lähiseudulla sijaitsevalle korjaamolle kiinteää vuosimaksua vastaan. Jälkimmäinen sopimus saattaisi olla vakuutussopimuksen määritelmän mukainen, vaikka palveluntuottaja ei lupaisi tehdä korjauksia tai vaihtaa osia.

▼M52

B7 Tämän IFRS-standardin soveltaminen kappaleessa B6 kuvattuihin sopimuksiin ei todennäköisesti ole sen hankalampaa kuin niiden IFRS-standardien, joita olisi sovellettava, jos tällaiset sopimukset jäisivät tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle:

▼B

a) On epätodennäköistä, että jo tapahtuneista toimintahäiriöistä ja esiin tulleista rikkoutumistilanteista olisi syntynyt olennaisia velkoja.

▼M52

b) Jos sovellettaisiin IFRS 15:tä, palveluntuottaja kirjaisi tuotot, kun (tai sitä mukaa kuin) se luovuttaa palveluja asiakkaalle (tiettyjen muiden kriteerien täyttyessä). Myös tämä standardi mahdollistaa kyseisen lähestymistavan, sillä sen mukaan palveluntuottaja saa (i) jatkaa nykyisin noudattamiensa tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamista näihin sopimuksiin, paitsi milloin näihin laatimisperiaatteisiin liittyy kappaleessa 14 kiellettyjä käytäntöjä, tai (ii) ottaa käyttöön parannetut laatimisperiaatteet, jos se on kappaleiden 22–30 mukaan sallittua.

▼B

c) Palveluntuottaja harkitsee, ovatko sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämisestä johtuvat menot suuremmat kuin etukäteen saadut tuotot. Tätä varten se tekee velan riittävyystestin, joka on kuvattu tämän IFRS-standardin kappaleissa 15–19. Jos näihin sopimuksiin ei sovellettaisi tätä IFRS-standardia, palveluntuottaja soveltaisi IAS 37:ää määrittääkseen, ovatko sopimukset tappiollisia.

d) Tämän IFRS-standardin vaatimukset tällaisista sopimuksista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista eivät todennäköisesti ole merkittävästi laajemmat kuin muiden IFRS-standardien sisältämät vaatimukset.

Vakuutusriskin erottaminen muista riskeistä

B8 Vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan vakuutusriskiin, joka tässä IFRS-standardissa määritellään siten, että se on riski — muu kuin *rahoitusriski* — joka siirtyy sopimuksen ostajaosapuolelta sopimuksen myyjäosapuolelle. Sopimus, joka altistaa myyjäosapuolen rahoitusriskille ilman merkittävää vakuutusriskiä, ei ole vakuutussopimus.

▼B

B9 Rahoitusriskin määritelmä liitteessä A sisältää luettelon taloudellisista ja muista kuin taloudellisista muuttujista. Luettelo sisältää muita kuin taloudellisia muuttujia, jotka eivät liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen, kuten tietyn alueen maanjäristysvahinkoindeksi tai tietyn kaupungin lämpötilaindeksi. Se ei sisällä sellaisia muita kuin taloudellisia muuttujia, jotka liittyvät nimenomaisesti johonkin sopimusosapuoleen, kuten että sattuu tulipalo, joka vahingoittaa tai tuhoaa kyseisen osapuolen omaisuutta tai että tulipaloa ei satu. Myöskään riski rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käyvän arvon muutoksista ei ole rahoitusriski, jos käypä arvo kuvastaa tällaisten omaisuuserien markkinahintojen muutosten (taloudellinen muuttuja) lisäksi jonkin sopimusosapuolen hallussa olevan tietyn rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän kuntoa (muu kuin taloudellinen muuttuja). Esimerkiksi jos tietyn auton jäännösarvon takaaja altistuu takauksen seurauksena riskille auton kunnon muutoksista, kyseessä on vakuutusriski, ei rahoitusriski.

B10 Jotkin sopimukset altistavat myyjäosapuolen merkittävän vakuutusriskin lisäksi rahoitusriskille. Esimerkiksi monet henkivakuutussopimukset takaavat vakuutuksenottajille vähimmäistuoton (jolloin syntyy rahoitusriski) ja lisäksi lupaavat kuolemantapauskorvauksia, jotka joskus ovat merkittävästi suurempia kuin vakuutuksenottajan säästöt (jolloin syntyy kuolevuusriskin muotoinen vakuutusriski). Tällaiset sopimukset ovat vakuutussopimuksia.

B11 Joidenkin sopimusten mukaan vakuutustapahtuman sattumisen seurauksena suoritetaan hintaindeksiin sidottu maksu. Tällaiset sopimukset ovat vakuutussopimuksia, jos vakuutustapahtuman sattumisesta riippuva maksu saattaa olla merkittävä. Esimerkiksi elinkustannusindeksiin sidottua elinkorkoa koskevalla sopimuksella siirretään vakuutusriskiä, koska maksu toteutuu epävarman tapahtuman — elinkoron saajan elossa pysymisen — seurauksena. Sidos hintaindeksiin on kytketty johdannainen, mutta samalla sopimuksella siirretään vakuutusriskiä. Jos näin siirtyvä vakuutusriski on merkittävä, kytketty johdannainen on vakuutussopimuksen määritelmän mukainen, joten sitä ei tarvitse erottaa pääsopimuksesta ja arvostaa käypään arvoon (ks. tämän IFRS-standardin kappale 7).

B12 Vakuutusriskin määritelmässä viitataan riskiin, jonka vakuutuksenantaja vastaanottaa vakuutuksenottajalta. Vakuutusriski on toisin sanoen entuudestaan olemassa oleva riski, joka on siirtynyt vakuutuksenottajalta vakuutuksenantajalle. Sopimuksen aikaansaama uusi riski ei näin ollen ole vakuutusriski.

B13 Vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan vakuutuksenottajalle epäedulliseen vaikutukseen. Korvausta, jonka vakuutuksenantaja maksaa, ei määritelmässä rajoiteta epäedullisen tapahtuman taloudellista vaikutusta vastaavaan määrään. Määritelmän ulkopuolelle ei suljeta esimerkiksi ”uusarvoon” perustuvaa sopimusta, jonka mukaan vakuutuksenottaja saa niin suuren korvauksen, että se pystyy korvaamaan vahingoittuneen vanhan omaisuuserän uudella. Määritelmässä ei myöskään rajoiteta henkivakuutuksen perusteella suoritettavaa korvausta määrään, joka vastaa vainajan huollettavien kärsimää taloudellista menetystä, eikä se estä ennalta määrättyjen korvausten maksamista kuolemantapauksen tai onnettomuuden aiheuttaman menetyksen korvaamiseksi.

▼B

B14 Jotkin sopimukset edellyttävät maksua tietyn epävarman tapahtuman sattuessa, mutta niiden mukaan epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajaan ei ole maksun edellytyksenä. Tällainen sopimus ei ole vakuutussopimus, vaikka sen ostajaosapuoli käyttäisi sopimusta kyseisen riskin pienentämiseen. Jos ostajaosapuoli esimerkiksi suojaa johdannaissopimuksella sellaista muuta kuin taloudellista muuttujaa, joka korreloi yhteisön jonkin omaisuuserän rahavirtojen kanssa, johdannainen ei ole vakuutussopimus, koska maksut eivät riipu siitä, onko omaisuuserästä kertyvien rahavirtojen vähenemisellä epäedullinen vaikutus ostajaan. Toisaalta vakuutussopimuksen määritelmässä viitataan epävarmaan tapahtumaan, jonka epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajaan on sopimuksen mukaan korvauksen maksamisen edellytyksenä. Tämä sopimuksen mukainen ehto ei edellytä, että vakuutuksenantaja selvittää, onko tapahtumalla todella ollut epäedullinen vaikutus, mutta se oikeuttaa vakuutuksenantajan kieltäytymään korvauksen maksamisesta, jos se ei ole vakuuttunut tapahtuman aiheuttamasta epäedullisesta vaikutuksesta.

B15 Lakkaamis- tai pysyvyysriski (toisin sanoen riski, että vastapuoli purkaa sopimuksen aikaisemmin tai myöhemmin kuin myyjäosapuoli on ennakoinut sopimusta hinnoitellessaan) ei ole vakuutusriski, koska vastapuolelle suoritettava maksu ei riipu sellaisen epävarman tulevan tapahtuman sattumisesta, jolla on vastapuoleen epäedullinen vaikutus. Myöskään kuluriski (siis riski sopimuksen hoitamiseen liittyvien hallinnointimenojen odottamattomasta kasvusta pikemminkin kuin vakuutustapahtumiin liittyvien menojen kasvusta) ei ole vakuutusriski, koska kulujen odottamaton kasvu ei vaikuta epäedullisesti vastapuoleen.

B16 Sopimus, joka altistaa myyjäosapuolen lakkaamis-, pysyvyys- tai kuluriskille, ei näin ollen ole vakuutussopimus, ellei se samalla altista myyjäosapuolta vakuutusriskille. Jos myyjäosapuoli kuitenkin pienentää tätä riskiä toisella sopimuksella, jolla osa riskistä siirretään toiselle osapuolelle, jälkimmäinen sopimus altistaa tämän toisen osapuolen vakuutusriskille.

B17 Vakuutuksenantaja voi ottaa vastaan merkittävää vakuutusriskiä vakuutuksenottajalta vain, jos vakuutuksenantaja on selvästi eri yhteisö kuin vakuutuksenottaja. Jos vakuutuksenantaja on keskinäinen yhteisö, tämä keskinäinen yhteisö vastaanottaa riskiä kultakin vakuutuksenottajalta ja yhdistää tämän riskin. Vaikka vakuutuksenottajat kantavat yhdistetyn riskin yhdessä keskinäisen yhteisön omistajina, keskinäinen yhteisö on kuitenkin ottanut riskin vastatakseen, mikä on keskeistä vakuutussopimuksessa.

Esimerkkejä vakuutussopimuksista

▼M53

B18 Seuraavat ovat esimerkkejä sopimuksista, jotka ovat vakuutussopimuksia, jos vakuutusriskin siirtyminen on merkittävää:

▼B

a) varkaus- tai omaisuusvahinkovakuutus.

b) tuotevastuuvakuutus, ammatinharjoittajan vastuuvakuutus tai siviilioikeudellinen vahingonkorvausvastuuvakuutus.

c) henkivakuutus ja hautauskuluvakuutus (vaikka kuolema on varma, on epävarmaa, milloin se tapahtuu tai — joissakin henkivakuutuksissa — tapahtuuko se vakuutuksen kattamana ajanjaksona).

d) elinkorot ja eläkkeet (toisin sanoen sopimukset, joiden mukaan saadaan korvausta epävarmasta tulevasta tapahtumasta — elinkoron tai eläkkeen saajan elossa pysyminen — tarkoituksena auttaa elinkoron saajaa tai eläkkeensaajaa säilyttämään tietty elintaso, johon hänen elossa pysymisensä muutoin vaikuttaisi epäedullisesti).

▼B

e) työkyvyttömyys- ja sairauskuluvakuutus.

f) takaussitoumukset, varallisuusrikosvakuutukset, toimitustakaukset ja tarjoustakaukset (toisin sanoen sopimukset, joiden mukaan saadaan korvausta, jos toinen osapuoli laiminlyö sopimukseen perustuvan velvoitteensa, esimerkiksi rakennustyön suorittamista koskevan velvoitteen).

▼M53

g) luottovakuutus, jonka mukaan suoritetaan määrätyt maksut vakuutuksen ostajalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen laiminlyö maksun vieraan pääoman ehtoisen instrumentin erääntyessä sen alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisesti. Nämä sopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi takaus, tietynlainen remburssi, luottoriskijohdannaissopimus tai vakuutussopimus. Vaikka nämä sopimukset ovat vakuutussopimuksen määritelmän mukaisia, ne ovat myös IFRS 9:ssä esitetyn takaussopimuksen määritelmän mukaisia ja kuuluvat IAS 32:n ja IFRS 9:n soveltamisalaan, eivät tämän IFRS-standardin soveltamisalaan (ks. kappale 4(d)). Jos kuitenkin takaussopimusten myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti ilmoittanut pitävänsä tällaisia sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se tällaisiin takaussopimuksiin IAS 32:ta ja IFRS 9:ää vai tätä IFRS-standardia.

▼B

h) tuotetakuut. Takuut, jotka toinen osapuoli on antanut valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan myymistä tavaroista, kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan. Valmistajan, myyjän tai vähittäiskauppiaan itsensä antamat tuotetakuut ovat kuitenkin sen soveltamisalan ulkopuolella, koska ne kuuluvat IAS 18:n ja IAS 37:n soveltamisalaan.

i) omistusoikeusvakuutus (toisin sanoen vakuutus sellaisten maa-alueen omistusoikeutta koskevien ongelmien varalta, joita ei ilmennyt vakuutussopimusta tehtäessä). Tällöin vakuutustapahtuma on omistusoikeutta koskevan virheen ilmeneminen, ei itse virhe.

j) matka-apu (toisin sanoen rahana tai muussa muodossa vakuutuksenottajalle suoritettava korvaus vahingoista, jotka ovat tapahtuneet heidän ollessaan matkoilla). Joitakin tällaisia sopimuksia käsitellään kappaleissa B6 ja B7.

k) katastrofijoukkovelkakirjalainat, joiden mukaan pääoman tai koron tai molempien maksuja alennetaan, jos tietty tapahtuma vaikuttaa epäedullisesti lainan liikkeeseenlaskijaan (paitsi milloin tämä tietty tapahtuma ei aiheuta merkittävää vakuutusriskiä, esimerkiksi jos kyseinen tapahtuma on koron tai valuuttakurssin muutos).

l) vakuutuksenvaihtosopimukset ja muut sopimukset, jotka edellyttävät maksua sellaisten ilmastollisten, geologisten tai muiden maantieteellisten muuttujien arvojen muutosten perusteella, jotka liittyvät nimenomaisesti johonkin sopimusosapuoleen.

m) jälleenvakuutussopimukset.

▼M53

B19 Seuraavat ovat esimerkkejä eristä, jotka eivät ole vakuutussopimuksia:

▼B

a) sijoitussopimukset, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vakuutussopimuksia mutta eivät altista vakuutuksenantajaa merkittävälle vakuutusriskille, esimerkiksi henkivakuutussopimukset, joiden mukaan vakuutuksenantajalle ei synny merkittävää kuolevuusriskiä (tällaiset sopimukset ovat vakuutuksiin kuulumattomia rahoitusinstrumentteja tai palvelusopimuksia, ks. kappaleet B20 ja B21).

b) sopimukset, jotka ovat oikeudelliselta muodoltaan vakuutussopimuksia mutta joilla kaikki merkittävät vakuutusriskit siirretään takaisin vakuutuksenottajalle käyttäen sellaisia peruuttamattomia ja toimeenpanokelpoisia mekanismeja, joiden mukaisesti vakuutettujen vahinkojen suorana seurauksena oikaistaan vakuutuksenottajan tulevia maksuja, esimerkiksi eräät rahoitukselliset jälleenvakuutussopimukset tai eräät ryhmäsopimukset (tällaiset sopimukset ovat yleensä vakuutussopimuksiin kuulumattomia rahoitusinstrumentteja tai palvelusopimuksia, ks. kappaleet B20 ja B21).

c) itsevakuutus, toisin sanoen sellaisen riskin pitäminen itsellä, joka olisi voitu kattaa vakuutuksella (vakuutussopimusta ei ole, koska ei ole tehty sopimusta toisen osapuolen kanssa).

d) sopimukset (esimerkiksi uhkapelisopimukset), jotka edellyttävät maksua tietyn epävarman tulevan tapahtuman sattuessa, mutta joiden mukaan epäedullinen vaikutus vakuutuksenottajalle ei ole maksun sopimusperusteinen edellytys. Tämä ei kuitenkaan estä määräämästä ennalta määrättyä maksua korvaukseksi tietyn tapahtuman, kuten kuoleman tai onnettomuuden, aiheuttamasta menetyksestä (ks. kappale B13).

▼M53

e) johdannaiset, jotka altistavat yhden osapuolen rahoitusriskille mutta ei vakuutusriskille, koska ne edellyttävät kyseiseltä osapuolelta maksua yksinomaan sillä perusteella, että yksi tai useampi seuraavista tekijöistä muuttuu: tietty korko, rahoitusinstrumentin hinta, hyödykkeen hinta, valuuttakurssi, hinta- tai kurssi-indeksi, luottoluokitus tai luottoindeksi taikka muun muuttujan arvo – ja jos kyseessä on muu kuin taloudellinen muuttuja, tämä muuttuja ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen (ks. IFRS 9).

f) luottotakaus (taikka remburssi, luottoriskijohdannaissopimus tai luottovakuutussopimus), joka edellyttää maksuja, vaikka sopimuksen ostajaosapuoli ei olisi kärsinyt vahinkoa sen vuoksi, että velallinen olisi jättänyt suorittamatta maksuja niiden erääntyessä (ks. IFRS 9).

▼B

g) sopimukset, jotka edellyttävät maksua sellaisten ilmastollisten, geologisten tai muiden maantieteellisten muuttujien perusteella, jotka eivät liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen (nimitetään yleisesti sääjohdannaisiksi).

h) katastrofijoukkovelkakirjalainat, joiden mukaan pääoman, koron tai molempien maksua alennetaan sellaisen ilmastollisen, geologisen tai muun maantieteellisen muuttujan perusteella, joka ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen.

▼M53

B20 Jos kappaleessa B19 kuvatut sopimukset johtavat rahoitusvarojen tai -velkojen syntymiseen, ne kuuluvat IFRS 9:n soveltamisalaan. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sopimusosapuolet käyttävät menettelyä, jota joskus nimitetään talletelaskennaksi ja joka käsittää seuraavaa:

▼B

a) toinen osapuoli kirjaa saamansa vastikkeen rahoitusvelaksi sen sijaan, että tulouttaisi sen.

b) toinen osapuoli kirjaa maksamansa vastikkeen rahoitusvaroiksi sen sijaan, että kirjaisi sen kuluksi.

▼M52

B21 Jos kappaleessa B19 kuvatuista sopimuksista ei synny rahoitusvaroja tai -velkoja, sovelletaan IFRS 15:tä. IFRS 15:n mukaan tuotot kirjataan, kun (tai sitä mukaa kuin) yhteisö täyttää suoritevelvoitteen luovuttamalla luvatun tavaran tai palvelun asiakkaalle, sellaisena rahamääränä, joka kuvastaa vastiketta, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu.

▼B

Merkittävä vakuutusriski

B22 Sopimus on vakuutussopimus vain, jos sillä siirretään merkittävää vakuutusriskiä. Vakuutusriskiä käsitellään kappaleissa B8–B21. Seuraavissa kappaleissa käsitellään sitä, miten arvioidaan, onko vakuutusriski merkittävä.

B23 Vakuutusriski on merkittävä siinä ja vain siinä tapauksessa, että vakuutuksenantaja saattaisi vakuutustapahtuman seurauksena joutua maksamaan merkittäviä lisäkorvauksia tilanteesta riippumatta lukuun ottamatta tilanteita, joilla ei ole liiketaloudellista merkitystä (toisin sanoen niillä ei ole näkyvää vaikutusta liiketoimen taloudelliseen kannattavuuteen). Jos merkittäviä lisäkorvauksia olisi maksettava tilanteissa, joilla on liiketaloudellista merkitystä, edelliseen virkkeeseen sisältyvä ehto saattaa täyttyä, vaikka vakuutustapahtuma olisi erittäin epätodennäköinen tai vaikka ehdollisten rahavirtojen nykyarvon odotusarvo (siis todennäköisyyksillä painotettu määrä) muodostaisi vain pienen osan kaikkien jäljellä olevien sopimukseen perustuvien rahavirtojen nykyarvon odotusarvosta.

B24 Kappaleessa 23 tarkoitetut lisäkorvaukset viittaavat rahamääriin, jotka ovat suuremmat kuin rahamäärät, jotka maksettaisiin, jos vakuutustapahtumaa ei sattuisi (lukuun ottamatta tilanteita, joilla ei ole liiketaloudellista merkitystä). Nämä lisääntyneet rahamäärät sisältävät korvausten käsittelystä ja arvioimisesta johtuvat menot, mutta niihin ei lueta seuraavia tapauksia:

a) vakuutuksenottajalta tulevaisuudessa perittävien palvelupalkkioiden menettäminen. Esimerkiksi sijoitussidonnaisen henkivakuutussopimuksen mukaan vakuutuksenottajan kuolema merkitsee, että vakuutuksenantaja ei voi enää suorittaa omaisuudenhoitopalveluja eikä periä niistä palkkiota. Tämä vakuutuksenantajalle syntyvä taloudellinen menetys ei kuitenkaan kuvasta vakuutusriskiä, aivan kuten sijoitusrahaston hoitaja ei ota vakuutusriskiä asiakkaan mahdollisesta kuolemasta. Tämän vuoksi tulevien omaisuudenhoitopalvelupalkkioiden mahdollisella menettämisellä ei ole merkitystä arvioitaessa, minkä verran sopimuksella siirtyy vakuutusriskiä.

b) kuolemantapauksen yhteydessä veloittamatta jäävät kulut, jotka muutoin veloitettaisiin sopimuksen peruuttamisen tai purkamisen yhteydessä. Koska nämä kulut johtuvat sopimuksesta, niiden veloittamatta jättäminen ei ole vakuutuksenottajalle korvausta aiemmin olemassa olleesta riskistä. Näin ollen niillä ei ole merkitystä arvioitaessa, minkä verran vakuutusriskiä sopimuksella siirtyy.

▼B

c) maksun ehtona on tapahtuma, joka ei aiheuta sopimuksen ostajaosapuolelle merkittävää tappiota. Ajatellaan esimerkiksi sopimusta, jonka mukaan myyjäosapuoli maksaa miljoona rahayksikköä, jos omaisuuserä kärsii aineellisia vahinkoja, jotka aiheuttavat ostajaosapuolelle yhden rahayksikön suuruisen taloudellisen menetyksen. Tämän sopimuksen mukaan ostajaosapuoli siirtää vakuutuksenantajalle vähäisen riskin, joka koskee yhden rahayksikön menettämistä. Samalla sopimus synnyttää vakuutusriskeihin kuulumattoman riskin, että liikkeeseenlaskija joutuu maksamaan 999 999 rahayksikköä tietyn tapahtuman sattuessa. Koska myyjäosapuoli ei vastaanota merkittävää vakuutusriskiä ostajaosapuolelta, tämä sopimus ei ole vakuutussopimus.

d) mahdolliset jälleenvakuutuskorvaukset. Vakuutuksenantaja käsittelee näitä kirjanpidossa erikseen.

B25 Vakuutuksenantajan on arvioitava vakuutusriskin merkittävyyttä sopimuskohtaisesti sen sijaan että arvioitaisiin, mikä on olennaista tilinpäätöksen kannalta ([1]). Näin ollen vakuutusriski saattaa olla merkittävä, vaikka olennaisten vahinkojen todennäköisyys koko sopimuskannan osalta olisi erittäin pieni. Sopimuskohtainen arviointi helpottaa sopimuksen luokittelemista vakuutussopimukseksi. Jos kuitenkin pienten, suhteellisen homogeenisten sopimusten muodostaman kannan tiedetään koostuvan sopimuksista, joilla kaikilla siirretään vakuutusriskiä, vakuutuksenantajan ei tarvitse tutkia jokaista kantaan kuuluvaa sopimusta yksilöidäkseen vain muutamia muita kuin johdannaistyyppisiä sopimuksia, joilla siirretään merkityksetön määrä vakuutusriskiä.

B26 Kappaleista B23–B25 seuraa, että jos sopimuksen mukaan maksettava kuolemantapauskorvaus ylittää määrän, joka maksettaisiin vakuutuksenottajan pysyessä elossa, sopimus on vakuutussopimus, ellei kuolemantapaukseen liittyvä lisäkorvaus ole merkitykseltään vähäinen (arvioituna kyseisen sopimuksen, ei koko sopimuskannan tasolla). Kuten kappaleessa B24(b) todetaan, tätä arviointia tehtäessä ei oteta huomioon sitä, että kuolemantapauksen yhteydessä luovutaan veloittamasta sopimuksen peruuttamisesta tai purkamisesta johtuvia kuluja, ellei tämä kulujen veloittamatta jättäminen ole vakuutuksenottajalle kuuluvaa korvausta aiemmin olemassa olleesta riskistä. Vastaavasti toistuvaissuoritusta koskeva sopimus, jonka mukaan suoritetaan säännöllisiä korvauksia vakuutuksenottajan koko loppuelämän ajan, on vakuutussopimus, paitsi milloin elossa pysymisestä riippuvien korvausten kokonaismäärä on vähäinen.

B27 Kappaleessa B23 viitataan lisäkorvauksiin. Näihin lisäkorvauksiin voi kuulua myös velvollisuus maksaa korvaukset aikaisemmin, jos vakuutustapahtuma sattuu aikaisemmin, eikä korvauksen maksua oikaista rahan aika-arvoa vastaavasti. Esimerkkinä tästä on kiinteämääräinen elinikäinen henkivakuutus (toisin sanoen vakuutus, jonka perusteella saadaan kiinteä kuolemantapauskorvaus riippumatta siitä, milloin vakuutuksenottaja kuolee, ja jossa vakuutusturvalla ei ole päättymispäivää). Vakuutuksenottajan kuolema on varma, mutta kuolinpäivä on epävarma. Vakuutuksenantaja kärsii tappiota niistä yksittäisistä sopimuksista, joiden vakuutuksenottaja kuolee nuorena, vaikka sopimuskannasta kokonaisuutena ei kaiken kaikkiaan syntyisi tappiota.

B28 Jos vakuutussopimus erotetaan talletusosaan ja vakuutusosaan, siirtyvän vakuutusriskin merkittävyyttä arvioidaan vakuutusosan perusteella. Kytketyn johdannaisen avulla siirrettävän vakuutusriskin merkittävyyttä arvioidaan kyseisen kytketyn johdannaisen perusteella.

([1]) Tässä tarkoituksessa samanaikaisesti saman vastapuolen kanssa solmitut sopimukset (tai muutoin toisistaan riippuvat sopimukset) muodostavat yhden sopimuksen.

▼B

Vakuutusriskitason muutokset

B29 Joillakin sopimuksilla myyjäosapuolelle ei siirry lainkaan vakuutusriskiä sopimuksen voimaantuloajankohtana, joskin vakuutusriskiä siirtyy myöhemmin. Ajatellaan esimerkiksi sopimusta, jonka mukaan sijoitukselle saadaan tietty tuotto ja vakuutuksenottajalla on oikeus käyttää sijoituksen tuotto sen eräpäivänä elinkorkosopimuksen tekemiseen sellaista maksua vastaan, jota vakuutuksenantaja perii uusilta elinkorkosopimuksen tekijöiltä sillä hetkellä, kun vakuutuksenottaja käyttää oikeutensa. Sopimuksella siirtyy vakuutusriskiä sen myyjäosapuolelle vasta kun oikeutta käytetään, koska vakuutuksenantaja saa hinnoitella elinkorkosopimukset vapaasti siten, että hinta kuvastaa kyseisenä ajankohtana vakuutuksenantajalle siirtyvää vakuutusriskiä. Jos sopimuksessa kuitenkin määrätään elinkorkosopimuksen perusteella suoritettavat maksut (tai peruste jolla ne määräytyvät), myyjäosapuolelle siirtyy vakuutusriskiä sopimuksen voimaantuloajankohtana.

B30 Vakuutussopimuksen kriteerit täyttävä sopimus pysyy vakuutussopimuksena siihen asti, kunnes kaikki oikeudet ja velvoitteet on kumottu tai niiden voimassaolo on lakannut.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 5

Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä myytävänä olevien omaisuuserien kirjanpitokäsittelystä sekä *lopetettujen toimintojen* esittämistavasta ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Tämän IFRS-standardin mukaan erityisesti:

a) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on merkittävä taseeseen kirjanpitoarvoon tai *myynnistä aiheutuvilla menoilla* vähennettyyn *käypään arvoon* sen mukaan, kumpi näistä on alempi; ja poistojen tekeminen näistä omaisuuseristä on lopetettava; ja

b) omaisuuserät, jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, on esitettävä erikseen taseessa, ja lopetettujen toimintojen tulos on esitettävä erikseen ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄.

SOVELTAMISALA

2. Tämän IFRS-standardin mukaiset vaatimukset luokittelemisesta ja esittämisestä koskevat yhteisön kaikkia taseeseen merkittyjä *pitkäaikaisia omaisuuseriä* ([1]) ja kaikkia *luovutettavien erien ryhmiä*. Tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat kaikkia taseeseen merkittyjä pitkäaikaisia omaisuuseriä ja luovutettavien erien ryhmiä (kuten kappaleessa 4 esitetään), lukuun ottamatta kappaleessa 5 lueteltuja omaisuuseriä, jotka on edelleen arvostettava siinä mainittujen standardien mukaisesti.

3. Omaisuuseriä, jotka on IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* ►**M5** ———— ◄ mukaan luokiteltu pitkäaikaisiksi omaisuuseriksi, ei saa luokitella *lyhytaikaisiksi omaisuuseriksi*, elleivät ne tämän IFRS-standardin mukaan täytä myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytyksiä. Omaisuuseriä, jotka kuuluvat yhteisön tavallisesti pitkäaikaisena pitämään luokkaan ja jotka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä ne edelleen, ei pidä luokitella lyhytaikaisiksi, elleivät ne täytä myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytyksiä tämän IFRS-standardin mukaan.

4. Joskus yhteisö luovuttaa ryhmän omaisuuseriä — mahdollisesti yhdessä niihin välittömästi liittyvien velkojen kanssa — siten, että luovutus toteutuu yhtenä liiketoimena. Tällainen luovutettavien erien ryhmä saattaa olla *rahavirtaa tuottavien yksikköjen* ryhmä, yksittäinen

([1]) Jos omaisuuserät luokitellaan likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaisesti, pitkäaikaiset omaisuuserät sisältävät eriä, joita vastaavan määrän odotetaan kertyvän yli kahdentoista kuukauden kuluttua ►**M5** raportointikauden päättymispäivästä ◄. Kappale 3 koskee tällaisten omaisuuserien luokittelua.

▼B

rahavirtaa tuottava yksikkö tai osa rahavirtaa tuottavasta yksiköstä ([1]). Ryhmä voi sisältää mitä tahansa varoja ja velkoja, myös lyhytaikaisia varoja, lyhytaikaisia velkoja sekä eriä, jotka kappaleen 5 perusteella jäävät tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten ulkopuolelle. Jos tämän standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan kuuluva pitkäaikainen omaisuuserä on osa luovutettavien erien ryhmää, tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset koskevat koko ryhmää siten, että ryhmä arvostetaan sen kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi. Luovutettavien erien ryhmään kuuluvien yksittäisten omaisuuserien ja velkojen arvostamista koskevat vaatimukset esitetään kappaleissa 18, 19 ja 23.

▼M53

5. Tämän IFRS-standardin mukaiset arvostusvaatimukset eivät koske seuraavia omaisuuseriä, joihin sovelletaan luettelossa mainittuja IFRS-standardeja niiden ollessa yksittäisiä omaisuuseriä tai osa luovutettavien erien ryhmää:

▼B

a) laskennalliset verosaamiset (IAS 12 *Tuloverot*).

b) työsuhde-etuuksista johtuvat omaisuuserät (IAS 19 *Työsuhde-etuudet*).

▼M53

c) rahoitusvarat, jotka kuuluvat IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan.

▼B

d) pitkäaikaiset omaisuuserät, joita käsitellään kirjanpidossa IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* käyvän arvon mallin mukaisesti.

▼M8

e) pitkäaikaiset omaisuuserät, jotka arvostetaan käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla IAS 41:n *Maatalous* mukaisesti.

▼B

f) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määriteltyihin vakuutussopimuksiin perustuvat oikeudet.

▼M17

5A. Tähän IFRS-standardiin sisältyviä luokittelua, esittämistä ja arvostamista koskevia vaatimuksia, jotka koskevat myytävänä olevaksi luokiteltua pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), sovelletaan myös pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään), joka on luokiteltu jaettavaksi omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa (omistajille jaettava).

▼M22

5B. Tässä IFRS-standardissa määrätään, mitä tietoja tilinpäätöksessä on esitettävä myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista. Muihin IFRS-standardeihin sisältyvät vaatimukset esitettävistä tiedoista eivät koske tällaisia omaisuuseriä, paitsi milloin kyseisten IFRS-standardien mukaan on esitettävä:

a) erityisiä tietoja myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista; tai

([1]) Kuitenkin heti, kun omaisuuserästä tai omaisuuserien ryhmästä johtuvien rahavirtojen odotetaan kertyvän pääasiassa myynnistä sen sijaan, että ne kertyisivät jatkuvasta käytöstä, ne tulevat vähemmän riippuvaisiksi muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista, jolloin luovutettavien erien ryhmästä, joka on ollut osa rahavirtaa tuottavaa yksikköä, tulee erillinen rahavirtaa tuottava yksikkö.

▼M22

b) tietoja sellaisten luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen arvostuksesta, jotka eivät kuulu IFRS 5:n mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan, kun tällaisia tietoja ei vielä ole annettu muissa liitetiedoissa tilinpäätöksessä.

Myytävänä oleviksi luokitelluista pitkäaikaisista omaisuuseristä (tai luovutettavien erien ryhmistä) tai lopetetuista toiminnoista voi olla välttämätöntä esittää lisätietoja, jotta IAS 1:n yleiset vaatimukset, erityisesti kyseisen standardin kappaleissa 15 ja 125 tarkoitetut vaatimukset, täyttyisivät.

▼M17

PITKÄAIKAISTEN OMAISUUSERIEN (TAI LUOVUTETTAVIEN ERIEN RYHMIEN) LUOKITTELEMINEN MYYTÄVÄNÄ OLEVIKSI TAI OMISTAJILLE JAETTAVIKSI

▼B

6. Yhteisön on luokiteltava pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) myytävänä olevaksi, jos sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiallisesti omaisuuserän myynnistä sen sijaan että se kertyisi omaisuuserän jatkuvasta käytöstä.

7. Jotta näin olisi, omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) on oltava välittömästi myytävissä nykyisessä kunnossaan tällaisten omaisuuserien myynnissä yleisin ja tavanomaisin ehdoin, ja sen myynnin on oltava *erittäin todennäköinen*.

▼M17

8. Jotta myynti olisi erittäin todennäköinen, asianmukaista organisaatiotasoa edustavan johdon on pitänyt sitoutua omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaan ja yhteisön on pitänyt käynnistää ostajan löytämiseen ja suunnitelman toteuttamiseen tähtäävä toimenpideohjelma. Omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) on myös markkinoitava aktiivisesti sen myymiseksi hintaan, joka on kohtuullinen verrattuna sen tarkasteluhetken käypään arvoon. Lisäksi on voitava odottaa, että myynti on kirjattavissa toteutuneena myyntinä vuoden kuluessa luokittelun tapahtumisesta lukuun ottamatta kappaleen 9 mukaan sallittuja poikkeuksia, ja suunnitelman toteuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden perusteella on voitava osoittaa, että suunnitelmaan ei todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia eikä sen toteuttamisesta luovuta. Osakkeenomistajilta saatavan hyväksymisen todennäköisyys (jos sellaista vaaditaan kyseisessä maassa) tulee ottaa huomioon arvioitaessa sitä, onko myynti erittäin todennäköinen.

▼M8

8A. Jos yhteisö on sitoutunut myyntisuunnitelmaan, joka koskee määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, sen on luokiteltava kyseisen tytäryrityksen kaikki varat ja velat myytävänä oleviksi, kun kappaleissa 6–8 tarkoitetut kriteerit täyttyvät, riippumatta siitä, säilyykö yhteisöllä myynnin jälkeen määräysvallaton osuus aiemmassa tytäryrityksessään.

▼B

9. Myynnin toteuttamisaika voi joidenkin tapahtumien tai olosuhteiden seurauksena pidentyä yhtä vuotta pitemmäksi. Vaikka myynnin toteuttamiseen tarvittava aika pidentyisi, tämä ei estä omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi, jos viivästys johtuu sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa ja jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö on edelleen sitoutunut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaansa. Näin on, kun liitteessä B esitetyt kriteerit täyttyvät.

▼B

10. Myyntiliiketoimiin luetaan myös pitkäaikaisten omaisuuserien vaihdot muihin pitkäaikaisiin omaisuuseriin, kun vaihdolla on kaupallista merkitystä IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mukaisesti.

11. Kun yhteisö hankkii pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) yksinomaan tarkoituksenaan luovuttaa se myöhempänä ajankohtana, sen on luokiteltava kyseinen pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) hankinta-ajankohtana myytävänä olevaksi vain siinä tapauksessa, että kappaleen 8 mukainen yhden vuoden määräaikaa koskeva vaatimus täyttyy (lukuun ottamatta kappaleen 9 mukaan sallittavia poikkeuksia) ja ne kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot, jotka eivät tuohon päivään mennessä ole täyttyneet, täyttyvät erittäin todennäköisesti lyhyen ajan (yleensä kolmen kuukauden) kuluessa hankinnasta.

12. Jos kappaleiden 7 ja 8 mukaiset ehdot täyttyvät ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ jälkeen, yhteisö ei saa julkistettavassa tilinpäätöksessään luokitella pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) myytävänä olevaksi. Silloin kun nämä edellytykset täyttyvät ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös hyväksytään julkistettavaksi, yhteisön on kuitenkin esitettävä liitetiedoissa kappaleissa 41(a), (b) ja (c) määrättävät tiedot.

▼M17

12A. Pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) luokitellaan omistajille jaettavaksi, kun yhteisö on sitoutunut jakamaan omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) omistajille. Jotta näin olisi, omaisuuserien täytyy olla välittömästi jaettavissa sellaisina kuin ne ovat ja varojen jakamisen täytyy olla erittäin todennäköinen. Jotta varojen jakaminen olisi erittäin todennäköinen, sen toteuttamiseksi tarvittavat toimenpiteet täytyy olla käynnistetty ja tulee voida odottaa, että ne on saatettu loppuun vuoden kuluessa luokittelun tapahtumisesta. Varojen jakamisen toteuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden perusteella tulee voida osoittaa, ettei jakamiseen todennäköisesti tehdä merkittäviä muutoksia eikä varojen jakamisesta luovuta. Osakkeenomistajilta saatavan hyväksymisen todennäköisyys (jos sellaista vaaditaan kyseisessä maassa) tulee ottaa huomioon arvioitaessa, onko varojen jakaminen erittäin todennäköinen.

▼B

Käytöstä poistamisen jälkeen romutettavat pitkäaikaiset omaisuuserät

13. Yhteisö ei saa luokitella myytävänä olevaksi sellaista pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää), jonka se aikoo romuttaa käytöstä poistamisen jälkeen. Tämä perustuu siihen, että omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään pääasiassa sen jatkuvasta käytöstä. Jos käytöstä poistamisen jälkeen romutettava luovutettavien erien ryhmä kuitenkin täyttää kappaleiden 32(a)–(c) mukaiset kriteerit, yhteisön on esitettävä luovutettavien erien ryhmän tulos ja rahavirrat lopetettuina toimintoina kappaleiden 33 ja 34 mukaisesti siitä päivästä lukien, jona sen käyttö lopetetaan. Käytöstä poistamisen jälkeen romutettaviin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin) luetaan sellaiset pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), joita tullaan käyttämään niiden taloudellisen kokonaisvaikutusajan loppuun asti, samoin kuin pitkäaikaiset omaisuuserät (tai luovutettavien erien ryhmät), jotka aiotaan poistaa käytöstä sen sijaan että ne myytäisiin.

14. Yhteisö ei saa käsitellä tilapäisesti käytöstä poistettua omaisuuserää niin kuin se olisi poistettu käytöstä lopullisesti.

▼B

MYYTÄVÄNÄ OLEVIKSI LUOKITELTUJEN PITKÄAIKAISTEN OMAISUUSERIEN (TAI LUOVUTETTAVIEN ERIEN RYHMIEN) ARVOSTAMINEN

Pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostaminen

15. Yhteisön on arvostettava myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi.

▼M17

15A. Yhteisön on arvostettava omistajille jaettavaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) kirjanpitoarvoon tai varojen jakamisesta aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi ([1]).

▼B

16. Jos äskettäin hankittu omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset (ks. kappale 11), omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) arvostetaan kappaletta 15 sovellettaessa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä kirjanpitoarvoon, joka sillä olisi, jos sitä ei olisi luokiteltu myytävänä olevaksi (esimerkiksi hankintameno), tai myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi näistä on alempi. Näin ollen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä), joka on hankittu osana liiketoimintojen yhdistämistä, on arvostettava käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla.

17. Kun myynnin odotetaan tapahtuvan yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua, yhteisön on määritettävä myynnistä aiheutuvat menot niiden nykyarvoon perustuen. Myynnistä aiheutuvien menojen nykyarvon lisäys, joka johtuu ajan kulumisesta, on esitettävä tulosvaikutteisesti rahoituskuluna.

18. Omaisuuserän (tai kaikkien luovutettavien erien ryhmään kuuluvien varojen ja velkojen) kirjanpitoarvot on määritettävä niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti välittömästi ennen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) alkuperäistä luokittelemista myytävänä olevaksi.

19. Luovutettavien erien ryhmää myöhemmin arvostettaessa on sellaisten varojen ja velkojen kirjanpitoarvot, jotka eivät kuulu tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan mutta sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään, määritettävä uudelleen niihin sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti, ennen kuin määritetään luovutettavien erien ryhmän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla.

Arvonalentumistappioiden kirjaaminen ja peruuttaminen

20. Yhteisön on kirjattava arvonalentumistappio, kun omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) kirjanpitoarvo alun perin tai myöhemmin alennetaan myynnistä aiheutuvilla menoilla vähennettyä käypää arvoa vastaavaksi, siltä osin kuin arvonalentumistappiota ei ole kirjattu kappaleen 19 mukaisesti.

21. Jos omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla myöhemmin nousee, yhteisön on kirjattava voittoa, mutta kirjattava voitto ei saa ylittää kertyneitä arvonalentumistappioita, jotka on kirjattu joko tämän IFRS-standardin mukaisesti tai aiemmin IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

([1]) Varojen jakamisesta aiheutuvilla menoilla tarkoitetaan varojen jakamisesta välittömästi aiheutuvia lisämenoja lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.

▼B

22. Jos luovutettavien erien ryhmän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla myöhemmin nousee, yhteisön on kirjattava voittoa:

a) siltä osin kuin sitä ei ole kirjattu kappaleen 19 mukaisesti; mutta

b) ei enempää kuin niiden kertyneiden arvonalentumistappioiden verran, jotka on kirjattu tämän IFRS-standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan kuuluvista pitkäaikaisista omaisuuseristä joko tämän IFRS-standardin mukaisesti tai aiemmin IAS 36:n mukaisesti.

23. Luovutettavien erien ryhmästä kirjattavan arvonalentumistappion (tai myöhemmin syntyvän voiton) on vähennettävä (tai lisättävä) IAS 36:n (uudistettu 2004) kappaleissa 104(a) ja (b) ja 122 määrätyssä kohdistamisjärjestyksessä niiden ryhmään kuuluvien pitkäaikaisten omaisuuserien kirjanpitoarvoa, jotka kuuluvat tämän standardin mukaisten arvostusvaatimusten soveltamisalaan.

24. Voitot tai tappiot, joita ei ole kirjattu pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntipäivään mennessä, on kirjattava sinä päivänä, jona erät kirjataan pois taseesta. Taseesta pois kirjaamista koskevia vaatimuksia sisältyy:

a) IAS 16:n (uudistettu 2003) kappaleisiin 67–72 aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskien, ja

b) IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004) kappaleisiin 112–117 aineettomia hyödykkeitä koskien.

25. Yhteisö ei saa tehdä pitkäaikaisesta omaisuuserästä poistoja (tai hankintamenon jaksotuksia) erän ollessa luokiteltuna myytävänä olevaksi tai sen ollessa osa myytävänä olevaksi luokiteltua luovutettavien erien ryhmää. Korkokulut ja muut kulut, jotka johtuvat myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään sisältyvistä veloista, on edelleen kirjattava.

▼M48

Myyntiä tai omistajille jakamista koskevan suunnitelman muutokset

26. Jos yhteisö on luokitellut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi mutta kappaleiden 7–9 (myytävänä olevien osalta) tai kappaleen 12A (omistajille jaettavien osalta) mukaiset kriteerit eivät enää täyty, yhteisö ei enää saa luokitella omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi. Tällöin yhteisön on noudatettava kyseisen muutoksen kirjanpitokäsittelyssä kappaleisiin 27–29 sisältyvää ohjeistusta, paitsi kun kappale 26A tulee sovellettavaksi.

26A. Jos yhteisö siirtää omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) suoraan myytävänä olevista omistajille jaettaviin tai suoraan omistajille jaettavista myytävänä oleviin, tämän luokittelun muutoksen katsotaan olevan jatkoa alkuperäiselle luovuttamissuunnitelmalle. Yhteisön:

a) ei pidä noudattaa tämän muutoksen kirjanpitokäsittelyssä kappaleisiin 27–29 sisältyvää ohjeistusta. Yhteisön on sovellettava tämän IFRS-standardin mukaisia luokittelu-, esittämis- ja arvostamisvaatimuksia, jotka soveltuvat uuteen luovuttamistapaan.

b) on arvostettava kyseinen pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) noudattaen kappaleen 15 mukaisia vaatimuksia (jos se on siirretty myytävänä olevaksi) tai kappaleen 15A mukaisia vaatimuksia (jos se on siirretty omistajille jaettavaksi) ja kirjattava pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myynnistä/jakamisesta aiheutuvilla menoilla vähennetyn käyvän arvon vähennys tai lisäys kappaleisiin 20–25 sisältyvien vaatimusten mukaisesti.

▼M48

c) ei pidä muuttaa luokittelun tapahtumisajankohtaa kappaleiden 8 ja 12A mukaisesti. Tämä ei estä pidentämästä myynnin tai omistajille jakamisen toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, jos kappaleen 9 mukaiset ehdot täyttyvät.

27. Yhteisön on arvostettava pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä), jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi (tai joka ei enää sisälly myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään), määrään, joka seuraavista on alempi:

a) sen kirjanpitoarvo ennen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi oikaistuna poistoilla tai muilla hankintamenon jaksotuksilla taikka uudelleenarvostuksilla, jotka olisi kirjattu, jos omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) ei olisi luokiteltu myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi, ja

b) omaisuuserästä *kerrytettävissä oleva rahamäärä* sinä päivänä, jona päätetään, ettei sitä myydä tai jaeta omistajille. [alaviite jätetty pois].

28. Yhteisön on sisällytettävä oikaisu, joka on tehtävä sellaisen pitkäaikaisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi, jatkuvien toimintojen tulokseen [alaviite jätetty pois] kaudella, jonka aikana kappaleiden 7–9 tai kappaleen 12A mukaiset kriteerit eivät enää täyty. Myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi luokittelua seuraavien tilikausien tilinpäätöksiä on muutettava vastaavasti, jos luovutettavien erien ryhmä tai pitkäaikainen omaisuuserä, jota ei enää luokitella myytävänä olevaksi tai omistajille jaettavaksi, on tytäryritys, yhteinen toiminto, yhteisyritys, osakkuusyritys tai osa osuudesta yhteis- tai osakkuusyrityksessä. Yhteisön on esitettävä kyseinen oikaisu siinä laajan tuloslaskelman erässä, jota se on käyttänyt kappaleen 37 mukaan kirjattujen voittojen tai tappioiden esittämiseen, jos tällaisia on.

29. Jos yhteisö siirtää yksittäisen omaisuuserän tai velan pois myytävänä olevaksi luokitellusta luovutettavien erien ryhmästä, tähän luovutettavien erien ryhmään jäljelle jäävät myytävät omaisuuserät ja velat on edelleen arvostettava ryhmänä vain, jos ryhmä täyttää kappaleiden 7–9 mukaiset kriteerit. Jos yhteisö siirtää yksittäisen omaisuuserän tai velan pois omistajille jaettavaksi luokitellusta luovutettavien erien ryhmästä, tähän luovutettavien erien ryhmään jäljelle jäävät omistajille jaettavat omaisuuserät ja velat on edelleen arvostettava ryhmänä vain, jos ryhmä täyttää kappaleen 12A mukaiset kriteerit. Muutoin ne ryhmään jäljelle jäävät pitkäaikaiset omaisuuserät, jotka yksitellen tarkasteltuina täyttävät myytävänä olevaksi (tai omistajille jaettavaksi) luokittelemisen kriteerit, on arvostettava yksitellen kyseisen ajankohdan kirjanpitoarvoon tai myynnistä aiheutuvilla menoilla (tai jakamisesta aiheutuvilla menoilla) vähennettyyn käypään arvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi. Pitkäaikaisia omaisuuseriä, jotka eivät täytä myytävänä olevan kriteerejä, ei kappaleen 26 mukaisesti enää saa luokitella myytävänä oleviksi. Pitkäaikaisia omaisuuseriä, jotka eivät täytä omistajille jaettavan kriteerejä, ei kappaleen 26 mukaisesti enää saa luokitella omistajille jaettaviksi.

▼B

ESITTÄMISTAPA JA TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

30. Yhteisön on käytettävä sellaista esittämistapaa ja esitettävä tilinpäätöksessään sellaiset tiedot, joiden avulla tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida lopetettujen toimintojen samoin kuin pitkäaikaisten omaisuuserien (tai luovutettavien erien ryhmien) luovutusten taloudellisia vaikutuksia.

▼B

Lopetettujen toimintojen esittäminen

31. *Yhteisön osa* koostuu toiminnoista ja rahavirroista, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten. Yhteisön osa on toisin sanoen ollut rahavirtaa tuottava yksikkö tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmä, kun se on ollut toiminnassa.

32. Lopetettu toiminto on yhteisön osa, joka on luovutettu tai joka on luokiteltu myytävänä olevaksi ja joka:

a) edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta,

b) on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta, tai

c) on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.

33. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) seuraavien erien yhteismäärä yhtenä eränä ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄:

i) lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen ja

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

b) tarkemmat tiedot kohdassa (a) tarkoitetusta määrästä:

i) lopetettujen toimintojen tuotot, kulut ja voitto tai tappio ennen veroja;

ii) kyseiseen erään liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla;

iii) voitot tai tappiot, jotka on kirjattu lopetetun toiminnon muodostavien omaisuuserien tai luovutettavien erien ryhmän (tai ryhmien) arvostamisesta käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai niiden luovutuksesta; ja

iv) kyseiseen erään liittyvät tuloverot IAS 12:n kappaleen 81(h) edellyttämällä tavalla.

Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄. Jos ne esitetään ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄, ne on esitettävä osassa, joka yksilöidään lopetettuja toimintoja koskevaksi, toisin sanoen erotettuina jatkuvista toiminnoista. Tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11).

c) lopetettujen toimintojen liiketoiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta johtuvat nettorahavirrat. Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai tilinpäätöslaskelmissa. Näitä tietoja ei tarvitse esittää luovutettavien erien ryhmistä, jotka ovat äskettäin hankittuja tytäryrityksiä ja täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11).

▼M11

d) emoyrityksen omistajille kuuluva jatkuvien ja lopetettujen toimintojen tulos. Nämä tiedot voidaan esittää joko liitetiedoissa tai laajassa tuloslaskelmassa.

▼M31

33A. Jos yhteisö esittää voittoon tai tappioon vaikuttavat erät IAS 1:n (muutettu 2011) kappaleessa 10A kuvatulla tavalla erillisessä laskelmassa, tässä laskelmassa esitetään lopetettuja toimintoja koskevaksi nimetty osuus.

▼B

34. Yhteisön on esitettävä kappaleen 33 mukaiset, aikaisempia tilinpäätöksessä esitettäviä kausia koskevat tiedot uudelleen siten, että esitettävät tiedot koskevat kaikkia toimintoja, jotka on lopetettu viimeisimmän esitettävän kauden päättymispäivään mennessä.

35. Aikaisemmin lopetettuina toimintoina esitettyihin määriin tarkasteltavana olevalla kaudella tehdyt oikaisut, jotka välittömästi liittyvät aikaisemmalla kaudella toteutuneeseen lopetetun toiminnon luovutukseen, on esitettävä omana eränään lopetettujen toimintojen yhteydessä. Tällaisten oikaisujen luonne ja määrä on esitettävä. Esimerkkejä tilanteista, joissa tällaisia oikaisuja voi syntyä:

a) luovutusliiketoimen ehdoista johtuneiden epävarmuustekijöiden poistuminen, esimerkiksi ostohintaa koskevien oikaisujen varmistuminen ja ostajan kanssa syntyneiden vahingonkorvauskysymysten ratkaiseminen.

b) sellaisten epävarmuustekijöiden poistuminen, jotka johtuvat yhteisön osan luovutusta edeltäneestä toiminnasta, esimerkiksi ympäristövelvoitteet ja tuotetakuuvelvoitteet, jotka myyjä on pitänyt itsellään.

c) työsuhde-etuuksia koskevaan järjestelyyn liittyvien velvoitteiden täyttäminen, jos tämä velvoitteiden täyttäminen liittyy välittömästi luovutusliiketoimeen.

36. Jos yhteisö ei enää luokittele tiettyä osaa yhteisöstä myytävänä olevaksi, aiemmin kappaleiden 33–35 mukaisesti lopetettuna toimintona esitetty kyseisen osan toiminnan tulos on siirrettävä jatkuviin toimintoihin kaikilla esitettävillä kausilla. Aikaisempia kausia koskevien määrien esittämistavan muutoksesta on annettava tilinpäätöksessä tieto.

▼M8

36A. Jos yhteisö on sitoutunut myyntisuunnitelmaan, joka koskee määräysvallan menettämistä tytäryrityksessä, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kappaleissa 33–36 vaadittavat tiedot, kun tytäryritys on luovutettavien erien ryhmä, joka vastaa lopetetun toiminnon määritelmää kappaleen 32 mukaisesti.

▼B

Jatkuviin toimintoihin liittyvät voitot tai tappiot

37. Voitot tai tappiot sellaisen myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) arvostamisesta, joka ei ole lopetetun toiminnon määritelmän mukainen, on sisällytettävä jatkuvien toimintojen voittoon tai tappioon.

Myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) esittäminen

38. Yhteisön on esitettävä myytävänä olevaksi luokiteltu pitkäaikainen omaisuuserä ja myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvat omaisuuserät taseessa erillään muista omaisuuseristä. Myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään sisältyvät velat on esitettävä taseessa erillään muista veloista. Näitä varoja ja velkoja ei saa vähentää toisistaan ja esittää yhtenä lukuna. Myytävänä oleviksi luokiteltujen omaisuuserien ja velkojen pääluokat on esitettävä erikseen joko taseessa tai liitetiedoissa lukuun ottamatta kappaleessa 39 sallittuja poikkeuksia. Yhteisön on esitettävä erikseen ►M5 muihin laajan tuloksen eriin kirjatut ◄ kertyneet tuotot ja kulut, jotka liittyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun pitkäaikaiseen omaisuuserään (tai luovutettavien erien ryhmään).

▼B

39. Jos luovutettavien erien ryhmä on äskettäin hankittu tytäryritys, joka täyttää myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset hankinta-ajankohtana (ks. kappale 11), omaisuuserien ja velkojen pääryhmien esittämistä ei edellytetä.

40. Yhteisö ei saa muuttaa myytävänä olevaksi luokiteltujen omaisuuserien tai myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään kuuluvien omaisuuserien ja velkojen luokittelua tai esittämistapaa aikaisempien kausien taseissa viimeisimmän esitettävän kauden mukaiseksi.

Lisätiedot

41. Yhteisön on esitettävä seuraava informaatio liitetiedoissa sillä kaudella, jonka aikana pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) on joko luokiteltu myytävänä olevaksi tai myyty:

a) kuvaus pitkäaikaisesta omaisuuserästä (tai luovutettavien erien ryhmästä);

b) kuvaus tosiasioista ja olosuhteista, jotka liittyvät myyntiin tai johtavat odotettavissa olevaan luovutukseen, sekä tämän luovutuksen odotettu toteutumistapa ja -aika;

c) kappaleiden 20–22 mukaisesti kirjatut voitot tai tappiot sekä ►**M5** laajan tuloslaskelman ◄ erä, johon nämä voitot tai tappiot sisältyvät, ellei niitä esitetä ►**M5** laajassa tuloslaskelmassa ◄ omana eränään;

d) raportoitava segmentti, johon sisältyvänä pitkäaikainen omaisuuserä (tai luovutettavien erien ryhmä) esitetään IFRS 8:n *Toimintasegmentit* mukaan, jos tätä sovelletaan.

42. Jos on sovellettava kappaletta 26 tai 29, yhteisön on sen kauden tilinpäätöksessä, jonka aikana päätetään pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevan suunnitelman muutoksesta, esitettävä kuvaus päätökseen johtaneista seikoista ja olosuhteista sekä päätöksen vaikutuksesta toiminnan tulokseen kyseisellä kaudella ja aikaisemmilla tilinpäätöksessä esitettävillä kausilla.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

43. Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset tämän IFRS-standardin voimaantulopäivän jälkeen. Yhteisö saa soveltaa tämän IFRS-standardin vaatimuksia kaikkiin pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka täyttävät myytävänä olevaksi luokittelemisen edellytykset, sekä toimintoihin, jotka täyttävät lopetetuksi toiminnoksi luokittelemisen edellytykset mistä tahansa päivästä lähtien ennen tämän IFRS-standardin voimaantulopäivää, kunhan arvostukset ja muu tämän IFRS-standardin noudattamiseksi tarvittava informaatio on saatu ajankohtana, jolloin nämä edellytykset ovat alun perin täyttyneet.

VOIMAANTULO

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

▼**M5**

44A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 3 ja 38, ja sen seurauksena lisättiin kappale 33A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M11**

44B. IAS 27:n (jota IASB muutti vuonna 2008) seurauksena lisättiin kappale 33(d). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Tätä muutosta on sovellettava takautuvasti.

▼**M8**

44C. Toukokuussa 2008 julkaistun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* seurauksena lisättiin kappaleet 8A ja 36A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Yhteisö ei kuitenkaan saa soveltaa näitä muutoksia ennen 1.7.2009 alkavilla tilikausilla, ellei se sovella myös IAS 27:ää (muutettu toukokuussa 2008). Jos yhteisö soveltaa muutoksia ennen 1.7.2009, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava muutoksia ei takautuvasti siitä päivästä lukien, jona se on ryhtynyt soveltamaan IFRS 5:tä, ottaen huomioon IAS 27:n kappaleen 45 mukaiset siirtymäsäännöt.

▼**M17**

44D. Marraskuussa 2008 julkaistun IFRIC 17:n *Muiden kuin käteisvarojen jakaminen omistajille* seurauksena lisättiin kappaleet 5A, 12A ja 15A sekä muutettiin kappaletta 8. Näitä muutoksia on sovellettava ei-takautuvasti pitkäaikaisiin omaisuuseriin (tai luovutettavien erien ryhmiin), jotka luokitellaan omistajille jaettaviksi 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Takautuva soveltaminen ei ole sallittua. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia ennen 1.7.2009 alkavalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja lisäksi sovellettava IFRS 3:a *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008), IAS 27:ää (muutettu toukokuussa 2008) sekä IFRIC 17:ää.

▼**M22**

44E. Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti kappaleen 5B lisäämisen. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M32**

44G. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaletta 28. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 11:tä.

▼**M33**

44H. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen* muutettiin liitteeseen A sisältyvää käyvän arvon määritelmää. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

44I. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 33A. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼M53

44K. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 5 ja poistettiin kappaleet 44F ja 44J. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M48

44L. Syyskuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2012–2014* muutettiin kappaleita 26–29 sekä lisättiin kappale 26A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla tapahtuviin luovuttamistavan muutoksiin ei-takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼B

IAS 35:N KUMOAMINEN

45. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 35:n *Lopetettavat toiminnot*.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Erittäin toden-näköinen	**Todennäköistä** merkittävästi suuremmat mahdollisuudet toteutua.
Kerrytettävissä oleva rahamäärä	Omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai käyttöarvo sen mukaan, kumpi niistä on suurempi.
Kiinteäehtoinen ostositoumus	Lähipiiriin kuulumattoman osapuolen kanssa tehty molempia osapuolia sitova ja yleensä laillisesti toimeenpantavissa oleva sopimus, jossa (a) määrätään liiketoimen kaikki merkittävät ehdot, kuten hinta ja ajankohta, ja (b) määrätään riittävän suuri sanktio, siten että sopimuksen toteuttaminen on erittäin todennäköistä.

▼M33

Käypä arvo	on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa. (Ks. IFRS 13.)

▼B

Käyttöarvo	Niiden arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvo, joiden odotetaan kertyvän omaisuuserän jatkuvasta käytöstä ja omaisuuserän luovutuksesta sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä.
Lopetettu toiminto	Yhteisön osa, joka on luovutettu tai joka on luokiteltu myytävänä olevaksi ja joka: (a) edustaa erillistä keskeistä liiketoiminta-aluetta tai maantieteellistä toiminta-aluetta, (b) on osa yhtä koordinoitua suunnitelmaa, joka koskee luopumista erillisestä keskeisestä liiketoiminta-alueesta tai maantieteellisestä toiminta-alueesta tai (c) on tytäryritys, joka on hankittu yksinomaan tarkoituksena myydä se edelleen.
Luovutettavien erien ryhmä	Ryhmä omaisuuseriä, joista aiotaan luopua yhtenä kokonaisuutena joko myymällä ne tai luopumalla niistä muulla tavoin siten, että luovutus tapahtuu yhtenä liiketoimena, sekä kyseisiin omaisuuseriin välittömästi liittyvät velat, jotka tullaan kyseisen liiketoimen yhteydessä siirtämään toiselle osapuolelle. Ryhmä sisältää liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun liikearvon, jos ryhmä on sellainen rahavirtaa tuottava yksikkö, jolle on kohdistettu liikearvoa IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004) kappaleisiin 80–87 sisältyvien vaatimusten mukaisesti, tai jos se on tällaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön sisältyvä toiminto.

▼B

Lyhytaikainen omaisuuserä	►M5 Yhteisön on luokiteltava omaisuuserä lyhytaikaiseksi, kun: (a) se odottaa realisoivansa omaisuuserän tai aikoo myydä tai kuluttaa sen tavanomaisen toimintasyklinsä aikana; (b) se pitää omaisuuserää ensisijaisesti kaupankäyntitarkoituksessa; (c) se odottaa realisoivansa omaisuuserän kahdentoista kuukauden kuluessa raportointikauden päättymisestä; tai (d) omaisuuserä kuuluu rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä), paitsi jos omaisuuserä ei rajoituksista johtuen ole vaihdettavissa tai käytettävissä velan suorittamiseen vähintään kahteentoista kuukauteen raportointikauden päättymistä lukien. ◄
Myynnistä aiheutuvat menot	Lisämenot, jotka johtuvat välittömästi omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luovutuksesta, lukuun ottamatta rahoitusmenoja ja tuloveroja.
Pitkäaikainen omaisuuserä	Omaisuuserä, joka ei vastaa lyhytaikaisen omaisuuserän määritelmää.
Rahavirtaa tuottava yksikkö	Pienin yksilöitävissä oleva omaisuuseräryhmä, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien tai omaisuuseräryhmien kerryttämistä rahavirroista.
Todennäköinen	Suuremmat mahdollisuudet toteutua kuin jäädä toteutumatta.
Yhteisön osa	Toiminnot ja rahavirrat, jotka ovat selvästi erotettavissa yhteisön muista osista toiminnallisesti ja taloudellista raportointia varten.

Liite B

Soveltamista koskevat lisäohjeet

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

MYYNNIN TOTEUTTAMISEEN TARVITTAVAN AJAN PIDENTYMINEN

B1 Kuten kappaleessa 9 todetaan, myynnin toteuttamiseen tarvittavan ajan pidentyminen ei estä omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) luokittelemista myytävänä olevaksi, jos viivästys johtuu sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, joihin yhteisöllä ei ole määräysvaltaa, ja jos on riittävästi näyttöä siitä, että yhteisö on edelleen sitoutunut omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaansa. Kappaleen 8 edellyttämää yhden vuoden määräaikaa koskevan poikkeuksen on siis oltava voimassa seuraavanlaisissa tilanteissa, joista tällaiset tapahtumat tai olosuhteet johtuvat:

▼B

a) päivänä, jona yhteisö sitoutuu pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) myyntiä koskevaan suunnitelmaan, se voi kohtuudella odottaa toisten osapuolten (ei ostajan) asettavan omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) siirrolle sellaisia ehtoja, jotka pidentävät myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, ja:

   i) näiden ehtojen edellyttämiä toimenpiteitä ei pystytä aloittamaan ennen kuin on saatu *kiinteäehtoinen ostositoumus*, ja

   ii) kiinteäehtoisen ostositoumuksen saaminen yhden vuoden kuluessa on erittäin todennäköistä.

b) yhteisö saa kiinteäehtoisen ostositoumuksen, ja sen seurauksena ostaja tai muut osapuolet asettavat aiemmin myytävänä olevaksi luokitellun pitkäaikaisen omaisuuserän (tai luovutettavien erien ryhmän) siirrolle odottamattomia ehtoja, jotka pidentävät myynnin toteuttamiseen tarvittavaa aikaa, ja:

   i) näiden ehtojen edellyttämiin toimenpiteisiin on ryhdytty oikea-aikaisesti, ja

   ii) viivästystä aiheuttavien tekijöiden odotetaan ratkeavan suotuisalla tavalla.

c) alkuperäisen yhden vuoden ajanjakson kuluessa ilmenee epätodennäköisinä pidettyjä olosuhteita, joiden seurauksena aiemmin myytävänä olevaksi luokiteltua pitkäaikaista omaisuuserää ei ole myyty kyseisen kauden loppuun mennessä, ja:

   i) yhteisö on alkuperäisen yhden vuoden ajanjakson kuluessa ryhtynyt olosuhteiden muutoksen edellyttämiin toimenpiteisiin,

   ii) pitkäaikaista omaisuuserää (tai luovutettavien erien ryhmää) markkinoidaan aktiivisesti hintaan, joka on kohtuullinen olosuhteiden muutokset huomioon ottaen, ja

   iii) kappaleiden 7 ja 8 mukaiset kriteerit täyttyvät.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 6

Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on määrätä *mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin* käsittelystä tilinpäätöksessä.

2. Tämän IFRS-standardin mukaan erityisesti:

   a) *etsintä- ja arviointimenojen* nykyiseen kirjanpitokäsittelyyn vaaditaan rajoitettuja parannuksia.

   b) yhteisöjen, jotka merkitsevät taseeseensa *aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja,* on arvioitava tällaisten omaisuuserien arvon alentumista tämän standardin mukaisesti ja määritettävä mahdollinen arvonalentuminen IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukaisesti.

   c) tilinpäätöksessä on esitettävä tiedot, joissa yksilöidään yhteisön tilinpäätökseen sisältyvät, mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioimisesta johtuvat määrät ja selitetään niitä, sekä tiedot, jotka auttavat tällaisen tilinpäätöksen käyttäjiä saamaan käsityksen aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen tulevaisuudessa kerryttämien rahavirtojen määrästä, ajoittumisesta ja varmuudesta.

SOVELTAMISALA

3. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia sille syntyviin etsintä- ja arviointimenoihin.

4. Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä muita mineraalivarantojen etsintää ja arviointia harjoittavien yhteisöjen kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä.

5. Yhteisö ei saa soveltaa tätä IFRS-standardia menoihin, jotka syntyvät:

   a) ennen mineraalivarantojen etsintää ja arviointia, esimerkiksi menoihin, jotka syntyvät ennen kuin yhteisö on saanut lailliset etsintäoikeudet tietylle alueelle.

   b) sen jälkeen, kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus on pystytty osoittamaan.

ETSINTÄ- JA ARVIOINTIMENOJEN AKTIVOIMINEN

Tilapäinen vapautus IAS 8:n kappaleiden 11 ja 12 noudattamisesta

6. Etsintä- ja arviointimenoja aktivoivan yhteisön on tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kehittäessään sovellettava IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaletta 10.

▼B

7. IAS 8:n kappaleissa 11 ja 12 mainitaan ne sitovia vaatimuksia ja ohjeita sisältävät lähteet, jotka johdon on otettava huomioon kehittäessään johonkin erään sovellettavaa tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, jos mikään IFRS-standardi ei nimenomaisesti koske kyseistä erää. Yhteisön ei — tämän IFRS-standardin kappaleiden 9 ja 10 mukaiset rajoitukset huomioon ottaen — tarvitse soveltaa kyseisiä kappaleita tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin, joita se soveltaa etsintä- ja arviointimenojen aktivoimiseen ja näin syntyvien omaisuuserien arvostamiseen.

AKTIVOITUJEN ETSINTÄ- JA ARVIOINTIMENOJEN ARVOSTAMINEN

Arvostaminen kirjaamisen tapahtuessa

8. Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot arvostetaan hankintamenoon.

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen hankintamenon koostumus

9. Yhteisön on päätettävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jonka mukaan määritetään, mitkä menot kuuluvat aktivoitaviin etsintä- ja arviointimenoihin, ja sovellettava tätä periaatetta johdonmukaisesti. Tätä päätöstä tehdessään yhteisö harkitsee, missä määrin kyseinen meno on yhdistettävissä tiettyjen mineraalivarantojen löytämiseen. Seuraavat ovat esimerkkejä menoista, jotka saattavat sisältyä aktivoitavien etsintä- ja arviointimenojen alkuperäiseen määrään (luettelo ei ole tyhjentävä):

a) etsintäoikeuksien hankkiminen;

b) topografiset, geologiset, geokemialliset ja geofysikaaliset tutkimukset;

c) koeporaukset;

d) kaivantojen tekeminen;

e) näytteiden ottaminen; ja

f) toiminnot, jotka liittyvät mineraalivarannon erottamisen teknisen toteutettavuuden ja kaupallisen elinkelpoisuuden arvioimiseen.

10. Mineraalivarantoihin liittyviä kehittämismenoja ei saa aktivoida etsintä- ja arviointimenoina. *Yleiset perusteet* ja IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* sisältävät ohjeita kehittämistoiminnasta johtuvien omaisuuserien kirjaamisesta.

11. Yhteisö kirjaa IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti mahdolliset purkamiseen ja alkuperäiseen tilaan palauttamiseen liittyvät velvoitteet, jotka sille on syntynyt tietyn kauden aikana mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin seurauksena.

Arvostaminen kirjaamisen jälkeen

12. Yhteisön on sovellettava aktivoituihin etsintä- ja arviointimenoihin niiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeen joko hankintamenomallia tai uudelleenarvostusmallia. Jos sovelletaan uudelleenarvostusmallia (joko IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* mallia tai IAS 38:n mallia), tämän on tapahduttava omaisuuserien luokittelun mukaisesti (katso kappale 15).

▼B

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset

13. Yhteisö saa muuttaa etsintä- ja arviointimenoihin sovellettavia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, jos tilinpäätös on muutoksen ansiosta käyttäjien taloudellisten päätöksentekotarpeiden kannalta merkityksellisempi ja vähintään yhtä luotettava tai luotettavampi ja vähintään yhtä merkityksellinen. Yhteisön on arvioitava merkityksellisyyttä ja luotettavuutta IAS 8:n mukaisten kriteerien perusteella.

14. Jotta etsintä- ja arviointimenoihin sovellettavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttaminen olisi perusteltua, yhteisön on osoitettava, että muutos saa tilinpäätöksen vastaamaan paremmin IAS 8:ssa esitettyjä kriteerejä, vaikka muutos ei johtaisi täysin näiden kriteerien täyttymiseen.

ESITTÄMINEN

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen luokittelu

15. Yhteisön on luokiteltava aktivoidut etsintä- ja arviointimenot hankittujen omaisuuserien luonteen mukaisesti aineellisiksi tai aineettomiksi ja sovellettava luokittelua johdonmukaisesti.

16. Joitakin aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja käsitellään aineettomina (esimerkiksi porausoikeudet), kun taas toiset ovat aineellisia (esimerkiksi ajoneuvot ja porauslaitteistot). Siltä osin kuin aineellista hyödykettä käytetään aineettoman hyödykkeen kehittämiseen, tätä käyttöä kuvastava määrä on osa aineettoman hyödykkeen hankintamenoa. Aineellisen hyödykkeen käyttäminen aineettoman hyödykkeen kehittämiseen ei kuitenkaan muuta aineellista hyödykettä aineettomaksi.

Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen luokittelun muutokset

17. Aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja ei saa enää luokitella tällaisiksi eriksi, kun mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus pystytään osoittamaan. Ennen luokittelun muutosta on arvioitava aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista ja kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio.

ARVON ALENTUMINEN

Kirjaaminen ja arvostaminen

18. Aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista on arvioitava aina silloin, kun tosiasiat ja olosuhteet viittaavat siihen, että aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen kirjanpitoarvo saattaa ylittää niistä kerrytettävissä olevan rahamäärän. Kun tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän, yhteisön on määritettävä ja esitettävä tästä mahdollisesti seuraava arvonalentumistappio ja annettava sitä koskevat tiedot IAS 36:n mukaisesti kappaleessa 21 esitettävin poikkeuksin.

19. Vain kun kysymyksessä ovat aktivoidut etsintä- ja arviointimenot, on sovellettava IAS 36:n kappaleiden 8–17 sijasta tämän IFRS-standardin kappaletta 20 niiden aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen tunnistamiseen, joiden arvo saattaa olla alentunut. Kappaleessa 20 käytetään termiä ”omaisuuserät”, mutta sitä sovelletaan yhtälailla sekä erillisiin aktivoituihin etsintä- ja arviointimenoihin että rahavirtaa tuottaviin yksikköihin.

▼B

20. Yksi tai useampi seuraavista tosiseikoista ja olosuhteista viittaa siihen, että yhteisön tulisi testata aktivoiduista etsintä- ja arviointimenoista koostuvat omaisuuserät arvonalentumisen varalta (luettelo ei ole tyhjentävä):

a) ajanjakso, jona yhteisöllä on etsintäoikeus tietyllä alueella, on päättynyt kauden aikana tai päättyy lähitulevaisuudessa, eikä sitä odoteta uudistettavan.

b) mineraalivarantojen lisäetsintään ja -arviointiin tietyllä alueella ei ole budjetoitu eikä suunniteltu huomattavia lisämenoja.

c) mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin tuloksena ei ole tietyllä alueella löydetty niin suurta mineraalivarantojen määrää, että sen hyödyntäminen olisi kaupallisesti elinkelpoista, ja yhteisö on päättänyt lopettaa kyseiset toiminnot tällä alueella.

d) on riittävästi tietoa sen osoittamiseksi, että vaikka kehittämistyö todennäköisesti jatkuu tietyllä alueella, ei ole todennäköistä, että aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen koko kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyisi tuloksellisen kehittämisen tai myynnin ansiosta.

Kaikissa tällaisissa tai vastaavanlaisissa tapauksissa yhteisön on tehtävä arvonalentumistesti IAS 36:n mukaisesti. Mahdollinen arvonalentumistappio on kirjattava kuluksi IAS 36:n mukaisesti.

Miten määritetään taso, jolla aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvon alentumista arvioidaan

21. Yhteisön on päätettävä tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta, jota se soveltaa kohdistaessaan aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja rahavirtaa tuottaville yksiköille tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmille tällaisten omaisuuserien arvon alentumisen arvioimista varten. Jokaisen rahavirtaa tuottavan yksikön tai yksikköjen ryhmän, jolle kohdistetaan aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja, on oltava enintään niin laaja kuin IFRS 8:n *Toimintasegmentit* mukaisesti määritelty toimintasegmentti.

22. Taso, jonka yhteisö on määrittänyt aktivoitujen etsintä- ja arviointimenojen arvonalentumistestausta varten, saattaa käsittää yhden tai useamman rahavirtaa tuottavan yksikön.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

23. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joissa yksilöidään mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista johtuvat tilinpäätökseen merkityt erät ja selostetaan kyseisiä eriä.

24. Kappaleen 23 noudattamiseksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joita se on soveltanut etsintä- ja arviointimenoihin, mukaan lukien etsintä- ja arviointimenojen aktivoiminen.

b) mineraalivarantojen etsinnästä ja arvioinnista syntyneet varat, velat, tuotot ja kulut sekä liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat.

▼B

25. Yhteisön on käsiteltävä aktivoituja etsintä- ja arviointimenoja erillisenä omaisuuseräluokkana ja esitettävä joko IAS 16:n tai IAS 38:n vaatimat tiedot sen mukaisesti, miten kyseiset omaisuuserät luokitellaan.

VOIMAANTULO

26. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

27. Jos ei ole käytännössä mahdollista soveltaa jotakin kappaleeseen 18 sisältyvää vaatimusta vertailutietoihin, jotka koskevat aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavia tilikausia, yhteisön on annettava tieto tästä. IAS 8:ssa selostetaan käsitettä ”ei käytännössä mahdollista”.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Aktivoidut etsintä- ja arviointimenot	*Etsintä- ja arviointimenot*, jotka aktivoidaan yhteisön noudattamien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaisesti.
Etsintä- ja arviointimenot	Menot, joita yhteisölle syntyy *mineraalivarantojen etsinnän ja arvioinnin* yhteydessä, ennen kuin mineraalivarannon erottamisen tekninen toteutettavuus ja kaupallinen elinkelpoisuus pystytään osoittamaan.
Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi	Mineraalivarantojen, esimerkiksi mineraalien, öljyn, maakaasun ja vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen, etsiminen sen jälkeen, kun yhteisö on saanut lailliset etsintäoikeudet tietyllä alueella, sekä mineraalivarannon erottamisen teknisen toteutettavuuden ja kaupallisen elinkelpoisuuden määrittäminen.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 7

Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

TAVOITE

1. Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on vaatia yhteisöjä esittämään tilinpäätöksessään tietoja, joiden avulla käyttäjät pystyvät arvioimaan:

a) miten merkittävä vaikutus rahoitusinstrumenteilla on yhteisön taloudelliseen asemaan ja tulokseen; ja

b) minkä luonteisia ja miten laajoja ovat ne rahoitusinstrumenteista aiheutuvat riskit, joille yhteisö on alttiina kauden aikana ja ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, sekä sitä, miten yhteisö hallitsee kyseisiä riskejä.

▼M53

2. Tässä IFRS-standardissa esitetyt periaatteet täydentävät IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* ja IFRS 9:ssä *Rahoitusinstrumentit* esitettyjä rahoitusvarojen ja -velkojen kirjaamiseen, arvostamiseen ja esittämiseen sovellettavia periaatteita.

▼B

SOVELTAMISALA

▼M53

3. Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia kaikentyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös*, IAS 27:n *Erillistilinpäätös* tai IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* mukaisesti. Eräissä tapauksissa yhteisön kuitenkin täytyy tai se saa IFRS 10:n, IAS 27:n tai IAS 28:n nojalla käsitellä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä olevan osuuden kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti; tällöin yhteisöjen on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia. Yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia myös kaikkiin johdannaisiin, jotka on sidottu osuuksiin tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksissä, paitsi jos johdannainen on IAS 32:ssa esitetyn oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmän mukainen.

▼B

b) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joita koskee IAS 19 *Työsuhde-etuudet*.

▼M12

_____

▼M53

d) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* esitetyn määritelmän mukaiset vakuutussopimukset. Tätä IFRS-standardia sovelletaan kuitenkin vakuutussopimuksiin kytkettyihin johdannaisiin, jos yhteisö on IFRS 9:n mukaan velvollinen käsittelemään ne kirjanpidossa erikseen. Lisäksi myyjäosapuolen on sovellettava tätä IFRS-standardia *takaussopimuksiin*, jos se soveltaa IFRS 9:ää sopimusten kirjaamiseen ja arvostamiseen, mutta myyjäosapuolen on sovellettava IFRS 4:ää, jos se IFRS 4:n kappaleen 4(d) mukaisesti päättää soveltaa IFRS 4:ää niiden kirjaamiseen ja arvostamiseen.

▼M53

e) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joihin sovelletaan IFRS 2:ta *Osakeperusteiset maksut*, kuitenkin siten, että tätä IFRS-standardia sovelletaan sopimuksiin, jotka kuuluvat IFRS 9:n soveltamisalaan.

▼M6

f) instrumentit, jotka on luokiteltava oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi IAS 32:n kappaleiden 16A ja 16B tai IAS 32:n kappaleiden16C ja 16D mukaisesti.

▼M53

4. Tätä IFRS-standardia sovelletaan taseeseen merkittyihin ja taseeseen merkitsemättömiin rahoitusinstrumentteihin. Taseeseen merkittyihin rahoitusinstrumentteihin sisältyvät IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluvat rahoitusvarat ja rahoitusvelat. Taseeseen merkitsemättömiin rahoitusinstrumentteihin kuuluu eräitä rahoitusinstrumentteja, jotka kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan, vaikka ne ovat IFRS 9:n soveltamisalan ulkopuolella.

5. Tätä IFRS-standardia sovelletaan rahoituseriin kuulumattomien erien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka kuuluvat IFRS 9:n soveltamisalaan.

5A. Luottoriskiä koskevien tietojen esittämisvaatimuksia kappaleissa 35A–35N sovelletaan oikeuksiin, jotka IFRS 15:ssa *Myyntituotot asiakassopimuksista* määrätään käsiteltäviksi kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti arvonalentumisvoittojen tai -tappioiden kirjaamisen osalta. Kun näissä kappaleissa viitataan rahoitusvaroihin tai rahoitusinstrumentteihin, niihin on luettava kyseiset oikeudet, ellei muuta mainita.

▼B

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN LUOKAT JA TASO, JOLLA TIEDOT ESITETÄÄN

6. Silloin kun tässä IFRS-standardissa vaaditaan tietojen esittämistä rahoitusinstrumenttiluokittain, yhteisön on jaettava rahoitusinstrumentit esitettävän informaation luonteen kannalta tarkoituksenmukaisiin luokkiin, joissa otetaan huomioon instrumenttien ominaisuudet. Yhteisön on esitettävä riittävästi tietoa, jotta täsmäytys vastaaviin tase-eriin on mahdollista.

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN MERKITYS TALOUDELLISEN ASEMAN JA TULOKSEN KANNALTA

7. Yhteisön on esitettävä tietoa, jonka perusteella sen tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan, miten merkittävä vaikutus rahoitusinstrumenteilla on yhteisön taloudelliseen asemaan ja tulokseen.

Tase

Rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmät

▼M53

8. Kunkin seuraavan IFRS 9:ssä määrätyn ryhmän kirjanpitoarvo on esitettävä joko taseessa tai liitetiedoissa:

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavat rahoitusvarat siten, että erikseen esitetään (i) alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai myöhemmin IFRS 9:n kappaleen 6.7.1 mukaisesti tällaisiksi nimenomaisesti luokitellut rahoitusvarat ja (ii) rahoitusvarat, jotka IFRS 9:n mukaan täytyy arvostaa käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

▼M53

(b)–(d) [poistettu]

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat siten, että erikseen esitetään (i) alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai myöhemmin IFRS 9:n kappaleen 6.7.1 mukaisesti tällaisiksi nimenomaisesti luokitellut rahoitusvelat ja (ii) rahoitusvelat, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää.

f) jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvarat.

g) jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvelat.

h) käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavat rahoitusvarat siten, että erikseen esitetään (i) käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti arvostettavat rahoitusvarat; ja (ii) oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyt sijoitukset, jotka alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitellaan tällaisiksi IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti.

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat tai -velat

9. Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai rahoitusvarojen ryhmän), joka muutoin arvostettaisiin käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai rahoitusvarojen ryhmän) *luottoriskille* alttiina oleva enimmäismäärä (ks. kappale 36(a)) raportointikauden lopussa.

b) määrä, jolla luottojohdannaiset tai vastaavanlaiset instrumentit vähentävät tätä luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää (ks. kappale 36(b)).

c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai rahoitusvarojen ryhmän) käyvän arvon muutos – kauden aikana tapahtunut ja kertynyt – joka johtuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän luottoriskin muutoksista, määritettynä joko

▼B

i) käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu *markkinariskiä* aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista, tai

ii) vaihtoehtoisella menetelmällä, jonka yhteisö uskoo todenmukaisemmin kuvaavan sitä käyvän arvon muutosta, joka johtuu kyseisen omaisuuserän luottoriskin muutoksista.

Markkinariskiä aiheuttavia markkinaolosuhteiden muutoksia ovat esimerkiksi muutokset havaitussa (vertailu)korossa, hyödykkeiden hinnoissa, valuuttakursseissa tai hinta- tai korkoindeksissä.

▼M53

d) luottojohdannaisten tai vastaavanlaisten instrumenttien käyvän arvon muutos, joka on tapahtunut kauden aikana ja joka on kertynyt sen jälkeen, kun rahoitusvaroihin kuuluva erä on nimenomaisesti luokiteltu kyseiseen ryhmään.

▼**M53**

10. Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi IFRS 9:n kappaleen 4.2.2 mukaisesti ja sen täytyy esittää kyseisen velan luottoriskin muutosten vaikutukset muissa laajan tuloksen erissä (ks. IFRS 9:n kappale 5.7.7), sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) rahoitusvelan kertynyt käyvän arvon muutos joka johtuu kyseisen velan luottoriskin muutoksista (ks. IFRS 9:n kappaleet B5.7.13–B5.7.20, joissa on ohjeistusta velan luottoriskin muutosten vaikutusten määrittämisestä).

b) erotus rahoitusvelan kirjanpitoarvon ja sen määrän välillä, jonka yhteisön olisi sopimuksen mukaan maksettava erääntymishetkellä velvoitteen haltijalle.

c) kauden aikana tapahtuneet kertyneen voiton tai tappion siirrot oman pääoman erien välillä sekä syy tällaisiin siirtoihin.

d) jos velka kirjataan pois taseesta kauden aikana, muissa laajan tuloksen erissä esitetty määrä (jos tällaista on), joka on realisoitunut taseesta pois kirjaamisen yhteydessä.

10A. Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi IFRS 9:n kappaleen 4.2.2 mukaisesti ja sen täytyy esittää kyseisen velan kaikki käyvän arvon muutokset (mukaan lukien velan luottoriskin muutosten vaikutukset) tulosvaikutteisesti (ks. IFRS 9:n kappaleet 5.7.7 ja 5.7.8), sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) rahoitusvelan käyvän arvon muutos – kauden aikana tapahtunut ja kertynyt – joka johtuu kyseisen velan luottoriskin muutoksista (ks. IFRS 9:n kappaleet B5.7.13–B5.7.20, joissa on ohjeistusta velan luottoriskin muutosten vaikutusten määrittämisestä); ja

b) erotus rahoitusvelan kirjanpitoarvon ja sen arvon välillä, jonka yhteisön olisi sopimuksen mukaan maksettava erääntymishetkellä velvoitteen haltijalle.

11. Yhteisön on myös esitettävä tilinpäätöksessään:

a) yksityiskohtainen kuvaus menetelmistä, joita on käytetty kappaleiden 9(c), 10(a) ja 10A(a) sekä IFRS 9:n kappaleen 5.7.7(a) vaatimusten noudattamiseksi, mukaan lukien selostus siitä, miksi menetelmä on asianmukainen.

b) jos yhteisö katsoo, että tiedot, jotka se on esittänyt kappaleiden 9(c), 10(a) tai 10A(a) taikka IFRS 9:n kappaleen 5.7.7(a) vaatimusten noudattamiseksi, eivät kuvaa todenmukaisesti sitä rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käyvän arvon muutosta, joka johtuu sen luottoriskissä tapahtuneista muutoksista, tähän johtopäätökseen johtaneet syyt ja tekijät, joiden yhteisö uskoo olevan merkityksellisiä.

▼M53

c) yksityiskohtainen kuvaus metodologiasta, jota tai metodologioista, joita on käytetty sen ratkaisemiseksi, aiheuttaisiko velan luottoriskin muutosten vaikutusten esittäminen muissa laajan tuloksen erissä tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa tai kasvattaisiko se tällaista epäsymmetriaa (ks. IFRS 9:n kappaleet 5.7.7 ja 5.7.8). Jos yhteisön täytyy esittää velan luottoriskin muutosten vaikutukset tulosvaikutteisesti (ks. IFRS 9:n kappale 5.7.8), tähän on sisällytettävä yksityiskohtainen kuvaus IFRS 9:n kappaleessa B5.7.6 kuvatusta taloudellisesta suhteesta.

Oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyt sijoitukset, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattaviksi

11A. Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjä sijoituksia arvostettaviksi käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta IFRS 9:n kappaleessa 5.7.5 sallitulla tavalla, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) mitkä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyt sijoitukset on nimenomaisesti luokiteltu arvostettaviksi käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta.

b) syyt tämän esittämisvaihtoehdon valintaan.

c) kunkin tällaisen sijoituksen käypä arvo raportointikauden lopussa.

d) kaudella kirjatut osingot siten, että erikseen esitetään raportointikauden aikana taseesta pois kirjattuihin sijoituksiin liittyvät osingot ja raportointikauden lopussa hallussa oleviin sijoituksiin liittyvät osingot.

e) kauden aikana tapahtuneet kertyneen voiton tai tappion siirrot oman pääoman erien välillä sekä syy tällaisiin siirtoihin.

11B. Jos yhteisö on kauden aikana kirjannut pois taseesta oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjä sijoituksia, jotka on arvostettu käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) syyt sijoituksista luopumisiin.

b) sijoitusten käypä arvo taseesta pois kirjaamisen ajankohtana.

c) kertynyt luovutusvoitto tai -tappio.

▼B

Luokittelun muuttaminen

▼M53

12–12A. [poistettu]

12B. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään, jos se on tarkasteltavana olevalla tai aiemmalla raportointikaudella muuttanut joidenkin rahoitusvarojen luokittelua IFRS 9:n kappaleen 4.4.1 mukaisesti. Jokaisesta tällaisesta tapahtumasta yhteisön on esitettävä:

a) luokittelun muutospäivä.

b) yksityiskohtainen selostus liiketoimintamallin muutoksesta sekä laadullinen kuvaus sen vaikutuksesta yhteisön tilinpäätökseen.

c) kuhunkin ryhmään ja kustakin ryhmästä siirretty määrä.

▼M53

12C. Yhteisön on esitettävä varoista, jotka on siirretty pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä jaksotettuun hankintamenoon tai käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettaviksi IFRS 9:n kappaleen 4.4.1 mukaisesti, seuraavat tiedot jokaiselta luokittelun muutosta seuraavalta raportointikaudelta taseesta pois kirjaamiseen saakka:

a) luokittelun muutospäivänä määritetty efektiivinen korko; ja

b) kirjatut korkotuotot.

12D. Jos yhteisö on edellisen tilinpäätöspäivän jälkeen siirtänyt rahoitusvaroja pois käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattavien ryhmästä siten, että ne arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, tai pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä siten, että ne arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon tai käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) rahoitusvarojen käypä arvo raportointikauden lopussa; ja

b) käyvän arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio, joka olisi raportointikaudella kirjattu tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin, jos rahoitusvarojen luokittelua ei olisi muutettu.

▼M34

_____

Rahoitusvarojen ja -velkojen vähentäminen toisistaan

13A. Kappaleiden 13B–13E sisältämät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot täydentävät muita tähän IFRS-standardiin sisältyviä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, ja ne on annettava kaikista taseeseen merkityistä rahoitusinstrumenteista, jotka on vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleen 42 mukaisesti. Nämä tiedot on esitettävä myös niistä taseeseen merkityistä rahoitusinstrumenteista, joita koskee toimeenpantavissa oleva yleinen nettoutusjärjestely tai vastaavanlainen sopimus, riippumatta siitä, onko ne vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleen 42 mukaisesti.

13B. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja, jotka antavat sen tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuuden arvioida nettoutusjärjestelyjen vaikutusta tai mahdollista vaikutusta yhteisön taloudelliseen asemaan. Tämä sisältää yhteisön taseeseen merkittyihin, kappaleen 13A soveltamisalaan kuuluviin rahoitusvaroihin ja -velkoihin liittyvien kuittausoikeuksien vaikutuksen tai mahdollisen vaikutuksen.

13C. Kappaleen 13B mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä raportointikauden lopussa seuraavat määrälliset tiedot erikseen taseeseen merkityistä rahoitusvaroista ja taseeseen merkityistä rahoitusveloista, jotka kuuluvat kappaleen 13A soveltamisalaan:

(a) kyseisten taseeseen merkittyjen rahoitusvarojen ja taseeseen merkittyjen rahoitusvelkojen bruttorahamäärät;

(b) rahamäärät, jotka on vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleessa 42 esitettyjen kriteerien mukaisesti määritettäessä taseessa esitettäviä nettorahamääriä;

(c) taseessa esitettävät nettorahamäärät;

▼M34

(d) määrät, joita koskee toimeenpantavissa oleva yleinen nettoutusjärjestely tai vastaavanlainen sopimus ja jotka eivät muutoin sisälly kappaleen 13C(b) mukaisesti esitettävään rahamäärään, mukaan lukien:

(i) taseeseen merkittyihin rahoitusinstrumentteihin liittyvät rahamäärät, jotka eivät täytä joitakin tai mitään IAS 32:n kappaleessa 42 esitetyistä erien toisistaan vähentämisen kriteereistä; ja

(ii) rahoitusvakuuteen liittyvät määrät (mukaan lukien käteisvakuus) ja

(e) nettomäärä, joka saadaan vähentämällä edellä kohtaan (d) sisältyvät rahamäärät kohtaan (c) sisältyvistä rahamääristä.

Tässä kappaleessa vaadittavat tiedot on esitettävä taulukon muodossa erikseen rahoitusvaroista ja veloista, paitsi jos jokin muu esittämismuoto on asianmukaisempi.

13D. Instrumenttia koskevan kokonaisrahamäärän, joka esitetään kappaleen 13C(d) mukaisesti, on rajoituttava kyseisestä instrumentista kappaleen 13C(c) mukaisesti esitettävään rahamäärään.

13E. Yhteisön on sisällytettävä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin kuvaus kuittausoikeuksista, jotka liittyvät toimeenpantavissa olevien yleisten nettoutusjärjestelyjen ja vastaavanlaisten sopimusten kohteena oleviin, kappaleen 13C(d) mukaisesti esitettyihin yhteisön taseeseen merkittyihin rahoitusvaroihin ja taseeseen merkittyihin rahoitusvelkoihin, mukaan lukien kuvaus näiden oikeuksien luonteesta.

13F. Jos kappaleissa 13B–13E vaadittavia tietoja esitetään tilinpäätöksessä useammassa kuin yhdessä liitetiedossa, yhteisön on merkittävä näiden liitetietojen välille ristikkäisviittaukset.

▼B

Vakuus

▼M53

14. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) velkojen tai ehdollisten velkojen vakuudeksi pantattujen rahoitusvarojen kirjanpitoarvo, mukaan lukien määrät, joiden luokittelua on muutettu IFRS 9:n kappaleen 3.2.23(a) mukaisesti; ja

b) panttaussitoumukseen liittyvät ehdot.

▼B

15. Silloin kun yhteisön hallussa on vakuus (rahoitusvaroja tai muita varoja), jonka se saa myydä tai pantata edelleen ilman että vakuuden omistaja on lyönyt laimin velvoitteitaan, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) hallussa olevan vakuuden käypä arvo;

b) myydyn tai edelleen pantatun vakuuden käypä arvo ja tieto siitä, onko yhteisöllä velvollisuus palauttaa se; ja

c) tämän vakuuden käyttöön liittyvät ehdot.

Vähennystili luottotappioita varten

▼M53

16. [poistettu]

▼M53

16A. Käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti arvostettavien rahoitusvarojen kirjanpitoarvoa ei pienennetä tappiota koskevalla vähennyserällä, eikä yhteisö saa esittää tappiota koskevaa vähennyserää erikseen taseessa rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjanpitoarvon vähennyksenä. Yhteisön on kuitenkin esitettävä tappiota koskeva vähennyserä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

▼B

Yhdistelmäinstrumentit, joissa on useita kytkettyjä johdannaisia

17. Jos yhteisö on laskenut liikkeeseen instrumentin, joka sisältää sekä vieraan että oman pääoman komponentin (ks. IAS 32:n kappale 28) ja instrumentissa on useita kytkettyjä johdannaisia, joiden arvot riippuvat toisistaan (kuten vaihdettavissa oleva velkainstrumentti, joka liikkeeseenlaskijalla on oikeus lunastaa ennen eräpäivää), sen on esitettävä tilinpäätöksessään näiden piirteiden olemassaolo.

Laiminlyönnit ja sopimusehtojen rikkomiset

18. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä seuraavat tiedot ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ taseeseen merkityistä *otetuista lainoista:*

a) yksityiskohtaiset tiedot pääomaa, korkoa, kuoletusrahastoa *sinking fund* tai lunastusta koskeviin ehtoihin kohdistuneista, kauden aikana tapahtuneista laiminlyönneistä;

b) sellaisten otettujen lainojen kirjanpitoarvo, joihin liittyvä suoritus on ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ laiminlyötynä; ja

c) onko tilanne korjattu tai lainojen ehdot neuvoteltu uudelleen ennen tilinpäätöksen hyväksymistä julkistettavaksi.

19. Jos kauden aikana on esiintynyt muita kuin kappaleessa 18 kuvattuja lainasopimuksen ehtojen rikkomisia, yhteisön on esitettävä niistä tilinpäätöksessä samat tiedot kuin kappaleessa 18 vaaditaan, jos nämä rikkomiset ovat oikeuttaneet lainanantajan vaatimaan nopeutettua takaisinmaksua (paitsi jos sopimusehtojen vastainen tilanne on korjattu tai lainan ehdot neuvoteltu uudelleen ►M5 raportointikauden päättymispäivään ◄ mennessä).

▼M5

Laaja tuloslaskelma ja oma pääoma

▼B

Tuotto-, kulu-, voitto- tai tappioerät

▼M53

20. Yhteisön on esitettävä seuraavat tuotto-, kulu-, voitto- tai tappioerät joko laajassa tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa:

a) nettomääräiset voitot tai tappiot seuraavista:

i) käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavat rahoitusvarat tai rahoitusvelat siten, että erikseen esitetään voitot tai tappiot sellaisista rahoitusvaroista tai rahoitusveloista, jotka on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai myöhemmin nimenomaisesti luokiteltu tällaisiksi IFRS 9:n kappaleen 6.7.1 mukaisesti, ja voitot ja tappiot sellaisista rahoitusvaroista tai rahoitusveloista, jotka IFRS 9:n mukaan täytyy arvostaa käypään arvoon tulosvaikutteisesti (esim. rahoitusvelat, jotka vastaavat IFRS 9:n mukaista kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää). Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista yhteisön on esitettävä erikseen muihin laajan tuloksen eriin kirjatun voiton tai tappion määrä ja tulosvaikutteisesti kirjatun voiton tai tappion määrä.

▼M53

(ii)–(iv) [poistettu]

v) jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvelat.

vi) jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat rahoitusvarat.

vii) oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyt sijoitukset, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattavaksi IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti.

viii) käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti arvostettavat rahoitusvarat siten, että erikseen esitetään kaudella muihin laajan tuloksen eriin kirjatun voiton tai tappion määrä sekä kertyneistä muista laajan tuloksen eristä taseesta pois kirjaamisen yhteydessä tulosvaikutteiseksi siirretty määrä.

b) (efektiivisen koron menetelmällä laskettujen) korkotuottojen kokonaismäärä ja korkokulujen kokonaismäärä rahoitusvaroista, jotka arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon tai jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta IFRS 9:n kappaleen 4.1.2A mukaisesti (siten, että nämä määrät esitetään erikseen); tai rahoitusveloista, joita ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

c) palkkiotuotot ja -kulut (muut kuin efektiivisen koron määrittämiseen sisältyvät määrät), jotka johtuvat seuraavista:

i) rahoitusvarat ja rahoitusvelat, joita ei kirjata käypään arvoon tulosvaikutteisesti; ja

ii) notariaatti- ja muut omaisuudenhoitotoiminnot, joista seuraa varojen haltuun saaminen tai sijoittaminen yksilöiden, rahastojen, eläke-etuusjärjestelyjen tai muiden instituutioiden puolesta;

d) [poistettu]

e) [poistettu]

20A. Yhteisön on esitettävä erittely laajaan tuloslaskelmaan merkitystä voitosta tai tappiosta, joka aiheutuu jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien rahoitusvarojen kirjaamisesta pois taseesta, siten että erikseen esitetään näiden rahoitusvarojen taseesta pois kirjaamisesta aiheutuvat voitot ja tappiot. Näihin tietoihin on sisällytettävä syyt kyseisten rahoitusvarojen kirjaamiseen pois taseesta.

▼B

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

▼M49

21. Yhteisö esittää IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kappaleen 117 mukaisesti tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, jotka sisältävät tilinpäätöksen laatimisessa sovelletun arvostusperusteen (tai -perusteet) ja muut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, joilla on merkitystä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta.

▼B

Suojauslaskenta

▼M53

21A. Yhteisön on sovellettava kappaleiden 21B–24F vaatimuksia niihin riskeille alttiina oleviin kohteisiin, joita yhteisö suojaa ja joihin se päättää soveltaa suojauslaskentaa. Suojauslaskennasta esitettävissä tiedoissa on annettava informaatiota seuraavista seikoista:

a) yhteisön riskienhallinnan strategia ja kuinka sitä sovelletaan riskien hallintaan;

b) kuinka yhteisön suojaustoimenpiteet voivat vaikuttaa sen vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja epävarmuuteen; ja

c) vaikutus, joka suojauslaskennalla on ollut yhteisön taseeseen, laajaan tuloslaskelmaan ja oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan.

21B. Yhteisön on esitettävä vaadittavat tiedot yhdessä liitetiedossa tai tilinpäätöksen erillisessä osiossa. Yhteisön ei kuitenkaan tarvitse toistaa tietoa, joka jo esitetään toisaalla, edellyttäen, että tiedot yhdistetään siten, että tilinpäätöksessä viitataan johonkin muuhun asiakirjaan, kuten johdon selvitykseen tai riskiraporttiin, joka on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoin ehdoin ja samana ajankohtana kuin tilinpäätös, ja kyseisestä asiakirjasta viitataan tilinpäätökseen. Ellei tällä tavoin ristikkäisviittauksin lisättyjä tietoja ole, tilinpäätös on epätäydellinen.

21C. Silloin kun yhteisön on kappaleiden 22A–24F mukaan eroteltava esitettävät tiedot riskikategorioittain, sen on määritettävä kukin riskikategoria perustuen niihin riskille alttiina oleviin kohteisiin, jotka se päättää suojata ja joihin sovelletaan suojauslaskentaa. Yhteisön on määritettävä riskikategoriat yhdenmukaisella tavalla kaikkia suojauslaskennasta esitettäviä tietoja varten.

21D. Kappaleen 21A mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisön on (ellei jäljempänä muuta mainita) ratkaistava, kuinka yksityiskohtaista tietoa se esittää, kuinka paljon se painottaa esitettäviä tietoja koskeviin vaatimuksiin liittyviä eri näkökohtia, mikä on tietojen yhdistämisen tai erittelemisen asianmukainen taso ja tarvitsevatko tilinpäätöksen käyttäjät lisäselvityksiä pystyäkseen arvioimaan esitettyä määrällistä informaatiota. Yhteisön on kuitenkin käytettävä samaa tietojen yhdistämisen tai erittelemisen tasoa kuin se käyttää soveltaessaan tämän IFRS-standardin ja IFRS 13:n *Käyvän arvon määrittäminen* vaatimuksia toisiinsa liittyviä tietoja esitettäessä.

Riskienhallinnan strategia

22. [poistettu]

22A. Yhteisön on selostettava riskienhallinnan strategiaansa, joka koskee kutakin riskille alttiina olevien kohteiden riskikategoriaa, jota se päättää suojata ja johon sovelletaan suojauslaskentaa. Tämän selostuksen tulisi antaa tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuus arvioida (esimerkiksi):

a) kuinka kukin riski syntyy.

b) kuinka yhteisö hallitsee kutakin riskiä; tähän kuuluu, suojaako yhteisö erää kokonaisuudessaan kaikilta riskeiltä vai suojaako se erän riskikomponenttia (tai -komponentteja) ja miksi.

c) niiden riskille alttiina olevien kohteiden laajuus, joihin liittyvää riskiä yhteisö hallitsee.

▼**M53**

22B. Kappaleen 22A vaatimusten täyttämiseksi informaatioon tulisi sisältyä (näihin kuitenkaan rajoittumatta) kuvaus seuraavista:

a) suojausinstrumentit, joita käytetään (ja kuinka niitä käytetään) riskille alttiina olevien kohteiden suojaamiseen;

b) kuinka yhteisö määrittää suojauskohteen ja suojausinstrumentin välisen taloudellisen suhteen suojauksen tehokkuuden arvioimista varten; ja

c) kuinka yhteisö asettaa suojausasteen ja mitkä ovat suojauksen tehottomuuden lähteet.

22C. Kun yhteisö määrittää tietyn riskikomponentin suojauskohteeksi (ks. IFRS 9:n kappale 6.3.7), sen on esitettävä kappaleissa 22A ja 22B vaadittavien tietojen lisäksi laadullista tai määrällistä informaatiota siitä:

a) kuinka se on määrittänyt suojauskohteeksi määritettävän riskikomponentin (mukaan lukien kuvaus riskikomponentin ja koko erän välisestä suhteesta); ja

b) kuinka riskikomponentti liittyy erään kokonaisuudessaan (esim. määritetty riskikomponentti on aiemmin kattanut keskimäärin 80 % koko erän käyvän arvon muutoksista).

Vastaisten rahavirtojen määrä, ajoitus ja epävarmuus

23. [poistettu]

23A. Ellei kappale 23C vapauta yhteisöä tästä, sen on esitettävä tilinpäätöksessään määrällistä informaatiota riskikategorioittain, jotta sen tilinpäätöksen käyttäjät pystyisivät arvioimaan suojausinstrumenttien ehtoja ja sitä, kuinka ne vaikuttavat yhteisön vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja epävarmuuteen.

23B. Kappaleen 23A vaatimuksen täyttämiseksi yhteisön on esitettävä jaottelu, jossa esitetään:

a) suojausinstrumentin nimellismäärän aikaprofiili; ja

b) jos tämä on sovellettavissa, suojausinstrumentin keskimääräinen hinta tai kurssi (esim. toteutushinta (strike price) tai termiinihinta jne.).

23C. Tilanteissa, joissa yhteisö uudelleenmäärittää (ts. lopettaa ja käynnistää uudelleen) suojaussuhteita usein, koska sekä suojausinstrumentti että suojauskohde muuttuvat usein (ts. yhteisö käyttää dynaamista prosessia, jossa riskille alttiina oleva kohde ja kyseisen riskin hallitsemisen käytettävät suojausinstrumentit eivät pysy kauan samoina – kuten IFRS 9:n kappaleen B6.5.24(b) esimerkissä), yhteisön:

a) ei tarvitse antaa kappaleissa 23A ja 23B vaadittavia tietoja.

b) on esitettävä tilinpäätöksessään:

i) tieto siitä, mikä on kyseisiin suojaussuhteisiin liittyvä perimmäinen riskienhallinnan strategia;

▼**M53**

ii) kuvaus siitä, kuinka se heijastaa riskienhallinnan strategiaansa käyttämällä suojauslaskentaa ja määrittämällä nämä tietyt suojaussuhteet; ja

iii) indikaatio siitä, kuinka usein suojaussuhteet lopetetaan ja käynnistetään uudelleen osana yhteisön näihin suojaussuhteisiin liittyvää prosessia.

23D. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään riskikategorioittain kuvaus suojauksen tehottomuuden lähteistä, joiden odotetaan vaikuttavan suojaussuhteeseen sen voimassaoloaikana.

23E. Jos suojaussuhteessa tulee esiin muita suojauksen tehottomuuden lähteitä, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään nämä lähteet riskikategorioittain ja selostettava tästä aiheutuvaa suojauksen tehottomuutta.

23F. Rahavirran suojausten osalta yhteisön on esitettävä kuvaus mahdollisista ennakoiduista liiketoimista, joihin oli sovellettu suojauslaskentaa edellisellä kaudella mutta joiden ei enää odoteta toteutuvan.

Suojauslaskennan vaikutukset taloudelliseen asemaan ja tulokseen

24. [poistettu]

24A. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään taulukon muodossa seuraavat suojausinstrumenteiksi määritettyihin eriin liittyvät rahamäärät erikseen riskikategorioittain kustakin suojaustyypistä (käyvän arvon suojaus, rahavirran suojaus tai ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus):

a) suojausinstrumenttien kirjanpitoarvo (rahoitusvarat erillään rahoitusveloista);

b) taseen erä, johon suojausinstrumentti sisältyy;

c) suojausinstrumentin käyvän arvon muutos, jota käytetään perustana kirjattaessa suojauksen tehottomuutta kaudella; ja

d) suojausinstrumenttien nimellismäärät (mukaan lukien määrät, kuten tonnit tai kuutiometrit).

24B. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään taulukon muodossa seuraavat suojauskohteisiin liittyvät rahamäärät erikseen riskikategorioittain kustakin suojaustyypistä seuraavasti:

a) käyvän arvon suojauksista:

i) taseeseen merkitty suojauskohteen kirjanpitoarvo (siten, että varat esitetään erillään veloista);

ii) suojauskohteen käypää arvoa koskevien suojausoikaisujen kertynyt määrä, joka sisältyy taseeseen merkittyyn suojauskohteen kirjanpitoarvoon (siten, että varat esitetään erillään veloista);

iii) taseen erä, johon suojauskohde sisältyy;

▼**M53**

iv) suojauskohteen arvon muutos, jota käytetään perustana kirjattaessa suojauksen tehottomuutta kaudella; ja

v) edelleen taseessa säilyvien käypää arvoa koskevien suojausoikaisujen kertynyt määrä sellaisista suojauskohteista, joita ei enää oikaista suojausvoitoilla ja -tappioilla IFRS 9:n kappaleen 6.5.10 mukaisesti.

b) rahavirran suojauksista ja ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksista:

i) suojauskohteen arvon muutos, jota käytetään perustana kirjattaessa suojauksen tehottomuutta kaudella (ts. rahavirran suojauksissa arvonmuutos, jota käytetään määritettäessä suojauksen tehottomuutta IFRS 9:n kappaleen 6.5.11(c) mukaisesti);

ii) rahavirran suojausrahaston ja muuntoerorahaston saldot jatkuvista suojauksista, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n kappaleiden 6.5.11 ja 6.5.13(a) mukaisesti; ja

iii) rahavirran suojausrahastossa ja muuntoerorahastossa jäljellä olevat saldot suojaussuhteista, joihin ei enää sovelleta suojauslaskentaa.

24C. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään taulukon muodossa seuraavat eri suojaustyyppeihin liittyvät rahamäärät erikseen riskikategorioittain:

a) käyvän arvon suojauksista:

i) suojauksen tehottomuus – ts. suojausinstrumentista ja toisaalta suojauskohteesta aiheutuvien suojausvoittojen tai -tappioiden välinen erotus – joka on kirjattu tulosvaikutteisesti (tai muihin laajan tuloksen eriin, jos suojataan oman pääoman ehtoista instrumenttia, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä IFRS 9:n kappaleen 5.7.5 mukaisesti); ja

ii) laajan tuloslaskelman erä, johon kirjattu suojauksen tehottomuus sisältyy.

b) rahavirran suojauksista ja ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksista:

i) muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kauden suojausvoitot tai -tappiot;

ii) tulosvaikutteisesti kirjattu suojauksen tehottomuus;

iii) laajan tuloslaskelman erä, johon kirjattu suojauksen tehottomuus sisältyy;

iv) määrä, joka on siirretty rahavirran suojausrahastosta tai muuntoerorahastosta tulosvaikutteiseksi luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) (siten että erotetaan toisistaan määrät, joihin on aiemmin sovellettu suojauslaskentaa mutta joiden suojattujen vastaisten rahavirtojen ei enää odoteta toteutuvan, ja määrät, jotka on siirretty sen vuoksi, että suojauskohde on vaikuttanut voittoon tai tappioon);

v) laajan tuloslaskelman erä, johon luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu sisältyy (ks. IAS 1); ja

▼M53

vi) nettopositioiden suojauksesta suojausvoitot tai -tappiot, jotka on kirjattu laajaan tuloslaskelmaan omaksi eräkseen (ks. IFRS 9:n kappale 6.6.4).

24D. Kun niiden suojaussuhteiden, joihin sovelletaan kappaleen 23C mukaista helpotusta, volyymi ei edusta kauden aikana toteutuvia tavanomaisia volyymeja (ts. raportointipäivän volyymi ei kuvasta kauden aikaisia volyymeja), yhteisön on annettava tieto tästä ja ilmoitettava syy, jonka vuoksi se uskoo, etteivät volyymit ole edustavia.

24E. Yhteisön on esitettävä IAS 1:n mukaisesti täsmäytyslaskelma kustakin oman pääoman erästä sekä muiden laajan tuloksen erien erittely, joissa yhdessä tarkasteltuina:

a) erotetaan toisistaan vähintään kappaleen 24C(b)(i) ja (b)(iv) mukaan esitettäviin tietoihin liittyvät määrät samoin kuin määrät, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n kappaleiden 6.5.11(d)(i) ja (d)(iii) mukaisesti;

b) erotetaan toisistaan liiketoimeen liittyviä suojauskohteita suojaavien optioiden aika-arvoon liittyvät määrät ja ajanjaksoon liittyviä suojauskohteita suojaavien optioiden aika-arvoon liittyvät määrät, kun yhteisö käsittelee option aika-arvon kirjanpidossa IFRS 9:n kappaleen 6.5.15 mukaisesti; ja

c) erotetaan toisistaan liiketoimeen liittyviä suojauskohteita suojaavien termiinisopimusten korko-osuuteen ja rahoitusinstrumenttien eri valuuttojen välisen viitekorkosopimuksen preemioon liittyvät määrät ja toisaalta ajanjaksoon liittyviä suojauskohteita suojaavien termiinisopimusten korko-osuuteen ja rahoitusinstrumenttien eri valuuttojen välisen viitekorkosopimuksen preemioon liittyvät määrät, kun yhteisö käsittelee nämä määrät kirjanpidossa IFRS 9:n kappaleen 6.5.16 mukaisesti.

24F. Yhteisön on esitettävä kappaleessa 24E vaadittavat tiedot erikseen riskikategorioittain. Tämä riskiin perustuva jaottelu voidaan esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Mahdollisuus nimenomaisesti luokitella luottoriskille alttiina oleva kohde käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

24G. Jos yhteisö on nimenomaisesti luokitellut rahoitusinstrumentin tai suhteellisen osuuden siitä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, koska se käyttää luottojohdannaista kyseisen rahoitusinstrumentin luottoriskin hallintaan, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) luottojohdannaisista, joita on käytetty sellaisten rahoitusinstrumenttien luottoriskin hallintaan, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi IFRS 9:n kappaleen 6.7.1 mukaisesti, kauden alun ja lopun välinen täsmäytyslaskelma nimellismäärästä ja käyvästä arvosta;

b) voitto tai tappio, joka on kirjattu tulosvaikutteisesti, kun rahoitusinstrumentti tai suhteellinen osuus siitä on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi IFRS 9:n kappaleen 6.7.1 mukaisesti; ja

c) lopetettaessa rahoitusinstrumentin tai sen suhteellisen osuuden arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kyseisen rahoitusinstrumentin käypä arvo, josta on tullut uusi kirjanpitoarvo IFRS 9:n kappaleen 6.7.4(b) mukaisesti, sekä siihen liittyvä nimellismäärä tai pääomamäärä (IAS 1:n mukaisia vertailutietoja lukuun ottamatta yhteisön ei tarvitse jatkaa näiden tietojen esittämistä myöhemmillä kausilla).

▼M70

Viitekorkouudistuksesta aiheutuva epävarmuus

24H. Suojaussuhteista, joihin yhteisö soveltaa IFRS 9:n kappaleissa 6.8.4–6.8.12 tai IAS 39:n kappaleissa 102D–102N esitettyjä poikkeuksia, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) merkittävät viitekorot, joille yhteisön suojaussuhteet ovat altistuneet;

b) sen riskille altistumisen laajuus, jota yhteisö hallitsee ja johon viitekorkouudistuksella on suora vaikutus;

c) miten yhteisö hallitsee prosessia, jolla siirrytään vaihtoehtoisiin viitekorkoihin;

d) kuvaus merkittävistä oletuksista tai harkintaan perustuvista ratkaisuista, jotka yhteisö on tehnyt näitä kappaleita soveltaessaan (esimerkiksi oletukset tai harkintaan perustuvat ratkaisut siitä, milloin ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää); ja

e) kyseisissä suojaussuhteissa olevien suojausinstrumenttien nimellismäärä.

▼B

Käypä arvo

25. Yhteisön on kappaleessa 29 määrätyin poikkeuksin esitettävä tilinpäätöksessään kaikista rahoitusvarojen ja -velkojen luokista (ks. kappale 6) kyseisen varojen tai velkojen luokan käypä arvo tavalla, joka mahdollistaa sen vertaamisen vastaavaan kirjanpitoarvoon.

26. Käypiä arvoja koskevaa informaatiota esittäessään yhteisön on ryhmiteltävä rahoitusvarat ja -velat luokkiin, mutta sen on vähennettävä ne toisistaan vain siltä osin kuin vastaavat kirjanpitoarvot on vähennetty toisistaan taseessa.

▼M33

_____

▼M53

28. Joissakin tapauksissa yhteisö ei kirjaa voittoa tai tappiota rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, koska käypää arvoa koskevaa näyttöä ei saada toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle omaisuuserälle tai velalle noteeratusta hinnasta (ts. tason 1 syöttötiedosta) eikä se perustu arvostusmenetelmään, jossa käytetään vain havainnoitavissa olevilta markkinoilta saatavaa tietoa (ks. IFRS 9:n kappale B5.1.2A). Tällöin yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisen rahoitusvarojen tai rahoitusvelkojen luokan osalta:

a) tilinpäätöksen laatimisperiaate jonka mukaisesti alkuperäisen kirjaamisajankohdan käyvän arvon ja transaktiohinnan välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti kuvastamaan muutosta niissä tekijöissä (aika mukaan luettuna), jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon omaisuuserän tai velan hinnoittelussa (ks. IFRS 9:n kappale B5.1.2A(b)).

b) vielä tulosvaikutteisesti kirjaamattoman erotuksen kokonaismäärä kauden alussa ja lopussa sekä täsmäytyslaskelma tämän erotuksen saldossa tapahtuneista muutoksista.

▼M53

c) miksi yhteisö on tehnyt sen johtopäätöksen, ettei transaktiohinta ollut parasta näyttöä käyvästä arvosta, mukaan lukien kuvaus käypää arvoa tukevasta näytöstä.

▼M54

29. Käypien arvojen esittämistä tilinpäätöksessä ei edellytetä:

▼B

a) kun kirjanpitoarvo on kohtuullisen lähellä käypää arvoa, esimerkiksi kun kyseessä ovat sellaiset rahoitusinstrumentit kuin lyhytaikaiset myyntisaamiset ja ostovelat;

▼M54

b) kun kyse on sijoituksesta sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, joilla ei ole toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle instrumentille noteerattua hintaa (ts. tason 1 syöttötietoa), tai johdannaisista, jotka on sidottu tällaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, ja joka arvostetaan IAS 39:n mukaisesti hankintamenoon perustuen, koska sen käypää arvoa ei voida muulla tavoin määrittää luotettavasti;

c) kun kyse on sopimuksesta, johon sisältyy (IFRS 4:ssä kuvattu) oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä, jos kyseisen osuuden käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä; tai

d) vuokrasopimusveloista.

▼M53

30. Kappaleessa 29 (c) kuvatussa tapauksessa yhteisön on esitettävä informaatiota, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä tekemään omia arvioitaan tällaisten sopimusten kirjanpitoarvojen ja käypien arvojen välisten mahdollisten erojen suuruudesta, ja tällaisia tietoja ovat:

▼B

a) tieto siitä, että käypää arvoa koskevaa informaatiota ei ole esitetty kyseisten instrumenttien osalta siksi, ettei niiden käypä arvo ole luotettavasti määritettävissä;

b) kuvaus rahoitusinstrumenteista, niiden kirjanpitoarvo ja selvitys siitä, miksi käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä;

c) tietoa instrumenttien markkinoista;

d) tietoa siitä, aikooko yhteisö luovuttaa rahoitusinstrumentit, ja jos aikoo, miten; ja

e) jos rahoitusinstrumentit, joiden käypä arvo ei aiemmin ollut luotettavasti määritettävissä, kirjataan pois taseesta, tieto tästä, niiden kirjanpitoarvo taseesta pois kirjaamisen ajankohtana sekä kirjattu voitto tai tappio.

▼B

RAHOITUSINSTRUMENTEISTA JOHTUVIEN RISKIEN LUONNE JA LAAJUUS

31. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoa, jonka avulla tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan sellaisten rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta, joille yhteisö on alttiina ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄.

32. Kappaleissa 33–42 vaaditut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot koskevat rahoitusinstrumenteista johtuvia riskejä ja sitä, miten niitä on hallittu. Tällaisia riskejä ovat tyypillisesti luottoriski, *maksuvalmiusriski* ja markkinariski, niihin kuitenkaan rajoittumatta.

▼M29

32A. Laadullisten tietojen esittäminen määrällisten tietojen yhteydessä antaa käyttäjille mahdollisuuden yhdistää toisiinsa liittyviä tilinpäätöstietoja ja tällä tavoin muodostaa kokonaiskuvan rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonteesta ja laajuudesta. Laadullisten ja määrällisten tietojen keskinäisen vaikutuksen avulla käyttäjät pystyvät esitettyjen tietojen perusteella paremmin arvioimaan riskejä, joille yhteisö on alttiina.

▼B

Laadulliset tiedot

33. Yhteisön on esitettävä kunkin rahoitusinstrumenteista johtuvan riskityypin osalta:

a) altistuminen riskeille ja miten se syntyy;

b) riskienhallinnan tavoitteet, toteutustavat ja prosessit ja riskin mittaamiseen käytetyt keinot; ja

c) mahdolliset muutokset kohdassa (a) tai (b) edelliseen kauteen verrattuna.

Määrälliset tiedot

▼M29

34. Yhteisön on esitettävä kunkin rahoitusinstrumenteista johtuvan riskityypin osalta:

(a) yhteenveto kyseistä yhteisöön kohdistuvaa riskiä koskevista määrällisistä tiedoista raportointikauden päättymispäivänä. Tietojen on perustuttava informaatioon, joka on annettu sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille (määritelty IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*), esimerkiksi yhteisön hallitukselle tai toimitusjohtajalle.

(b) kappaleissa 36–42 vaaditut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot siltä osin kuin niitä ei ole esitetty kohdan (a) mukaisesti.

(c) riskikeskittymät, elleivät ne käy ilmi kohtien (a) ja (b) mukaisesti esitetyistä tiedoista.

▼B

35. Jos ►M5 raportointikauden päättymispäivältä ◄ esitetyt määrälliset tiedot eivät anna edustavaa kuvaa yhteisön altistumisesta riskeille kauden aikana, yhteisön on annettava edustavan kuvan antavia lisätietoja.

Luottoriski

▼M53

Soveltamisala ja tavoitteet

35A. Yhteisön on sovellettava kappaleiden 35F–35N vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista rahoitusinstrumentteihin, joihin sovelletaan IFRS 9:n mukaisia arvon alentumista koskevia vaatimuksia. Kuitenkin:

a) kun on kyse myyntisaamisista, sopimukseen perustuvista omaisuuseristä ja vuokrasaamisista, kappaletta 35J sovelletaan niihin myyntisaamisiin, sopimukseen perustuviin omaisuuseriin ja vuokrasaamisiin, joista kirjataan koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot IFRS 9:n kappaleen 5.5.15 mukaisesti, jos kyseisiin rahoitusvaroihin tehdään muutoksia, kun niihin liittyvä maksu on yli 30 päivää viivästynyt; ja

b) kappaletta 35K(b) ei sovelleta vuokrasaamisiin.

35B. Kappaleiden 35F–35N mukaisten luottoriskistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen on annettava tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuus ymmärtää luottoriskin vaikutus vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja epävarmuuteen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi luottoriskistä esitettävissä tiedoissa on annettava:

a) informaatiota yhteisön luottoriskien hallinnan menettelytavoista ja siitä, kuinka ne liittyvät odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamiseen ja määrittämiseen, mukaan lukien odotettavissa olevien luottotappioiden määrittämisessä käytettävät menetelmät, oletukset ja tiedot;

b) määrällistä ja laadullista informaatiota, joka antaa tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuuden arvioida tilinpäätökseen sisältyviä odotettavissa olevista luottotappioista aiheutuvia määriä, mukaan lukien odotettavissa olevien luottotappioiden määrässä tapahtuneet muutokset ja syyt näihin muutoksiin; ja

c) informaatiota yhteisön altistumisesta luottoriskille (ts. yhteisön rahoitusvaroihin ja lisäluoton antamista koskeviin sitoumuksiin luontaisesti liittyvästä luottoriskistä), mukaan lukien merkittävät luottoriskikeskittymät.

35C. Yhteisön ei tarvitse toistaa tietoa, joka jo esitetään toisaalla, edellyttäen, että tiedot yhdistetään siten, että tilinpäätöksessä viitataan joihinkin muihin asiakirjoihin, kuten johdon selvitykseen tai riskiraporttiin, jotka ovat tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoin ehdoin ja samana ajankohtana kuin tilinpäätös, ja kyseisistä asiakirjoista viitataan tilinpäätökseen. Ellei tällä tavoin ristikkäisviittauksin lisättyjä tietoja ole, tilinpäätös on epätäydellinen.

35D. Kappaleen 35B mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisön on (ellei muuta mainita) harkittava, kuinka yksityiskohtaista tietoa se esittää, kuinka paljon se painottaa esitettäviä tietoja koskeviin vaatimuksiin liittyviä eri näkökohtia, mikä on tietojen yhdistämisen tai erittelemisen asianmukainen taso ja tarvitsevatko tilinpäätöksen käyttäjät lisäselvityksiä pystyäkseen arvioimaan esitettyä määrällistä informaatiota.

▼**M53**

35E. Jos kappaleiden 35F–35N mukaisesti annettavat tiedot eivät riitä kappaleessa 35B asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, yhteisön on esitettävä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittava lisäinformaatio.

Luottoriskin hallinnan menettelytavat

35F. Yhteisön on selostettava luottoriskien hallinnassa noudattamiaan menettelytapoja ja sitä, kuinka ne liittyvät odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamiseen ja määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä informaatiota, joka antaa tilinpäätöksen käyttäjille mahdollisuuden ymmärtää ja arvioida:

a) kuinka yhteisö on ratkaissut, onko rahoitusinstrumenttien luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, mukaan lukien:

   i) katsotaanko – ja jos katsotaan niin kuinka – rahoitusinstrumentteihin liittyvän luottoriskin olevan alhainen IFRS 9:n kappaleen 5.5.10 mukaisesti, mukaan lukien rahoitusinstrumenttien luokat, joita tämä koskee; ja

   ii) onko – ja jos on niin kuinka – kumottu IFRS 9:n kappaleen 5.5.11 mukainen oletus, jonka mukaan luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, kun rahoitusvaroihin liittyvät maksut ovat viivästyneet yli 30 päivää;

b) yhteisön määritelmät laiminlyönnille, mukaan lukien syyt näiden määritelmien valitsemiselle;

c) kuinka instrumentit on ryhmitelty, jos odotettavissa olevat luottotappiot on määritetty ryhmäkohtaisesti;

d) kuinka yhteisö on todennut, että rahoitusvarat ovat luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja;

e) yhteisön lopullisten luottotappioiden kirjaamisperiaatteet, mukaan lukien viitteet sitä, ettei maksua voida kohtuudella odottaa saatavan, ja tiedot periaatteesta sellaisten rahoitusvarojen osalta, jotka kirjataan pois lopullisena luottotappiona mutta joihin edelleen kohdistetaan perintätoimenpiteitä (enforcement activity); ja

f) kuinka on sovellettu IFRS 9:n kappaleen 5.5.12 vaatimuksia, jotka koskevat muutosten tekemistä rahoitusvarojen sopimukseen perustuviin rahavirtoihin, mukaan lukien, kuinka yhteisö:

   i) ratkaisee, onko luottoriski, joka liittyy sellaiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, johon on tehty muutoksia samaan aikaan kun tappiota koskeva vähennyserä on arvostettu koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään, parantunut siinä määrin, että tappiota koskeva vähennyserä palautuu arvostettavaksi määrään, joka vastaa 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita IFRS 9:n kappaleen 5.5.5 mukaisesti; ja

   ii) seuraa sitä, missä määrin kohdan (i) kriteerit täyttäviin rahoitusvaroihin liittyvä tappiota koskeva vähennyserä arvostetaan myöhemmin uudelleen määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita IFRS 9:n kappaleen 5.5.3 mukaisesti.

▼**M53**

35G. Yhteisön on selostettava IFRS 9:n luvun 5.5 vaatimuksia sovellettaessa käytettyjä syöttötietoja, oletuksia ja arviointimenetelmiä. Tätä varten yhteisön on esitettävä:

a) syöttötietojen ja oletusten peruste sekä arviointimenetelmät, joita on käytetty:

i) 12 kuukaudelta ja koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden määrittämiseen;

ii) sen ratkaisemiseen, onko rahoitusinstrumenttien luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen; ja

iii) sen ratkaisemiseen, onko rahoitusvaroihin kuuluva erä luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut rahoitusvaroihin kuuluva erä.

b) millä tavoin odotettavissa olevien luottotappioiden määrittämiseen on sisällytetty tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota, mukaan lukien makrotaloudellisen informaation käyttö; ja

c) raportointikaudella tapahtuneet muutokset arviointimenetelmissä tai merkittävissä oletuksissa sekä syyt näihin muutoksiin.

Määrällinen ja laadullinen informaatio odotettavissa olevista luottotappiosta aiheutuvista rahamääristä

35H. Tappiota koskevan vähennyserän muutosten ja näihin muutoksiin johtaneiden syiden selostamiseksi yhteisön on esitettävä rahoitusinstrumenttiluokittain tappiota koskevan vähennyserän alku- ja loppusaldon välinen täsmäytyslaskelma taulukossa siten, että erikseen esitetään kauden aikana tapahtuneet muutokset seuraavissa:

a) 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään arvostettu tappiota koskeva vähennyserä;

b) koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappiota vastaavaan määrään arvostettu tappiota koskeva vähennyserä:

i) rahoitusinstrumenteista, joiden luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen mutta jotka eivät ole luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja;

ii) rahoitusvaroista, jotka ovat raportointipäivänä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita (mutta jotka eivät ole ostettuja tai alun perin myönnettyjä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja); ja

iii) myyntisaamisista, sopimukseen perustuvista omaisuuseristä ja vuokrasaamisista, joihin liittyvät tappiota koskevat vähennyserät arvostetaan IFRS 9:n kappaleen 5.5.15 mukaisesti.

c) rahoitusvarat, jotka ovat ostettuja tai alun perin myönnettyjä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja. Täsmäytyslaskelman lisäksi yhteisön on esitettävä raportointikauden aikana alun perin kirjatuista rahoitusvaroista odotettavissa olevien luottotappioiden diskonttaamaton yhteismäärä alkuperäisenä kirjaamisajankohtana.

▼**M53**

35I. Jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää tappiota koskevassa vähennyserässä tapahtuneita muutoksia, jotka esitetään kappaleen 35H mukaisesti, yhteisön on esitettävä selostus siitä, kuinka kauden aikana tapahtuneet merkittävät muutokset rahoitusinstrumenttien bruttomääräisessä kirjanpitoarvossa ovat vaikuttaneet tappiota koskevan vähennyserän muutoksiin. Tiedot on annettava erikseen tappiota koskevaa vähennyserää edustavista rahoitusinstrumenteista, siten kuin ne on lueteltu kappaleessa 35H(a)–(c), ja niiden on sisällettävä merkityksellistä määrällistä ja laadullista informaatiota. Esimerkkejä rahoitusinstrumenttien bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutoksista, jotka ovat vaikuttaneet tappiota koskevan vähennyserän muutoksiin, voivat olla:

a) muutokset, jotka johtuvat raportointikauden aikana alun perin myönnetyistä tai hankituista rahoitusinstrumenteista;

b) sellaisten muutosten tekeminen rahoitusvarojen sopimukseen perustuviin rahavirtoihin, jotka eivät johda kyseisten rahoitusvarojen kirjaamiseen pois taseesta IFRS 9:n mukaisesti;

c) muutokset, jotka johtuvat raportointikauden aikana taseesta pois kirjatuista rahoitusinstrumenteista (mukaan lukien lopullisena luottotappiona pois kirjatut); ja

d) muutokset, jotka johtuvat siitä, arvostetaanko tappiota koskeva vähennyserä 12 kuukaudelta vai koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään;

35J. Jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää rahoitusvaroihin liittyviin sopimukseen perustuviin rahavirtoihin tehtyjen muutosten, jotka eivät ole johtaneet taseesta pois kirjaamiseen, luonnetta ja vaikutusta, sekä tällaisten muutosten vaikutusta odotettavissa olevien luottotappioiden määrittämiseen, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) jaksotettu hankintameno ennen muutoksen tekemistä sekä tehdystä muutoksesta johtuva nettomääräinen voitto tai tappio rahoitusvaroista, joihin liittyviin sopimukseen perustuviin rahavirtoihin on tehty muutoksia kauden aikana samaan aikaan kun niihin liittyvä tappiota koskeva vähennyserä on arvostettu koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään; ja

b) bruttomääräinen kirjanpitoarvo raportointikauden lopussa rahoitusvaroista, joihin on tehty muutoksia alkuperäisen kirjaamisen jälkeen sinä aikana, jolloin tappiota koskeva vähennyserä oli arvostettu koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään, ja joihin liittyvä tappiota koskeva vähennyserä on raportointikauden aikana muuttunut vastaamaan 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita.

35K. Jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää vakuuden ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen vaikutus odotettavissa olevista luottotappioista aiheutuviin määriin, yhteisön on esitettävä rahoitusinstrumenttiluokittain:

a) rahamäärä, joka parhaiten kuvaa sen luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää raportointikauden lopussa ottamatta huomioon hallussa olevia vakuuksia tai muita luoton laatua parantavia järjestelyjä (esim. nettoutussopimukset, joiden perusteella eriä ei voida IAS 32:n mukaisesti vähentää toisistaan).

b) sanallinen kuvaus hallussa olevasta vakuudesta ja muista luoton laatua parantavista järjestelyistä, mukaan lukien:

▼**M53**

i) kuvaus hallussa olevan vakuuden luonteesta ja laadusta;

ii) selostus kyseisen vakuuden tai luoton laatua parantavan järjestelyn laadussa tapahtuneista merkittävistä muutoksista, jotka ovat seurausta yhteisön vakuuksien käyttöä koskevien periaatteiden heikentymisestä tai muutoksista raportointikauden aikana; ja

iii) informaatio rahoitusinstrumenteista, joista yhteisö ei ole kirjannut tappiota koskevaa vähennyserää vakuudesta johtuen.

c) raportointipäivänä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneiden rahoitusvarojen osalta määrällistä informaatiota hallussa olevasta vakuudesta ja muista luoton laatua parantavista järjestelyistä (esim. numeerista tietoa siitä, missä määrin vakuus ja muut luoton laatua parantavat järjestelyt vähentävät luottoriskiä).

35L. Yhteisön on esitettävä sopimuksen mukainen jäljellä oleva määrä rahoitusvaroista, jotka on raportointikaudella kirjattu pois lopullisena luottotappiona ja joihin edelleen kohdistetaan perintätoimenpiteitä (enforcement activity).

Altistuminen luottoriskille

35M. Jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista arvioida yhteisön altistumista luottoriskille ja ymmärtää sen merkittäviä luottoriskikeskittymiä, yhteisön on esitettävä *luottoriskiluokitusluokittain* (by *credit risk rating grades*) rahoitusvarojen bruttomääräinen kirjanpitoarvo sekä luottositoumuksista ja takaussopimuksista aiheutuva altistuminen luottoriskille. Tämä informaatio on esitettävä erikseen rahoitusinstrumenteista:

a) joihin liittyvä tappiota koskeva vähennyserä arvostetaan 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään;

b) joihin liittyvä tappiota koskeva vähennyserä arvostetaan koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita vastaavaan määrään ja jotka ovat:

i) rahoitusinstrumentteja, joiden luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen mutta jotka eivät ole luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja;

ii) rahoitusvaroja, jotka ovat raportointipäivänä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita (mutta jotka eivät ole ostettuja tai alun perin myönnettyjä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja); ja

iii) myyntisaamisia, sopimukseen perustuvia omaisuuseriä ja vuokrasaamisia, joihin liittyvät tappiota koskevat vähennyserät arvostetaan IFRS 9:n kappaleen 5.5.15 mukaisesti.

c) jotka ovat ostettuja tai alun perin myönnettyjä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja.

35N. Kun on kyse myyntisaamisista, sopimukseen perustuvista omaisuuseristä ja vuokrasaamisista, joihin yhteisö soveltaa IFRS 9:n kappaletta 5.5.15, kappaleen 35M mukaisesti annettava informaatio voi perustua varausmatriisiin (ks. IFRS 9:n kappale B5.5.35).

▼M53

36. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaikista rahoitusinstrumenteista, jotka kuuluvat tämän IFRS-standardin soveltamisalaan mutta joihin ei sovelleta IFRS 9:n mukaisia arvonalentumista koskevia vaatimuksia, seuraavat tiedot rahoitusinstrumenttiluokittain:

(a) rahamäärä, joka parhaiten kuvaa sen luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää raportointikauden lopussa ottamatta huomioon hallussa olevia vakuuksia tai muita luoton laatua parantavia järjestelyjä (esim. nettoutussopimukset, joiden perusteella eriä ei voida IAS 32:n mukaisesti vähentää toisistaan); tätä tietoa ei vaadita rahoitusinstrumenteista, joiden kirjanpitoarvo kuvaa parhaiten luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää.

(b) kuvaus hallussa olevasta vakuudesta ja muista luoton laatua parantavista järjestelyistä (esim. numeerinen tieto siitä, missä määrin vakuus ja muut luoton laatua parantavat järjestelyt vähentävät luottoriskiä) koskien sitä rahamäärää, joka parhaiten kuvaa luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää (riippumatta siitä esitetäänkö se kohdan (a) mukaisesti vai kuvaako sitä rahoitusinstrumentin kirjanpitoarvo).

(c) [poistettu]

▼M29

(d) [poistettu]

Rahoitusvarat, joihin liittyvä suoritus on viivästynyt tai joiden arvo on alentunut

▼M53

37. [poistettu]

▼M29

Saadut vakuudet ja muut luoton laatua parantavat erät

38. Jos yhteisö saa kauden aikana rahoitusvaroja tai muita varoja ottamalla omistukseensa vakuutena hallussaan olevan pantin tai vaatimalla muita luoton laatua parantavia eriä (esim. takauksia) ja kyseiset varat täyttävät muissa IFRS-standardeissa asetetut kirjaamiskriteerit, yhteisön on esitettävä hallussaan raportointikauden päättymispäivänä olevista tällaisista varoista tilinpäätöksessään:

(a) varojen luonne ja kirjanpitoarvo; ja

(b) mikäli varat eivät ole helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi, periaatteet, joiden mukaan varoja luovutetaan tai käytetään sen toiminnassa.

▼B

Maksuvalmiusriski

▼M19

39. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) johdannaisvelkoihin kuulumattomien rahoitusvelkojen (mukaan lukien takaussopimukset, joissa yhteisö on myyjäosapuolena) maturiteettijakauma, joka osoittaa jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat.

(b) johdannaisvelkojen maturiteettijakauma. Maturiteettijakauman on sisällettävä niiden johdannaisvelkojen jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat, joiden sopimuksiin perustuvien juoksuaikojen tunteminen on välttämätöntä rahavirtojen ajoituksen ymmärtämisen kannalta (ks. kappale B11B).

▼M19

(c) kuvaus siitä, miten se hallitsee kohtiin (a) ja (b) liittyvää maksuvalmiusriskiä.

▼B

Markkinariski

Herkkyysanalyysi

40. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot, paitsi jos se noudattaa kappaleen 41 vaatimuksia:

a) herkkyysanalyysi kustakin erityyppisestä markkinariskistä, jolle yhteisö on alttiina ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄, siten että siitä käy ilmi, miten kyseisenä päivänä jokseenkin mahdolliset muutokset asianomaisessa riskimuuttujassa olisivat vaikuttaneet voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan;

b) herkkyysanalyysin laatimisessa käytetyt menetelmät ja oletukset; ja

c) käytettyjen menetelmien ja oletusten muutokset edelliseen kauteen verrattuna ja syyt muutoksiin.

41. Jos yhteisö laatii herkkyysanalyysin, esimerkiksi value-at-risk-analyysin, josta käyvät ilmi riskimuuttujien (esim. korkokannat ja valuuttakurssit) väliset riippuvuussuhteet, ja käyttää sitä rahoitusriskien hallinnassa, se voi käyttää kyseistä herkkyysanalyysiä kappaleessa 40 mainitun analyysin sijasta. Yhteisön on myös esitettävä tilinpäätöksessään:

a) selvitys herkkyysanalyysin laatimisessa käytetystä menetelmästä sekä tärkeimmistä parametreista ja esitettävien tietojen taustalla olevista oletuksista; ja

b) selvitys käytetyn menetelmän tavoitteesta ja rajoituksista, joista voi johtua, että informaatio ei täysin kuvasta kyseessä olevien varojen ja velkojen käypää arvoa.

Muut markkinariskiä koskevat tiedot

42. Silloin kun kappaleen 40 tai 41 mukaisesti esitetty herkkyysanalyysi ei anna edustavaa kuvaa rahoitusinstrumenttiin liittyvästä riskistä (esimerkiksi sen vuoksi, että riskipositio vuoden lopussa ei kuvasta vuoden aikaista riskipositiota), yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tämä tieto ja syyt, joiden vuoksi se ei katso herkkyysanalyysien antavan edustavaa kuvaa.

▼M30

RAHOITUSVAROJEN SIIRROT

42A. Kappaleisiin 42B–42H sisältyvillä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevilla vaatimuksilla, jotka liittyvät rahoitusvarojen siirtoihin toiselle osapuolelle, täydennetään tämän IFRS-standardin muita tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia. Yhteisön on esitettävä kappaleissa 42B–42H edellytetyt tiedot tilinpäätöksessä yhtenä liitetietona. Yhteisön on esitettävä vaaditut tiedot tilinpäätöksessä kaikista sellaisista siirretyistä rahoitusvaroista, joita ei ole kirjattu pois taseesta, ja siirrettyyn omaisuuserään säilyneestä intressistä, joka on olemassa raportointipäivänä, riippumatta siitä, milloin asianomainen siirto on tapahtunut. Sovellettaessa kyseisiin kappaleisiin sisältyviä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia yhteisön katsotaan siirtävän toiselle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän kokonaisuudessaan tai osan siitä (siirretty rahoitusvaroihin kuuluva erä), jos ja vain jos se joko:

▼M30

(a) siirtää sopimukseen perustuvat oikeudet kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen toiselle osapuolelle; tai

(b) pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle järjestelyn mukaisesti.

42B. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä tiedot, jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä:

(a) ymmärtämään sellaisten siirrettyjen rahoitusvarojen, joita ei ole kirjattu pois taseesta kokonaan, ja niihin liittyvien velkojen välisen suhteen; ja

(b) arvioimaan yhteisöllä taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin säilyneen intressin luonnetta ja siihen liittyviä riskejä.

▼M53

42C. Sovellettaessa kappaleiden 42E–42H vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista yhteisöllä säilyy intressi siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, jos se osana siirtoa pitää itsellään mitään siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään luontaisesti liittyviä sopimukseen perustuvia oikeuksia tai velvollisuuksia tai hankkii mitään uusia siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyviä sopimukseen perustuvia oikeuksia tai velvollisuuksia. Seuraavat eivät muodosta säilyvää intressiä sovellettaessa kappaleiden 42E–42H vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista:

▼M30

(a) vilpilliseen siirtoon liittyvät tavanomaiset vahvistusilmoitukset ja takuut sekä kohtuullisuuden, hyvän uskon ja rehellisten menettelytapojen käsitteet, joilla siirto voitaisiin mitätöidä oikeusteitse;

▼M53

(b) järjestely, jonka mukaan yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle, ja IFRS 9:n kappaleen 3.2.5(a)–(c) mukaiset ehdot täyttyvät.

▼M30

(c) järjestely, jonka perusteella yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle yhteisölle ja jossa IAS 39:n kappaleen 19(a)–(c) ehdot täyttyvät.

Siirretyt rahoitusvarat, joita ei ole kirjattu pois taseesta kokonaan

▼M53

42D. Yhteisö on saattanut siirtää rahoitusvaroja toiselle osapuolelle siten, että kyseiset rahoitusvarat eivät osaksi tai kokonaisuudessaan täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä. Kappaleessa 42B(a) asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä kunakin raportointipäivänä tilinpäätöksessään kustakin sellaisten siirrettyjen rahoitusvarojen luokasta, joita ei ole kirjattu pois taseesta kokonaan:

▼M30

(a) siirrettyjen varojen luonne;

(b) tieto siitä, millaisille omistukseen liittyville riskeille yhteisö on alttiina ja millaisia omistukseen liittyviä etuja se voi saada;

▼M30

(c) kuvaus siirrettyjen varojen ja niihin liittyvien velkojen välisen suhteen luonteesta, mukaan luettuina siirrettyjen varojen käyttöä koskevat rajoitukset, joita siirrosta aiheutuu raportoivalle yhteisölle;

(d) kun siirrettyihin varoihin liittyvien velkojen vastapuolella tai vastapuolilla on takautumisoikeus pelkästään siirrettyihin varoihin, taulukko, jossa esitetään siirrettyjen varojen käyvät arvot, niihin liittyvien velkojen käyvät arvot ja nettopositio (siirrettyjen varojen ja niihin liittyvien velkojen käypien arvojen välinen erotus);

(e) kun yhteisö pitää siirretyt varat edelleen kokonaan taseessaan, siirrettyjen varojen ja niihin liittyvien velkojen kirjanpitoarvot;

▼M53

(f) kun yhteisö edelleen merkitsee kyseiset varat taseeseensa siltä osin kuin sillä on säilynyt niihin intressi (ks. IFRS 9:n kappaleet 3.2.6(c)(ii) ja 3.2.16), alkuperäisten varojen koko kirjanpitoarvo, niiden varojen kirjanpitoarvo, jotka yhteisö edelleen merkitsee taseeseensa, sekä niihin liittyvien velkojen kirjanpitoarvo.

▼M30

Siirretyt rahoitusvarat, jotka on kirjattu pois taseesta kokonaan

▼M53

42E. Jotta yhteisö saavuttaisi kappaleessa 42B(b) asetetut tavoitteet, kun se kirjaa siirretyt rahoitusvarat pois taseesta kokonaan (ks. IFRS 9:n kappale 3.2.6(a) ja (c)(i)) mutta sillä on säilynyt niihin intressi, sen on esitettävä tilinpäätöksessään kunkin sillä kunakin raportointipäivänä säilyneen intressityypin osalta vähintään:

▼M30

(a) sellaisten varojen ja velkojen kirjanpitoarvot, jotka merkitään yhteisön taseeseen ja jotka edustavat yhteisöllä säilynyttä intressiä taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin, sekä erät, joihin kyseisten varojen ja velkojen kirjanpitoarvot sisältyvät;

(b) sellaisten varojen ja velkojen käyvät arvot, jotka edustavat yhteisöllä säilynyttä intressiä taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin;

(c) rahamäärä, joka parhaiten kuvaa sen tappioriskin enimmäismäärää, jolle yhteisö on alttiina sen johdosta, että sillä on säilynyt intressi taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin, ja tiedot, joista ilmenee kuinka tappioriskin enimmäismäärä on määritetty;

(d) diskonttaamattomat lähtevät rahavirrat, joita tarvittaisiin tai saatetaan tarvita taseesta pois kirjattujen rahoitusvarojen takaisin ostamiseksi (esim. optiosopimuksessa määrätty merkintähinta), tai siirron saajalle siirretyistä varoista maksettavat muut rahamäärät; jos lähtevä rahavirta on muuttuva, tilinpäätöksessä esitettävän rahamäärän on perustuttava kunakin raportointipäivänä vallitseviin olosuhteisiin;

▼M30

(e) maturiteettijakauma, joka koskee sellaisia diskonttaamattomia lähteviä rahavirtoja, joita tarvittaisiin tai saatetaan tarvita taseesta pois kirjattujen rahoitusvarojen takaisin ostamiseksi, tai siirron saajalle siirretyistä varoista maksettavia muita rahamääriä; tällaisesta maturiteettijakaumasta ilmenevät yhteisöllä säilyneeseen intressiin liittyvät, jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat;

(f) laadulliset tiedot, joilla selitetään ja tuetaan kohdissa (a)–(e) edellytettyjä tilinpäätöksessä esitettäviä määrällisiä tietoja.

42F. Yhteisö voi yhdistää tiettyä omaisuuserää koskevat kappaleessa 42E edellytetyt tiedot, jos sillä säilyy useamman kuin yhden tyyppinen intressi kyseiseen taseesta pois kirjattuun rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, ja se voi raportoida omaisuuserän yhden tyyppisenä säilyneenä intressinä.

42G. Lisäksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä kunkin sillä säilyneen erityyppisen intressin osalta:

(a) varojen siirtopäivänä kirjattu voitto tai tappio;

(b) raportointikaudella kirjatut tuotot ja kulut sekä kertyneet tuotot ja kulut, jotka johtuvat yhteisöllä säilyneestä intressistä taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin (esim. johdannaissopimusten käypien arvojen muutokset);

(c) tieto siitä, jos raportointikaudella tapahtuneista (taseesta pois kirjaamisen edellytykset täyttävistä) siirroista saatujen maksujen kokonaismäärä ei jakautunut tasaisesti raportointikaudelle (esim. huomattava osuus toteutuneiden siirtojen kokonaismäärästä syntyi raportointikauden viimeisinä päivinä):

(i) ajanjakso, jona siirtoja tapahtui eniten kyseisellä raportointikaudella (esim. raportointikauden päättymistä edeltävät viisi viimeistä päivää);

(ii) raportointikauden kyseisenä ajanjaksona tapahtuneista siirroista kirjattu rahamäärä (esim. voitot tai tappiot); ja

(iii) raportointikauden kyseisenä ajanjaksona tapahtuneista siirroista saatujen maksujen kokonaisrahamäärä.

Yhteisön on annettava nämä tiedot kultakin kaudelta, jolta esitetään laaja tuloslaskelma.

Lisätiedot

42H. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä lisätiedot, joita se pitää tarpeellisina kappaleessa 42B asetettujen, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

▼M53

IFRS 9:n SOVELTAMISEN ALOITTAMINEN

42I. Yhteisön on esitettävä raportointikaudella, johon IFRS 9:n soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy, tilinpäätöksessään seuraavat tiedot jokaisesta rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen ryhmästä soveltamisen aloittamisajankohdalta:

a) alkuperäinen arvostusryhmä ja kirjanpitoarvo, joka on määritetty IAS 39:n mukaisesti tai IFRS 9:n aiemman version mukaisesti (jos yhteisön valitsema lähestymistapa IFRS 9:ää sovellettaessa on sellainen, että eri vaatimuksille on useampi kuin yksi soveltamisen aloittamisajankohta);

▼**M53**

b) uusi arvostusryhmä ja kirjanpitoarvo, joka on määritetty IFRS 9:n mukaisesti;

c) sellaisten taseeseen sisältyvien rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen määrä, jotka on aiemmin nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi mutta joita ei enää luokitella näin, siten että erikseen esitetään erät, joiden luokittelua yhteisön täytyy IFRS 9:n mukaan muuttaa, ja erät, joiden luokittelua yhteisö päättää muuttaa soveltamisen aloittamisajankohtana.

IFRS 9:n kappaleen 7.2.2 mukaan siirtymiseen voi liittyä useampi kuin yksi soveltamisen aloittamisajankohta riippuen lähestymistavasta, jonka yhteisö on valinnut IFRS 9:n soveltamisessa. Sen vuoksi tämän kappaleen johdosta saatetaan esittää tietoja useammalta kuin yhdeltä soveltamisen aloittamisajankohdalta. Yhteisön on esitettävä nämä määrälliset tiedot taulukossa, paitsi jos jokin toinen muoto on asianmukaisempi.

42J. Yhteisön on esitettävä kaudelta, johon IFRS 9:n soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy, laadullista informaatiota, jonka perusteella käyttäjien on mahdollista ymmärtää:

a) kuinka se on soveltanut IFRS 9:n mukaisia luokitteluvaatimuksia niihin rahoitusvaroihin, joiden luokittelu on muuttunut IFRS 9:n soveltamisen seurauksena.

b) syyt soveltamisen aloittamisajankohtana tapahtuvaan rahoitusvarojen tai rahoitusvelkojen nimenomaiseen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi tai tällaisen nimenomaisen luokittelun peruuttamiseen.

IFRS 9:n kappaleen 7.2.2 mukaan siirtymiseen voi liittyä useampi kuin yksi soveltamisen aloittamisajankohta riippuen lähestymistavasta, jonka yhteisö on valinnut IFRS 9:n soveltamisessa. Sen vuoksi tämän kappaleen johdosta saatetaan esittää tietoja useammalta kuin yhdeltä soveltamisen aloittamisajankohdalta.

42K. Raportointikaudella, jolla yhteisö ensimmäisen kerran soveltaa IFRS 9:n mukaisia rahoitusvarojen luokittelua ja arvostamista koskevia vaatimuksia (ts. kun yhteisö siirtyy IAS 39:stä IFRS 9:ään rahoitusvarojen osalta), sen on esitettävä tilinpäätöksessään tämän standardin kappaleissa 42L–42O määrättävät tiedot IFRS 9:n kappaleessa 7.2.15 vaadittavalla tavalla.

42L. Kun tätä vaaditaan kappaleessa 42K, yhteisön on esitettävä rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen luokittelussa IFRS 9:n soveltamisen aloittamisajankohtana tapahtuneet muutokset siten, että erikseen esitetään:

a) kirjanpitoarvojen muutokset niiden IAS 39:n mukaisten arvostusryhmien perusteella (ts. muutokset, jotka eivät johdu arvostusperusteen (measurement attribute) muuttumisesta IFRS 9:ään siirryttäessä); ja

b) kirjanpitoarvojen muutokset, jotka johtuvat arvostusperusteen muuttumisesta IFRS 9:ään siirryttäessä.

Tämän kappaleen mukaisia tietoja ei tarvitse esittää sen tilikauden jälkeen, jolla yhteisö ensimmäisen kerran soveltaa IFRS 9:n mukaisia rahoitusvarojen luokittelua ja arvostamista koskevia vaatimuksia.

▼**M53**

42M. Kun tätä vaaditaan kappaleessa 42K, yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot rahoitusvaroista ja rahoitusveloista, joiden luokittelua on IFRS 9:ään siirtymisen seurauksena muutettu siten, että ne arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, ja – jos on kyse rahoitusvaroista – joiden luokittelua on muutettu siirtämällä ne pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä siten, että ne arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta:

a) rahoitusvarojen tai rahoitusvelkojen käypä arvo raportointikauden lopussa; ja

b) käyvän arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio, joka olisi raportointikaudella kirjattu tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin, jos rahoitusvarojen tai rahoitusvelkojen luokittelua ei olisi muutettu.

Tämän kappaleen mukaisia tietoja ei tarvitse esittää sen tilikauden jälkeen, jolla yhteisö ensimmäisen kerran soveltaa IFRS 9:n mukaisia rahoitusvarojen luokittelua ja arvostamista koskevia vaatimuksia.

42N. Kun tätä vaaditaan kappaleessa 42K, yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot rahoitusvaroista ja rahoitusveloista, joiden luokittelua on IFRS 9:ään siirtymisen seurauksena muutettu siirtämällä ne pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien ryhmästä:

a) soveltamisen aloittamisajankohtana määritetty efektiivinen korko; ja

b) kirjatut korkotuotot tai -kulut.

Jos yhteisö käsittelee rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypää arvoa uutena bruttomääräisenä kirjanpitoarvona soveltamisen aloittamisajankohtana (ks. IFRS 9:n kappale 7.2.11), tämän kappaleen mukaiset tiedot on esitettävä jokaiselta raportointikaudelta taseesta pois kirjaamiseen saakka. Muutoin tämän kappaleen mukaisia tietoja ei tarvitse esittää sen tilikauden jälkeen, jolla yhteisö ensimmäisen kerran soveltaa IFRS 9:n mukaisia rahoitusvarojen luokittelua ja arvostamista koskevia vaatimuksia.

42O. Kun yhteisö esittää tilinpäätöksessään kappaleissa 42K–42N määrätyt tiedot, niin kyseisten tietojen ja tämän standardin kappaleen 25 mukaan esitettävien tietojen on mahdollistettava seuraavien väliset täsmäyttämiset:

a) IAS 39:n ja IFRS 9:n mukaisesti esitetyt arvostusryhmät; ja

b) rahoitusinstrumentin luokka

soveltamisen aloittamisajankohtana:

42P. Yhteisön on esitettävä IFRS 9:n luvun 5.5 soveltamisen aloittamisajankohtana informaatiota, joka mahdollistaisi IAS 39:n mukaisten arvon alentumista koskevien vähennyserien ja IAS 37:n mukaisten varausten loppusaldojen ja toisaalta IFRS 9:n mukaisesti määritettävien tappiota koskevien vähennyserien alkusaldon välisen täsmäyttämisen. Kun on kyse rahoitusvaroista, nämä tiedot on annettava asianomaisten rahoitusvarojen IAS 39:n ja IFRS 9:n mukaisten arvostusryhmien mukaisesti, ja erikseen on esitettävä arvostusryhmän muuttumisen vaikutus tappiota koskevaan vähennyserään kyseisenä ajankohtana.

▼M53

42Q. Yhteisön ei tarvitse esittää raportointikaudella, johon IFRS 9:n soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy, eräkohtaisia määriä, jotka olisi esitetty luokittelua ja arvostamista koskevien vaatimusten mukaisesti (mikä sisältää IFRS 9:n lukujen 5.4 ja 5.5 vaatimukset, jotka liittyvät rahoitusvarojen jaksotettuun hankintamenoon perustuvaan arvostamiseen ja arvonalentumiseen) seuraavien osalta:

a) IFRS 9 aiemmilta kausilta; ja

b) IAS 39 tarkasteltavana olevalta kaudelta.

42R. IFRS 9:n kappaleen 7.2.4 mukaan, jos yhteisön ei ole IFRS 9:n soveltamisen aloittamisajankohtana käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa) arvioida muutettua rahan aika-arvo-osuutta IFRS 9:n kappaleiden B4.1.9B–B4.1.9D mukaisesti rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, yhteisön on arvioitava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon rahan aika-arvo-osuuden muuttamiseen liittyviä vaatimuksia, jotka sisältyvät IFRS 9:n kappaleisiin B4.1.9B–B4.1.9D. Yhteisön on esitettävä raportointipäivän kirjanpitoarvot rahoitusvaroista, joiden sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet on arvioitu kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon rahan aika-arvo-osuuden muuttamiseen liittyviä vaatimuksia, jotka sisältyvät IFRS 9:n kappaleisiin B4.1.9B–B4.1.9D, kunnes kyseiset rahoitusvarat kirjataan pois taseesta.

42S. IFRS 9:n kappaleen 7.2.5 mukaan, jos yhteisön ei ole soveltamisen aloittamisajankohtana käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa) arvioida rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, onko ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskeva ominaisuus merkitykseltään vähäinen IFRS 9:n kappaleen B4.1.12(d) mukaisesti, yhteisön on arvioitava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskeviin ominaisuuksiin liittyvää poikkeusta, joka sisältyy IFRS 9:n kappaleeseen B4.1.12. Yhteisön on esitettävä raportointipäivän kirjanpitoarvo rahoitusvaroista, joiden sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet on arvioitu kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskeviin ominaisuuksiin liittyvää poikkeusta joka sisältyy IFRS 9:n kappaleeseen B4.1.12, kunnes kyseiset rahoitusvarat kirjataan pois taseesta.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

43. Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2007 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼B

44. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, sen ei tarvitse esittää vertailutietoja kappaleissa 31–42 vaadittujen rahoitusinstrumenteista johtuvien riskien luonnetta ja laajuutta koskevien tietojen osalta.

▼M5

44A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksia kappaleisiin 20, 21, 23(c) ja (d), 27(c) sekä liitteen B kappaleeseen B5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M29

44B. IFRS 3 (sellaisena kuin se on uudistettuna vuonna 2008) aiheutti kappaleen 3 kohdan (c) poistamisen. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 3:a (sellaisena kuin se on uudistettuna vuonna 2008) aikaisemmalla kaudella, myös muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella. Muutosta ei kuitenkaan sovelleta ehdolliseen vastikkeeseen, joka on syntynyt sellaisessa liiketoimintojen yhdistämisessä, jossa hankinta-ajankohta on ennen IFRS 3:n (sellaisena kuin se on uudistettuna vuonna 2008) käyttöönottoa. Yhteisön on sen sijaan käsiteltävä tällaista vastiketta IFRS 3:n (sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2010) kappaleiden 65A–65E mukaisesti.

▼M6

44C. Yhteisön on sovellettava kappaleen 3 muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa helmikuussa 2008 julkaistua *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32.een ja IAS 1:een) aikaisemmalla kaudella, kappaleen 3 muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M8

44D. Toukokuussa 2008 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 3(a). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella muutoksia, jotka on tehty toukokuussa 2008 IAS 28:n kappaleeseen 1, IAS 31:n kappaleeseen 1 ja IAS 32:n kappaleeseen 4. Yhteisö saa soveltaa muutosta ei-takautuvasti.

▼M53

44E. [poistettu]

44F. [poistettu]

▼M25

~~44G. Maaliskuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutokset IFRS 7:ään) seurauksena muutettiin kappaleita 27, 39 ja B11 sekä lisättiin kappaleet 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Ensimmäisenä soveltamisvuotena yhteisön ei tarvitse esittää vertailutietoja muutosten edellyttämistä tiedoista. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.~~

▼**M25**

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

44G. Maaliskuussa 2009 julkaistun asiakirjan *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutokset IFRS 7:ään) seurauksena muutettiin kappaleita 27, 39 ja B11 sekä lisättiin kappaleet 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön ei tarvitse esittää muutosten edellyttämiä tietoja, jotka koskevat:

a) tilikautta tai osavuosijaksoa, mahdollinen tase mukaan lukien, joka esitetään osana sellaista vertailutilikautta, joka päättyy ennen 31.12.2009, tai

b) aikaisimman vertailukauden alun tasetta ajalta ennen 31.12.2009.

Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. (*)

(*) Kappaletta 44G muutettiin tammikuussa 2010 julkaistun asiakirjan *IFRS 7:n mukaisia vertailutietoja koskeva rajoitettu helpotus ensilaatijoille* (muutos IFRS 1:een) seurauksena. IASB muutti kappaletta 44G selventääkseen johtopäätöksiään ja tarkoitettua siirtymistä, jotka koskevat asiakirjaa *Rahoitusinstrumentteja koskevien liitetietojen parantaminen* (muutos IFRS 7:ään).

▼**M29**

44K. Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 44B. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

44L. Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti kappaleen 32A lisäämisen sekä muutoksia kappaleisiin 34 ja 36–38. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M30**

44M. Lokakuussa 2010 julkaistun asiakirjan *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – Rahoitusvarojen siirrot* (Muutokset IFRS 7:ään) seurauksena poistettiin kappale 13 ja lisättiin kappaleet 42A–42H ja B29–B39. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön ei tarvitse esittää kyseisissä muutoksissa edellytettyjä tietoja sellaisilta tilikausilta, jotka alkavat ennen päivää, jona kyseisiä muutoksia sovelletaan ensimmäistä kertaa.

▼**M32**

44O. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt* muutettiin kappaletta 3. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼**M33**

44P. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaleita 3, 28, 29, B4 ja B26 sekä liitettä A ja poistettiin kappaleet 27–27B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M31**

44Q. Kesäkuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Muiden laajan tuloksen erien esittäminen* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaletta 27B. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa kesäkuussa 2011 muutettua IAS 1:tä.

▼**M48**

44R. Joulukuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen vähentäminen toisistaan* (muutokset IFRS 7:ään) lisättiin kappaleet 13A–13F ja B40–B53. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on esitettävä näiden muutosten edellyttämät tiedot takautuvasti.

▼**M38**

44X. Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaletta 3. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyvien muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä muutosta aikaisemmin, sen on samanaikaisesti sovellettava myös kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

▼**M53**

44Z. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, liitettä A ja kappaleita B1, B5, B9, B10, B22 ja B27, poistettiin kappaleet 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 ja liite D sekä lisättiin kappaleet 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA ja B8A–B8J. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää. Näitä muutoksia ei tarvitse soveltaa vertailutietoihin, jotka annetaan IFRS 9:n ensimmäistä kertaa tapahtuvaa soveltamista edeltäviltä kausilta.

44ZA. IFRS 9:n kappaleen 7.1.2 mukaan yhteisö saa valita ennen 1.1.2018 alkavien tilikausien osalta menettelyn, jonka mukaan se soveltaa aikaisemmin vain IFRS 9:n kappaleiden 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20 vaatimuksia, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista johtuvien voittojen ja tappioiden esittämistä, ilman että se soveltaa IFRS 9:n muita vaatimuksia. Jos yhteisö valitsee vain IFRS 9:n näiden kappaleiden soveltamisen, sen on annettava tieto tästä ja esitettävä jatkuvasti tähän liittyvät tiedot, joista määrätään tämän IFRS-standardin (IFRS 9:n (2010) muuttamana) kappaleissa 10–11.

▼**M48**

44AA. Syyskuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2012–2014* muutettiin kappaleita 44R ja B30 sekä lisättiin kappale B30A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti, paitsi että yhteisön ei tarvitse soveltaa kappaleiden B30 ja B30A muutoksia millään sellaisella esitettävällä kaudella, joka alkaa ennen sitä tilikautta, jolla yhteisö soveltaa näitä muutoksia ensimmäisen kerran. Kappaleisiin 44R, B30 ja B30A tehtyjen muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M49

44BB. Joulukuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskeva hanke* (muutokset IAS 1:een) muutettiin kappaleita 21 ja B5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Näiden muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼M54

44CC. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaleita 29 ja B11D. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼M70

44DE. Syyskuussa 2019 julkaistulla asiakirjalla *Viitekorkouudistus*, jolla muutettiin standardeja IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7, lisättiin kappaleet 24H ja 44DF. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ään tai IAS 39:ään tehtyjä muutoksia.

44DF. Yhteisön ei tarvitse esittää IAS 8:n Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet kappaleessa 28(f) vaadittavia määrällisiä tietoja raportointikaudella, jolla yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa syyskuussa 2019 julkaistua asiakirjaa *Viitekorkouudistus*.

▼B

IAS 30:N KUMOAMINEN

45. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 30:n *Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot*.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

Luottoriski — Riski, että rahoitusinstrumentin sopimusosapuoli ei pysty täyttämään velvoitettaan ja aiheuttaa siten toiselle osapuolelle taloudellisen tappion.

▼M53

Luottoriskiluokitusluokat — Luottoriskin luokitus, joka perustuu rahoitusinstrumenttiin liittyvän laiminlyönnin riskiin.

▼B

Korkoriski — Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinakorkojen muutoksista johtuen.

▼M19

Maksuvalmiusriski — Riski, että yhteisöllä on vaikeuksia täyttää rahoitusvelkoihin liittyviä velvoitteita, jotka täytetään luovuttamalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja

▼B

Markkinariski — Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinahintojen muutoksista johtuen. Markkinariski sisältää kolmenlaista riskiä: **valuuttariski, korkoriski** ja **muu hintariski**.

▼M33

Muu hintariski — Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat markkinahintojen muutoksista johtuen (lukuun ottamatta **korkoriskistä** tai **valuuttariskistä** aiheutuvia muutoksia), riippumatta siitä, aiheutuvatko muutokset yksittäiselle rahoitusinstrumentille tai sen liikkeeseenlaskijalle ominaisista tekijöistä vai kaikkiin markkinoilla kaupankäynnin kohteena oleviin vastaavanlaisiin rahoitusinstrumentteihin vaikuttavista tekijöistä.

Otetut lainat — Otettuja lainoja ovat rahoitusvelat lukuun ottamatta normaalien luottoehtojen mukaisia lyhytaikaisia ostovelkoja.

▼B

Valuuttariski	Riski, että rahoitusinstrumentin käypä arvo tai vastaiset rahavirrat vaihtelevat valuuttakurssien muutoksista johtuen.

▼M53

———————

Seuraavat termit on määritelty IAS 32:n kappaleessa 11, IAS 39:n kappaleessa 9, IFRS 9:n liitteessä A tai IFRS 13:n liitteessä A, ja niitä käytetään tässä standardissa niille IAS 32:ssa, IAS 39:ssä, IFRS 9:ssä ja IFRS 13:ssa annetussa merkityksessä:

— rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno

— sopimukseen perustuva omaisuuserä

— luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneet rahoitusvarat

— kirjaaminen pois taseesta

— johdannainen

— osingot

— efektiivisen koron menetelmä

— oman pääoman ehtoinen instrumentti

— odotettavissa olevat luottotappiot

— käypä arvo

— rahoitusvaroihin kuuluva erä

— takaussopimus

— rahoitusinstrumentti

— rahoitusvelka

— käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvelka

— ennakoitu liiketoimi

— bruttomääräinen kirjanpitoarvo

— suojausinstrumentti

— kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä

— arvonalentumisvoitto tai -tappio

— tappiota koskeva vähennyserä

— ostetut tai alun perin myönnetyt luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneet rahoitusvarat

— luokittelun muutospäivä

— selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti.

▼B

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN LUOKAT JA TASO, JOLLA TIEDOT ESITETÄÄN TILINPÄÄTÖKSESSÄ (KAPPALE 6)

▼M53

B1 Kappaleen 6 mukaan yhteisön on jaettava rahoitusinstrumentit esitettävän informaation luonteen kannalta tarkoituksenmukaisiin luokkiin, joissa otetaan huomioon kyseisten rahoitusinstrumenttien ominaisuudet. Kappaleessa 6 kuvatut luokat ovat yhteisön itsensä määrittämiä ja poikkeavat siten IFRS 9:ssä määritellyistä rahoitusinstrumenttien ryhmistä (jotka määräävät, miten rahoitusinstrumentit arvostetaan ja mihin käyvän arvon muutokset kirjataan).

▼B

B2 Rahoitusinstrumenttien luokkia määrittäessään yhteisön on vähintään:

a) erotettava toisistaan jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat instrumentit ja käypään arvoon arvostettavat instrumentit.

b) käsiteltävä tämän IFRS-standardin soveltamisalan ulkopuolelle jääviä rahoitusinstrumentteja erillisenä luokkana tai erillisinä luokkina.

B3 Yhteisö päättää tilanteestaan riippuen, kuinka yksityiskohtaista tietoa se antaa tämän IFRS-standardin vaatimusten täyttämiseksi, kuinka paljon painoa se antaa vaatimusten eri puolille ja miten se yhdistelee esitettäviä tietoja kokonaiskuvan antamiseksi yhdistämättä kuitenkaan ominaisuuksiltaan erilaisia tietoja. Esittämistavassa on löydettävä tasapaino siten, että tilinpäätöstä ei rasiteta runsailla yksityiskohdilla, jotka eivät ehkä auta tilinpäätöksen käyttäjiä, eikä toisaalta tehdä tärkeää informaatiota vaikeasti ymmärrettäväksi yhdistelemällä tietoja liikaa. Yhteisö ei esimerkiksi saa häivyttää tärkeää informaatiota merkityksettömien yksityiskohtien joukkoon. Yhteisön ei toisaalta myöskään pidä esittää informaatiota, joka on niin yhdisteltyä, että tärkeät erot yksittäisten liiketoimien tai niihin liittyvien riskien välillä hämärtyvät.

RAHOITUSINSTRUMENTTIEN MERKITYS TALOUDELLISEN ASEMAN JA TULOKSEN KANNALTA

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat (kappaleet 10 ja 11)

▼M53

B4 [poistettu]

▼B

Muut tilinpäätöksessä esitettävät tiedot — tilinpäätöksen laatimisperiaatteet (kappale 21)

▼M53

B5 Kappaleessa 21 vaaditaan tilinpäätöstä laadittaessa sovelletun arvostusperusteen (tai -perusteiden) ja muiden sellaisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden esittämistä, joilla on merkitystä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta. Rahoitusinstrumenttien osalta tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi:

▼M53

a) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista:

i) niiden rahoitusvelkojen luonne, jotka yhteisö on nimenomaisesti luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi;

ii) kriteerit, joiden perusteella tällaiset rahoitusvelat on nimenomaisesti luokiteltu näin niitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä; ja

iii) miten yhteisö on täyttänyt IFRS 9:n kappaleen 4.2.2 vaatimukset tällaisesta nimenomaisesta luokittelusta.

aa) käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusvaroista:

i) niiden rahoitusvarojen luonne, jotka yhteisö on nimenomaisesti luokitellut käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi; ja

ii) miten yhteisö on täyttänyt IFRS 9:n kappaleen 4.1.5 vaatimukset tällaisesta nimenomaisesta luokittelusta.

b) [poistettu]

c) kirjataanko selvityspäiväkäytännön mukaiset rahoitusvarojen ostot ja myynnit kaupantekopäivän vai selvityspäivän perusteella (ks. IFRS 9:n kappale 3.1.2).

d) [poistettu]

▼B

e) miten kunkin rahoitusinstrumenttien ryhmän nettovoitot tai nettotappiot määritetään (ks. kappale 20(a)), eli esimerkiksi sisältyykö käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattujen erien nettovoittoihin tai nettotappioihin korko- tai osinkotuottoja.

▼M53

f) [poistettu]

g) [poistettu]

▼M49

IAS 1:n (uudistettu 2007) kappaleessa 122 vaaditaan myös, että yhteisöt antavat joko merkittävien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden yhteydessä tai muualla liitetiedoissa tiedot harkintaan perustuvista ratkaisuista – muista kuin arvioita edellyttävistä – jotka johto on tehnyt yhteisön noudattamia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita soveltaessaan ja joilla on merkittävin vaikutus tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.

▼B

RAHOITUSINSTRUMENTEISTA JOHTUVIEN RISKIEN LUONNE JA LAAJUUS (KAPPALEET 31–42)

B6 Kappaleiden 31–42 mukaisesti vaadittavat tiedot on annettava joko tilinpäätöksessä tai sisällytettävä siihen siten, että tilinpäätöksessä viitataan johonkin muuhun asiakirjaan, kuten johdon selvitykseen tai riskiraporttiin, joka on tilinpäätöksen käyttäjien saatavilla samoin ehdoin ja samana ajankohtana kuin tilinpäätös, ja kyseisestä asiakirjasta viitataan tilinpäätökseen. Ellei tällä tavoin ristiviittauksin lisättyjä tietoja ole, tilinpäätös ei ole täydellinen.

▼B

Määrälliset tiedot (kappale 34)

B7 Kappaleessa 34(a) vaaditaan yhteenvetoa yhteisöön kohdistuvaa riskiä koskevista määrällisistä tiedoista, jotka perustuvat yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille annettuun informaatioon. Jos yhteisö käyttää useita menetelmiä riskien hallinnassa, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä tiedot, jotka on saatu käyttämällä menetelmää tai menetelmiä, jotka antavat merkityksellisintä ja luotettavinta tietoa. IAS 8:ssa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* käsitellään merkityksellisyyttä ja luotettavuutta.

B8 Kappaleessa 34(c) vaaditaan tietojen esittämistä riskikeskittymistä. Riskikeskittymät syntyvät rahoitusinstrumenteista, joiden ominaispiirteet ovat samanlaiset ja joihin taloudellisten olosuhteiden tai muiden olosuhteiden muutokset vaikuttavat samalla tavalla. Riskikeskittymien tunnistaminen edellyttää harkintaa ottaen huomioon yhteisön olosuhteet. Riskikeskittymistä on esitettävä tilinpäätöksessä:

a) kuvaus siitä, miten johto määrittää keskittymät;

b) kuvaus kullekin keskittymälle tunnusomaisista yhteisistä piirteistä (esim. vastapuoli, maantieteellinen alue, valuutta tai markkinat); ja

c) riskille alttiina oleva määrä kaikista niistä rahoitusinstrumenteista, joilla on tämä sama ominaispiirre.

▼M53

Menettelytavat luottoriskien hallinnassa (kappaleet 35F–35G)

B8A Kappaleessa 35F(b) vaaditaan esitettäväksi informaatiota siitä, kuinka yhteisö on määritellyt laiminlyönnin erilaisten rahoitusinstrumenttien osalta, ja syistä näiden määritelmien valitsemiseen. IFRS 9:n kappaleen 5.5.9 mukaan ratkaisu siitä, olisiko kirjattava koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot, perustuu laiminlyönnin riskin lisääntymiseen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Yhteisön käyttämiä laiminlyönnin määritelmiä koskeva informaatio, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä ymmärtämään, kuinka yhteisö on soveltanut IFRS 9:n vaatimuksia odotettavissa olevista luottotappioista, voi sisältää seuraavaa:

a) laiminlyönnin määrittelyssä huomioon otetut laadulliset ja määrälliset tekijät;

b) onko erityyppisiin rahoitusinstrumentteihin sovellettu erilaisia määritelmiä; ja

c) oletukset tervehtymisasteesta (cure rate) (ts. niiden rahoitusvarojen lukumäärästä, jotka palautuvat tilaan, jossa maksuja suoritetaan) sen jälkeen, kun rahoitusvaroihin kuuluvaan erään kohdistuva laiminlyönti on toteutunut.

B8B Jotta tilinpäätöksen käyttäjiä autettaisiin arvioimaan yhteisön uudelleenjärjestely- ja muutoksentekoperiaatteita, kappaleessa 35F(f)(i) vaaditaan tietojen esittämistä siitä, kuinka yhteisö seuraa sitä, missä määrin rahoitusvaroista aiemmin kappaleen 35F(f)(i) mukaisesti esitetty tappiota koskeva vähennyserä arvostetaan myöhemmin määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita, IFRS 9:n kappaleen 5.5.3 mukaisesti. Määrälliseen informaatioon,

▼M53

joka auttaa käyttäjiä ymmärtämään muutettujen rahoitusvarojen luottoriskin myöhempää lisääntymistä, voi kuulua informaatio kappaleen 35F(f)(i) mukaiset kriteerit täyttävistä muutetuista rahoitusvaroista, joiden osalta tappiota koskeva vähennyserä on palautunut arvostettavaksi määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita (ts. heikentymisaste (deterioration rate)).

B8C Kappaleessa 35G(a) vaaditaan esitettäväksi informaatiota syöttötietojen ja oletusten perusteesta ja arviointimenetelmistä, joita on käytetty sovellettaessa IFRS 9:n mukaisia arvonalentumista koskevia vaatimuksia. Yhteisön käyttämiin oletuksiin ja syöttötietoihin sen määrittäessä odotettavissa olevia luottotappioita tai sitä, missä määrin luottoriski on lisääntynyt alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, voi sisältyä sisäisistä toteutumatiedoista tai luokitusraporteista saatua informaatiota sekä oletuksia rahoitusinstrumenttien odotettavissa olevasta voimassaoloajasta ja vakuuden myyntiajankohdasta.

Tappiota koskevan vähennyserän muutokset (kappale 35H)

B8D Kappaleen 35H mukaan yhteisön on selostettava syitä muutoksiin, joita tappiota koskevassa vähennyserässä on tapahtunut kauden aikana. Tappiota koskevan vähennyserän alku- ja loppusaldon välisen täsmäytyslaskelman lisäksi voi olla tarpeellista esittää sanallinen selostus muutoksista. Tämä sanallinen selostus voi sisältää analyysin syistä, joiden vuoksi tappiota koskeva vähennyserä on muuttunut kauden aikana, mukaan lukien:

a) salkun koostumus;

b) ostettujen tai alun perin myönnettyjen rahoitusinstrumenttien volyymi; ja

c) odotettavissa olevien luottotappioiden vakavuusaste (severity).

B8E Kun on kyse luottositoumuksista ja takaussopimuksista, tappiota koskeva vähennyserä kirjataan varaukseksi. Yhteisön tulisi esittää rahoitusvarojen tappiota koskevan vähennyserän muutoksia koskevat tiedot erillään luottositoumusten ja takaussopimusten tappiota koskevan vähennyserän muutoksia koskevista tiedoista. Jos rahoitusinstrumenttiin kuitenkin sisältyy sekä lainasaaminen (ts. rahoitusvaroihin kuuluva erä) että sitoumus nostamattomaan osuuteen (ts. luottositoumus) eikä yhteisön ole mahdollista yksilöidä nostamatonta osuutta koskevaan sitoumukseen liittyviä odotettavissa olevia luottotappioita erillään rahoitusvaroja koskevasta komponentista, luottositoumukseen liittyvät odotettavissa olevat luottotappiot tulisi kirjata yhdessä rahoitusvaroihin kuuluvan erän tappiota koskevan vähennyserän kanssa. Odotettavissa olevat luottotappiot tulisi kirjata varaukseksi siltä osin kuin yhdistetyt odotettavissa olevat luottotappiot ylittävät rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräisen kirjanpitoarvon.

▼M53

Vakuus (kappale 35K)

B8F Kappaleessa 35K vaaditaan sellaisten tietojen esittämistä, joiden perusteella tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää vakuuden ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen vaikutus odotettavissa olevien luottotappioiden määrään. Yhteisön ei tarvitse esittää tietoja vakuuden ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen käyvästä arvosta, eikä sen tarvitse esittää numeerista tietoa vakuuden täsmällisestä käyvästä arvosta, joka on otettu huomioon odotettavissa olevia luottotappioita koskevissa laskelmissa (ts. maksujen laiminlyönnistä johtuva tappio-osuus (loss given default).

B8G Sanalliseen kuvaukseen vakuudesta ja sen vaikutuksista odotettavissa oleviin luottotappioihin voi sisältyä informaatiota:

a) keskeisistä vakuustyypeistä ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen tyypeistä (esimerkkejä jälkimmäisistä ovat takaukset, luottojohdannaiset ja nettoutussopimukset, jotka eivät täytä IAS 32:n mukaisia edellytyksiä erien vähentämiselle toisistaan);

b) hallussa olevan vakuuden ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen volyymista ja sen merkittävyydestä tappiota koskevaa vähennyserää ajatellen;

c) periaatteista ja prosesseista, joita käytetään vakuuden ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen arvon määrittämisessä ja hallinnoinnissa;

d) vakuuden ja muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen keskeisistä vastapuolityypeistä ja niiden luottokelpoisuudesta; ja

e) tietoa riskikeskittymistä vakuuksissa ja muissa luoton laatua parantavissa järjestelyissä.

Altistuminen luottoriskille (kappaleet 35M–35N)

B8H Kappaleessa 35M vaaditaan tietojen esittämistä yhteisön altistumisesta luottoriskille sekä merkittävistä luottoriskikeskittymistä raportointipäivänä. Kyseessä on luottoriskikeskittymä, kun useat vastapuolet sijaitsevat samalla maantieteellisellä alueella tai harjoittavat samankaltaisia toimintoja ja niillä on samankaltaisia taloudellisia ominaispiirteitä, jotka voivat johtaa siihen, että taloudellisten tai muiden olosuhteiden muutokset vaikuttavat samankaltaisella tavalla niiden kykyyn hoitaa sopimukseen perustuvia velvoitteita. Yhteisön tulisi esittää tietoja, joiden perusteella tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää, onko joillakin rahoitusinstrumenttiryhmillä tai -salkuilla tiettyjä piirteitä, jotka voisivat vaikuttaa suureen osaan kyseisestä rahoitusinstrumenttiryhmästä, kuten tiettyjen riskien keskittyminen. Tähän voivat kuulua esimerkiksi luototusasteen mukaiset ryhmät (loan-to-value groupings) tai maantieteelliset, toimialakohtaiset ja liikkeeseenlaskijatyypin mukaiset keskittymät.

B8I Kappaleen 35M mukaista informaatiota esitettäessä käytettävien luottoriskiluokitusluokkien lukumäärän on vastattava lukumäärää, jonka yhteisö raportoi johtoon kuuluville avainhenkilöille luottoriskien hallintaa varten. Jos viivästyksiä koskeva informaatio on ainoa saatavilla oleva lainanottajakohtainen informaatio ja yhteisö käyttää viivästyksiä koskevaa informaatiota arvioidessaan IFRS 9:n kappaleen 5.5.10 mukaisesti, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, yhteisön on esitettävä erittely kyseisistä rahoitusvaroista niiden viivästysaseman mukaisesti.

▼M53

B8J Kun yhteisö on määrittänyt odotettavissa olevat luottotappiot ryhmäkohtaisesti, sen ei ehkä ole mahdollista kohdistaa yksittäisten rahoitusvarojen bruttomääräisiä kirjanpitoarvoja tai luottositoumuksista ja takaussopimuksista aiheutuvaa altistumista luottoriskille niille luottoriskiluokitusluokille, joista kirjataan koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot. Tällöin yhteisön tulisi soveltaa kappaleen 35M vaatimusta niihin rahoitusinstrumentteihin, jotka voidaan suoraan kohdistaa johonkin luottoriskiluokitusluokkaan, ja esittää erikseen niiden rahoitusinstrumenttien bruttomääräinen kirjanpitoarvo, joista koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot on määritetty ryhmäkohtaisesti.

▼B

Luottoriskin enimmäismäärä (kappale 36 (a))

▼M53

B9 Kappaleissa 35K(a) ja 36(a) vaaditaan sen rahamäärän esittämistä, joka parhaiten kuvaa yhteisön luottoriskille alttiina olevaa enimmäismäärää. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän yhteydessä tämä on tyypillisesti bruttokirjanpitoarvo, josta vähennetään:

▼B

a) IAS 32:n mukaisesti toisistaan vähennetyt määrät; ja

▼M53

b) IFRS 9:n mukaisesti kirjattu tappiota koskeva vähennyserä.

B10 Toimintoja, joista aiheutuu luottoriskiä ja joista muodostuu vastaava luottoriskille alttiina oleva enimmäismäärä, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) lainojen myöntäminen asiakkaille ja talletusten tekeminen muihin yhteisöihin. Näissä tapauksissa luottoriskille alttiina oleva enimmäismäärä on kyseisten rahoitusvarojen kirjanpitoarvo.

▼B

b) johdannaissopimusten, kuten valuutanvaihtoa koskevien sopimusten, koronvaihtosopimusten ja luottojohdannaissopimusten, tekeminen. Jos niistä johtuvat omaisuuserät arvostetaan käypään arvoon, luottoriskin enimmäismäärä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ on sama kuin kirjanpitoarvo.

c) takausten myöntäminen. Tässä tapauksessa luottoriskin enimmäismäärä on enimmäissumma, jonka yhteisö saattaisi joutua maksamaan, jos takauksen perusteella esitetään vaatimuksia, jolloin summa voi olla merkittävästi suurempi kuin määrä, joka on kirjattu velaksi.

d) sellainen luottositoumus, joka on peruuttamaton sitoumuksen voimassaolon aikana tai joka voidaan peruuttaa vain olennaisen epäedullisen muutoksen tapahtuessa. Jos myöntäjä ei voi toteuttaa luottositoumusta nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina, luottoriskin enimmäismäärä on sitoumuksen kokonaismäärä. Tämä johtuu siitä, että on epävarmaa, nostetaanko jokin nostamatta oleva osuus tulevaisuudessa. Tämä määrä voi olla merkittävästi suurempi kuin määrä, joka on kirjattu velaksi.

▼**M19**

Maksuvalmiusriskiä koskevat määrälliset tiedot (kappaleet 34(a) sekä 39(a) ja (b))

B10A Kappaleen 34(a) mukaisesti yhteisö esittää yhteenvedon yhteisöön kohdistuvaa maksuvalmiusriskiä koskevista määrällisistä tiedoista sen informaation perusteella, joka on annettu sisäisesti johtoon kuuluville avainhenkilöille. Yhteisön on selostettava, kuinka nämä tiedot on määritetty. Jos näihin tietoihin sisältyvät käteisvarojen (tai muiden rahoitusvarojen) siirtymiset pois yhteisöstä voisivat joko:

(a) toteutua merkittävästi aikaisemmin kuin tiedot osoittavat tai

(b) poiketa määriltään merkittävästi kyseisiin tietoihin sisältyvistä määristä (esim. johdannainen, joka sisältyy tietoihin nettomääräisen toteuttamisen pohjalta mutta joka vastapuolella on oikeus vaatia toteutettavaksi bruttomääräisesti),

yhteisön on mainittava tämä seikka ja esitettävä määrälliset tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät arvioimaan tämän riskin suuruutta, paitsi milloin tämä tieto sisältyy kappaleen 39 (a) tai (b) mukaan vaadittaviin sopimuksiin perustuviin maturiteettijakaumiin.

B11 Laatiessaan kappaleen 39 (a) ja (b) vaadittavia maturiteettijakaumia yhteisö käyttää harkintaa määrittäessään erittelyssä käytettävien ajanjaksojen asianmukaista määrää. Yhteisö voi esimerkiksi todeta, että seuraavat ajanjaksot ovat asianmukaisia:

(a) enintään kuukausi;

(b) yli kuukausi mutta enintään kolme kuukautta;

(c) yli kolme kuukautta mutta enintään yksi vuosi; ja

(d) yli vuosi mutta enintään viisi vuotta.

B11A Noudattaessaan kappaleen 39 kohtia (a) ja (b) yhteisö ei saa erottaa kytkettyä johdannaista hybridi-instrumentista (yhdistetystä rahoitusinstrumentista). Tällaiseen instrumenttiin yhteisön tulee soveltaa kappaletta 39(a).

B11B Kappaleen 39(b) mukaan yhteisön täytyy esittää johdannaisvelkojen määrällinen maturiteettijakauma, joka osoittaa jäljellä olevat sopimuksiin perustuvat juoksuajat, jos sopimukseen perustuvien jäljellä olevien juoksuaikojen tunteminen on välttämätöntä rahavirtojen ajoituksen ymmärtämisen kannalta. Tämä koskisi esimerkiksi sopimusta, joka on:

(a) vaihtuvakorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan rahavirran suojauksessa koronvaihtosopimus, jonka jäljellä oleva juoksuaika on viisi vuotta.

(b) mikä tahansa luottositoumus.

▼M19

B11C Kappaleen 39 kohtien (a) ja (b) mukaan yhteisön täytyy esittää rahoitusvelkojen maturiteettijakaumat, jotka osoittavat joidenkin rahoitusvelkojen jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat. Näissä esitettävissä tiedoissa:

(a) jos vastapuoli saa päättää jonkin maksun suorittamisajankohdasta, velka sisällytetään erittelyssä siihen aikaisimpaan ajanjaksoon, jona yhteisöltä voidaan vaatia maksua. Esimerkiksi rahoitusvelat, jotka yhteisöä voidaan vaatia maksamaan takaisin vaadittaessa (esim. vaadittaessa maksettavat talletukset), sisällytetään erittelyssä aikaisimpaan ajanjaksoon.

(b) jos yhteisö on sitoutunut eräkohtaisiin maksuihin, kukin erä sisällytetään erittelyssä siihen aikaisimpaan ajanjaksoon, jona yhteisöltä voidaan vaatia maksua. Esimerkiksi nostamaton myönnetty laina sisällytetään siihen ajanjaksoon, johon sisältyy se aikaisin ajankohta, jolloin se voidaan nostaa.

(c) kun kyseessä ovat myyjäosapuolen takaussopimukset, takauksen enimmäismäärä sisällytetään aikaisimpaan ajanjaksoon, jona takauksen perusteella voidaan vaatia maksua.

▼M54

B11D Kappaleen 39 kohdissa (a) ja (b) edellytetyissä maturiteettijakaumissa esitettävät sopimuksiin perustuvat määrät ovat sopimuksiin perustuvia diskonttaamattomia rahavirtoja, esimerkiksi:

(a) bruttomääräiset vuokrasopimusvelat (ennen rahoitusmenojen vähentämistä);

▼M19

(b) niissä termiinisopimuksissa määritellyt hinnat, jotka koskevat rahoitusvarojen ostoa käteisvaroja vastaan;

(c) nettomäärät sellaisista maksetaan vaihtuvaa / saadaan kiinteää -korovaihtosopimuksista, joissa vaihdetaan nettomääräisiä rahavirtoja;

(d) vaihdettavat sopimukseen perustuvat määrät sellaisessa johdannaissopimuksessa (esim. valuutanvaihtosopimus), jonka mukaan vaihdetaan bruttomääräisiä rahavirtoja; ja

(e) bruttomääräiset luottositoumukset.

Tällaiset diskonttaamattomat rahavirrat poikkeavat taseeseen sisältyvästä määrästä, koska taseeseen sisältyvä määrä perustuu diskontattuihin rahavirtoihin. Ellei maksettava määrä ole kiinteä, tilinpäätöksessä esitettävä määrä määritetään raportointikauden päättymispäivän olosuhteiden perusteella. Esimerkiksi jos maksettava määrä vaihtelee indeksin muutosten mukaan, tilinpäätöksessä esitettävä määrä voi perustua indeksin tasoon raportointikauden päättymispäivänä.

B11E Kappaleen 39(c) mukaan yhteisön täytyy esittää kuvaus siitä, miten se hallitsee maksuvalmiusriskiä, joka liittyy kappaleen 39 kohtien (a) ja (b) edellyttämiin määrällisiin tietoihin sisältyviin eriin. Yhteisön on esitettävä maturiteettijakauma rahoitusvaroista, joita se pitää hallussaan maksuvalmiusriskin hallitsemiseksi (esim. rahoitusvarat, jotka ovat helposti myytävissä tai joiden odotetaan kerryttävän tulevia rahavirtoja vastaamaan rahoitusveloista johtuvia lähteviä rahavirtoja), jos tämä tieto on tarpeellinen, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyisivät arvioimaan maksuvalmiusriskin luonnetta ja laajuutta.

B11F Yhteisö voisi harkita kappaleessa 39(c) vaadittavia tietoja antaessaan esimerkiksi seuraavia muita tekijöitä, niihin kuitenkaan rajoittumatta, kuten onko yhteisöllä:

(a) sitovia luottojärjestelyjä (esim. yritystodistusjärjestelyjä) tai muita puiteluottoja (esim. valmiusluottojärjestelyjä), joita se voi hyödyntää maksuvalmiustarpeiden täyttämiseksi;

(b) keskuspankkitalletuksia maksuvalmiustarpeiden täyttämiseksi;

▼M19

(c) hyvin erilaisia rahoituslähteitä;

(d) joko varoissa tai rahoituslähteissä merkittäviä maksuvalmiusriskikeskittymiä;

(e) sisäisiä valvontaprosesseja ja varasuunnitelmia maksuvalmiusriskin hallitsemiseksi;

(f) instrumentteja, joihin liittyy nopeutettua takaisinmaksua koskevia ehtoja (esimerkiksi yhteisön luottoluokituksen laskiessa);

(g) instrumentteja, jotka voisivat edellyttää vakuuden asettamista (esim. lisävakuuspyynnöt johdannaisia varten);

(h) instrumentteja, jotka antavat yhteisölle oikeuden valita, suorittaako se rahoitusvelkansa luovuttamalla käteisvaroja (tai muita rahoitusvaroja) vai omia osakkeitaan; tai

(i) yleisen netotussopimuksen alaisia instrumentteja.

———————

▼B

Markkinariski — herkkyysanalyysi (kappaleet 40 ja 41)

B17 Kappaleessa 40(a) edellytetään herkkyysanalyysiä jokaisesta erityyppisestä markkinariskistä, jolle yhteisö on alttiina. Kappaleen B3 mukaisesti yhteisö päättää, miten se yhdistelee esitettäviä tietoja kokonaiskuvan antamiseksi, yhdistämättä kuitenkaan ominaisuuksiltaan erilaisia tietoja riskeistä, jotka aiheutuvat merkittävästi erilaisista taloudellisista ympäristöistä. Esimerkiksi:

a) yhteisö, joka käy kauppaa rahoitusinstrumenteilla, saattaisi esittää nämä tiedot erikseen kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusinstrumenttien osalta ja muiden instrumenttien osalta.

b) yhteisö ei yhdistäisi markkinariskejä, jotka aiheutuvat hyperinflatorisilta alueilta, sellaisiin samoihin markkinariskeihin, jotka aiheutuvat hyvin alhaisen inflaation alueilta.

Jos yhteisöön kohdistuu vain yhdenlaisia markkinariskejä vain yhdessä taloudellisessa ympäristössä, se ei esittäisi eriteltyjä tietoja.

B18 Kappaleessa 40(a) vaaditaan herkkyysanalyysiä, joka osoittaa, miten jokseenkin mahdolliset muutokset asianomaisessa riskimuuttujassa (esim. vallitsevat markkinakorot, valuuttakurssit, osakkeiden hinnat tai hyödykkeiden hinnat) vaikuttaisivat voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan. Tätä varten:

a) yhteisöjen ei tarvitse määrittää, mikä kauden voitto tai tappio olisi ollut, jos asianomaiset riskimuuttujat olisivat olleet erilaiset. Sen sijaan yhteisöt esittävät, millaisia vaikutuksia ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan olisi ollut sillä, jos jokseenkin mahdollinen muutos asianomaisessa riskimuuttujassa olisi tapahtunut ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ ja sitä olisi sovellettu tuona päivänä riskille alttiina olleisiin määriin. Esimerkiksi jos yhteisöllä on vaihtuvakorkoinen velka vuoden lopussa, yhteisö esittäisi, miten tarkasteltavana olevan vuoden voittoon tai tappioon (ts. korkokuluihin) olisi vaikuttanut se, jos korot olisivat vaihdelleet jokseenkin mahdollisen määrän.

b) yhteisöjen ei tarvitse esittää tietoja siitä, miten jokainen muutos asianomaisen riskimuuttujan jokseenkin mahdollisella vaihteluvälillä olisi vaikuttanut voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan. Riittää, kun ne esittävät jokseenkin mahdollisen muutoksen vaihteluvälin ääripäiden aiheuttamat vaikutukset.

▼B

B19 Määritettäessä, mikä on asianomaisen riskimuuttujan jokseenkin mahdollinen muutos, yhteisön tulisi ottaa huomioon:

a) taloudelliset ympäristöt, joissa se toimii. Jokseenkin mahdollisiin muutoksiin ei pidä sisällyttää epätodennäköisiä vaihtoehtoja tai ”kauhuskenaarioita” eikä ”stressitestejä”. Jos taustalla olevan riskimuuttujan vaihtelu on luonteeltaan vakaata, yhteisön ei myöskään tarvitse muuttaa arviotaan siitä, mikä on riskimuuttujan jokseenkin mahdollinen muutos. Oletetaan esimerkiksi, että korkotaso on 5 prosenttia ja yhteisö määrittää, että korkojen jokseenkin mahdollinen vaihtelu on ± 50 korkopistettä. Se esittäisi voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan kohdistuvan vaikutuksen, jos korko laskisi 4,5 prosenttiin tai nousisi 5,5 prosenttiin. Seuraavalla kaudella korko on noussut 5,5 prosenttiin. Yhteisö uskoo edelleen, että korko voi vaihdella ± 50 korkopistettä (eli että koron vaihtelu on luonteeltaan vakaata). Yhteisö esittäisi voittoon tai tappioon ja omaan pääomaan kohdistuvan vaikutuksen, jos korko laskisi 5 prosenttiin tai nousisi 6 prosenttiin. Yhteisön ei tarvitsisi tarkistaa arviotaan, jonka mukaan korko voi jokseenkin mahdollisesti vaihdella ± 50 korkopistettä, ellei ole näyttöä siitä, että korot ovat muuttuneet merkittävästi epävakaammiksi.

b) ajanjakso, jota sen tekemä arvio koskee. Herkkyysanalyysin on osoitettava sellaisten muutosten vaikutukset, joiden uskotaan olevan jokseenkin mahdollisia siihen mennessä, kun yhteisö seuraavan kerran esittää vastaavat tiedot, mikä ajanjakso on yleensä tilikausi.

B20 Kappaleen 41 mukaan yhteisö voi käyttää herkkyysanalyysia, joka kuvastaa riskimuuttujien välisiä riippuvuussuhteita, esimerkiksi *value-at-risk*-menetelmää, jos se käyttää kyseistä analyysia rahoitusriskien hallinnassa. Tämä pätee, vaikka menetelmällä mitattaisiin vain potentiaalista tappiota eikä potentiaalista voittoa. Yhteisö voi tällaisessa tapauksessa noudattaa kappaletta 41(a) esittämällä tiedot käytetystä *value-at-risk*-tyyppisestä mallista (esim. perustuuko malli Monte Carlo -simulaatioihin), selvityksen mallin toimintatavasta ja pääoletuksista (esim. pitoaika ja luottamustaso). Yhteisöt voivat myös esittää aikaisemman tarkastelujakson ja kyseisen kauden havaintoihin sovelletut painotukset, selvityksen siitä, miten vaihtoehtoja on käsitelty laskelmissa ja mitä volatiliteetteja ja korrelaatioita (tai vaihtoehtoisesti todennäköisyysjakaumiin liittyviä Monte Carlo -simulaatioita) on käytetty.

B21 Yhteisön on esitettävä herkkyysanalyysit koko liiketoiminnastaan, mutta se voi laatia erilaisia herkkyysanalyyseja rahoitusinstrumenttien eri luokkien osalta.

Korkoriski

▼M53

B22 *Korkoriski* liittyy taseeseen merkittyihin korollisiin rahoitusinstrumentteihin (esim. hankittuihin tai liikkeeseen laskettuihin vieraan pääoman ehtoisiin instrumentteihin) ja joihinkin sellaisiin rahoitusinstrumentteihin, joita ei ole merkitty taseeseen (esim. eräät luottositoumukset).

▼B

Valuuttariski

B23 *Valuuttariski* (tai valuuttakurssiriski) liittyy rahoitusinstrumentteihin, jotka ovat ulkomaan rahan määräisiä eli ilmaistaan jossakin muussa valuutassa kuin toimintavaluutassa, jossa ne arvostetaan. Tässä IFRS-standardissa valuuttariskillä ei tarkoiteta riskiä, joka liittyy rahoitusinstrumentteihin, jotka ovat ei-monetaarisia eriä, tai toimintavaluutan määräisiin rahoitusinstrumentteihin.

B24 Herkkyysanalyysi esitetään jokaisen sellaisen valuutan osalta, jonka vaihtelulle yhteisö on merkittävästi altistunut.

Muu hintariski

B25 *Muu hintariski* syntyy rahoitusinstrumenteista silloin, kun esimerkiksi hyödykkeiden hinnoissa tai osakkeiden hinnoissa tapahtuu muutoksia. Kappaleen 40 noudattamiseksi yhteisö voi esittää tiedot vaikutuksista, jotka aiheutuvat tietyn osakemarkkinaindeksin, hyödykkeen hinnan tai muun riskimuuttujan laskusta. Esimerkiksi jos yhteisö myöntää jäännösarvotakauksia, jotka ovat rahoitusinstrumentteja, yhteisö esittää tiedot niiden omaisuuserien arvon noususta tai laskusta, joita takaus koskee.

B26 Kaksi esimerkkiä rahoitusinstrumenteista, joihin liittyy oman pääoman ehtoisten instrumenttien hintariski, ovat osakkeiden omistus toisessa yhteisössä ja sijoitus rahastoon, joka puolestaan tekee sijoituksia oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin. Muita esimerkkejä ovat termiinisopimukset ja osto- tai myyntioptiot, jotka koskevat tiettyä oman pääoman ehtoisten instrumenttien yksilöityjä määriä, sekä osakkeiden hintoihin indeksoidut swap-sopimukset. Tällaisten rahoitusinstrumenttien käypään arvoon vaikuttavat kohde-etuuksina olevien oman pääoman ehtoisten instrumenttien markkinahintojen muutokset.

▼M53

B27 Kappaleen 40(a) mukaan herkkyystiedot, jotka koskevat voittoa tai tappiota (joka syntyy esimerkiksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavista instrumenteista), esitetään erillään herkkyystiedoista, jotka koskevat muita laajan tuloksen eriä (jotka syntyvät esimerkiksi oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyistä sijoituksista, joiden käyvän arvon muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä).

▼B

B28 Rahoitusinstrumentteja, jotka yhteisö luokittelee oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi, ei arvosteta uudelleen. Kyseisiin instrumentteihin liittyvä oman pääoman hintariski ei vaikuta voittoon tai tappioon eikä omaan pääomaan. Herkkyysanalyysia ei siten tarvita.

▼M30

KIRJAAMINEN POIS TASEESTA (KAPPALEET 42C–42H)

Säilynyt intressi (kappale 42C)

B29 Kappaleisiin 42E-42H sisältyviä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia sovellettaessa toiselle osapuolelle siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään säilynyttä intressiä arvioidaan raportoivan yhteisön tasolla. Esimerkiksi jos tytäryritys siirtää lähipiiriin kuulumattomalle kolmannelle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän, johon tytäryrityksen emoyrityksellä säilyy intressi, tytäryritys ei ota huomioon emoyrityksellä säilynyttä intressiä arvioidessaan, onko sillä itsellään säilynyt intressi siirrettyyn omaisuuserään sen omassa tilinpäätöksessä (ts. kun tytäryritys on raportoiva yhteisö). Emoyritys ottaisi kuitenkin huomioon sillä itsellään (tai muulla konserniin kuuluvalla yrityksellä) säilyneen intressin tytäryrityksensä siirtämään rahoitusvaroihin kuuluvaan erään määrittäessään, onko sillä säilynyt intressi siirrettyyn omaisuuserään konsernitilinpäätöksessään (ts. kun raportoiva yhteisö on konserni).

▼M48

B30 Yhteisöllä ei säily intressiä siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, jos se ei osana siirtoa pidä itsellään mitään siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyviä sopimukseen perustuvia oikeuksia tai velvollisuuksia eikä hanki mitään uusia siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyviä sopimukseen perustuvia oikeuksia tai velvollisuuksia. Yhteisöllä ei säily intressiä siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, jos sillä ei ole intressiä siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän tulevaan tuloksellisuuteen eikä velvollisuutta missään olosuhteissa tulevaisuudessa suorittaa siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyviä maksuja. ”Maksuihin” ei tässä yhteydessä lueta sellaisia siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtoja, jotka yhteisö kerää ja jotka sen täytyy maksaa siirron saajalle.

B30A Kun yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle, se voi pitää itsellään oikeuden kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän hoitamiseen sellaista palkkiota vastaan, joka sisältyy esim. hoitopalvelusopimukseen. Yhteisö arvioi hoitopalvelusopimuksen kappaleisiin 42C ja B30 sisältyvän ohjeistuksen mukaisesti päättääkseen, onko sillä hoitopalvelusopimuksen seurauksena säilynyt intressi tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia ajatellen. Hoitopalvelun tuottajalla on säilynyt intressi siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia ajatellen esimerkiksi, jos hoitopalvelupalkkio riippuu siirretystä rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä kerättävien rahavirtojen määrästä tai ajoituksesta. Vastaavasti hoitopalvelun tuottajalla on säilynyt intressi tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia ajatellen, jos kiinteää palkkiota ei maksettaisi kokonaisuudessaan sen vuoksi, että siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyviä sopimusehtoja laiminlyödään. Näissä esimerkeissä hoitopalvelun tuottajalla on intressi rahoitusvaroihin kuuluvan erän tulevaan tuloksellisuuteen. Tämä arviointi ei riipu siitä, odotetaanko saatavan palkkion olevan yhteisölle riittävä korvaus hoitopalvelun suorittamisesta.

▼M30

B31 Siirrettyyn rahoitusvaroihin kuuluvaan erään säilyvä intressi voi johtua siirtosopimuksen tai siirron yhteydessä siirron saajan kanssa tehdyn erillisen sopimuksen ehdoista.

Siirretyt rahoitusvarat, joita ei ole kirjattu pois taseesta kokonaan (kappale 42D)

B32 Kappaleessa 42D edellytetään tietojen esittämistä tilinpäätöksessä, kun kaikki siirretyt rahoitusvarat tai osa niistä eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä. Kyseiset tilinpäätöksessä esitettävät tiedot edellytetään jokaiselta raportointipäivältä, jona yhteisö pitää siirretyt rahoitusvarat edelleen taseessaan riippumatta siitä, milloin siirrot ovat tapahtuneet.

Erityyppiset säilyneet intressit (kappaleet 42E–42H)

B33 Kappaleissa 42E–42H edellytetään, että tilinpäätöksessä esitetään laadullisia ja määrällisiä tietoja kaikista taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin säilyneistä erityyppisistä intresseistä. Yhteisön on yhdistettävä säilyneet intressinsä tyypeiksi, jotka kuvaavat yhteisön riskipositiota. Yhteisö voi esimerkiksi yhdistää säilyneet intressinsä rahoitusinstrumenttityypeittäin (esim. takaukset tai osto-optiot) tai siirtotyypeittäin (esim. myyntisaamisten factoring-rahoitus, arvopaperistaminen ja arvopapereiden lainaaminen).

▼M30

Siirrettyjen omaisuuserien takaisin ostamiseksi tarvittavien diskonttaamattomien lähtevien rahavirtojen maturiteettijakauma (kappale 42E(e))

B34 Kappaleessa 42E(e) edellytetään yhteisöä esittämään tilinpäätöksessä maturiteettijakauma, joka koskee sellaisia diskonttaamattomia lähteviä rahavirtoja, jotka tarvittaisiin taseesta pois kirjattujen rahoitusvarojen takaisin ostamiseksi, tai siirron saajalle taseesta pois kirjatuista rahoitusvaroista maksettavia muita rahamääriä; tällaisesta maturiteettijakaumasta ilmenevät yhteisöllä säilyneeseen intressiin liittyvät, jäljellä olevat sopimukseen perustuvat juoksuajat. Jakaumassa erotellaan rahavirrat, joiden maksamista vaaditaan yhteisöltä (esim. termiinisopimukset), rahavirrat, joiden maksamista saatetaan vaatia yhteisöltä (esim. asetetut myyntioptiot) ja rahavirrat, jotka yhteisö voisi halutessaan maksaa (esim. ostetut osto-optiot).

B35 Laatiessaan kappaleessa 42E(e) edellytettyä maturiteettijakaumaa yhteisön on käytettävä harkintaa määrittäessään jakaumassa käytettävien ajanjaksojen asianmukaista määrää. Yhteisö voi esimerkiksi todeta, että seuraavat maturiteetteihin liittyvät ajanjaksot ovat asianmukaisia:

(a) enintään kuukausi;

(b) yli kuukausi mutta enintään kolme kuukautta;

(c) yli kolme kuukautta mutta enintään kuusi kuukautta;

(d) yli kuusi kuukautta mutta enintään yksi vuosi;

(e) yli vuosi mutta enintään kolme vuotta;

(f) yli kolme vuotta mutta enintään viisi vuotta; ja

(g) yli viisi vuotta.

B36 Jos mahdollisia maturiteetteja on useampia, rahavirrat otetaan huomioon sen aikaisimman päivän perusteella, jona yhteisöltä voidaan vaatia maksua tai sen on sallittua suorittaa maksu.

Laadulliset tiedot (kappale 42E(f))

B37 Kappaleessa 42E(f) edellytettyihin laadullisiin tietoihin sisältyy kuvaus taseesta pois kirjatuista rahoitusvaroista sekä kyseisten erien siirron jälkeen säilyneen intressin luonteesta ja tarkoituksesta. Tietoihin sisältyy myös kuvaus riskeistä, joille yhteisö on alttiina, mukaan luettuina:

(a) kuvaus siitä, kuinka yhteisö hallitsee riskiä, joka liittyy sillä säilyneeseen intressiin taseesta pois kirjattuihin rahoitusvaroihin;

(b) tieto siitä, edellytetäänkö yhteisön vastaavan tappioista ennen muita osapuolia, sekä sellaisten osapuolten vastattavaksi tulevien tappioiden asema ja määrät, jotka ovat asemaltaan yhteisöllä omaisuuserään olevan intressin (eli yhteisöllä säilyneen intressin) alapuolella;

(c) kuvaus mahdollisista laukaisevista tekijöistä, jotka liittyvät velvollisuuksiin antaa rahallista tukea tai ostaa siirretty rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin.

▼M30

Taseesta pois kirjaamisesta johtuva voitto tai tappio (kappale 42G(a))

B38 Kappaleessa 42G(a) edellytetään yhteisön esittävän tilipäätöksessä taseesta pois kirjaamisesta johtuva voitto tai tappio, joka liittyy rahoitusvaroihin, joihin yhteisöllä on säilynyt intressi. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä, aiheutuiko taseesta pois kirjaamisesta johtuva voitto tai tappio siitä, että aikaisemmin taseeseen merkityn omaisuuserän osatekijöiden (eli taseesta pois kirjattuun omaisuuserään liittyvän intressin ja yhteisöllä säilyneen intressin) käyvät arvot olivat erisuuruiset kuin aikaisemmin taseeseen merkityn omaisuuserän koko käypä arvo. Tällaisessa tapauksessa yhteisön on myös esitettävä tilinpäätöksessä, sisältyikö käyvän arvon määrittämiseen merkittäviä syöttötietoja, jotka eivät perustuneet todettavissa olevaan markkinatietoon kappaleessa 27A kuvatulla tavalla.

Lisätiedot (kappale 42H)

B39 Kappaleissa 42D–42G edellytetyt tilinpäätöksessä esitettävät tiedot eivät välttämättä ole riittäviä kappaleessa 42B asetettujen tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällöin yhteisön on esitettävä tarvittavat lisätiedot, jotta tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat tavoitteet saavutetaan. Yhteisön on päätettävä olosuhteiden perusteella, kuinka paljon lisätietoja sen tarvitsee antaa, jotta käyttäjien tietotarpeet saadaan tyydytettyä, ja kuinka se painottaa lisätietojen eri osa-alueita. Esittämistavassa on löydettävä tasapaino siten, että tilinpäätöstä ei rasiteta runsailla yksityiskohdilla, jotka eivät ehkä auta tilinpäätöksen käyttäjiä, eikä toisaalta tehdä tärkeää informaatiota vaikeaselkoiseksi yhdistelemällä tietoja liikaa.

▼M34

Rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen vähentäminen toisistaan

(kappaleet 13A–13F)

Soveltamisala (kappale 13A)

B40 Kappaleisiin 13B–13E sisältyvät tilinpäätöksessä esitettävät tiedot vaaditaan kaikista taseeseen merkityistä rahoitusinstrumenteista, jotka on vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleen 42 mukaisesti. Lisäksi rahoitusinstrumentit kuuluvat kappaleisiin 13B–13E sisältyvien, esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten soveltamisalaan, jos niitä koskee sellainen toimeenpantavissa oleva yleinen nettoutusjärjestely tai vastaavanlainen sopimus, joka kattaa vastaavanlaiset rahoitusinstrumentit ja liiketoimet, riippumatta siitä, onko rahoitusinstrumentit vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleen 42 mukaisesti.

B41 Kappaleissa 13A ja B40 tarkoitettuihin vastaavanlaisiin sopimuksiin luetaan johdannaisten selvityssopimukset, kansainväliset yleiset takaisinostosopimukset, kansainväliset yleiset arvopaperilainaussopimukset ja niihin liittyvät mahdolliset oikeudet rahoitusvakuuteen. Kappaleessa B40 tarkoitettuihin vastaavanlaisiin rahoitusinstrumentteihin ja liiketoimiin luetaan johdannaiset, myynti- ja takaisinostosopimukset, käänteiset myynti- ja takaisinostosopimukset sekä arvopapereiden lainaksi ottamista ja antamista koskevat sopimukset. Esimerkkejä rahoitusinstrumenteista, jotka eivät kuulu kappaleen 13A soveltamisalaan, ovat annetut lainat ja asiakkaiden samaan rahoituslaitokseen tekemät talletukset (ellei niitä ole vähennetty toisistaan taseessa) sekä rahoitusinstrumentit, joita koskee vain vakuussopimus.

Kappaleen 13A soveltamisalaan kuuluvia taseeseen merkittyjä rahoitusvaroja ja taseeseen merkittyjä rahoitusvelkoja koskevien määrällisten tietojen esittäminen (kappale 13C)

B42 Kappaleen 13C mukaisesti esitettäviä rahoitusinstrumentteja koskevat arvostamisvaatimukset voivat poiketa toisistaan (esimerkiksi takaisinostosopimukseen liittyvä velka saatetaan arvostaa jaksotettuun hankintamenoon, kun taas johdannainen arvostetaan käypään arvoon). Yhteisön on esitettävä instrumentit niiden taseeseen merkittyyn arvoon ja kuvattava mahdollisia arvostuseroja asianomaisessa liitetiedossa.

▼**M34**

Kappaleen 13A soveltamisalaan kuuluvien taseeseen merkittyjen rahoitusvarojen ja taseeseen merkittyjen rahoitusvelkojen bruttomäärien esittäminen (kappale 13C(a))

B43 Kappaleessa 13C(a) vaadittavat tiedot koskevat taseeseen merkittyjä rahoitusinstrumentteja, jotka on vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleen 42 mukaisesti. Kappaleessa 13C(a) vaadittavat rahamääräiset tiedot koskevat myös sellaisia taseeseen merkittyjä rahoitusinstrumentteja, joita koskee toimeenpantavissa oleva yleinen nettoutusjärjestely tai vastaavanlainen sopimus, riippumatta siitä, täyttävätkö ne erien toisistaan vähentämisen kriteerit. Kappaleessa 13C(a) vaadittavat tiedot eivät kuitenkaan koske mitään sellaisia vakuussopimusten seurauksena kirjattuja rahamääriä, jotka eivät täytä IAS 32:n kappaleen 42 mukaisia erien toisistaan vähentämisen kriteerejä. Tällaiset rahamäärät on sen sijaan esitettävä kappaleen 13C(d) mukaisesti.

IAS 32:n kappaleessa 42 esitettyjen kriteerien mukaisesti toisistaan vähennettyjä rahamääriä koskevien tietojen esittäminen (kappale 13C(b))

B44 Kappaleen 13C(b) mukaan yhteisöjen on esitettävä tilinpäätöksesssään rahamäärät, jotka on vähennetty toisistaan IAS 32:n kappaleen 42 mukaisesti taseessa esitettäviä nettorahamääriä määritettäessä. Samaan järjestelyyn kuuluvien ja toisistaan vähennettyjen taseeseen merkittyjen rahoitusvarojen ja taseeseen merkittyjen rahoitusvelkojen rahamäärät esitetään sekä rahoitusvaroja että rahoitusvelkoja koskevissa tiedoissa. Rahamäärät, jotka esitetään (esim. taulukossa), rajoittuvat kuitenkin toisistaan vähennettäviin määriin. Yhteisöllä saattaa olla esimerkiksi taseeseen merkitty johdannaisvaroihin kuuluva erä ja taseeseen merkitty johdannaisvelka, jotka täyttävät IAS 32:n kappaleen 42 mukaiset erien toisistaan vähentämisen kriteerit. Jos johdannaisvaroihin kuuluvan erän bruttomäärä on suurempi kuin johdannaisvelan bruttomäärä, rahoitusvaroja koskevaan taulukkoon sisällytetään johdannaisvaroihin kuuluvan erän koko määrä (kappaleen 13C(a) mukaisesti) ja johdannaisvelan koko määrä (kappaleen 13C(b) mukaisesti). Vaikka rahoitusvelkoja koskeva taulukko sisältää johdannaisvelan koko määrän (kappaleen 13C(a) mukaisesti), se sisältää kuitenkin johdannaisvaroihin kuuluvasta erästä vain määrän (kappaleen 13C(b) mukaisesti), joka on yhtä suuri kuin johdannaisvelan määrä.

Taseessa esitettäviä nettorahamääriä koskevien tietojen esittäminen (kappale 13C(c))

B45 Jos yhteisöllä on instrumentteja, jotka kuuluvat näiden tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten (kappaleessa 13A määriteltyyn) soveltamisalaan mutta jotka eivät täytä IAS 32:n kappaleen 42 mukaisia erien toisistaan vähentämisen kriteerejä, kappaleen 13C(c) mukaisesti esitettäviksi vaadittavat määrät ovat yhtä suuret kuin kappaleen 13C(a) mukaisesti esitettäviksi vaadittavat määrät.

B46 Kappaleen 13C(c) mukaisesti esitettäviksi vaadittavat rahamäärät on täsmäytettävä taseessa esitettävien yksittäisten rivien rahamääriin. Jos yhteisö esimerkiksi toteaa, että tilinpäätöksen yksittäisiä rivejä yhdistelemällä tai erittelemällä tuotetaan merkityksellisempää informaatiota, sen täytyy täsmäyttää kappaleen 13C(c) mukaisesti esitetyt yhdistellyt tai eritellyt rahamäärät taseen yksittäisillä riveillä esitettyihin rahamääriin.

▼**M34**

Niiden rahamäärien esittäminen, joita koskee toimeenpantavissa oleva yleinen nettoutusjärjestely tai vastaavanlainen sopimus ja jotka eivät muutoin sisälly kappaleen 13C(b) mukaisesti esitettävään rahamäärään (kappale 13C(d))

B47 Kappaleen 13C(d) mukaan yhteisöjen on esitettävä tilinpäätöksessään rahamäärät, joita koskee toimeenpantavissa oleva yleinen nettoutusjärjestely tai vastaavanlainen sopimus ja jotka eivät muutoin sisälly kappaleen 13C(b) mukaisesti esitettävään rahamäärään. Kappaleessa 13C(d)(i) viitataan sellaisiin taseeseen merkittyihin rahoitusinstrumentteihin liittyviin rahamääriin, jotka eivät täytä joitakin tai mitään IAS 32:n kappaleeseen 42 sisältyvistä erien toisistaan vähentämisen kriteereistä (esim. tarkasteluhetken kuittausoikeudet, jotka eivät täytä IAS 32:n kappaleen 42(b) mukaista kriteeriä, tai ehdolliset kuittausoikeudet, jotka ovat toimeenpantavissa ja toteutettavissa vain laiminlyönnin tapahtuessa taikka vain siinä tapauksessa, että jokin vastapuoli tulee maksukyvyttömäksi tai tekee konkurssin).

B48 Kappaleessa 13C(d)(ii) viitataan rahamääriin, jotka liittyvät rahoitusvakuuteen, käteisvakuus mukaan lukien, sekä saatuun että annettuun. Yhteisön on esitettävä vakuudeksi annettujen tai saatujen rahoitusinstrumenttien käypä arvo. Kappaleen 13C(d)(ii) mukaisesti esitettävien rahamäärien tulee liittyä tosiasiallisesti saadun tai annetun vakuuden määrään eikä niihin mahdollisiin velkoihin tai saamisiin, jotka kirjataan niiden seurauksena tällaisen vakuuden palauttamisesta tai takaisin saamisesta.

Kappaleen 13C(d) mukaisesti esitettävien rahamäärien rajat (kappale 13D)

B49 Kun yhteisö esittää tilinpäätöksessään rahamääriä kappaleen 13C(d) mukaisesti, sen täytyy ottaa huomioon ylivakuudet rahoitusinstrumenttikohtaisesti. Jotta tämä toteutuisi, yhteisön täytyy ensin vähentää kappaleen 13C(d)(i) mukaisesti esitettävät rahamäärät kappaleen 13C(c) mukaisesti esitettävistä rahamääristä. Sen jälkeen yhteisön on rajoitettava kappaleen 13C(d)(ii) mukaisesti esitettävät rahamäärät niihin määriin, jotka asianomaisen rahoitusinstrumentin osalta ovat jäljellä kappaleen 13C(c) mukaisesti. Jos vakuutta koskevat oikeudet ovat kuitenkin siirrettävissä rahoitusinstrumenttien välillä, tällaiset oikeudet voidaan sisällyttää kappaleen 13D mukaisesti esitettäviin tietoihin.

Kuvaus kuittausoikeuksista, joita koskevat toimeenpantavissa olevat yleiset nettoutusjärjestelyt ja vastaavanlaiset sopimukset (kappale13E)

B50 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kuvaus kappaleen 13C(d) mukaisesti esitettävien kuittausoikeuksien ja vastaavanlaisten järjestelyjen tyypeistä, mukaan lukien näiden oikeuksien luonne. Yhteisön on kuvattava esimerkiksi ehdolliset oikeutensa. Jos kyseessä ovat instrumentit, joita koskevat kuittausoikeudet eivät riipu vastaisesta tapahtumasta mutta jotka eivät täytä muita IAS 32:n kappaleeseen 42 sisältyviä kriteerejä, yhteisön tulee kuvata syy, jonka (tai syyt, joiden) vuoksi kriteerit eivät täyty. Kun kyseessä on saatu tai annettu rahoitusvakuus, yhteisön on kuvattava vakuussopimuksen ehdot (esim. kun vakuus on rajoitettu).

Esittäminen rahoitusinstrumenttityypeittäin tai vastapuolittain

B51 Kappaleessa 13C(a)–(e) vaadittavat määrälliset tiedot voidaan ryhmitellä rahoitusinstrumentti- tai transaktiotyypin perusteella (esim. johdannaiset, takaisinostosopimukset ja käänteiset takaisinostosopimukset tai osakkeiden lainaksi ottamista ja antamista koskevat sopimukset).

▼**M34**

B52 Vaihtoehtoisesti yhteisö voi ryhmitellä kappaleessa 13C(a)–(c) vaadittavat määrälliset tiedot rahoitusinstrumenttityypin perusteella ja kappaleessa 13C(c)–(e) vaadittavat määrälliset tiedot vastapuolen perusteella. Jos yhteisö antaa vaadittavat tiedot vastapuolittain, sen ei tarvitse mainita vastapuolia nimeltä. Vastapuolista käytettävien nimitysten (vastapuoli A, vastapuoli B, vastapuoli C jne.) on kuitenkin vertailukelpoisuuden säilyttämiseksi pysyttävä yhdenmukaisina vuodesta toiseen tilinpäätöksessä esitettävinä kausina. On harkittava laadullisten tietojen esittämistä, jotta voidaan antaa lisää tietoa siitä, minkä tyyppisiä vastapuolet ovat. Silloin kun kappaleen 13C(c)–(e) mukaiset tiedot esitetään vastapuolittain, on esitettävä erikseen sellaiset rahamäärät, jotka ovat yksittäin tarkasteltuina merkittäviä kaikkien osapuolten yhteenlaskettuun rahamäärään nähden, ja loput, yksittäin tarkasteltuina merkityksettömät rahamäärät on yhdistettävä yhdelle riville.

Muut tiedot

B53 Kappaleissa 13C–13E nimenomaisesti esitettäviksi vaadittavat tiedot ovat vähimmäisvaatimuksia. Kappaleen 13B mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön saattaa olla tarpeellista täydentää niitä esittämällä lisää (laadullisia) tietoja riippuen toimeenpantavissa olevien yleisten nettoutusjärjestelyjen ja niihin liittyvien sopimusten ehdoista, mukaan lukien kuittausoikeuksien luonne, sekä niiden vaikutuksesta tai mahdollisesta vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan.

▼B

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 8

Toimintasegmentit

PERUSPERIAATE

1. Yhteisön on annettava tietoja, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida sen harjoittamien liiketoimintojen ja taloudellisten toimintaympäristöjen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

SOVELTAMISALA

2. Tätä IFRS-standardia on sovellettava:

a) sellaisen yhteisön erillistilinpäätökseen tai omaan tilinpäätökseen:

i) jonka vieraan tai oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) joka toimittaa tilinpäätöksensä arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkä tahansa tyyppisiä instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä; sekä

b) sellaisen konsernin konsernitilinpäätökseen, jonka:

i) emoyrityksen vieraan tai oman pääoman ehtoiset instrumentit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena (kotimaisessa tai ulkomaisessa pörssissä taikka OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina), tai

ii) emoyritys toimittaa konsernitilinpäätöksen arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkä tahansa tyyppisiä instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin taikka valmistelee tällaista toimenpidettä.

3. Jos yhteisö, jonka ei edellytetä soveltavan tätä IFRS-standardia, päättää antaa segmenttikohtaisia tietoja, jotka eivät ole tämän IFRS-standardin mukaisia, se ei saa nimittää kyseisiä tietoja segmentti-informaatioksi.

4. Jos taloudellinen raportti sisältää sekä tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvan emoyrityksen konsernitilinpäätöksen että sen erillistilinpäätöksen, segmentti-informaation esittämistä vaaditaan vain konsernitilinpäätöksessä.

TOIMINTASEGMENTIT

5. Toimintasegmentti on yhteisön osa:

a) joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja (saman yhteisön muiden osien kanssa toteutuviin liiketoimiin liittyvät tuotot ja kulut mukaan luettuina),

b) jonka toiminnan tulosta yhteisön ylin operatiivinen päätöksentekijä säännöllisesti tarkastelee tehdäkseen päätöksiä resurssien kohdistamisesta kyseiselle segmentille ja arvioidakseen sen tuloksellisuutta, ja

▼B

c) josta on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.

Toimintasegmentti voi myös harjoittaa liiketoimintaa, josta saadaan tuottoja vasta myöhemmin: esimerkiksi käynnistyvät toiminnat voivat olla toimintasegmenttejä jo ennen tuottojen kertymistä.

6. Yhteisön kaikki osat eivät välttämättä ole toimintasegmenttejä tai toimintasegmentin osia. Esimerkiksi yhteisön pääkonttori tai jotkin osastot eivät välttämättä saa tuottoja tai ne saattavat saada yhteisön toiminnan kannalta vain vähämerkityksisiä tuottoja, jolloin ne eivät ole toimintasegmenttejä. Tässä IFRS-standardissa työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskevien järjestelyjen ei katsota olevan toimintasegmenttejä.

7. Termillä ”ylin operatiivinen päätöksentekijä” tarkoitetaan tointa, ei välttämättä johtajaa, jolla on tietty titteli. Tämän toimen tehtävänä on resurssien kohdistaminen yhteisön toimintasegmenteille ja niiden tuloksellisuuden arviointi. Usein ylin operatiivinen päätöksentekijä on toimitusjohtaja, mutta se voi olla myös johtoryhmä tai muu ryhmä.

8. Kappaleessa 5 kuvatut toimintasegmentin kolme ominaispiirrettä määrittelevät monissa yhteisöissä toimintasegmentit selkeästi. Yhteisö voi kuitenkin laatia liiketoimintojaan esittäviä raportteja monin eri tavoin. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää useampaa kuin yhdenlaista segmentti-informaatiota, voidaan joidenkin muiden tekijöiden avulla määrittää se yhdistelmä, joka muodostaa yhteisön toimintasegmentit; tällaisia tekijöitä ovat muun muassa kunkin osan liiketoiminnan luonne, se, onko niillä vastuulliset johtajat, ja niistä hallitukselle esitettävät tiedot.

9. Yleensä toimintasegmentillä on segmentin johtaja, joka vastaa siitä suoraan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle ja on tämän kanssa säännöllisesti yhteydessä keskustellakseen segmentin toiminnasta, taloudellisesta tuloksesta, ennusteista tai suunnitelmista. Termillä ”segmentin johtaja” tarkoitetaan tointa, ei välttämättä johtajaa, jolla on tietty titteli. Ylin operatiivinen päätöksentekijä voi olla myös joidenkin toimintasegmenttien johtaja. Sama johtaja voi olla useamman kuin yhden toimintasegmentin johtaja. Jos kappaleessa 5 tarkoitetut ominaispiirteet pätevät useampaan kuin yhteen organisaation osien yhdistelmään, mutta on vain yksi sellainen yhdistelmä, jossa on vastuulliset segmenttien johtajat, kyseinen yhdistelmä muodostaa toimintasegmentit.

10. Kappaleessa 5 tarkoitetut ominaispiirteet voivat päteä kahteen tai useampaan keskenään päällekkäiseen yhdistelmään, joissa on vastuulliset segmenttien johtajat. Tällaista rakennetta kutsutaan joskus matriisiorganisaatioksi. Joissakin yhteisöissä jotkut johtajat esimerkiksi vastaavat eri tuote- tai palvelulinjoista maailmanlaajuisesti, kun taas toiset johtajat vastaavat tietyistä maantieteellisistä alueista. Ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee säännöllisesti kummankin yhdistelmän toiminnan tulosta, ja molemmista on saatavissa taloudellista informaatiota. Tällaisessa tilanteessa yhteisön on päätettävä, kumpi yhdistelmä muodostaa perusperiaatteen mukaiset toimintasegmentit.

▼B

RAPORTOITAVAT SEGMENTIT

11. Yhteisön on esitettävä erilliset tiedot kustakin toimintasegmentistä, joka:

a) on yksilöity kappaleiden 5–10 mukaisesti tai joka syntyy yhdistämällä vähintään kaksi tällaista segmenttiä kappaleen 12 mukaisesti, ja

b) ylittää kappaleessa 13 tarkoitetut määrälliset raja-arvot.

Kappaleissa 14–19 mainitaan muita tilanteita, joissa toimintasegmentistä on esitettävä erilliset tiedot.

Yhdistämiskriteerit

12. Toimintasegmenttien pitkän aikavälin taloudellinen tuloksellisuus on usein samankaltainen, jos niiden taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset. Esimerkiksi kahden toimintasegmentin pitkän aikavälin keskimääräisten bruttokatteiden voidaan odottaa olevan samankaltaiset, jos niiden taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset. Vähintään kaksi toimintasegmenttiä voidaan yhdistää yhdeksi toimintasegmentiksi, jos yhdistäminen on tämän IFRS-standardin perusperiaatteen mukainen, jos segmenteillä on samankaltaiset taloudelliset ominaispiirteet ja jos segmentit ovat samankaltaiset kaikissa seuraavissa suhteissa:

a) tuotteiden ja palvelujen luonne;

b) tuotantoprosessien luonne;

c) tuotteiden tai palvelujen asiakastyyppi ja -ryhmä;

d) tuotteiden jakelussa tai palvelujen tuottamisessa käytettävät menetelmät; sekä

e) sääntely-ympäristön luonne, milloin tämä on sovellettavissa, esim. kun kyseessä on pankki- ja vakuutustoiminta tai julkisten hyödykkeiden tuotanto.

Määrälliset kynnysarvot

13. Yhteisön on esitettävä erilliset tiedot kustakin toimintasegmentistä, joka ylittää yhdenkin seuraavista määrällisistä kynnysarvoista:

a) Sen raportoimat tuotot sekä myynnistä ulkopuolisille asiakkaille että myynnistä tai siirroista toisille segmenteille ovat yhteensä vähintään 10 prosenttia kaikkien toimintasegmenttien yhteenlasketuista ulkoisista ja sisäisistä tuotoista.

b) Sen raportoima voitto tai tappio on absoluuttiselta määrältään vähintään 10 prosenttia joko (i) kaikkien voitollisten segmenttien yhteenlasketusta voitosta tai (ii) kaikkien tappiollisten segmenttien yhteenlasketusta tappiosta riippuen siitä, kumpi niistä on absoluuttiselta määrältään suurempi.

c) Sen varat ovat vähintään 10 prosenttia kaikkien toimintasegmenttien yhteenlasketuista varoista.

▼B

Toimintasegmenttejä, jotka eivät ylitä yhtäkään määrällistä kynnysarvoa, voidaan pitää raportoitavina ja niistä voidaan esittää erilliset tiedot, jos johto uskoo kyseisen segmentti-informaation olevan hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille.

14. Yhteisö voi yhdistää sellaisten toimintasegmenttien tiedot, jotka eivät ylitä määrällisiä kynnysarvoja, toisten sellaisten toimintasegmenttien tietoihin, jotka eivät ylitä määrällisiä kynnysarvoja, ja muodostaa niistä yhden raportoitavan segmentin, ainoastaan, jos kyseisten toimintasegmenttien taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset ja jos suurin osa kappaleessa 12 luetelluista yhdistämiskriteereistä täyttyy niiden osalta.

15. Jos toimintasegmenttien raportoimien ulkoisten tuottojen yhteismäärä on alle 75 prosenttia yhteisön tuotoista, uusia toimintasegmenttejä määritellään raportoitaviksi segmenteiksi (vaikka ne eivät täyttäisi kappaleessa 13 tarkoitettuja kriteereitä), kunnes vähintään 75 prosenttia yhteisön tuotoista sisältyy raportoitaviin segmentteihin.

16. Muiden liiketoimintojen ja toimintasegmenttien, joista ei tarvitse esittää segmentti-informaatiota, tiedot on yhdistettävä ja esitettävä ”kaikki muut segmentit” -ryhmänä erillään muista täsmäytyseristä kappaleessa 28 vaadituissa täsmäytyslaskelmissa. Ryhmään ”kaikki muut segmentit” sisällytettävien tuottojen lähteet on kuvattava.

17. Jos johto katsoo, että välittömästi edeltävällä kaudella raportoitavaksi määritelty toimintasegmentti on edelleen merkittävä, siitä esitetään myös tarkasteltavana olevalla kaudella erilliset tiedot, vaikka se ei enää täyttäisi kappaleessa 13 tarkoitettuja raportointikriteereitä.

18. Mikäli toimintasegmentti määritellään määrällisten kynnysarvojen perusteella raportoitavaksi tarkasteltavana olevalla kaudella, vertailutarkoituksessa esitettävä aikaisempaa kautta koskeva segmentti-informaatio on oikaistava, paitsi jos tarvittavia tietoja ei ole käytettävissä ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja, siten, että uusi raportoitava segmentti esitetään erillisenä segmenttinä, vaikka tämä segmentti ei olisi täyttänyt kappaleessa 13 tarkoitettuja raportointikriteereitä aikaisemmalla kaudella.

19. Yhteisön erillisinä raportoimien toimintasegmenttien lukumäärälle saattaa olla käytännössä raja, jonka ylittyessä esitettävät tiedot voivat olla liian yksityiskohtaisia. Vaikka tarkkaa rajaa ei ole määritelty, yhteisön olisi pohdittava, onko tällainen käytännön raja saavutettu, kun kappaleiden 13–18 mukaisesti raportoitavaksi määriteltyjen segmenttien lukumäärä ylittää kymmenen.

ESITETTÄVÄT TIEDOT

20. Yhteisön on annettava tietoja, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjät voivat arvioida sen harjoittaman liiketoiminnan ja taloudellisten toimintaympäristöjen luonnetta ja taloudellisia vaikutuksia.

21. Kappaleessa 20 tarkoitetun periaatteen toteuttamiseksi yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot kultakin kaudelta, jolta esitetään ►**M5** laaja tuloslaskelma ◄:

a) kappaleessa 22 kuvatut yleiset tiedot;

▼B

b) raportoitavan segmentin voittoa tai tappiota koskevat tiedot, mukaan luettuina segmentin raportoitavaan voittoon tai tappioon sisältyvät yksilöidyt tuotot ja kulut, segmentin varat, segmentin velat sekä arvostusperuste kappaleissa 23–27 kuvatulla tavalla; sekä

c) segmenttien tuottojen, segmenttien raportoitujen voittojen tai tappioiden, segmenttien varojen, segmenttien velkojen ja segmenttien muiden olennaisten erien yhteenlaskettujen määrien täsmäytykset vastaaviin koko yhteisön määriin kappaleessa 28 kuvatulla tavalla.

▼M5

Raportoitavien segmenttien tasemäärät on täsmäytettävä yhteisön tasemääriin kultakin päivältä, jolta tase esitetään. Aikaisempia kausia koskevat tiedot on oikaistava kappaleissa 29–30 kuvatulla tavalla.

▼B

Yleiset tiedot

▼M43

22. Yhteisön on esitettävä seuraavat yleiset tiedot:

(a) tekijät, joiden perusteella yhteisön raportoitavat segmentit on määritelty, mukaan luettuna organisointiperuste (esimerkiksi onko johto organisoinut yhteisön erilaisten tuotteiden tai palveluiden, maantieteellisten alueiden, sääntely-ympäristöjen vai tällaisten tekijöiden yhdistelmän perusteella ja onko toimintasegmenttejä yhdistetty);

(aa) johdon tekemät harkintaan perustuvat ratkaisut kappaleessa 12 tarkoitettuja yhdistämiskriteerejä sovellettaessa. Tähän kuuluu lyhyt kuvaus tällä tavoin yhdistetyistä toimintasegmenteistä sekä taloudellisista tekijöistä, joita on arvioitu määritettäessä, että yhdistettävien toimintasegmenttien taloudelliset ominaispiirteet ovat samankaltaiset; ja

(b) tuote- ja palvelutyypit, joista kukin raportoitava segmentti saa tuottonsa.

▼B

Voittoa tai tappiota sekä varoja ja velkoja koskevat tiedot

▼M22

23. Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin voittoa tai tappiota kuvaava luku. Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin kokonaisvaroja ja -velkoja kuvaavat luvut, jos tällaiset luvut saatetaan säännöllisesti ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon. Yhteisön on annettava kustakin raportoitavasta segmentistä myös seuraavat tiedot, jos kyseiset määrät sisältyvät segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon, vaikka ne eivät sisältyisi kyseiseen segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun:

a) tuotot ulkopuolisilta asiakkailta;

▼B

b) tuotot liiketoimista saman yhteisön muiden toimintasegmenttien kanssa;

c) korkotuotot;

d) korkokulut;

▼B

e) poistot;

▼M5

f) olennaiset tuotto- ja kuluerät, jotka esitetään IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007) kappaleen 97 mukaisesti;

▼B

g) yhteisön osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osakkuus- tai yhteisyritysten voitosta tai tappiosta;

h) tuloverokulut tai -tuotot; sekä

i) muut olennaiset erät kuin poistot, joihin ei liity maksutapahtumaa.

Yhteisön on esitettävä kunkin raportoitavan segmentin korkotuotot ja korkokulut erikseen, paitsi jos valtaosa segmentin tuotoista on korkotuottoja ja ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää pääasiallisesti nettokorkotuottoja arvioidessaan segmentin tuloksellisuutta ja kohdistaessaan resursseja segmentille. Siinä tapauksessa yhteisö voi esittää kyseisen segmentin korkotuotot korkokuluilla vähennettyinä ja ilmoittaa tehneensä niin.

▼M31

24. Yhteisön on annettava kustakin raportoitavasta segmentistä myös seuraavat tiedot, jos kyseiset määrät sisältyvät segmentin varoja kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee, tai jos ne muutoin säännöllisesti toimitetaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tietoon, vaikka ne eivät sisältyisi kyseiseen segmentin varoja kuvaavaan lukuun:

▼B

a) pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävät sijoitukset osakkuus- tai yhteisyrityksiin, ja

▼M31

b) muiden pitkäaikaisten varojen [1] kuin rahoitusinstrumenttien, laskennallisten verosaamisten, etuuspohjaisten nettovarojen (ks. IAS 19 *Työsuhde-etuudet*) ja vakuutussopimuksista syntyvien oikeuksien määrien lisäykset.

▼B

ARVOSTAMINEN

25. Kunkin raportoitavan segmenttikohtaisen erän määrän on oltava sama kuin luku, joka raportoidaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle sitä päätöksentekoa varten, joka koskee resurssien kohdistamista segmentille, ja segmentin tuloksellisuuden arviointia varten. Yhteisön tilinpäätöstä laadittaessa tehtävät oikaisut ja eliminoinnit sekä tuottojen, kulujen ja voittojen tai tappioiden kohdistamiset on otettava huomioon määritettäessä segmentin raportoitavaa voittoa tai tappiota ainoastaan, jos ne sisältyvät siihen segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun, jota ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää. Vastaavasti segmentin osalta raportoidaan ainoastaan ne varat ja velat, jotka sisältyvät niihin segmentin varoja ja velkoja kuvaaviin lukuihin, joita ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää. Jos joitakin määriä kohdistetaan segmentin raportoitavaan voittoon tai tappioon, varoihin tai velkoihin, kyseiset määrät on kohdistettava järkevällä perusteella.

[1] Likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaan luokiteltujen varojen osalta pitkäaikaiset varat ovat omaisuuseriä, joihin sisältyvien määrien odotetaan kertyvän vähintään 12 kuukautta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen.

▼B

26. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää vain yhtä toimintasegmentin voittoa tai tappiota, segmentin varoja tai segmentin velkoja kuvaavaa lukua arvioidessaan segmentin tuloksellisuutta ja päättäessään resurssien kohdistamisesta, segmentin voitto tai tappio sekä varat ja velat on raportoitava kyseisten lukujen määräisenä. Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää useampaa kuin yhtä toimintasegmentin voittoa tai tappiota, segmentin varoja tai segmentin velkoja kuvaavaa lukua, on raportoitava luvut, joiden johto katsoo olevan määritetty niiden arvostusperiaatteiden mukaisesti, jotka ovat lähimpänä yhteisön tilinpäätökseen sisältyviä vastaavia lukuja määritettäessä käytettyjä periaatteita.

27. Yhteisön on esitettävä selvitys kunkin raportoitavan segmentin voiton tai tappion määrittämisestä sekä varojen ja velkojen arvostamisesta. Yhteisön on esitettävä vähintään seuraavat tiedot:

a) raportoitavien segmenttien välisten liiketoimien kirjanpitokäsittelyn perusta.

b) minkälaisia eroja on raportoitavien segmenttien voiton tai tappion määrittämisen ja yhteisön voiton tai tappion ennen tuloverokuluja tai -tuottoja ja lopetettuja toimintoja määrittämisen välillä (jos tällaiset erot eivät käy ilmi kappaleessa 28 kuvatuista täsmäytyksistä). Tällaisia eroja voisivat olla esimerkiksi sellaiset erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja keskushallinnossa syntyneiden menojen kohdistamistavoissa, jotka on tarpeen selvittää raportoidun segmentti-informaation ymmärtämiseksi.

c) minkälaisia eroja on raportoitavien segmenttien varojen arvostamisen ja yhteisön varojen arvostamisen välillä (jos tällaiset erot eivät käy ilmi kappaleessa 28 kuvatuista täsmäytyksistä). Tällaisia eroja voivat olla esimerkiksi sellaiset erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja yhteisessä käytössä olevien omaisuuserien kohdistamistavoissa, jotka on tarpeen selvittää raportoidun segmentti-informaation ymmärtämiseksi.

d) minkälaisia eroja on raportoitavien segmenttien velkojen arvostamisen ja yhteisön velkojen arvostamisen välillä (jos tällaiset erot eivät käy ilmi kappaleessa 28 kuvatuista täsmäytyksistä). Tällaisia eroja voivat olla esimerkiksi sellaiset erot tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja yhteisten velkojen kohdistamistavoissa, jotka on tarpeen selvittää raportoidun segmentti-informaation ymmärtämiseksi.

e) minkälaisia muutoksia aiempiin kausiin nähden on arvostusmenetelmissä, joita on käytetty segmenttien raportoidun voiton tai tappion määrittämiseen, sekä tällaisten muutosten mahdolliset vaikutukset segmentin voittoa tai tappiota kuvaavaan lukuun.

f) millaista epäsymmetriaa esiintyy varojen kohdistamisessa raportoitaville segmenteille ja millaisia vaikutuksia tästä aiheutuu. Yhteisö voi esimerkiksi kohdistaa tietylle segmentille poistokuluja ilman, että poistojen kohteena olevia omaisuuseriä kohdistetaan kyseiselle segmentille.

Täsmäytyslaskelmat

▼M43

28. Yhteisön on esitettävä kaikki seuraavat täsmäytykset:

▼B

a) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen tuottojen täsmäytys yhteisön tuottoihin.

▼B

b) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen voittoa tai tappiota kuvaavien lukujen täsmäytys yhteisön voittoon tai tappioon ennen verokuluja (tai verotuottoja) ja lopetettuja toimintoja. Jos yhteisö kuitenkin kohdistaa raportoitavalle segmentille esimerkiksi verokuluja (tai verotuottoja), yhteisö voi täsmäyttää segmenttien yhteenlasketut voittoa tai tappiota kuvaavat luvut yhteisön voittoon tai tappioon mainittujen erien jälkeen.

▼M43

c) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen varojen täsmäytys yhteisön varoihin, jos segmentin varat esitetään kappaleen 23 mukaisesti.

▼B

d) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen velkojen täsmäytys yhteisön velkoihin, jos segmentin velat esitetään kappaleen 23 mukaisesti,

e) raportoitavien segmenttien yhteenlaskettujen tietojen täsmäytys yhteisön vastaaviin määriin kaikkien muiden olennaisten tietojen osalta.

Kaikki olennaiset täsmäytyserät on eriteltävä ja kuvattava. On esimerkiksi eriteltävä ja kuvattava erikseen jokainen olennainen erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista johtuva oikaisu, joka tarvitaan raportoitavien segmenttien voiton tai tappion täsmäyttämiseksi yhteisön voittoon tai tappioon.

Aikaisemmin esitettyjen tietojen oikaiseminen

29. Jos yhteisö muuttaa sisäistä organisaatiorakennettaan siten, että raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu, aikaisempia kausia koskevat vastaavat tiedot, osavuosikatsaukset mukaan lukien, on oikaistava, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja. Se, ovatko tiedot saatavilla tai aiheutuuko tietojen tuottamisesta kohtuuttomasti menoja, on ratkaistava kunkin esitettävän erän osalta erikseen. Raportoitavien segmenttien koostumuksen muututtua yhteisön on ilmoitettava, onko se oikaissut segmentti-informaation vastaavat erät aikaisemmilta kausilta.

30. Jos yhteisö muuttaa sisäistä organisaatiorakennettaan siten, että raportoitavien segmenttien koostumus muuttuu, ja jos aikaisempia tilikausia koskevaa segmentti-informaatiota, osavuosikatsaukset mukaan lukien, ei ole oikaistu muutosta vastaavalla tavalla, yhteisön on esitettävä muutoksentekovuonna kyseistä kautta koskeva segmentti-informaatio sekä vanhan että uuden segmenttijaon mukaisesti, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottaminen olisi kohtuuttoman kallista.

KOKO YHTEISÖÄ KOSKEVAT TIEDOT

31. Kappaleita 32–34 sovelletaan kaikkiin yhteisöihin, joihin sovelletaan tätä IFRS-standardia, mukaan luettuina yhteisöt, joilla on vain yksi raportoitava segmentti. Joidenkin yhteisöjen liiketoimintaa ei ole organisoitu tuotteisiin tai palveluihin liittyvien eikä maantieteellisten toiminta-alueiden erojen pohjalta. Tällaisen yhteisön raportoitavien segmenttien esittämät tuotot voivat kertyä useista erilaisista olennaisesti toisistaan eroavista tuotteista tai palveluista, tai on mahdollista, että useampi kuin yksi tällaisen yhteisön raportoitava segmentti tarjoaa olennaisilta osiltaan samoja tuotteita tai palveluja. Vastaavasti yhteisön

▼B

raportoitavilla segmenteillä voi olla varoja eri maantieteellisillä alueilla ja niiden raportoimat tuotot voivat kertyä eri maantieteellisillä alueilla olevilta asiakkailta, tai on mahdollista, että useampi kuin yksi tällaisen yhteisön raportoitava segmentti toimii samalla maantieteellisellä alueella. Kappaleissa 32–34 vaadittavat tiedot on esitettävä ainoastaan, jos niitä ei ole esitetty osana tässä IFRS-standardissa vaadittua raportoitavia segmenttejä koskevaa informaatiota.

Tuotteita ja palveluja koskevat tiedot

32. Yhteisön on esitettävä ulkoisilta asiakkailta kustakin tuotteesta ja palvelusta tai kustakin samankaltaisten tuotteiden ja palvelujen ryhmästä saadut tuotot, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottaminen olisi kohtuuttoman kallista, jolloin tämä on ilmoitettava. Raportoitavien tuottojen määrien on perustuttava siihen taloudelliseen informaatioon, jota käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa.

Maantieteellisiä alueita koskevat tiedot

33. Yhteisön on esitettävä seuraavat maantieteelliset tiedot, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja:

a) ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot (i) valtiosta, jossa on yhteisön kotipaikka, ja (ii) yhteensä kaikista muista maista, joista yhteisö saa tuottoja. Jos yksittäisestä maasta ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot ovat olennaiset, niistä on esitettävä erilliset tiedot. Yhteisön on esitettävä tiedot perusteista, joiden mukaan ulkoisilta asiakkailta saadut tuotot kohdistetaan yksittäisille maille.

b) muut pitkäaikaiset varat ([1]) kuin rahoitusinstrumentit, laskennalliset verosaamiset, työsuhteen päättymisen jälkeisiin etuusjärjestelyihin liittyvät varat ja vakuutussopimuksista syntyvät oikeudet, jotka (i) sijaitsevat valtiossa, jossa on yhteisön kotipaikka, ja (ii) sijaitsevat muissa maissa, joissa yhteisöllä on varoja. Jos yksittäisessä maassa sijaitsevat varat ovat olennaiset, niistä on esitettävä erilliset tiedot.

Esitettävien määrien on perustuttava siihen taloudelliseen informaatioon, joita käytetään yhteisön tilinpäätöksen laatimisessa. Jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja, tämä on ilmoitettava. Yhteisö voi esittää tässä kappaleessa vaadittavien tietojen lisäksi maantieteellisiä tietoja maaryhmittäin.

([1]) Jos varat luokitellaan likvidiyteen perustuvan esittämistavan mukaan, pitkäaikaiset varat ovat omaisuuseriä, joihin sisältyvien määrien odotetaan kertyvän vähintään 12 kuukautta ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ jälkeen.

▼B

Tiedot tärkeimmistä asiakkaista

▼M26

34. Yhteisön on esitettävä tiedot siitä, missä määrin sen toiminta riippuu tärkeimmistä asiakkaista. Jos tuotot liiketoimista yhden yksittäisen ulkoisen asiakkaan kanssa ovat vähintään 10 prosenttia yhteisön tuotoista, yhteisön on annettava tieto tästä sekä esitettävä tiedot kultakin tällaiselta asiakkaalta saatujen tuottojen kokonaismäärästä ja yksilöitävä segmentti, jossa tai segmentit, joissa nämä tuotot on raportoitu. Yhteisön ei tarvitse yksilöidä tällaista tärkeää asiakasta eikä ilmoittaa, kuinka suuret tuotot kussakin segmentissä raportoidaan kyseiseltä asiakkaalta. Tässä IFRS-standardissa yhtenä yksittäisenä asiakkaana on pidettävä sellaista yhteisöjen ryhmää, jonka raportoiva yhteisö tietää oleva saman määräysvallan alainen. Tarvitaan kuitenkin harkintaa arvioitaessa, ~~ja~~ pidetäänkö yhtenä yksittäisenä asiakkaana julkisen vallan tahoa (~~kansallista, osavaltion, maakunnan, alueen, paikallista tai ulkomaista hallitusta~~), mukaan lukien julkisen vallan yksiköt ja vastaavat tahot, olivatpa ne paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä, ja yhteisöjä, joiden raportoivassa yhteisössä tiedetään olevan kyseisen julkisen vallan tahon määräysvallassa. Tätä arvioidessaan raportoivan yhteisön on otettava huomioon missä määrin kyseisten yhteisöjen välillä on taloudellista integraatiota.

▼B

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNTÖ

35. Yhteisöjen on sovellettava tätä IFRS-standardia vuositilinpäätöksiinsä 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla kausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia tilinpäätöksiinsä aikaisemmin kuin 1.1.2009 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M22

35A. Huhtikuussa 2009 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen 23. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

36. Aikaisempia vuosia koskeva segmentti-informaatio, joka esitetään vertailutarkoituksessa ensimmäisenä soveltamisvuonna (huhtikuussa 2009 kappaleeseen 23 tehdyn muutoksen soveltaminen mukaan lukien), oikaistaan tämän IFRS-standardin vaatimusten mukaiseksi, paitsi jos tietoja ei ole saatavilla ja niiden tuottamisesta aiheutuisi kohtuuttomasti menoja.

▼M5

36A. IIAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 23(f). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M26

36B. IAS 24 *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* (uudistettu 2009) aiheutti kappaleeseen 34 muutoksen, joka koskee 1.1.2011 ja sen jälkeen alkavia tilikausia. Jos yhteisö soveltaa ISA 24:ää (uudistettu 2009) aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava kappaleen 34 muutosta tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M43**

36C. Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaleita 22 ja 28. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**B**

IAS 14:N KUMOAMINEN

37. Tämä IFRS-standardi korvaa IAS 14:n *Segmenttiraportointi.*

▼B

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

toimintasegmentti	Toimintasegmentti on yhteisön osa: (a) joka harjoittaa liiketoimintaa, josta se voi saada tuottoja ja josta voi aiheutua kuluja (saman yhteisön muiden osien kanssa toteutuviin liiketoimiin liittyvät tuotot ja niistä aiheutuneet kulut mukaan luettuina), (b) jonka toiminnan tulosta yhteisön toiminnasta vastaava päättäjä säännöllisesti tarkastelee tehdäkseen päätöksiä resurssien kohdistamisesta kyseiselle segmentille ja arvioidakseen sen tuloksellisuutta, ja (c) josta on saatavissa erillistä taloudellista informaatiota.

▼M53

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 9

Rahoitusinstrumentit

LUKU 1 Tavoite

1.1 Tämän standardin tavoitteena on asettaa *rahoitusvaroja* ja *rahoitusvelkoja* koskevan taloudellisen raportoinnin periaatteet, joiden mukaan tilinpäätöksen käyttäjille esitetään merkityksellistä ja hyödyllistä informaatiota yhteisön tulevien rahavirtojen määrien, ajoittumisen ja epävarmuuden arviointia varten.

LUKU 2 Soveltamisala

▼M54

2.1 Kaikkien yhteisöjen on sovellettava tätä standardia kaikentyyppisiin rahoitusinstrumentteihin lukuun ottamatta seuraavia:

▼M53

a) sellaiset osuudet tytär-, osakkuus- ja yhteisyrityksissä, joita käsitellään kirjanpidossa IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös*, IAS 27:n *Erillistilinpäätös* tai IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* mukaisesti. Eräissä tapauksissa yhteisön kuitenkin täytyy tai se saa IFRS 10:n, IAS 27:n tai IAS 28:n nojalla käsitellä tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä olevan osuuden kirjanpidossa soveltaen joitakin tai kaikkia tämän standardin vaatimuksia. Yhteisöjen on sovellettava tätä standardia myös johdannaisiin, joiden kohde-etuutena on osuus tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksessä, paitsi jos johdannainen vastaa IAS 32:een *Rahoitusinstrumentit; esittämistapa* sisältyvää yhteisön oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää.

▼M54

b) vuokrasopimuksiin perustuvat oikeudet ja velvoitteet, joihin sovelletaan IFRS 16:ta *Vuokrasopimukset*. Kuitenkin:

i) tämän standardin mukaiset vaatimukset taseesta pois kirjaamisesta ja arvon alentumisesta koskevat vuokralle antajan kirjaamia rahoitusleasingsaamisia (ts. nettosijoituksia rahoitusleasingsopimuksiin) ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin perustuvia saamisia;

ii) tämän standardin kappaleen 3.3.1 mukaiset vaatimukset taseesta pois kirjaamisesta koskevat vuokralle ottajan kirjaamia vuokrasopimusvelkoja; ja

iii) tämän standardin mukaiset vaatimukset kytketyistä johdannaisista koskevat vuokrasopimuksiin kytkettyjä johdannaisia.

▼M53

c) työsuhde-etuusjärjestelyihin liittyvät työnantajien oikeudet ja velvoitteet, joihin sovelletaan IAS 19:ää *Työsuhde-etuudet*.

d) sellaiset yhteisön liikkeeseen laskemat rahoitusinstrumentit, jotka vastaavat IAS 32:een sisältyvää oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmää (optiot ja merkintäoikeudet mukaan luettuina) tai jotka on luokiteltava oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi IAS 32:n kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Tällaisten oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijan on kuitenkin sovellettava tätä standardia näihin instrumentteihin, paitsi jos ne täyttävät kohdassa (a) tarkoitetun poikkeusmenettelyn edellytykset.

▼M53

e) oikeudet ja velvoitteet, jotka johtuvat (i) IFRS 4:ssä *Vakuutussopimukset* määritellyistä vakuutussopimuksista, lukuun ottamatta sellaisesta vakuutussopimuksesta johtuvia myyjäosapuolen oikeuksia ja velvoitteita, joka on takaussopimuksen määritelmän mukainen, tai (ii) sopimuksesta, joka kuuluu IFRS 4:n soveltamisalaan siksi, että siihen sisältyy oikeus harkinnanvaraiseen osuuteen ylijäämästä. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluvaan sopimukseen kytkettyyn johdannaiseen, ellei johdannainen itse ole IFRS 4:n soveltamisalaan kuuluva sopimus. Lisäksi jos takaussopimusten myyjäosapuoli on aiemmin nimenomaisesti osoittanut pitävänsä kyseisiä sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se tällaisiin takaussopimuksiin tätä standardia vai IFRS 4:ää (ks. kappaleet B2.5–B2.6). Myyjäosapuoli voi tehdä valinnan sopimuskohtaisesti, mutta valinta on kunkin sopimuksen osalta peruuttamaton.

f) hankkijaosapuolen ja osakkeensa myyvän omistajan väliset termiinisopimukset hankinnan kohteen myymisestä tai ostamisesta, jotka johtavat IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* soveltamisalaan kuuluvaan liiketoimintojen yhdistämiseen myöhempänä hankinta-ajankohtana. Termiinisopimuksen voimassaoloaika ei saa ylittää sitä kohtuullista ajanjaksoa, joka yleensä tarvitaan vaadittavien hyväksymisten hankkimiseen ja liiketoimen loppuunsaattamiseen.

g) luottositoumukset, lukuun ottamatta kappaleessa 2.3 kuvattuja luottositoumuksia. Luottositoumuksen myöntäjän on kuitenkin sovellettava tämän standardin mukaisia arvon alentumista koskevia vaatimuksia niihin luottositoumuksiin, jotka muutoin eivät kuulu tämän standardin soveltamisalaan. Tämän standardin mukaiset vaatimukset taseesta pois kirjaamisesta koskevat myös kaikkia luottositoumuksia.

h) osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin perustuvat rahoitusinstrumentit, sopimukset ja velvoitteet, joihin sovelletaan IFRS 2:ta *Osakeperusteiset maksut*, lukuun ottamatta tämän standardin kappaleiden 2.4–2.7 soveltamisalaan kuuluvia sopimuksia, joihin sovelletaan tätä standardia.

i) oikeudet maksuihin, jotka ovat korvausta yhteisölle menoista, jotka sen on maksettava sellaisen velan suorittamiseksi, jonka se kirjaa varauksena IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti tai jota varten se on aikaisemmalla kaudella kirjannut varauksen IAS 37:n mukaisesti.

j) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* soveltamisalaan kuuluvat oikeudet ja velvoitteet, jotka ovat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta niitä, jotka IFRS 15:ssa määrätään käsiteltäviksi kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti.

2.2 **Tämän standardiin mukaisia arvon alentumista koskevia vaatimuksia on sovellettava niihin oikeuksiin, jotka IFRS 15:ssä määrätään käsiteltäviksi tämän standardin mukaisesti arvonalentumisvoittojen tai -tappioiden kirjaamisen osalta.**

▼M53

2.3 **Seuraavat luottositoumukset kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan:**

a) luottositoumukset, jotka yhteisö nimenomaisesti luokittelee käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi rahoitusveloiksi (ks. kappale 4.2.2). Jos yhteisön aikaisempana käytäntönä on ollut luottositoumuksista aiheutuvien omaisuuserien myyminen pian niiden syntymisen jälkeen, sen on sovellettava tätä standardia kaikkiin samaan luokkaan kuuluviin luottositoumuksiinsa.

b) luottositoumukset, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai luovuttamalla tai laskemalla liikkeeseen muu rahoitusinstrumentti. Tällaiset luottositoumukset ovat johdannaisia. Luottositoumusta ei katsota nettomääräisesti toteutettavaksi pelkästään sillä perusteella, että laina nostetaan erissä (esimerkiksi rakentamista varten myönnettävä laina, jota nostetaan rakennustyön edistymisen mukaan määräytyvissä erissä).

c) sitoumukset lainan antamiseen markkinakorkoa alemmalla korolla (ks. kappale 4.2.1(d)).

2.4 **Tätä standardia on sovellettava sellaisiin rahoituseriin kuulumattomien erien osto- tai myyntisopimuksiin, jotka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimukset olisivat rahoitusinstrumentteja, lukuun ottamatta sopimuksia, jotka on tehty ja pidetään edelleen voimassa rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti. Tätä standardia on kuitenkin sovellettava niihin sopimuksiin, jotka yhteisö nimenomaisesti luokittelee käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi kappaleen 2.5 mukaisesti.**

2.5 **Rahoituseriin kuulumattoman erän osto- tai myyntisopimus, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ikään kuin sopimus olisi rahoitusinstrumentti, voidaan peruuttamattomasti nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, vaikka se olisi tehty rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti. Tämä nimenomainen luokittelu on käytettävissä vain sopimuksen syntymisajankohtana ja vain, jos se poistaa sellaisen kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden (josta joskus käytetään nimitystä ”kirjanpidollinen epäsymmetria”) tai merkittävästi vähentää sellaista kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta, joka muutoin aiheutuisi siitä, että kyseistä sopimusta ei kirjata, koska se ei kuulu tämän standardin soveltamisalaan (ks. kappale 2.4).**

2.6 Rahoituseriin kuulumattoman erän osto- tai myyntisopimus voidaan toteuttaa nettomääräisesti käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla usealla eri tavalla. Näitä ovat esimerkiksi:

a) tilanteet, joissa sopimusehdot sallivat jommallekummalle osapuolelle sopimuksen nettomääräisen toteuttamisen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla;

▼M53

b) tilanteet, joissa mahdollisuutta nettomääräiseen toteuttamiseen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla ei ole nimenomaisesti mainittu sopimusehdoissa mutta yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten nettomääräinen toteuttaminen käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (riippumatta siitä, tapahtuuko tämä vastapuolen kanssa, tekemällä toisensa kumoavat sopimukset vai myymällä sopimus ennen sen toteuttamista tai raukeamista);

c) tilanteet, joissa yhteisön käytäntönä on vastaavanlaisten sopimusten osalta kohde-etuutena olevan erän vastaanottaminen ja myyminen lyhyen ajan kuluessa vastaanottamisen jälkeen voiton hankkimiseksi hintojen tai välittäjän marginaalin lyhyen aikavälin vaihteluista; ja

d) tilanteet, joissa sopimuksen kohteena oleva rahoituseriin kuulumaton erä on helposti vaihdettavissa käteisvaroiksi.

Sopimusta, jota koskee kohta (b) tai (c), ei tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti, joten se kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Muut sopimukset, joihin sovelletaan kappaletta 2.4, arvioidaan sen ratkaisemiseksi, onko ne tehty ja pidetäänkö ne edelleen voimassa rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti ja kuuluvatko ne siis tämän standardin soveltamisalaan.

2.7 Rahoituseriin kuulumattoman erän ostamista tai myymistä koskeva asetettu optio, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla kappaleen 2.6(a) tai 2.6.(d) mukaisesti, kuuluu tämän standardin soveltamisalaan. Tällaista sopimusta ei voida tehdä rahoituseriin kuulumattoman erän vastaanottamista tai luovuttamista varten yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti.

LUKU 3 Merkitseminen taseeseen ja kirjaaminen pois taseesta

3.1 ALKUPERÄINEN KIRJAAMINEN

3.1.1 Yhteisön on merkittävä rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka taseeseensa silloin ja vain silloin, kun yhteisöstä tulee instrumentin sopimusehtojen osapuoli (ks. kappaleet B3.1.1 ja B3.1.2). Kun yhteisö kirjaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän ensimmäisen kerran, sen on luokiteltava se kappaleiden 4.1.1–4.1.5 mukaisesti ja arvostettava se kappaleiden 5.1.1–5.1.3 mukaisesti. Kun yhteisö kirjaa rahoitusvelan ensimmäisen kerran, sen on luokiteltava se kappaleiden 4.2.1 ja 4.2.2 mukaisesti ja arvostettava se kappaleen 5.1.1 mukaisesti.

Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

3.1.2 Rahoitusvarojen *selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti* on merkittävä taseeseen ja kirjattava pois taseesta joko kaupantekopäivän tai selvittämispäivän perusteella sen mukaan, kumpaa sovelletaan (ks. kappaleet B3.1.3–B3.1.6).

▼M53

3.2 RAHOITUSVAROJEN KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

3.2.1 Konsernitilinpäätöksessä kappaleita 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 ja B3.2.1–B3.2.17 sovelletaan konsernin tasolla. Näin ollen yhteisö yhdistelee ensin kaikki tytäryritykset IFRS 10:n mukaisesti ja soveltaa sitten näin syntyvään konserniin kyseisiä kappaleita.

3.2.2 Ennen kuin yhteisö arvioi, onko *taseesta pois kirjaaminen* kappaleiden 3.2.3–3.2.9 mukaan asianmukaista ja miltä osin se on asianmukaista, se ratkaisee, olisiko kyseisiä kappaleita sovellettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaan) vai rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai samankaltaisten rahoitusvarojen erien ryhmään) kokonaisuudessaan, ja tämä tapahtuu seuraavalla tavalla.

a) Kappaleita 3.2.3–3.2.9 sovelletaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaan) siinä ja vain siinä tapauksessa, että osa, jonka kirjaamista pois taseesta tarkastellaan, täyttää jonkin seuraavista kolmesta ehdosta:

i) Kyseinen osa sisältää vain nimenomaisesti yksilöityjä rahavirtoja rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmästä). Esimerkiksi kun yhteisö tekee korkostrippisopimuksen, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden vieraan pääoman ehtoisesta instrumentista tuleviin korkojen rahavirtoihin mutta ei pääoman rahavirtoihin, kappaleita 3.2.3–3.2.9 sovelletaan korkojen rahavirtoihin.

ii) Kyseinen osa sisältää vain täysin suhteellisen (määräsuhteessa jaetun) osuuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän) rahavirroista. Esimerkiksi kun yhteisö osallistuu järjestelyyn, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden 90 prosenttiin vieraan pääoman ehtoisen instrumentin kaikista rahavirroista, kappaleita 3.2.3–3.2.9 sovelletaan 90 prosenttiin näistä rahavirroista. Jos vastapuolia on enemmän kuin yksi, kaikilla vastapuolilla ei tarvitse olla suhteellista osuutta rahavirroista, kunhan siirron tekevän yhteisön osuus on täysin suhteellinen.

iii) Kyseinen osa sisältää vain täysin suhteellisen (määräsuhteessa jaetun) osuuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän) nimenomaisesti yksilöidyistä rahavirroista. Esimerkiksi kun yhteisö osallistuu järjestelyyn, jonka mukaan vastapuoli saa oikeuden 90 prosenttiin rahoitusvaroihin kuuluvan erän korkojen rahavirroista, kappaleita 3.2.3–3.2.9 sovelletaan 90 prosenttiin näistä korkojen rahavirroista. Jos vastapuolia on useampi kuin yksi, kaikilla vastapuolilla ei tarvitse olla suhteellista osuutta nimenomaisesti yksilöidyistä rahavirroista, kunhan siirron tekevän yhteisön osuus on täysin suhteellinen.

b) Kaikissa muissa tapauksissa kappaleita 3.2.3–3.2.9 sovelletaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai koko samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään) kokonaisuudessaan. Esimerkiksi kun yhteisö siirtää (i) oikeudet ensimmäiseen tai viimeiseen 90 prosenttiin maksuista, jotka saadaan perityksi rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (tai rahoitusvarojen ryhmästä), tai (ii) oikeudet 90 prosenttiin saamisten muodostaman ryhmän

▼M53

rahavirroista mutta antaa takauksen, jonka mukaan se korvaa ostajalle luottotappiot 8 prosenttiin asti saamisten pääomasta, kappaleita 3.2.3–3.2.9 sovelletaan rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmään) kokonaisuudessaan.

Termillä ”rahoitusvaroihin kuuluva erä” tarkoitetaan kappaleissa 3.2.3–3.2.12 joko edellä kohdassa (a) kuvattua rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaa (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmän osaa) tai muussa tapauksessa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää (tai samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmää) kokonaisuudessaan.

3.2.3 **Yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta silloin ja vain silloin, kun:**

a) sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtoihin lakkaavat olemasta voimassa; tai

b) se siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle kappaleissa 3.2.4 ja 3.2.5 esitetyllä tavalla ja siirto täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset kappaleen 3.2.6 mukaisesti.

(Ks. kappale 3.1.2 rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukaisten myyntien osalta.)

3.2.4 **Yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle siinä ja vain siinä tapauksessa, että se**

a) joko siirtää sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen toiselle osapuolelle; tai

b) pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle järjestelyssä, joka täyttää kappaleen 3.2.5 mukaiset ehdot.

3.2.5 **Kun yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän (”alkuperäinen omaisuuserä”) rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa nämä rahavirrat yhdelle tai useammalle yhteisölle (”lopulliset saajat”), yhteisö käsittelee liiketoimen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtona toiselle osapuolelle siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat kolme ehtoa täyttyvät.**

a) Yhteisöllä ei ole velvollisuutta maksaa lopullisille saajille, ellei se saa kerättyä vastaavia määriä alkuperäisestä omaisuuserästä. Yhteisön antamat lyhytaikaiset luotot, joihin liittyy oikeus saada takaisin koko lainaksi annettu määrä sekä markkinakorkojen mukainen kertynyt korko, ei estä tämän ehdon toteutumista.

b) Siirtosopimuksen ehdot estävät yhteisöä myymästä tai panttaamasta alkuperäistä omaisuuserää muutoin kuin rahavirtojen maksamista koskevan velvoitteen vakuudeksi lopullisille saajille.

c) Yhteisö on velvollinen maksamaan kaikki lopullisten saajien puolesta keräämänsä rahavirrat eteenpäin ilman olennaista viivettä. Yhteisöllä ei myöskään ole oikeutta sijoittaa tällaisia rahavirtoja uudelleen, lukuun ottamatta rahavaroihin (määritelty IAS 7:ssä *Rahavirtalaskelmat*) tehtäviä sijoituksia, sinä lyhyenä ajanjaksona, joka jää maksujen saantipäivän ja sen päivän väliin, jona maksut on suoritettava lopullisille saajille, ja tällaisista sijoituksista saatavat korot siirretään lopullisille saajille.

▼M53

3.2.6 Kun yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle (ks. kappale 3.2.4), sen on arvioitava, missä määrin se pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut itsellään. Tällöin:

a) jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle, yhteisön on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja kirjattava sille siirron yhteydessä mahdollisesti syntyvät tai sen mahdollisesti itsellään pitämät oikeudet ja velvoitteet erikseen varoiksi tai veloiksi.

b) jos yhteisö pitää rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään, yhteisön on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä edelleen taseessaan.

c) jos yhteisö ei siirrä rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä pidä niitä kaikilta olennaisilta osin itsellään, sen on ratkaistava, onko sillä säilynyt määräysvalta rahoitusvaroihin kuuluvaan erään. Tällöin:

i) jos yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa, sen on kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja kirjattava sille siirron yhteydessä mahdollisesti syntyvät tai sen mahdollisesti itsellään pitämät oikeudet ja velvoitteet erikseen varoiksi tai veloiksi.

ii) jos yhteisöllä on säilynyt määräysvalta, sen on pidettävä rahoitusvaroihin kuuluva erä edelleen taseessaan siltä osin kuin sillä on säilynyt intressi kyseiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään (ks. kappale 3.2.16).

3.2.7 Riskien ja etujen siirtymistä (ks. kappale 3.2.6) arvioidaan vertaamalla yhteisön altistumista siirretyn omaisuuserän nettorahavirtojen määrien ja ajoittumisen vaihtelulle ennen ja jälkeen siirron. Yhteisö on pitänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään, jos sen altistuminen rahoitusvaroihin kuuluvan erän vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon vaihtelulle ei muutu merkittävästi siirron seurauksena (esimerkiksi sen vuoksi, että yhteisö on myynyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimuksella, jonka mukaan se ostaa erän takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan, johon lisätään tuotto lainan antajalle). Yhteisö on siirtänyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle, jos sen altistuminen tällaiselle vaihtelulle ei enää ole merkittävää verrattuna rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvien vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon kokonaisvaihteluun (esimerkiksi siksi, että yhteisö on myynyt rahoitusvaroihin kuuluvan erän vain sillä ehdolla, että sillä on oikeus ostaa se takaisin takaisinostoajankohdan *käypään arvoonsa* tai se on siirtänyt toiselle osapuolelle täysin suhteellisen osuuden suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirroista sellaisessa kappaleen 3.2.5 mukaiset ehdot täyttävässä järjestelyssä kuin esimerkiksi loan sub-participation -järjestelyssä).

3.2.8 Usein on täysin selvää, onko yhteisö siirtänyt vai pitänyt itsellään omistukseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin, eikä laskelmien tekemiseen ole tarvetta. Toisissa tapauksissa on tarpeellista tehdä laskelmia ja vertailla yhteisön altistumista vastaisten nettorahavirtojen nykyarvon vaihtelulle ennen ja jälkeen siirron. Laskelmia ja vertailuja tehtäessä käytetään diskonttauskorkona asianmukaista tarkasteluhetken markkinakorkoa. Kaikki jokseenkin mahdolliset nettorahavirtojen vaihtelut otetaan huomioon, ja niille tulemille, joiden toteutuminen on todennäköisempää, annetaan suurempi paino.

▼M53

3.2.9 Se, onko yhteisöllä säilynyt määräysvalta (ks. kappale 3.2.6(c)) siirrettyyn omaisuuserään, riippuu siirron saajan mahdollisuudesta myydä omaisuuserä. Jos siirron saaja pystyy käytännössä myymään koko omaisuuserän riippumattomalle kolmannelle osapuolelle ja se pystyy käyttämään tätä mahdollisuutta yksipuolisesti ja ilman että sen tarvitsee määrätä siirrolle lisärajoitteita, yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa. Kaikissa muissa tapauksissa yhteisöllä on säilynyt määräysvalta.

Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset

3.2.10 Jos yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle sellaisella siirrolla, joka kokonaisuudessaan täyttää taseesta pois kirjaamisen edellytykset, ja pitää itsellään oikeuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän hoitamiseen palkkiota vastaan, sen on kirjattava kyseiseen hoitopalvelusopimukseen liittyen joko hoitopalvelua koskeva omaisuuserä tai hoitopalveluvelka. Jos saatavan palkkion ei odoteta tuottavan yhteisölle riittävää korvausta hoitopalvelun suorittamisesta, on kirjattava hoitopalveluvelvoitteen käypää arvoa vastaava hoitopalveluvelka. Jos saatavan palkkion odotetaan olevan suurempi kuin riittävä korvaus hoitopalvelun suorittamisesta, on kirjattava hoitopalveluoikeuteen liittyen hoitopalvelua koskeva omaisuuserä, jonka määrittäminen perustuu suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjanpitoarvon kohdistamiseen kappaleen 3.2.13 mukaisesti.

3.2.11 Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan siirron seurauksena kokonaan pois taseesta mutta yhteisö saa siirrosta johtuen uuden rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai ottaa vastatakseen uuden rahoitusvelan tai hoitopalveluvelan, yhteisön on kirjattava uusi rahoitusvaroihin kuuluva erä, rahoitusvelka tai hoitopalveluvelka käypään arvoon.

3.2.12 Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta kokonaisuudessaan, on seuraavien erien välinen erotus:

a) kirjanpitoarvo (määritetään taseesta pois kirjaamisen ajankohtana) ja

b) saatu vastike (mukaan lukien mahdollisesti vastaanotettu uusi omaisuuserä, josta vähennetään mahdollisesti vastattavaksi otettu uusi velka)

kirjattava tulosvaikutteisesti.

3.2.13 Jos siirretty omaisuuserä on osa suurempaa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää (esimerkiksi kun yhteisö siirtää toiselle osapuolelle korkojen rahavirrat, jotka ovat osa vieraan pääoman ehtoista instrumenttia, ks. kappale 3.2.2(a)) ja siirretty osa täyttää kokonaisuudessaan taseesta pois kirjaamisen edellytykset, tämän suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisempi kirjanpitoarvo on jaettava taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken näiden osien siirtoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Itsellä pidettyä hoitopalvelua koskevaa omaisuuserää on tässä käsiteltävä taseeseen jäävänä osana. Seuraavien erien välinen erotus:

a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettava kirjanpitoarvo (määritetään taseesta pois kirjaamisen ajankohtana) ja

b) taseesta pois kirjattavasta osasta saatu vastike (mukaan lukien mahdollisesti vastaanotettu uusi omaisuuserä, josta vähennetään mahdollisesti vastattavaksi otettu uusi velka)

on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M53

3.2.14 Kun yhteisö jakaa suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisempaa kirjanpitoarvoa taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan kesken, on määritettävä taseeseen jäävän osan käypä arvo. Kun yhteisön käytäntönä on ollut myydä taseeseen jäävän osan kaltaisia osia tai tällaisia osia koskevia liiketoimia on muutoin toteutunut markkinoilla, viimeaikaisten todellisissa liiketoimissa toteutuneiden hintojen pohjalta saadaan paras arvio kyseisen osan käyvästä arvosta. Kun taseeseen jäävän osan käyvän arvon tukena ei ole hintanoteerauksia tai viimeaikaisia markkinoilla toteutuneita liiketoimia, paras arvio käyvästä arvosta on koko suuremman rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon ja siirron saajan taseesta pois kirjatusta osasta maksaman vastikkeen välinen erotus.

Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä

3.2.15 Jos siirto ei johda taseesta pois kirjaamiseen sen vuoksi, että yhteisö on pitänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään, yhteisön on pidettävä koko siirretty omaisuuserä edelleen taseessaan ja kirjattava saatua vastiketta vastaava rahoitusvelka. Myöhemmillä kausilla yhteisön on kirjattava siirretystä omaisuuserästä saatavat tuotot ja rahoitusvelasta aiheutuvat kulut.

Siirrettyihin omaisuuseriin säilyvä intressi

3.2.16 Jos yhteisö ei siirrä siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin toiselle eikä pidä niitä kaikilta olennaisilta osin itsellään ja sillä säilyy määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään, yhteisö pitää siirretyn omaisuuserän edelleen taseessaan siihen määrään asti kuin sillä on säilynyt siihen intressi. Yhteisöllä siirrettyyn omaisuuserään säilyvän intressin määrä on se määrä, johon asti yhteisö on alttiina siirretyn omaisuuserän arvon muutoksille. Esimerkiksi:

a) Kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu siirretystä omaisuuserästä annetusta takauksesta, yhteisöllä säilyvän intressin määrä on pienempi seuraavista: (i) omaisuuserän määrä tai (ii) saadun vastikkeen määrä, joka yhteisöä enintään voitaisiin vaatia maksamaan takaisin (”takausmäärä”).

b) Kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu siirrettyyn omaisuuserään perustuvasta asetetusta tai ostetusta optiosta (tai molemmista), yhteisöllä säilyvän intressin määrä on se siirretyn omaisuuserän määrä, jonka yhteisö voi ostaa takaisin. Jos kuitenkin kyseessä on asetettu myyntioptio, joka perustuu käypään arvoon arvostettavaan omaisuuserään, yhteisöllä säilyvä intressi rajoittuu määrään, joka on siirretyn omaisuuserän käypä arvo tai sitä alempi option toteuttamishinta (ks. kappale B3.2.13).

c) Kun yhteisöllä säilyvä intressi muodostuu siirrettyyn omaisuuserään perustuvasta käteisvaroina toteutettavasta optiosta tai vastaavanlaisesta sopimusehdosta, yhteisöllä säilyvän intressin suuruus määritetään samalla tavalla kuin muuna kuin käteisvaroina toteutettavista optioista johtuvan intressin määrä edellä esitetyn kohdan (b) mukaisesti.

▼M53

3.2.17 Kun yhteisö pitää omaisuuserän edelleen taseessaan siihen määrään asti kuin sillä säilyy siihen intressi, yhteisö kirjaa myös siihen liittyvän velan. Tämän standardin muista arvostamista koskevista vaatimuksista huolimatta arvostetaan siirretty omaisuuserä ja siihen liittyvä velka sellaisella perusteella, joka kuvastaa yhteisön itsellään pitämiä oikeuksia ja velvoitteita. Omaisuuserään liittyvä velka arvostetaan siten, että siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo on:

a) yhteisön itsellään pitämien oikeuksien ja velvoitteiden jaksotettu hankintameno, jos siirretty omaisuuserä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, tai

b) määrä, joka vastaa yhteisön itsellään pitämien oikeuksien ja velvoitteiden käypää arvoa, kun ne arvostetaan erikseen, jos siirretty omaisuuserä arvostetaan käypään arvoon.

3.2.18 Yhteisön on edelleen kirjattava siirretystä omaisuuserästä saamansa tuotot siihen määrään asti kuin sillä on säilynyt siihen intressi, ja sen on edelleen kirjattava omaisuuserään liittyvästä velasta aiheutuvat kulut.

3.2.19 Siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan käyvän arvon kirjattuja muutoksia käsitellään myöhemmin tapahtuvassa arvostuksessa toisiinsa nähden yhdenmukaisesti kappaleen 5.7.1 mukaan, eikä niitä saa vähentää toisistaan.

3.2.20 Jos yhteisöllä säilyvä intressi koskee vain osaa rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä (esim. kun yhteisö pitää itsellään oikeuden ostaa takaisin osa siirretystä omaisuuserästä tai sille jää sellainen jäännösintressi, joka ei johda omistukseen liittyvien riskien ja etujen pitämiseen kaikilta olennaisilta osin itsellä, ja yhteisöllä säilyy määräysvalta), yhteisö jakaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisemman kirjanpitoarvon säilyvän intressin perusteella taseeseen jäävän osan ja ei enää taseeseen merkittävän osan kesken kyseisten osien siirtoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Tässä sovelletaan kappaleen 3.2.14 vaatimuksia. Seuraavien erien välinen erotus:

a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettava kirjanpitoarvo (määritetään taseesta pois kirjaamisen ajankohtana) ja

b) taseesta pois kirjattavasta osasta saatu vastike

on kirjattava tulosvaikutteisesti.

3.2.21 Jos siirretty omaisuuserä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, tämän standardin tarjoama vaihtoehto, jonka mukaan rahoitusvelka voidaan nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, ei ole sovellettavissa omaisuuserään liittyvään velkaan.

Kaikki siirrot

3.2.22 Jos siirretty omaisuuserä pidetään edelleen taseessa, kyseistä omaisuuserää ja siihen liittyvää velkaa ei saa vähentää toisistaan. Vastaavasti yhteisö ei saa vähentää siirretystä omaisuuserästä saatavia tuottoja ja siihen liittyvästä velasta aiheutuvia kuluja toisistaan (ks. IAS 32:n kappale 42).

▼M53

3.2.23 Jos siirtäjä antaa siirron saajalle muun kuin käteisvakuuden (kuten vieraan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin), se miten siirtäjä ja siirron saaja käsittelevät vakuutta kirjanpidossa, riippuu siitä, onko siirron saajalla oikeus myydä vakuus tai pantata se edelleen, ja siitä, onko siirtäjä lyönyt laimin velvoitteitaan. Siirtäjän ja siirron saajan on käsiteltävä vakuutta kirjanpidossa seuraavasti:

a) Jos siirron saajalla on sopimukseen tai käytäntöön perustuva oikeus myydä vakuus tai pantata se edelleen, niin siirtäjän on esitettävä kyseinen omaisuuserä taseessaan erillään muista varoista (esimerkiksi lainaksi annettuna omaisuuseränä, pantattuina oman pääoman ehtoisina instrumentteina tai takaisinostosaamisena).

b) Jos siirron saaja myy pantiksi saamansa vakuuden, sen on kirjattava myyntitulo ja kirjattava velka määrään, joka vastaa vakuuden palauttamisvelvoitteen käypää arvoa.

c) Jos siirtäjä rikkoo sopimuksen ehtoja eikä ole enää oikeutettu saamaan vakuutta takaisin, sen on kirjattava vakuus pois taseesta, ja siirron saajan on merkittävä vakuus omaisuuseräksi taseeseensa alun perin käypään arvoon, tai jos se on jo myynyt vakuuden, kirjattava vakuuden palauttamisvelvoite pois taseesta.

d) Kohdassa (c) tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta siirtäjän on pidettävä vakuus edelleen omaisuuseränä taseessaan, eikä siirron saaja saa merkitä vakuutta omaisuuseräksi taseeseensa.

3.3 RAHOITUSVELKOJEN KIRJAAMINEN POIS TASEESTA

3.3.1 Yhteisön on poistettava rahoitusvelka (tai rahoitusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa – toisin sanoen kun sopimuksessa yksilöity velvoite on täytetty tai kumottu tai sen voimassaolo on lakannut.

3.3.2 Jos jo lainanottajana ja lainanantajana olevien osapuolten välillä vaihdetaan vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, joiden ehdot poikkeavat huomattavasti toisistaan, vaihtoa on käsiteltävä alkuperäisen rahoitusvelan kuoletuksena ja uuden rahoitusvelan kirjaamisena. Samoin olemassa olevan rahoitusvelan tai sen osan ehtojen huomattavaa muutosta (riippumatta siitä, johtuuko se velallisen rahoitusvaikeuksista vai ei) on käsiteltävä kirjanpidossa alkuperäisen rahoitusvelan kuoletuksena ja uuden rahoitusvelan kirjaamisena.

3.3.3 Kuoletetun tai toiselle osapuolelle siirretyn rahoitusvelan (tai rahoitusvelan osan) kirjanpitoarvon ja maksetun vastikkeen – joka sisältää siirretyt muut kuin käteiset varat tai vastattaviksi otetut velat – välinen erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

3.3.4 Jos yhteisö ostaa takaisin osan rahoitusvelasta, sen on jaettava rahoitusvelan aikaisempi kirjanpitoarvo taseeseen jäävän osan ja taseesta pois kirjattavan osan kesken kyseisten osien takaisinostoajankohdan käypien arvojen suhteen perusteella. Erotus (a) taseesta pois kirjattavalle osalle kohdistettavan kirjanpitoarvon ja (b) taseesta pois kirjattavasta osasta maksetun vastikkeen – joka sisältää siirretyt muut kuin käteiset varat ja vastattaviksi otetut velat – välillä on kirjattava tulosvaikutteisesti.

▼M53

LUKU 4 Luokittelu

4.1 RAHOITUSVAROJEN LUOKITTELU

4.1.1 Ellei kappale 4.1.5 tule sovellettavaksi, yhteisön on luokiteltava rahoitusvarat jaksotettuun hankintamenoon, käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta tai käypään arvoon tulosvaikutteisesti myöhemmin arvostettaviksi molempien seuraavien perusteella:

a) yhteisön liiketoimintamalli rahoitusvarojen hallinnoinnissa ja

b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet.

4.1.2 Rahoitusvaroihin kuuluva erä on arvostettava jaksotettuun hankintamenoon, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

a) rahoitusvaroihin kuuluvaa erää pidetään hallussa sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi ja

b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimusehdoissa määrätään tiettyinä ajankohtina toteutuvista rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.

Kappaleissa B4.1.1–B4.1.26 on ohjeistusta näiden ehtojen soveltamisesta.

4.1.2A Rahoitusvaroihin kuuluva erä on arvostettava käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

a) rahoitusvaroihin kuuluvaa erää pidetään hallussa sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja ja

b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimusehdoissa määrätään tiettyinä ajankohtina toteutuvista rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.

Kappaleissa B4.1.1–B4.1.26 on ohjeistusta näiden ehtojen soveltamisesta.

4.1.3 Kappaleita 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) sovellettaessa:

a) pääomalla tarkoitetaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypää arvoa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Kappaleessa B4.1.7B on lisäohjeistusta siitä, mitä tarkoitetaan pääomalla.

b) korko sisältää korvauksen rahan aika-arvosta, tiettynä ajanjaksona jäljellä olevaan pääomamäärään liittyvästä luottoriskistä ja muista perustyyppiseen lainanantoon liittyvistä riskeistä ja menoista sekä voittomarginaalin. Kappaleissa B4.1.7A ja B4.1.9A–B4.1.9E on lisäohjeistusta siitä, mitä tarkoitetaan korolla, mukaan lukien mitä tarkoitetaan rahan aika-arvolla.

▼M53

4.1.4 Rahoitusvaroihin kuuluva erä on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti, ellei sitä arvosteta kappaleen 4.1.2 mukaisesti jaksotettuun hankintamenoon tai kappaleen 4.1.2A mukaisesti käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta. Yhteisö voi kuitenkin tehdä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä peruuttamattoman valinnan, jonka mukaan tietyt sijoitukset *oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin*, jotka muutoin arvostettaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti, käsitellään siten, että käyvän arvon myöhemmät muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä (ks. kappaleet 5.7.5–5.7.6).

Mahdollisuus nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluva erä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

4.1.5 Kappaleista 4.1.1–4.1.4 huolimatta yhteisö voi alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluvan erän peruuttamattomasti käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos näin toimimalla poistetaan arvostamiseen tai kirjaamiseen liittyvä epäjohdonmukaisuus tai vähennetään merkittävästi tällaista epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään ”kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi”), joka muutoin aiheutuisi varojen tai velkojen arvostamisesta tai niistä johtuvien voittojen tai tappioiden kirjaamisesta erilaisilla perusteilla (ks. kappaleet B4.1.29–B4.1.32).

4.2 RAHOITUSVELKOJEN LUOKITTELU

4.2.1 Yhteisön on luokiteltava kaikki rahoitusvelat jaksotettuun hankintamenoon efektiivisen koron menetelmää käyttäen myöhemmin arvostettaviksi seuraavia lukuun ottamatta:

a) *käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvelat.* Tällaiset velat, mukaan lukien *johdannaiset*, jotka ovat velkoja, on myöhemmin arvostettava käypään arvoon.

b) rahoitusvelat, jotka syntyvät, kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä tai kun sovelletaan yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvaa lähestymistapaa. Tällaisten rahoitusvelkojen arvostamiseen sovelletaan kappaleita 3.2.15 ja 3.2.17.

c) *takaussopimukset.* Tällaisen sopimuksen myyjäosapuolen on arvostettava se alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (paitsi milloin sovelletaan kappaletta 4.2.1(a) tai (b)) seuraavista määristä siihen, joka on suurempi:

i) luvun 5.5 mukaisesti määritettävä tappiota koskevan vähennyserän määrä; ja

ii) alun perin kirjattu määrä (ks. kappale 5.1.1.) vähennettynä IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatuilla kertyneillä tuotoilla, kun tämä on asianmukaista.

d) sitoumukset lainan antamiseen markkinakorkoa alemmalla korolla. Tällaisen sitoumuksen myöntäjän on (paitsi jos sovelletaan kappaletta 4.2.1(a)) myöhemmin arvostettava sitoumus seuraavista määristä siihen, joka on suurempi:

i) luvun 5.5 mukaisesti määritettävä tappiota koskevan vähennyserän määrä; tai

ii) alun perin kirjattu määrä (ks. kappale 5.1.1.) vähennettynä IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatuilla kertyneillä tuotoilla, kun tämä on asianmukaista.

▼M53

e) hankkijaosapuolen kirjaama ehdollinen vastike liiketoimintojen yhdistämisessä, johon sovelletaan IFRS 3:a. Tällainen ehdollinen vastike on myöhemmin arvostettava käypään arvoon, ja käyvän arvon muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti.

Mahdollisuus nimenomaisesti luokitella rahoitusvelka käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

4.2.2 Yhteisö voi alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä nimenomaisesti luokitella rahoitusvelan peruuttamattomasti käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, kun tämä on kappaleen 4.3.5 mukaan sallittua tai kun se johtaa merkityksellisempään informaatioon, koska joko:

a) näin poistetaan arvostamiseen tai kirjaamiseen liittyvä epäjohdonmukaisuus tai vähennetään merkittävästi tällaista epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään ”kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi”), joka muutoin aiheutuisi varojen tai velkojen arvostamisesta tai niistä johtuvien voittojen tai tappioiden kirjaamisesta erilaisilla perusteilla (ks. kappaleet B4.1.29–B4.1.32); tai

b) rahoitusveloista taikka rahoitusvaroista ja rahoitusveloista koostuvaa ryhmää hallinnoidaan ja sen tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta, dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaisesti, ja ryhmää koskevaa informaatiota tuotetaan tältä pohjalta sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille (määritelty IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*), esimerkiksi yhteisön hallitukselle ja toimitusjohtajalle (ks. kappaleet B4.1.33–B4.1.36).

4.3 KYTKETYT JOHDANNAISET

4.3.1 Kytketty johdannainen on osa hybridi-instrumenttia (yhdistettyä instrumenttia), joka sisältää myös johdannaisiin kuulumattoman pääsopimuksen – ja tällä on sellainen vaikutus, että osa yhdistetyn instrumentin rahavirroista vaihtelee samankaltaisella tavalla kuin itsenäisen johdannaisen rahavirrat. Kytketty johdannainen saa aikaan sen, että kaikki ne rahavirrat tai osa niistä rahavirroista, jotka sopimus muutoin edellyttäisi, muuttuvat tietyn koron, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin tai muun muuttujan mukaisesti, joka, jos se on muu kuin taloudellinen muuttuja, ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen. Johdannainen, joka liittyy *rahoitusinstrumenttiin* mutta on sopimuksen perusteella siirrettävissä riippumatta tästä instrumentista tai jossa on eri vastapuoli, ei ole kytketty johdannainen vaan erillinen rahoitusinstrumentti.

Hybridisopimukset, joissa pääsopimuksena on rahoitusvaroihin kuuluva erä

4.3.2 Jos hybridisopimus sisältää pääsopimuksen, joka on tämän standardin soveltamisalaan kuuluva omaisuuserä, yhteisön on sovellettava kappaleisiin 4.1.1–4.1.5 sisältyviä vaatimuksia koko hybridisopimukseen.

Muut hybridisopimukset

4.3.3 Jos hybridisopimus sisältää pääsopimuksen, joka ei ole tämän standardin soveltamisalaan kuuluva omaisuuserä, kytketty johdannainen on erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti jos ja vain jos:

a) kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin (ks. kappaleet B4.3.5 ja B4.3.8);

▼M53

b) erillinen instrumentti, jolla on samat ehdot kuin kytketyllä johdannaisella, olisi johdannaisen määritelmän mukainen; ja

c) hybridisopimusta ei arvosteta käypään arvoon siten, että käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti (ts. johdannaista, joka on kytketty käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaan rahoitusvelkaan, ei eroteta).

4.3.4 Jos kytketty johdannainen erotetaan, pääsopimus on käsiteltävä kirjanpidossa asiaankuuluvien standardien mukaisesti. Tässä standardissa ei käsitellä sitä, onko kytketty johdannainen esitettävä erikseen taseessa.

4.3.5 Kappaleista 4.3.3 ja 4.3.4 huolimatta, jos sopimukseen sisältyy yksi tai useampi kytketty johdannainen ja pääsopimus ei ole tämän standardin soveltamisalaan kuuluva omaisuuserä, yhteisö voi nimenomaisesti luokitella koko hybridisopimuksen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, paitsi jos:

a) kytketty johdannainen ei (tai kytketyt johdannaiset eivät) muuta merkittävästi rahavirtoja, joita sopimus muutoin edellyttäisi; tai

b) vastaavanlaista hybridi-instrumenttia ensimmäistä kertaa tarkasteltaessa on selvää jo vähäisen analysoinnin tuloksena tai ilman analysointia, että kytketyn johdannaisen (tai kytkettyjen johdannaisten) erottaminen on kiellettyä, esimerkiksi lainaan kytketty oikeus takaisinmaksuun ennen eräpäivää, jonka mukaan haltija saa maksaa lainan takaisin ennen eräpäivää jokseenkin sen jaksotettua hankintamenoa vastaavaan määrään.

4.3.6 Jos yhteisön on tämän standardin mukaan erotettava kytketty johdannainen pääsopimuksesta mutta se ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen arvoa erikseen hankinta-ajankohtana tai jonakin sen jälkeisenä raportointikauden päättymispäivänä, sen on nimenomaisesti luokiteltava koko hybridisopimus käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

4.3.7 Jos yhteisö ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen käypää arvoa luotettavasti sen ehtojen perusteella, kytketyn johdannaisen käypä arvo on hybridisopimuksen käyvän arvon ja pääsopimuksen käyvän arvon välinen erotus. Jos yhteisö ei pysty määrittämään kytketyn johdannaisen käypää arvoa tällä menetelmällä, sovelletaan kappaletta 4.3.6, ja koko hybridisopimus luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

4.4 LUOKITTELUN MUUTOKSET

4.4.1 Silloin ja vain silloin, kun yhteisö muuttaa rahoitusvarojen hallinnoinnissa noudattamaansa liiketoimintamallia, sen on muutettava kappaleiden 4.1.1–4.1.4 mukaisesti kaikkien niiden rahoitusvarojen luokittelua, joihin tämä vaikuttaa. Ks. kappaleet 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 ja B5.6.1–B5.6.2, joissa on lisäohjeistusta rahoitusvarojen luokittelun muuttamisesta.

4.4.2 Yhteisö ei saa muuttaa minkään rahoitusvelan luokittelua.

4.4.3 Seuraavat olosuhteiden muutokset eivät ole kappaleissa 4.4.1–4.4.2 tarkoitettuja luokittelun muutoksia:

a) erä, joka on aiemmin määritetty suojausinstrumentiksi rahavirran tai nettosijoituksen suojauksessa ja ollut sellaisena tehokas, ei enää käy suojausinstrumentiksi;

▼M53

b) erä määritetään suojausinstrumentiksi rahavirran tai nettosijoituksen suojauksessa ja on sellaisena tehokas; ja

c) luvun 6.7 mukaiset muutokset arvostuksessa.

LUKU 5 Arvostaminen

5.1 ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN

5.1.1 Lukuun ottamatta kappaleen 5.1.3 soveltamisalaan kuuluvia myyntisaamisia yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka käypään arvoon, ja jos kyseessä on muu kuin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, siihen lisätään tai siitä vähennetään rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hankkimisesta tai liikkeeseenlaskusta välittömästi johtuvat transaktiomenot.

5.1.1A Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypä arvo kuitenkin poikkeaa transaktiohinnasta alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, yhteisön on sovellettava kappaletta B5.1.2A.

5.1.2 Kun yhteisö kirjaa selvittämispäivän perusteella omaisuuserän, joka myöhemmin arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon, omaisuuserä kirjataan alun perin kaupantekopäivän käypään arvoon (ks. kappaleet B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3 Kappaleen 5.1.1 vaatimuksesta huolimatta yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvostettava (IFRS 15:ssa määriteltyyn) transaktiohintaan sellaiset myyntisaamiset, joissa ei ole (IFRS 15:n mukaisesti määritettävää) merkittävää rahoituskomponenttia.

5.2 RAHOITUSVAROJEN MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN

5.2.1 Yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostettava rahoitusvaroihin kuuluva erä kappaleiden 4.1.1–4.1.5 mukaisesti:

a) jaksotettuun hankintamenoon;

b) käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta; tai

c) käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

5.2.2 Yhteisön on sovellettava luvun 5.5 mukaisia arvon alentumista koskevia vaatimuksia rahoitusvaroihin, jotka arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon kappaleen 4.1.2 mukaisesti, ja rahoitusvaroihin, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti.

5.2.3 Yhteisön on sovellettava kappaleiden 6.5.8–6.5.14 mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia (ja, jos tämä on sovellettavissa, IAS 39:n kappaleiden 89–94 mukaisia vaatimuksia korkoriskin portfoliosuojauksen käyvän arvon suojauslaskennan osalta) rahoitusvaroihin kuuluvaan erään, joka on määritetty suojauskohteeksi ([1]).

([1]) Kappaleen 7.2.21 mukaan yhteisö voi valita tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jonka mukaan se jatkaa IAS 39:n mukaisten suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamista tämän standardin luvun 6 sijaan. Jos yhteisö on tehnyt tämän valinnan, tähän standardiin sisältyvät viittaukset tiettyihin lukuun 6 sisältyviin suojauslaskentaa koskeviin vaatimuksiin eivät ole relevantteja. Sen sijaan yhteisö soveltaa IAS 39:n mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia.

▼**M53**

5.3 RAHOITUSVELKOJEN MYÖHEMPI ARVOSTAMINEN

5.3.1 Yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostettava rahoitusvelka kappaleiden 4.2.1–4.2.2 mukaisesti.

5.3.2 Yhteisön on sovellettava kappaleiden 6.5.8–6.5.14 mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia (ja, jos tämä on sovellettavissa, IAS 39:n kappaleiden 89–94 mukaisia vaatimuksia korkoriskin portfoliosuojauksen käyvän arvon suojauslaskennan osalta) rahoitusvelkaan, joka on määritetty suojauskohteeksi.

5.4 ARVOSTAMINEN JAKSOTETTUUN HANKINTAMENOON

Rahoitusvarat

Efektiivisen koron menetelmä

5.4.1 Korkotuottojen laskemiseen on käytettävä *efektiivisen koron menetelmää* (ks. liite A ja kappaleet B5.4.1–B5.4.7). Ne on laskettava soveltamalla *efektiivistä korkoa rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräiseen kirjanpitoarvoon* lukuun ottamatta seuraavia poikkeuksia:

a) *ostetut tai alun perin myönnetyt luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneet rahoitusvarat*. Näiden rahoitusvarojen osalta yhteisön on sovellettava *luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotettuun hankintamenoon* alkuperäisestä kirjaamisesta lähtien.

b) rahoitusvarat, jotka eivät ole ostettuja tai alun perin myönnettyjä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja mutta joista on myöhemmin tullut *luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja*. Näiden rahoitusvarojen osalta yhteisön on sovellettava efektiivistä korkoa rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotettuun hankintamenoon myöhemmillä raportointikausilla.

5.4.2 Yhteisön, joka raportointikaudella laskee korkotuotot soveltamalla efektiivisen koron menetelmää rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotettuun hankintamenoon kappaleen 5.4.1(b) mukaisesti, on myöhemmillä raportointikausilla laskettava korkotuotot soveltamalla efektiivistä korkoa bruttomääräiseen kirjanpitoarvoon, jos rahoitusinstrumenttiin liittyvän luottoriskin tilanne paranee siten, ettei rahoitusvaroihin kuuluva erä enää ole luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut, ja tämä paraneminen voidaan objektiivisesti liittää tapahtumaan, joka on toteutunut sen jälkeen, kun kappaleeseen 5.4.1(b) sisältyviä vaatimuksia on sovellettu (kuten lainanottajan luottoluokituksen paraneminen).

Sopimukseen perustuvien rahavirtojen muuttaminen

5.4.3 Kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirrat neuvotellaan uudelleen tai niihin tehdään muutoin muutoksia ja tämä uudelleen neuvottelu tai muutosten tekeminen ei johda kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaamiseen pois taseesta tämän standardin mukaisesti, yhteisön on laskettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräinen kirjanpitoarvo uudelleen ja kirjattava *tehdystä muutoksesta aiheutuva voitto tai tappio* tulosvaikutteisesti. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräinen kirjanpitoarvo on laskettava uudelleen siten, että se vastaa uudelleen neuvoteltujen tai muutettujen sopimukseen perustuvien rahavirtojen nykyarvoa, joka on määritetty diskonttaamalla käyttäen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäistä

▼M53

efektiivistä korkoa (tai luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa, jos on kyse ostetuista tai alun perin myönnetyistä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneista rahoitusvaroista) tai, kun tämä on sovellettavissa, kappaleen 6.5.10 mukaisesti laskettua tarkistettua efektiivistä korkoa. Muutetun rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjanpitoarvoa oikaistaan syntyneillä menoilla tai palkkioilla, ja nämä jaksotetaan muutetun rahoitusvaroihin kuuluvan erän jäljellä olevalle voimassaoloajalle.

Lopullisen luottotappion kirjaaminen

5.4.4 Yhteisön on suoraan pienennettävä rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa, kun se ei voi kohtuudella odottaa saavansa perityksi rahoitusvaroihin kuuluvaa erää kokonaan tai osaksi. Lopullisen luottotappion kirjaaminen on taseesta pois kirjaamiseen johtava tapahtuma (ks. kappale B3.2.16(r)).

5.5 ARVON ALENTUMINEN

Odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaaminen

Yleinen lähestymistapa

5.5.1 Yhteisön on kirjattava *odotettavissa olevia luottotappioita* varten *tappiota koskeva vähennyserä* rahoitusvaroihin kuuluvasta omaisuuserästä, joka on arvostettu kappaleen 4.1.2 tai 4.1.2A mukaisesti, vuokrasaamisesta, sopimukseen perustuvasta omaisuuserästä tai luottositoumuksesta ja takaussopimuksesta, joihin kappaleen 2.1(g), 4.2.1(c) tai 4.2.1(d) mukaisesti sovelletaan arvonalentumista koskevia vaatimuksia.

5.5.2 Yhteisön on sovellettava arvonalentumista koskevia vaatimuksia tappiota koskevan vähennyserän kirjaamiseen ja arvostamiseen, kun on kyse rahoitusvaroista, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti. Tappiota koskeva vähennyserä on kuitenkin kirjattava muihin laajan tuloksen eriin, eikä se saa vähentää rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjanpitoarvoa taseessa.

5.5.3 Ellei kappaleista 5.5.13–5.5.16 muuta johdu, yhteisön on jokaisena raportointipäivänä arvostettava rahoitusinstrumentin tappiota koskeva vähennyserä määrään, joka vastaa *koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita*, jos kyseiseen rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski on lisääntynyt alkuperäisen kirjaamisen jälkeen merkittävästi.

5.5.4 Arvonalentumista koskevien vaatimusten tavoitteena on kirjata koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot kaikista rahoitusvaroista, joihin liittyvä luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen – joko yksittäin tai ryhmäkohtaisesti arvioituina – kun otetaan huomioon kaikki järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, tulevaisuuteen suuntautuva informaatio mukaan luettuna.

5.5.5 Ellei kappaleista 5.5.13–5.5.16 muuta johdu, jos raportointipäivänä rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski ei ole lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, yhteisön on arvostettava kyseisen rahoitusinstrumentin tappiota koskeva vähennyserä määrään, joka vastaa *12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita*.

5.5.6 Luottositoumusten ja takaussopimusten osalta alkuperäisen kirjaamisen katsotaan arvonalentumista koskevia vaatimuksia sovellettaessa tapahtuneen päivänä, jona yhteisöstä tulee peruuttamattoman sitoumuksen osapuoli.

5.5.7 Jos yhteisö on edellisellä raportointikaudella arvostanut rahoitusinstrumentin tappiota koskevan vähennyserän määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita, mutta toteaa nyt tarkasteltavana olevana raportointipäivänä, etteivät kappaleen 5.5.3 mukaiset ehdot enää täyty, yhteisön on arvostettava tappiota koskeva vähennyserä määrään, joka vastaa 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita tarkasteltavana olevana raportointipäivänä.

▼M53

5.5.8 Yhteisön on kirjattava tulosvaikutteisesti arvonalentumisvoittona tai -tappiona ne odotettavissa olevat luottotappiot (tai niiden peruutus), jotka vaaditaan tappiota koskevan vähennyserän oikaisemiseksi raportointipäivänä niin, että se vastaa tämän standardin mukaan kirjattavaksi vaadittavaa määrää.

Luottoriskin merkittävän lisääntymisen määrittäminen

5.5.9 Yhteisön on jokaisena raportointipäivänä arvioitava, onko rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Tätä arviointia tehdessään yhteisön on käytettävä rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana voimassaoloaikana toteutuvien laiminlyöntien (default) riskin muutosta sen sijaan, että se käyttäisi odotettavissa olevien luottotappioiden määrän muutosta. Tämän arvioinnin tekemistä varten yhteisön on verrattava toisiinsa rahoitusinstrumenttiin kohdistuvan laiminlyönnin riskiä raportointipäivänä ja kyseiseen rahoitusinstrumenttiin kohdistuvan laiminlyönnin riskiä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja otettava huomioon järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja viittaa luottoriskin merkittävään lisääntymiseen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

5.5.10 Yhteisö voi olettaa, ettei rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski ole lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, jos rahoitusinstrumenttiin liittyvän luottoriskin todetaan raportointipäivänä olevan alhainen (ks. kappaleet B5.5.22–B5.5.24).

5.5.11 Jos järkevää ja perusteltavissa olevaa tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisö ei voi turvautua yksinomaan viivästyksiä koskevaan informaatioon ratkaistessaan, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Kuitenkin silloin, kun informaatiota, joka on ennemminkin tulevaisuuteen suuntautuvaa kuin viivästyksiä koskevaa (joko yksittäin tai ryhmäkohtaisesti tarkasteltuna), ei ole saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisö saa käyttää viivästyksiä koskevaa informaatiota sen ratkaisemiseen, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Riippumatta tavasta, jolla yhteisö arvioi luottoriskin merkittävää lisääntymistä, lähtökohtaisesti oletetaan, että rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvä luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, jos sopimukseen perustuvat maksut ovat viivästyneet yli 30 päivää, mutta tämä oletus on kumottavissa. Yhteisö voi kumota tämän oletuksen, jos sillä on järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja joka osoittaa, ettei luottoriski ole lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, vaikka sopimukseen perustuvat maksut ovat viivästyneet yli 30 päivää. Kumottavissa olevaa oletusta ei sovelleta, kun yhteisö toteaa luottoriskin lisääntyneen merkittävästi ennen kuin sopimukseen perustuvat maksut ovat viivästyneet yli 30 päivää.

Muutetut rahoitusvarat

5.5.12 Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirrat on neuvoteltu uudelleen tai niihin on tehty muutoksia eikä rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ole kirjattu pois taseesta, yhteisön on arvioitava kappaleen 5.5.3 mukaisesti, onko rahoitusinstrumentin luottoriski lisääntynyt merkittävästi, vertaamalla toisiinsa

a) laiminlyönnin riskiä raportointipäivänä (muutettujen sopimusehtojen perusteella); ja

b) laiminlyönnin riskiä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (alkuperäisten muuttamattomien sopimusehtojen perusteella).

▼M53

Ostetut tai alun perin myönnetyt luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneet rahoitusvarat

5.5.13 Kappaleista 5.5.3 ja 5.5.5 huolimatta yhteisön on raportointipäivänä kirjattava ostetuista tai alun perin myönnetyistä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneista omaisuuseristä tappiosta johtuvaksi vähennyseräksi vain koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden muutokset, jotka ovat kertyneet alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

5.5.14 Yhteisön on kunakin raportointipäivänä kirjattava koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden muutos tulosvaikutteisesti arvonalentumisvoitoksi tai -tappioksi. Yhteisön on kirjattava koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden suotuisat muutokset arvonalentumisvoitoksi, vaikka koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot olisivat pienemmät kuin alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvioituihin rahavirtoihin sisällytetty odotettavissa olevien luottotappioiden määrä.

Yksinkertaistettu menettely myyntisaamisia, sopimukseen perustuvia omaisuuseriä ja vuokrasaamisia varten

▼M54

5.5.15 Kappaleista 5.5.3 ja 5.5.5 huolimatta yhteisön on aina arvostettava tappiota koskeva vähennyserä määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita, seuraavien erien osalta:

▼M53

a) myyntisaamiset tai sopimukseen perustuvat omaisuuserät, jotka aiheutuvat IFRS 15:n soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista ja jotka

i) eivät sisällä merkittävää rahoituskomponenttia (tai kun yhteisö soveltaa käytännön apukeinoa yhden vuoden pituisiin tai sitä lyhyempiin sopimuksiin) IFRS 15:n mukaisesti; tai

ii) sisältävät merkittävän rahoituskomponentin IFRS 15:n mukaisesti, jos yhteisö valitsee tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jonka mukaan se arvostaa tappiota koskevan vähennyserän määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita. Tätä laatimisperiaatetta on sovellettava kaikkiin tällaisiin myyntisaamisiin tai sopimukseen perustuviin omaisuuseriin, mutta sitä voidaan soveltaa erikseen myyntisaamisiin ja sopimukseen perustuviin omaisuuseriin.

▼M54

b) vuokrasopimussaamiset, jotka aiheutuvat IFRS 16:n soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista, jos yhteisö valitsee tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jonka mukaan se arvostaa tappiota koskevan vähennyserän määrään, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita. Tätä laatimisperiaatetta on sovellettava kaikkiin vuokrasopimussaamisiin, mutta sitä voidaan soveltaa erikseen rahoitusleasingsaamisiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin perustuviin saamisiin.

▼M53

5.5.16 Yhteisö voi valita myyntisaamisiin, vuokrasaamisiin ja sopimukseen perustuviin omaisuuseriin sovellettavan tilinpäätöksen laatimisperiaatteen toisistaan riippumatta.

Odotettavissa olevien luottotappioiden määrittäminen

5.5.17 Yhteisön on määritettävä rahoitusinstrumentin odotettavissa olevat luottotappiot tavalla, joka kuvastaa:

a) vinoutumatonta ja todennäköisyyksillä painotettua rahamäärää, joka määritetään arvioimalla mahdollisten tulemien vaihtelualue;

b) rahan aika-arvoa; ja

▼M53

c) järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka on raportointipäivänä saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja joka koskee toteutuneita tapahtumia, vallitsevia olosuhteita ja ennusteita tulevista taloudellisista olosuhteista.

5.5.18 Odotettavissa olevia luottotappioita määrittäessään yhteisön ei välttämättä tarvitse yksilöidä kaikkia mahdollisia skenaarioita. Sen on kuitenkin otettava huomioon luottotappion toteutumisen riski tai todennäköisyys pohtimalla mahdollisuutta, että luottotappio toteutuu, ja mahdollisuutta, että luottotappio ei toteudu, vaikka luottotappion toteutumisen mahdollisuus olisi hyvin vähäinen.

5.5.19 Pisin tarkasteltava ajanjakso odotettavissa olevia luottotappioita arvioitaessa on sopimuksen mukainen enimmäisaika (jatko-optiot mukaan lukien), jona yhteisö on alttiina luottoriskille, ei tätä pidempi ajanjakso, vaikka pidempi ajanjakso olisi liiketoimintakäytännön mukaista.

5.5.20 Joihinkin rahoitusinstrumentteihin sisältyy kuitenkin sekä laina että sitoumus nostamattomaan osuuteen, ja yhteisöllä oleva sopimukseen perustuva mahdollisuus vaatia takaisinmaksua ja peruuttaa nostamatonta osuutta koskeva sitoumus ei rajoita yhteisön altistumista luottotappioille sopimuksen mukaiseen irtisanomisaikaan. Tällaisten ja vain tällaisten rahoitusinstrumenttien osalta yhteisön on määritettävä odotettavissa olevat luottotappiot siltä ajanjaksolta, jona yhteisö on alttiina luottoriskille eivätkä odotettavissa olevat luottotappiot vähenisi luottoriskin hallintatoimenpiteiden avulla, vaikka tämä ajanjakso ulottuisi pidemmälle kuin sopimuksen mukainen enimmäisaika.

5.6 RAHOITUSVAROJEN LUOKITTELUN MUUTOKSET

5.6.1 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvarojen luokittelua kappaleen 4.4.1 mukaisesti, sen on sovellettava uutta luokittelua ei-takautuvasti *luokittelun muutospäivästä* lukien. Yhteisö ei saa oikaista mitään aiemmin kirjattuja voittoja, tappioita (arvonalentumisvoitot ja -tappiot mukaan luettuina) eikä korkoja. Kappaleissa 5.6.2–5.6.7 esitetään luokittelun muutoksia koskevat vaatimukset.

5.6.2 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmästä käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien ryhmään, sen käypä arvo määritetään luokittelun muutospäivänä. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisemman jaksotetun hankintamenon ja käyvän arvon välisestä erosta mahdollisesti aiheutuva voitto tai tappio kirjataan tulosvaikutteisesti.

5.6.3 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien ryhmästä jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmään, sen luokittelun muutospäivän käyvästä arvosta tulee sen uusi bruttomääräinen kirjanpitoarvo. (Ks. kappaleesta B5.6.2 ohjeistusta efektiivisen korkokannan ja tappiota koskevan vähennyserän määrittämisestä luokittelun muutospäivänä.)

5.6.4 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmästä käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmään, sen käypä arvo määritetään luokittelun muutospäivänä. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaisemman jaksotetun hankintamenon ja käyvän arvon välisestä erosta mahdollisesti aiheutuva voitto tai tappio kirjataan muihin laajan tuloksen eriin. Efektiivistä korkoa ja odotettavissa olevien luottotappioiden määrää ei oikaista luokittelun muutoksen seurauksena. (Ks. kappale B5.6.1.)

▼M53

5.6.5 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavien ryhmästä jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmään, luokittelun muutos tapahtuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelun muutospäivän käypään arvoon. Aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio kuitenkin poistetaan omasta pääomasta ja kirjataan oikaisemaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypää arvoa luokittelun muutospäivänä. Tämän tuloksena rahoitusvaroihin kuuluva erä arvostetaan luokittelun muutospäivänä ikään kuin se olisi aina arvostettu jaksotettuun hankintamenon. Tämä oikaisu vaikuttaa muihin laajan tuloksen eriin, mutta se ei vaikuta voittoon tai tappioon, ja sen vuoksi kyseessä ei ole luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu (ks. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*). Efektiivistä korkoa ja odotettavissa olevien luottotappioiden määrää ei oikaista luokittelun muutoksen seurauksena. (Ks. kappale B5.6.1.)

5.6.6 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien ryhmästä käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmään, se arvostetaan edelleen käypään arvoon. (Ks. kappaleesta B5.6.2 ohjeistusta efektiivisen koron ja tappiota koskevan vähennyserän määrittämisestä luokittelun muutospäivänä).

5.6.7 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua siirtämällä sen käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavien ryhmästä käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien ryhmään, se arvostetaan edelleen käypään arvoon. Aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio siirretään luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi luokittelun muutospäivänä.

5.7 VOITOT JA TAPPIOT

5.7.1 Voitto tai tappio käypään arvoon arvostettavasta rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tai rahoitusvelasta on kirjattava tulosvaikutteisesti, paitsi jos:

a) se on osa suojaussuhdetta (ks. kappaleet 6.5.8–6.5.14 ja, jos tämä on sovellettavissa, IAS 39:n kappaleet 89–94 korkoriskin portfoliosuojauksen käyvän arvon suojauslaskennan osalta);

b) kyseessä on sijoitus oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja yhteisö on tehnyt valinnan, jonka mukaan se esittää kyseisestä sijoituksesta johtuvat voitot ja tappiot muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti;

c) kyseessä on rahoitusvelka, joka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, ja yhteisön täytyy esittää velan *luottoriskin* muutosten vaikutukset muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.7 mukaisesti; tai

d) kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, ja yhteisön täytyy kirjata jotkin käyvän arvon muutokset muihin laajan tuloksen eriin kappaleen 5.7.10 mukaisesti.

▼M53

5.7.1A *Osingot* kirjataan tulosvaikutteisesti vain, kun:

a) yhteisölle on syntynyt oikeus osingon maksun saamiseen;

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

c) osingon määrä on luotettavasti määritettävissä.

5.7.2 Voitto tai tappio rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä, joka arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon eikä ole osa suojaussuhdetta (ks. kappaleet 6.5.8–6.5.14 ja, jos tämä on sovellettavissa, IAS 39:n kappaleet 89–94 korkoriskin portfoliosuojauksen käyvän arvon suojauslaskennan osalta), on kirjattava tulosvaikutteisesti, kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta, kun sen luokittelua muutetaan kappaleen 5.6.2 mukaisesti, jaksottamisesta johtuen tai arvonalentumisvoittojen tai -tappioiden kirjaamiseksi. Yhteisön on sovellettava kappaleita 5.6.2 ja 5.6.4, jos se muuttaa rahoitusvarojen luokittelua siirtämällä ne pois jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmästä. Voitto tai tappio rahoitusvelasta, joka arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon eikä ole osa suojaussuhdetta (ks. kappaleet 6.5.8–6.5.14 ja, jos tämä on sovellettavissa, IAS 39:n kappaleet 89–94 korkoriskin portfoliosuojauksen käyvän arvon suojauslaskennan osalta), on kirjattava tulosvaikutteisesti, kun rahoitusvelka kirjataan pois taseesta, ja jaksottamisesta johtuen. (Ks. ohjeistusta valuuttakurssivoitoista tai -tappioista kappaleessa B5.7.2.)

5.7.3 Voitto tai tappio rahoitusvaroista tai -veloista, jotka ovat suojauskohteina suojaussuhteessa, on kirjattava kappaleiden 6.5.8–6.5.14 mukaisesti ja, jos tämä on sovellettavissa, IAS 39:n kappaleiden 89–94 mukaisesti korkoriskin portfoliosuojauksen käyvän arvon suojauslaskennan osalta.

5.7.4 Jos yhteisö kirjaa rahoitusvarat selvityspäivän perusteella (ks. kappaleet 3.1.2, B3.1.3 ja B3.1.6)), vastaanotettavan omaisuuserän käyvän arvon muutoksia kaupantekopäivän ja selvityspäivän välillä ei kirjata jaksotettuun hankintamenoon arvostetuista varoista. Käypään arvoon arvostettavista varoista käyvän arvon muutos on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin sen mukaan, mikä kappaleen 5.7.1 mukaan on asianmukaista. Kaupantekopäivää on pidettävä alkuperäisenä kirjaamispäivänä arvon alentumista koskevia vaatimuksia sovellettaessa.

Sijoitukset oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin

5.7.5 Yhteisö voi tehdä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä peruuttamattoman valinnan, jonka mukaan se esittää muissa laajan tuloksen erissä myöhemmät käyvän arvon muutokset sellaisesta tämän standardin soveltamisalaan kuuluvasta oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdystä sijoituksesta, joka ei ole *kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä* eikä hankkijaosapuolen kirjaama ehdollinen vastike liiketoimintojen yhdistämisessä, johon sovelletaan IFRS 3:a. (Ks. ohjeistusta valuuttakurssivoitoista tai -tappioista kappaleessa B5.7.3).

5.7.6 Jos yhteisö tekee kappaleen 5.7.5 mukaisen valinnan, sen on kirjattava kyseisestä sijoituksesta saamansa osingot tulosvaikutteisesti kappaleen 5.7.1A mukaisesti.

▼M53

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokitellut velat

5.7.7 Yhteisön on esitettävä voitto tai tappio rahoitusvelasta, joka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, kappaleen 4.2.2 tai kappaleen 4.3.5 mukaisesti seuraavasti:

a) Rahoitusvelan käyvän arvon muutos, joka johtuu kyseisen velan luottoriskin muutoksista, on esitettävä muissa laajan tuloksen erissä (ks. kappaleet B5.7.13–B5.7.20), ja

b) loput velan käyvän arvon muutoksesta on esitettävä tulosvaikutteisesti,

paitsi jos velan luottoriskin muutosten vaikutusten kohdassa (a) kuvattu käsittely aiheuttaisi tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa tai kasvattaisi sitä (jolloin sovelletaan kappaletta 5.7.8). Kappeleissa B5.7.5–B5.7.7 ja B5.7.10–B5.7.12 on ohjeistusta sen ratkaisemisesta, syntyykö kirjanpidollista epäsymmetriaa tai kasvaako se.

5.7.8 Jos kappaleeseen 5.7.7 sisältyvät vaatimukset synnyttäisivät tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa tai kasvattaisivat sitä, yhteisön on esitettävä kaikki kyseisestä velasta aiheutuvat voitot tai tappiot (kyseisen velan luottoriskin muutosten vaikutukset mukaan luettuina) tulosvaikutteisesti.

5.7.9 Kappaleisiin 5.7.7 ja 5.7.8 sisältyvistä vaatimuksista huolimatta yhteisön on esitettävä tulosvaikutteisesti kaikki voitot ja tappiot luottositoumuksista ja takaussopimuksista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi.

Käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavat varat

5.7.10 Voitto tai tappio rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä, joka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin lukuun ottamatta arvonalentumisvoittoja tai -tappioita (ks. luku 5.5) ja valuuttakurssivoittoja ja -tappioita (ks. kappaleet B5.7.2–B5.7.2A), kunnes rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta tai sen luokittelua muutetaan. Kun rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio siirretään luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua muutetaan siirtämällä se pois käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmästä, yhteisön on käsiteltävä aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio kirjanpidossa kappaleiden 5.6.5 ja 5.6.7 mukaisesti. Efektiivisen koron menetelmää käyttäen laskettu korko kirjataan tulosvaikutteisesti.

5.7.11 Kuten kappaleessa 5.7.10 kuvataan, jos rahoitusvaroihin kuuluva erä arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, tulosvaikutteisesti kirjattavat määrät ovat samat kuin määrät, jotka olisi kirjattu tulosvaikutteisesti, jos rahoitusvaroihin kuuluva erä olisi arvostettu jaksotettuun hankintamenoon.

▼M53

LUKU 6 Suojauslaskenta

6.1 SUOJAUSLASKENNAN TAVOITE JA SOVELTAMISALA

6.1.1 Suojauslaskennan tavoitteena on, että tilinpäätöksessä esitetään yhteisön sellaisten riskienhallintatoimenpiteiden vaikutus, joissa rahoitusinstrumentteja käyttäen hallitaan erityisiä riskejä, jotka saattaisivat vaikuttaa voittoon tai tappioon (tai muihin laajan tuloksen eriin, kun on kyse oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyistä sijoituksista, joiden osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti). Tämän lähestymistavan avulla pyritään antamaan käsitys siitä, mihin suojausinstrumentteihin sovelletaan suojauslaskentaa, jotta saadaan käsitys niiden tarkoituksesta ja vaikutuksesta.

6.1.2 Yhteisö voi määrittää suojaussuhteen suojausinstrumentin ja suojauskohteen välille kappaleiden 6.2.1–6.3.7 ja B6.2.1–B6.3.25 mukaisesti. Kun on kyse tietyt kriteerit täyttävistä suojaussuhteista, yhteisön on käsiteltävä suojausinstrumentista ja suojauskohteesta syntyvä voitto tai tappio kappaleiden 6.5.1–6.5.14 ja B6.5.1–B6.5.28 mukaisesti. Kun suojauskohde on eristä koostuva ryhmä, yhteisön on noudatettava kappaleiden 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16 mukaisia lisävaatimuksia.

6.1.3 Suojattaessa rahoitusvaroista tai rahoitusveloista koostuvaa salkkua korkoriskiltä käyvän arvon suojauksessa (ja vain tällaisessa suojauksessa), yhteisö saa soveltaa IAS 39:n mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia tämän standardin kyseisten vaatimusten sijaan. Tällöin yhteisön on myös sovellettava erityisiä vaatimuksia, jotka koskevat käyvän arvon suojauslaskentaa korkoriskin portfoliosuojauksessa, ja määritettävä suojauskohteeksi osuus, joka on rahamäärä (ks. IAS 39:n kappaleet 81A, 89A and AG114–AG132).

6.2 SUOJAUSINSTRUMENTIT

Ehdot täyttävät instrumentit

6.2.1 Käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettava johdannainen voidaan määrittää suojausinstrumentiksi joitakin asetettuja optioita lukuun ottamatta (ks. kappale B6.2.4).

6.2.2 Käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettava muihin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuin johdannaisvaroihin tai -velkoihin kuuluva erä voidaan määrittää suojausinstrumentiksi, paitsi jos se on käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi nimenomaisesti luokiteltu rahoitusvelka, jonka osalta kyseisen velan luottoriskin muutoksista johtuva käyvän arvon muutos esitetään muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.7 mukaisesti. Kun on kyse valuuttariskiltä suojautumisesta, muihin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuin johdannaisvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän valuuttariskikomponentti voidaan määrittää suojausinstrumentiksi edellyttäen, ettei se ole sijoitus oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti.

6.2.3 Suojauslaskennassa voidaan suojausinstrumenteiksi määrittää vain sellaiset sopimukset, joissa on raportoivan yhteisön ulkopuolinen vastapuoli (toisin sanoen ulkopuolinen siihen konserniin tai yksittäiseen yhteisöön nähden, jonka raportoinnista on kyse).

▼**M53**

Suojausinstrumenttien määrittäminen

6.2.4 Ehdot täyttävä instrumentti on määritettävä suojausinstrumentiksi kokonaisuudessaan. Ainoat sallitut poikkeukset ovat:

a) optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon erottaminen ja vain option perusarvon muutoksen, ei aika-arvon muutoksen, määrittäminen suojausinstrumentiksi (ks. kappaleet 6.5.15 and B6.5.29–B6.5.33);

b) termiinisopimuksen korko-osuuden ja spot-osuuden erottaminen ja vain termiinisopimuksen spot-osuuden arvon muutoksen, ei korko-osuuden arvon muutoksen, määrittäminen suojausinstrumentiksi; vastaavasti eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemio (foreign currency basis spread) voidaan erottaa ja jättää ulkopuolelle määritettäessä rahoitusinstrumentti suojausinstrumentiksi (ks. kappaleet 6.5.16 ja B6.5.34–B6.5.39); ja

c) suojaussuhteessa on mahdollista määrittää suojausinstrumentiksi suhteellinen osuus koko suojausinstrumentista, esimerkiksi 50 prosenttia nimellismäärästä. Suojausinstrumenttia ei kuitenkaan voida määrittää siten, että otettaisiin huomioon osa sen käyvän arvon muutoksesta, joka johtuu vain osasta suojausinstrumentin jäljellä olevaa juoksuaikaa.

6.2.5 Yhteisö voi tarkastella mistä tahansa seuraavista muodostuvaa yhdistelmää kokonaisuutena ja määrittää ne suojausinstrumentiksi yhdessä (mukaan lukien olosuhteet, joissa joistakin suojausinstrumenteista johtuva riski tai johtuvat riskit kumoavat toisista johtuvat riskit):

a) johdannaiset tai suhteellinen osuus niistä; ja

b) muut kuin johdannaiset tai suhteellinen osuus niistä.

6.2.6 Johdannaisinstrumentti, jossa on asetettu optio ja ostettu optio (esimerkiksi korkokaulussopimus), ei kuitenkaan käy suojausinstrumentiksi, jos se on määrittämispäivänä tosiasialliselta vaikutukseltaan nettomääräinen asetettu optio (paitsi jos se käy suojausinstrumentiksi kappaleen B6.2.4 mukaisesti). Vastaavasti kaksi tai useampi instrumentti (tai suhteelliset osuudet niistä) voidaan yhdessä määrittää suojausinstrumentiksi vain jos ne eivät yhdessä tarkasteltuina ole määrittämispäivänä tosiasialliselta vaikutukseltaan nettomääräinen asetettu optio (paitsi jos se käy suojausinstrumentiksi kappaleen B6.2.4 mukaisesti).

6.3 SUOJAUSKOHTEET

Ehdot täyttävät erät

6.3.1 Suojauskohde voi olla taseeseen merkitty omaisuuserä tai velka, taseeseen merkitsemätön *kiinteäehtoinen sitoumus*, *ennakoitu liiketoimi* tai nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön. Suojauskohde voi olla:

a) yksittäinen erä; tai

b) eristä koostuva ryhmä (kappaleet 6.6.1–6.6.6 ja B6.6.1–B6.6.16 huomioon ottaen).

Suojauskohde voi myös olla tällaisen erän tai eristä koostuvan ryhmän komponentti (ks. kappaleet 6.3.7 ja B6.3.7–B6.3.25).

▼M53

6.3.2 Suojauskohteen täytyy olla luotettavasti arvostettavissa.

6.3.3 Jos suojauskohde on ennakoitu liiketoimi (tai sen komponentti), kyseisen liiketoimen on oltava erittäin todennäköinen.

6.3.4 Suojauskohteeksi voidaan määrittää riskille alttiina oleva kokonaismäärä, joka muodostuu sellaisesta riskille alttiina olevasta kohteesta, joka kävisi suojauskohteeksi kappaleen 6.3.1 mukaan, ja johdannaisesta yhdessä (ks. kappaleet B6.3.3–B6.3.4). Tämä kattaa riskille alttiina olevaan kokonaismäärään sisältyvän ennakoidun liiketoimen (ts. vastaiset liiketoimet, joihin ei ole sitouduttu mutta joiden ennakoidaan toteutuvan ja joista aiheutuisi riskille altistuminen, sekä johdannainen), jos tämä riskille alttiina oleva kokonaismäärä on erittäin todennäköinen ja on hyväksyttävä suojauskohteeksi, kun se on toteutunut eikä sen vuoksi enää ole ennakoitu.

6.3.5 Suojauslaskennassa voidaan suojauskohteiksi määrittää vain sellaiset varat, velat, kiinteäehtoiset sitoumukset tai erittäin todennäköiset ennakoidut liiketoimet, joissa on raportoivan yhteisön ulkopuolinen vastapuoli. Suojauslaskentaa voidaan soveltaa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen välisiin liiketoimiin vain kyseisten yhteisöjen omissa tilinpäätöksissä tai erillistilinpäätöksissä, ei konsernitilinpäätöksessä, paitsi jos kyseessä on IFRS 10:ssä määritellyn sijoitusyhteisön konsernitilinpäätös, jossa sijoitusyhteisön ja sen käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien tytäryritysten välisiä liiketoimia ei eliminoida konsernitilinpäätöksessä.

6.3.6 Poikkeuksena kappaleeseen 6.3.5 konsernin sisäisen monetaarisen erän (esimerkiksi kahden tytäryrityksen välisen saamisen/velan) valuuttariski saattaa kuitenkin käydä suojauskohteeksi konsernitilinpäätöksessä, jos sen seurauksena altistutaan sellaisille valuuttakurssivoitoille tai -tappioille, jotka eivät konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoidu kokonaan IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* mukaisesti. IAS 21:n mukaan konsernin sisäisistä monetaarisista eristä johtuvat valuuttakurssivoitot ja -tappiot eivät eliminoidu kokonaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa silloin, kun konsernin sisäinen monetaarinen erä on kahden eri toimintavaluuttoja käyttävän, konserniin kuuluvan yhteisön välinen. Lisäksi erittäin todennäköisen ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski voi käydä suojauskohteeksi konsernitilinpäätöksessä edellyttäen, että liiketoimi on muun valuutan kuin kyseisen liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluutan määräinen ja että valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon.

Suojauskohteiden määrittäminen

6.3.7 Yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi erän kokonaisuudessaan tai sen komponentin. Erä kokonaisuudessaan käsittää erän rahavirtojen tai käyvän arvon kaikki muutokset. Erän komponentti ei käsitä erän käyvän arvon tai rahavirtojen kaikkia muutoksia. Tällöin yhteisö voi määrittää suojauskohteiksi vain seuraavan tyyppisiä komponentteja (niiden yhdistelmät mukaan lukien):

a) vain tietystä riskistä tai tietyistä riskeistä johtuvat erän rahavirtojen tai käyvän arvon muutokset (riskikomponentti), edellyttäen, että riskikomponentti on kyseisen markkinarakenteen yhteydessä tehdyn arvioinnin perusteella erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti arvostettavissa (ks. kappaleet B6.3.8–B6.3.15). Riskikomponentiksi luetaan myös suojauskohteesta määritettävät rahavirtojen tai käyvän arvon muutokset, jotka syntyvät tietyn hinnan tai muun muuttujan arvon ylä- tai alapuolella (yksisuuntainen riski).

▼M53

b) yksi tai useampi valittu sopimukseen perustuva rahavirta.

c) nimellismäärän osat, ts. tietty osa erän rahamäärästä (ks. kappaleet B6.3.16–B6.3.20).

6.4 SUOJAUSLASKENNAN SOVELTAMISEN KRITEERIT

6.4.1 Suojaussuhde täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset vain, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) suojaussuhde koostuu pelkästään hyväksyttävistä suojausinstrumenteista ja hyväksyttävistä suojauskohteista.

b) yhteisöllä on suojaussuhteen alkaessa asianmukaisesti laadittu määritys ja dokumentaatio suojaussuhteesta sekä yhteisön riskienhallinnan tavoitteesta ja suojaukseen ryhtymisen strategiasta. Tässä dokumentaatiossa on yksilöitävä suojausinstrumentti, suojauskohde, suojattavan riskin luonne ja se, miten yhteisö arvioi, täyttääkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset (mukaan lukien analyysi suojauksen tehottomuutta aiheuttavista tekijöistä sekä tieto siitä, kuinka yhteisö määrittää *suojausasteen*).

c) suojaussuhde täyttää kaikki seuraavat suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset:

i) suojauskohteen ja suojausinstrumentin välillä on taloudellinen suhde (ks. kappaleet B6.4.4–B6.4.6);

ii) luottoriskin vaikutus ei dominoi tästä taloudellisesta suhteesta aiheutuvia arvonmuutoksia (ks. kappaleet B6.4.7–B6.4.8); ja

iii) suojaussuhteen suojausaste on sama kuin suojausaste, jonka syntyy siitä suojauskohteen määrästä, jota yhteisö tosiasiallisesti suojaa, ja siitä suojausinstrumentin määrästä, jota yhteisö tosiasiallisesti käyttää suojauskohteen kyseisen määrän suojaamiseen. Tämän määrittämisen ei kuitenkaan pidä kuvastaa suojauskohteen ja suojausinstrumentin painotusten välistä epätasapainoa, josta voisi aiheutua sellaista suojauksen tehottomuutta (olipa se kirjattavaa tai ei), joka voisi johtaa suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan (ks. kappaleet B6.4.9–B6.4.11).

6.5 EHDOT TÄYTTÄVIEN SUOJAUSSUHTEIDEN KIRJANPITOKÄSITTELY

6.5.1 Yhteisö soveltaa suojauslaskentaa suojaussuhteisiin, jotka täyttävät kappaleessa 6.4.1 esitetyt kriteerit (joihin kuuluu yhteisön päätös suojaussuhteen määrittämisestä).

6.5.2 Suojaussuhteita on kolmen tyyppisiä:

a) käyvän arvon suojaus: suojautuminen taseeseen merkityn omaisuuserän tai velan tai taseeseen merkitsemättömän kiinteäehtoisen sitoumuksen taikka jonkin tällaisen erän osan käyvän arvon muutoksilta, jotka johtuvat tietystä riskistä ja jotka saattaisivat vaikuttaa voittoon tai tappioon.

▼M53

b) rahavirran suojaus: suojautuminen rahavirtojen vaihtelulta, joka johtuu tietystä riskistä, joka liittyy taseeseen merkittyyn omaisuuserään tai velkaan tai sen osaan (kuten vaihtuvakorkoisen velan kaikkiin vastaisiin koronmaksuihin tai osaan niistä) tai erittäin todennäköiseen ennakoituun liiketoimeen tai sen osaan ja saattaisi vaikuttaa voittoon tai tappioon.

c) IAS 21:ssä määritellyn ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus.

6.5.3 Jos suojauskohde on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti, kappaleessa 6.5.2(a) tarkoitetun suojattavan riskin täytyy olla sellainen, että se voisi vaikuttaa muihin laajan tuloksen eriin. Kirjattava suojauksen tehottomuus esitetään tässä ja vain tässä tapauksessa muissa laajan tuloksen erissä.

6.5.4 Kiinteäehtoisen sitoumuksen valuuttariskin suojausta voidaan käsitellä joko käyvän arvon suojauksena tai rahavirran suojauksena.

6.5.5 Jos suojaussuhde ei enää täytä suojausasteeseen liittyvää suojauksen tehokkuusvaatimusta (ks. kappale 6.4.1(c)(iii)) mutta kyseistä määritettyä suojaussuhdetta koskeva riskienhallinnan tavoite pysyy ennallaan, yhteisön on muutettava suojaussuhteen suojausastetta siten, että se jälleen täyttää kriteerit (tästä käytetään tässä standardissa nimitystä ”uudelleen tasapainottaminen” – ks. kappaleet B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6 Yhteisön on lopetettava suojauslaskenta ei-takautuvasti vain, kun suojaussuhde (tai osa suojaussuhteesta) ei enää täytä kriteerejä (sen jälkeen, kun on otettu huomioon suojaussuhteen uudelleen tasapainottaminen, jos se on sovellettavissa). Tähän kuuluvat tapaukset, joissa suojausinstrumentti erääntyy tai myydään tai sitä koskeva sopimus päätetään tai toteutetaan. Tässä yhteydessä suojausinstrumentin korvaaminen tai jatkaminen toisella suojausinstrumentilla ei ole erääntymistä tai päättämistä, jos tällainen korvaaminen tai jatkaminen on osa yhteisön dokumentoitua riskienhallinnan tavoitetta ja on sen mukainen. Tässä yhteydessä ei myöskään ole kyse suojausinstrumentin erääntymisestä tai sitä koskevan sopimuksen päättämisestä, jos:

a) säädösten tai määräysten seurauksena taikka säädösten tai määräysten voimaan tulon johdosta suojausinstrumentin osapuolet sopivat, että yksi tai useampi selvitysvastapuoli korvaa alkuperäisen vastapuolensa niin, että siitä tulee kunkin osapuolen uusi vastapuoli. Tässä yhteydessä selvitysvastapuoli on keskusvastapuoli (jota joskus nimitetään ”selvitysorganisaatioksi” tai ”selvitysagentiksi”) taikka yhteisö tai yhteisöjä, esimerkiksi selvitysorganisaation selvitysjäsen tai jonkin selvitysorganisaation selvitysjäsenen asiakas, joka toimii tai jotka toimivat vastapuolena keskusvastapuoliselvityksen tekemiseksi. Kuitenkin silloin, kun suojausinstrumentin osapuolet korvaavat alkuperäiset vastapuolensa eri vastapuolilla, tämän alakohdan mukainen vaatimus täyttyy vain, jos kaikki kyseiset osapuolet tekevät selvityksen saman keskusvastapuolen kanssa.

▼M53

b) muut mahdolliset suojausinstrumentin muutokset rajoittuvat muutoksiin, jotka ovat tarpeen mahdollistamaan tällainen vastapuolen korvaaminen. Tällaiset muutokset rajoittuvat muutoksiin, jotka vastaavat ehtoja, joita odotettaisiin, jos suojausinstrumentti olisi alun perin selvitetty selvitysvastapuolen kanssa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi muutokset vakuusvaatimuksissa, oikeuksissa vähentää saamis- ja velkasaldoja toisistaan sekä veloitettavissa maksuissa.

Suojauslaskennan lopettaminen voi vaikuttaa joko suojaussuhteeseen kokonaisuudessaan tai vain osaan siitä (jolloin suojauslaskentaa jatketaan suojaussuhteen jäljelle jäävän osuuden osalta).

6.5.7 Yhteisön on sovellettava:

a) kappaletta 6.5.10, kun se lopettaa suojauslaskennan käyvän arvon suojauksessa, jossa suojauskohde on jaksotettuun hankintamenoon arvostettava rahoitusinstrumentti (tai tällaisen instrumentin komponentti); ja

b) kappaletta 6.5.12, kun se lopettaa suojauslaskennan rahavirran suojauksissa.

Käyvän arvon suojaukset

6.5.8 Niin kauan kuin käyvän arvon suojaus täyttää kappaleessa 6.4.1 esitetyt kriteerit, suojaussuhde on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

a) suojausinstrumentista syntyvä voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti (tai muihin laajan tuloksen eriin, jos suojausinstrumentti suojaa oman pääoman ehtoista instrumenttia, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti).

b) suojauskohteesta syntyvä suojausvoitto tai -tappio on kirjattava suojauskohteen kirjanpitoarvon oikaisuksi (jos tämä on sovellettavissa) ja tulosvaikutteisesti. Jos suojauskohde on rahoitusvaroihin kuuluva erä (tai sen komponentti), joka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, suojauskohteesta syntyvä suojausvoitto tai -tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti. Jos suojauskohde kuitenkin on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti, nämä määrät on pidettävä muissa laajan tuloksen erissä. Kun suojauskohde on taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus (tai sen komponentti), suojauksen määrittämisen jälkeen kertynyt suojauskohteen käyvän arvon muutos kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi, ja vastaava voitto tai tappio kirjataan tulovaikutteisesti.

6.5.9 Kun suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa on omaisuuserän hankkimista tai velan ottamista koskeva kiinteäehtoinen sitoumus (tai sen komponentti), niin omaisuuserän tai velan, joka syntyy yhteisön täyttäessä kyseisen kiinteäehtoisen sitoumuksen, alkuperäistä kirjanpitoarvoa oikaistaan sisällyttämällä siihen taseeseen merkitty suojauskohteen kertynyt käyvän arvon muutos.

▼M53

6.5.10 Kappaleesta 6.5.8(b) johtuva oikaisu on jaksotettava tulosvaikutteisesti, jos suojauskohde on jaksotettuun hankintamenoon arvostettava rahoitusinstrumentti (tai sen komponentti). Jaksottaminen voidaan aloittaa heti, kun oikaisu on kirjattu, ja se on aloitettava viimeistään silloin, kun suojauskohdetta ei enää oikaista suojausvoitoilla ja -tappioilla. Jaksottaminen perustuu jaksotuksen alkamispäivänä uudelleen laskettuun efektiiviseen korkoon. Jos kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä (tai sen komponentti), joka on suojauskohde ja arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, jaksottaminen tapahtuu samalla tavalla, mutta määrään, joka vastaa kertynyttä voittoa tai tappiota, joka on aiemmin kirjattu kappaleen 6.5.8(b) mukaisesti sen sijaan, että olisi oikaistu kirjanpitoarvoa.

Rahavirran suojaukset

6.5.11 Niin kauan kuin rahavirran suojaus täyttää kappaleessa 6.4.1 esitetyt kriteerit, suojaussuhde on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

a) suojauskohteeseen liittyvää erillistä oman pääoman erää (rahavirran suojausrahasto) oikaistaan siten, että siitä tulee yhtä suuri kuin pienempi seuraavista (absoluuttisina lukuina):

i) suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio suojauksen alkamisajankohdasta lähtien; ja

ii) suojauskohteen käyvän arvon kertynyt muutos (nykyarvo) (ts. suojattujen odotettavissa olevien vastaisten rahavirtojen kertyneen muutoksen nykyarvo) suojauksen alkamisajankohdasta lähtien.

b) se osuus suojausinstrumentista johtuvasta voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus (ts. osuus, jonka kohdan (a) mukaisesti laskettu rahavirran suojausrahaston muutos kumoaa), on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin.

c) mahdollinen jäljelle jäävä suojausinstrumentista johtuva voitto tai tappio (tai mahdollinen voitto tai tappio, joka tarvitaan tasapainottamaan kohdan (a) mukaisesti laskettu rahavirran suojausrahaston muutos), on suojauksen tehottomuutta, joka on kirjattava tulosvaikutteisesti.

d) määrä, joka on kertynyt rahavirran suojausrahastoon kohdan (a) mukaisesti, on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

i) jos suojattu ennakoitu liiketoimi myöhemmin johtaa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumattoman omaisuuserän tai velan kirjaamiseen tai jos rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumatonta omaisuuserää tai velkaa koskevasta suojatusta ennakoidusta liiketoimesta tulee kiinteäehtoinen sitoumus, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, yhteisön on poistettava kyseinen määrä rahavirran suojausrahastosta ja sisällytettävä se suoraan omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon. Tämä ei ole luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu (ks. IAS 1), eikä se näin ollen vaikuta muihin laajan tuloksen eriin.

▼M53

ii) jos kyseessä on muu kuin kohdassa (i) tarkoitettu rahavirran suojaus, kyseinen määrä on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) rahavirran suojausrahastosta tulosvaikutteiseksi samalla kaudella tai samoilla kausilla kuin suojatut odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esim. kausilla, joilla korkotuotto tai -kulu kirjataan tai ennakoitu myynti toteutuu).

iii) jos kuitenkin kyseinen määrä on tappiota ja yhteisö odottaa kyseisen tappion jäävän kokonaan tai osittain kattamatta yhdellä tai useammalla tulevalla kaudella, sen on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) tulosvaikutteiseksi määrä, jonka ei odoteta tulevan katetuksi.

6.5.12 Kun yhteisö lopettaa suojauslaskennan rahavirran suojauksessa (ks. kappaleet 6.5.6 ja 6.5.7(b)), sen on käsiteltävä rahavirran suojausrahastoon kappaleen 6.5.11(a) mukaisesti kertynyt määrä kirjanpidossa seuraavasti:

a) jos suojattujen vastaisten rahavirtojen edelleen odotetaan toteutuvan, kyseisen määrän on pysyttävä rahavirran suojausrahastossa, kunnes vastaiset rahavirrat toteutuvat tai kappale 6.5.11(d)(iii) tulee sovellettavaksi. Kun vastaiset rahavirrat toteutuvat, sovelletaan kappaletta 6.5.11(d).

b) jos suojattujen vastaisten rahavirtojen ei enää odoteta toteutuvan, kyseinen määrä on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) rahavirran suojausrahastosta tulosvaikutteiseksi. Vaikka suojattu vastainen rahavirta ei enää olisi erittäin todennäköinen, sen voidaan silti odottaa toteutuvan.

Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset

6.5.13 Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset, mukaan lukien sellaisen monetaarisen erän suojaus, jota käsitellään kirjanpidossa osana nettosijoitusta (ks. IAS 21), on käsiteltävä kirjanpidossa samalla tavalla kuin käsitellään rahavirran suojauksia:

a) se osuus suojausinstrumentista johtuvasta voitosta tai tappiosta, jonka todetaan olevan tehokas suojaus, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin (ks. kappale 6.5.11); ja

b) tehoton osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

6.5.14 Suojauksen tehokkaaseen osaan liittyvä suojausinstrumentista kertynyt voitto tai tappio, joka on kerrytetty muuntoerorahastoon, on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi IAS 21:n kappaleiden 48–49 mukaisesti, kun ulkomaisesta yksiköstä luovutaan kokonaan tai osaksi.

Optioiden aika-arvon kirjanpitokäsittely

6.5.15 Kun yhteisö erottaa optiosopimuksen perusarvon ja aika-arvon toisistaan ja määrittää suojausinstrumentiksi vain option perusarvon muutoksen (ks. kappale 6.2.4(a)), sen on käsiteltävä option aika-arvo kirjanpidossa seuraavasti (ks. kappaleet B6.5.29–B6.5.33):

▼**M53**

a) yhteisön on eroteltava optioiden aika-arvot sen mukaan, minkä tyyppistä suojauskohdetta kyseinen optio suojaa (ks. kappale B6.5.29):

i) liiketoimeen liittyvä suojauskohde; tai

ii) ajanjaksoon liittyvä suojauskohde.

b) liiketoimeen liittyvää suojauskohdetta suojaavan option aika-arvon käyvän arvon muutos on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin se liittyy suojauskohteeseen, ja se on kerrytettävä oman pääoman erilliseen erään. Oman pääoman erilliseen erään kerrytetty option aika-arvosta johtuva kertynyt käyvän arvon muutos (”kyseinen määrä”) on käsiteltävä kirjanpidossa seuraavasti:

i) jos suojauskohde myöhemmin johtaa rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumattoman omaisuuserän tai velan kirjaamiseen tai rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuulumatonta omaisuuserää tai velkaa koskevaan kiinteäehtoiseen sitoumukseen, johon sovelletaan käyvän arvon suojauslaskentaa, yhteisön on poistettava kyseinen määrä oman pääoman erillisestä erästä ja sisällytettävä se suoraan omaisuuserän tai velan alkuperäiseen hankintamenoon tai muuhun kirjanpitoarvoon. Tämä ei ole luokittelun muutoksesta johtuva oikaisu (ks. IAS 1), eikä se näin ollen vaikuta muihin laajan tuloksen eriin.

ii) jos kyseessä on muu kuin kohdassa (i) tarkoitettu suojaussuhde, kyseinen määrä on siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) oman pääoman erillisestä erästä tulosvaikutteiseksi samalla kaudella tai samoilla kausilla kuin suojatut odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon (esim. kun ennakoitu myynti toteutuu).

iii) kuitenkin, jos kyseisen määrän ei enää odoteta tulevan kokonaan tai osittain katetuksi yhdellä tai useammalla tulevalla kaudella, määrä, jonka ei enää odoteta tulevan katetuksi, on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) tulosvaikutteiseksi.

c) ajanjaksoon liittyvää suojauskohdetta suojaavan option aika-arvon käyvän arvon muutos on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin siltä osin kuin se liittyy suojauskohteeseen, ja se on kerrytettävä oman pääoman erilliseen erään. Aika-arvo option suojausinstrumentiksi määrittämispäivänä on, siltä osin kuin se liittyy suojauskohteeseen, jaksotettava systemaattisella ja rationaalisella tavalla ajanjaksolle, jonka aikana option perusarvoa koskeva suojausoikaisu voisi vaikuttaa voittoon tai tappion (tai muihin laajan tuloksen eriin, jos suojauskohde on oman pääoman ehtoinen instrumentti, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti). Näin ollen jaksotuksen määrä on kullakin raportointikaudella siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) oman pääoman erillisestä erästä tulosvaikutteiseksi. Jos kuitenkin lopetetaan suojauslaskennan soveltaminen suojaussuhteeseen, johon sisältyy option perusarvon muutos suojausinstrumenttina, oman pääoman erilliseen erään kerrytetty nettomäärä (ts. mukaan lukien kertyneet jaksotukset) on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) tulosvaikutteiseksi.

▼M53

Termiinisopimusten korko-osuuden ja rahoitusinstrumenttien eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion (foreign currency basis spread) kirjanpitokäsittely

6.5.16 Kun yhteisö erottaa toisistaan termiinisopimuksen korko-osuuden ja spot-osuuden ja määrittää suojausinstrumentiksi pelkästään termiinisopimuksen spot-osuuden arvon muutoksen tai kun yhteisö erottaa rahoitusinstrumentista eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion (foreign currency basis spread) ja jättää sen ulkopuolelle määritettäessä kyseistä rahoitusinstrumenttia suojausinstrumentiksi (ks. kappale 6.2.4(b)), yhteisö voi soveltaa kappaletta 6.5.15 termiinisopimuksen korko-osuuteen tai eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemioon samalla tavoin kuin sitä sovelletaan option aika-arvoon. Tällöin yhteisön on sovellettava kappaleisiin B6.5.34–B6.5.39 sisältyvää soveltamisohjeistusta.

6.6 ERISTÄ KOOSTUVIEN RYHMIEN SUOJAUKSET

Eristä koostuvien ryhmien hyväksyttävyys suojauskohteeksi

6.6.1 Eristä koostuva ryhmä (mukaan lukien nettoposition muodostavista eristä koostuva ryhmä; ks. kappaleet B6.6.1–B6.6.8) on hyväksyttävä suojauskohde vain, jos:

a) se koostuu eristä (mukaan lukien erien komponentit) jotka yksittäin tarkasteltuina ovat hyväksyttäviä suojauskohteita;

b) ryhmään kuuluvia eriä hallinnoidaan riskienhallinnan tarkoituksiin yhdessä ryhmänä; ja

c) kun kyseessä on sellaisista eristä koostuvan ryhmän rahavirran suojaus, joiden rahavirtojen vaihtelujen ei odoteta toteutuvan jokseenkin suhteessa ryhmän rahavirtojen kokonaisvaihteluun siten, että syntyy toisensa kumoavia riskipositioita:

i) suojaudutaan valuuttariskiltä; ja

ii) nettopositiota suojauskohteeksi määritettäessä yksilöidään raportointikausi, jolla ennakoitujen liiketoimien odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon, sekä niiden luonne ja volyymi (ks. kappaleet B6.6.7–B6.6.8).

Nimellismäärän komponentin määrittäminen suojauskohteeksi

6.6.2 Komponentti, jonka on suhteellinen osuus eristä muodostuvasta hyväksyttävästä ryhmästä, on hyväksyttävä suojauskohde edellyttäen, että sen määrittäminen suojattavaksi on yhteisön riskienhallinnan tavoitteen mukaista.

6.6.3 Eristä koostuvan kokonaisryhmän kerros (esim. alin kerros) soveltuu suojauslaskennan kohteeksi vain, jos:

a) se on erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti arvostettavissa;

b) kerroksen suojaaminen on riskienhallinnan tavoitteena;

c) sen kokonaisryhmän, josta kerros yksilöidään, erät ovat alttiina samalle suojattavalle riskille (siten, että suojattavan kerroksen arvostukseen ei vaikuta merkittävästi se, mitkä kokonaisryhmän nimenomaiset erät muodostavat osan suojattavasta kerroksesta);

▼M53

d) kun kyseessä on olemassa olevien erien suojaaminen (esim. taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus tai taseeseen merkitty omaisuuserä), yhteisö pystyy yksilöimään ja jäljittämään sen eristä muodostuvan kokonaisryhmän, josta suojattava kerros on määritelty (niin että yhteisö pystyy noudattamaan ehdot täyttävien suojaussuhteiden kirjanpitokäsittelyä koskevia vaatimuksia); ja

e) ryhmään kuuluvat erät, joihin sisältyy oikeus takaisinmaksuun ennen eräpäivää, täyttävät nimellismäärän komponentteja koskevat vaatimukset (ks. kappale B6.3.20).

Esittämistapa

6.6.4 Kun suojataan sellaisista eristä koostuvaa ryhmää, joilla on toisensa kumoavat riskipositiot (ts. nettoposition suojaus) ja joiden suojattu riski vaikuttaa voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman eri riveihin, mahdolliset suojausvoitot tai -tappiot on esitettävä kyseisessä laskelmassa omana eränään erillään riveistä, joihin suojauskohteet vaikuttavat. Ne eivät siis vaikuta kyseisellä rivillä esitettävään rahamäärään, joka liittyy suojauskohteeseen itseensä (esim. myyntituottoihin tai myytyjä suoritteita vastaaviin kuluihin).

6.6.5 Kun on kyse varoista ja veloista, joita suojataan yhdessä ryhmänä käyvän arvon suojauksessa, yksittäisistä taseeseen sisältyvistä varoista ja veloista johtuva voitto tai tappio on kirjattava kyseisten ryhmän muodostavien yksittäisten erien kirjanpitoarvon oikaisuksi kappaleen 6.5.8(b) mukaisesti.

Nollan suuruiset nettopositiot

6.6.6 Kun suojauskohteena on ryhmä, joka on nollan suuruinen nettopositio (ts. suojauskohteet kumoavat keskenään koko sen riskin, jota hallitaan ryhmän perusteella), yhteisön on sallittua määrittää se suojaussuhteeseen, johon ei sisälly suojausinstrumenttia, edellyttäen, että:

a) suojaus on osa rullaavaa nettoriskin suojausstrategiaa, jonka mukaan yhteisö suojaa uusia samantyyppisiä positioita rutiininomaisesti ajan kuluessa (esim. kun liiketoimet siirtyvät siihen aikahorisonttiin, jonka osalta yhteisö toteuttaa suojausta);

b) suojatun nettoposition suuruus muuttuu rullaavan nettoriskin suojausstrategian kestoaikana ja yhteisö käyttää tämän nettoriskin suojaamiseen hyväksyttäviä suojausinstrumentteja (ts. kun nettopositio ei ole nollan suuruinen);

c) tällaisiin nettopositioihin sovelletaan normaalisti suojauslaskentaa, kun nettopositio ei ole nollan suuruinen ja sitä suojataan hyväksyttävillä suojausinstrumenteilla; ja

d) siitä, ettei nollan suuruiseen nettopositioon sovellettaisi suojauslaskentaa, aiheutuisi epäjohdonmukaisia kirjanpidollisia lopputulemia, koska kirjanpidossa ei otettaisi huomioon toisensa kumoavia riskipositioita, jotka muutoin otettaisiin huomioon nettoposition suojauksessa.

▼M53

6.7 MAHDOLLISUUS NIMENOMAISESTI LUOKITELLA LUOTTORISKILLE ALTTIINA OLEVA KOHDE KÄYPÄÄN ARVOON TULOSVAIKUTTEISESTI KIRJATTAVAKSI

Luottoriskille alttiina olevien kohteiden hyväksyttävyys nimenomaiseen luokitteluun käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi

6.7.1 Jos yhteisö käyttää käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaa luottojohdannaista rahoitusinstrumentin tai sen osan (luottoriskille alttiina olevan kohteen) luottoriskin suojaamiseen, se saa nimenomaisesti luokitella kyseisen rahoitusinstrumentin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi siltä osin kuin sitä hallitaan tällä tavoin (ts. kokonaan tai suhteelliselta osin), jos:

a) luottoriskille alttiina olevaan kohteeseen liittyvä nimi (esimerkiksi velallinen tai luottositoumuksen haltija) on sama kuin luottojohdannaisen viiteyhteisön nimi (”nimen yhteensopivuus”); ja

b) rahoitusinstrumentin etuoikeusasema vastaa niiden instrumenttien etuoikeusasemaa, jotka voidaan luovuttaa luottojohdannaisen mukaisesti.

Yhteisö voi tehdä tämän nimenomaisen luokittelun riippumatta siitä, kuuluuko instrumentti, jonka luottoriskiä hallitaan, tämän standardin soveltamisalaan (yhteisö voi esimerkiksi nimenomaisesti luokitella tämän standardin soveltamisalan ulkopuolella olevia luottositoumuksia). Yhteisö voi nimenomaisesti luokitella kyseisen rahoitusinstrumentin alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai sen jälkeen tai kun se on merkitsemättä taseeseen. Yhteisön on dokumentoitava nimenomainen luokittelu samanaikaisesti.

Käypään arvoon tulosvaikutteiseksi kirjattaviksi nimenomaisesti luokiteltujen luottoriskille alttiina olevien kohteiden kirjanpitokäsittely

6.7.2 Jos rahoitusinstrumentti kappaleen 6.7.1 mukaisesti nimenomaisesti luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi sen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tai jos sitä ei ole aiemmin lainkaan merkitty taseeseen, nimenomaisen luokittelun toteuttamispäivän kirjanpitoarvon, jos sitä on, ja käyvän arvon välinen erotus on välittömästi kirjattava tulosvaikutteisesti. Kun kyseessä ovat rahoitusvarat, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu kertynyt voitto tai tappio on välittömästi siirrettävä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna (ks. IAS 1) omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi.

6.7.3 Yhteisön on lopetettava luottoriskin aiheuttaneen rahoitusinstrumentin tai sen suhteellisen osuuden arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti, jos:

a) kappaleen 6.7.1 mukaiset kriteerit eivät enää täyty, esimerkiksi:

i) luottojohdannainen tai siihen liittyvä luottoriskiä aiheuttava rahoitusinstrumentti lakkaa olemasta voimassa tai se myydään, päätetään tai selvitetään; tai

ii) rahoitusinstrumentin luottoriskiä ei enää hallita luottojohdannaisia käyttäen. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi, koska lainanottajan tai luottositoumuksen haltijan luoton laatu paranee tai yhteisölle asetetut pääomavaatimukset muuttuvat; ja

▼M53

b) luottoriskin aiheuttavaa rahoitusinstrumenttia ei muutoin vaadita arvostettavaksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti (ts. yhteisön liiketoimintamalli ei ole sillä välin muuttunut niin että se edellyttäisi kappaleen 4.4.1 mukaista luokittelun muutosta).

6.7.4 Kun yhteisö lopettaa luottoriskin aiheuttaneen rahoitusinstrumentin tai sen suhteellisen osuuden arvostamisen käypään arvoon tulosvaikutteisesti, kyseisen instrumentin käyvästä arvosta arvostamisen lopettamispäivänä tulee sen uusi kirjanpitoarvo. Myöhemmin sovelletaan sitä arvostusta, jota käytettiin ennen kuin rahoitusinstrumentti nimenomaisesti luokiteltiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi (mukaan lukien uudesta kirjanpitoarvosta aiheutuva jaksotus). Esimerkiksi rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka oli alun perin luokiteltu jaksotettuun hankintamenoon arvostettavaksi, palautuisi tähän arvostukseen, ja sen efektiivinen korko laskettaisiin uudelleen perustuen sen päivän bruttomääräiseen kirjanpitoarvoon, jona arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti lopetettiin.

▼M70

6.8 Tilapäiset poikkeukset tiettyjen suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamisesta

6.8.1 Yhteisön on sovellettava kappaleita 6.8.4–6.8.12 sekä kappaleita 7.1.8 ja 7.2.26(d) kaikkiin suojaussuhteisiin, joihin viitekorkouudistuksella on suora vaikutus. Näitä kappaleita sovelletaan vain tällaisiin suojaussuhteisiin. Viitekorkouudistuksella on suora vaikutus suojaussuhteeseen vain, jos uudistuksesta aiheutuu epävarmuutta, joka koskee:

a) suojatuksi riskiksi määritettyä (sopimuksessa määrättyä tai muuta kuin sopimuksessa määrättyä) viitekorkoa; ja/tai

B) suojauskohteen tai suojausinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista tai määrää.

6.8.2 Kappaleita 6.8.4–6.8.12 sovellettaessa termi ”viitekorkouudistus” viittaa koko markkinaa koskevaan viitekorkojen uudistukseen, mukaan lukien jonkin viitekoron korvaaminen toisella viitekorolla, kuten finanssimarkkinoiden vakauden valvontaryhmän (Financial Stability Board) heinäkuussa 2014 julkaisemassa raportissa ”Reforming Major Interest Rate Benchmarks” annetuista suosituksista johtuvalla viitekorolla ([1]).

6.8.3 Kappaleissa 6.8.4–6.8.12 esitettävät poikkeukset koskevat pelkästään kyseisissä kappaleissa mainittuja vaatimuksia. Yhteisön on jatkettava kaikkien muiden suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamista suojaussuhteisiin, joihin viitekorkouudistuksella on suora vaikutus.

Erittäin suurta todennäköisyyttä koskeva vaatimus rahavirran suojauksissa

6.8.4 Määritettäessä, onko ennakoitu liiketoimi (tai sen komponentti) erittäin todennäköinen, kuten kappaleessa 6.3.3. vaaditaan, yhteisön on oletettava, että viitekorko (sopimuksessa määrätty tai muu kuin sopimuksessa määrätty), johon suojatut rahavirrat perustuvat, ei muutu viitekorkouudistuksen seurauksena.

([1]) Raportti ”Reforming Major Interest Rate Benchmarks” on saatavissa osoitteessa http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼M70

Rahavirran suojausrahastoon kertyneen määrän siirtäminen

6.8.5 Soveltaessaan kappaleeseen 6.5.12 sisältyvää vaatimusta sen määrittämiseksi, odotetaanko suojattujen vastaisten rahavirtojen toteutuvan, yhteisön on oletettava, että viitekorko (sopimuksessa määrätty tai muu kuin sopimuksessa määrätty), johon suojatut rahavirrat perustuvat, ei muutu viitekorkouudistuksen seurauksena.

Suojauskohteen ja suojausinstrumentin välisen taloudellisen suhteen arvioiminen

6.8.6 Kappaleisiin 6.4.1(c)(i) ja B6.4.4–B6.4.6 sisältyviä vaatimuksia soveltaessaan yhteisön on oletettava, että viitekorko (sopimuksessa määrätty tai muu kuin sopimuksessa määrätty), johon suojatut rahavirrat ja/tai suojattu riski perustuvat, tai viitekorko, johon suojausinstrumentin rahavirrat perustuvat, ei muutu viitekorkouudistuksen seurauksena.

Erän komponentin määrittäminen suojauskohteeksi

6.8.7 Ellei kappale 6.8.8 tule sovellettavaksi, yhteisön on sovellettava korkoriskin muun kuin sopimuksessa määrätyn viitekorkokomponentin suojaukseen kappaleisiin 6.3.7(a) ja B6.3.8 sisältyvää vaatimusta–että riskikomponentin on oltava erikseen yksilöitävissä–vain suojaussuhteen alkaessa.

6.8.8 Kun yhteisö suojausdokumentaationsa mukaisesti uudelleenmäärittää (ts. lopettaa ja käynnistää uudelleen) suojaussuhteen usein, koska sekä suojausinstrumentti että suojauskohde muuttuvat usein (ts. yhteisö käyttää dynaamista prosessia, jossa sekä suojauskohteet että asianomaisen riskin hallintaan käytettävät suojausinstrumentit eivät pysy kauan samoina), yhteisön on sovellettava kappaleisiin 6.3.7(a) ja B6.3.8 sisältyvää vaatimusta–että riskikomponentti on erikseen yksilöitävissä–vain kun se alun perin määrittää suojauskohteen kyseiseen suojaussuhteeseen. Suojauskohdetta, joka on arvioitu määritettäessä sitä alun perin suojaussuhteeseen, tapahtuipa tämä suojauksen alkaessa tai sen jälkeen, ei arvioida uudelleen määritettäessä sitä mahdollisesti myöhemmin samaan suojaussuhteeseen.

Soveltamisen lopettaminen

6.8.9 Yhteisön on lopetettava kappaleen 6.8.4 soveltaminen suojauskohteeseen ei-takautuvasti aikaisempana seuraavista ajankohdista:

a) kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojauskohteen viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) kun suojaussuhde, jonka osana suojauskohde on, lopetetaan.

▼M70

6.8.10 Yhteisön on lopetettava kappaleen 6.8.5 soveltaminen ei-takautuvasti aikaisempana seuraavista ajankohdista:

a) kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojauskohteen viitekorkoon perustuvien vastaisten rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) kun lopetettua suojaussuhdetta koskeva rahavirran suojausrahastoon kertynyt määrä on kokonaisuudessaan siirretty tulosvaikutteiseksi.

6.8.11 Yhteisön on lopetettava ei-takautuvasti kappaleen 6.8.6 soveltaminen:

a) suojauskohteeseen, kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojattua riskiä tai suojauskohteen viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää; ja

b) suojausinstrumenttiin, kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojausinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää.

Jos suojaussuhde, jonka osina suojauskohde ja suojausinstrumentti ovat, lopetetaan ennen kappaleessa 6.8.11(a) tarkoitettua päivää tai kappaleessa 6.8.11(b) tarkoitettua päivää, yhteisön on lopetettava kappaleen 6.8.6 soveltaminen kyseiseen suojaussuhteeseen ei-takautuvasti lopettamispäivänä.

6.8.12 Kun suojauskohteeksi määritetään eristä koostuva ryhmä tai suojausinstrumentiksi määritetään rahoitusinstrumenttien yhdistelmä, yhteisön on lopetettava kappaleiden 6.8.4–6.8.6 soveltaminen yksittäiseen erään tai rahoitusinstrumenttiin ei-takautuvasti kappaleen 6.8.9, 6.8.10, tai 6.8.11 mukaisesti sen mukaan kuin on relevanttia, kun ei enää ole viitekorkouudistuksesta aiheutuvaa epävarmuutta, joka koskee suojattua riskiä ja/tai kyseisen erän tai rahoitusinstrumentin viitekorkoon perustuvien rahavirtojen ajoittumista ja määrää.

▼M53

LUKU 7 Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

7.1 VOIMAANTULO

7.1.1 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö valitsee tämän standardin aikaisemman soveltamisen, sen on annettava tästä tieto ja sovellettava kaikkia tämän standardin vaatimuksia samanaikaisesti (mutta ks. myös kappaleet 7.1.2, 7.2.21 ja7.3.2). Sen on myös samanaikaisesti sovellettava liitteessä C esitettyjä muutoksia.

7.1.2 Kappaleen 7.1.1 vaatimuksista huolimatta yhteisö saa tehdä ennen 1.1.2018 alkavien kausien osalta valinnan, jonka mukaan se soveltaa aikaisemmin vain kappaleiden 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 ja B5.7.5–B5.7.20 vaatimuksia, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista johtuvien voittojen ja tappioiden esittämistä, ilman että se soveltaa muita tämän standardin vaatimuksia. Jos yhteisö valitsee vain näiden kappaleiden soveltamisen, sen on annettava tieto tästä ja esitettävä jatkuvasti tähän liittyvät tiedot, joista määrätään IFRS 7:n (IFRS 9:n (2010) muuttamana) kappaleissa 10–11. (Ks. myös kappaleet 7.2.2 ja 7.2.15.)

▼**M53**

7.1.3 Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *IFRS-standardien vuosittaiset parannukset 2010–2012* muutettiin kappaleita 4.2.1 ja 5.7.5 IFRS 3:een tehdyn muutoksen seurauksena. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti niihin liiketoimintojen yhdistämisiin, joihin sovelletaan IFRS 3:n muutosta.

7.1.4 Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 muutettiin kappaleita 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 ja C42 sekä poistettiin kappale C16 ja siihen liittyvä otsikko. Standardiin lisättiin kappaleet 5.1.3 ja 5.7.1A sekä yksi määritelmä liitteeseen A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M54**

7.1.5 Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaleita 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ja B5.5.46. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M62**

7.1.7 Lokakuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevat ominaisuudet, joihin liittyy negatiivinen korvaus* (muutokset IFRS 9:ään) lisättiin kappaleet 7.2.29–7.2.34 ja B4.1.12A sekä muutettiin kappaleita B4.1.11(b) ja B4.1.12(b). Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M70**

7.1.8 Syyskuussa 2019 julkaistulla asiakirjalla *Viitekorkouudistus*, jolla muutettiin standardeja IFRS 9, IAS 39 ja IFRS 7, lisättiin luku 6.8 ja muutettiin kappaletta 7.2.26. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M53**

7.2 SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

7.2.1 Yhteisön on sovellettava tätä standardia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti, lukuun ottamatta kappaleissa 7.2.4–7.2.26 ja 7.2.28 mainittuja tapauksia. Tätä standardia ei saa soveltaa eriin, jotka soveltamisen aloittamisajankohtana on jo kirjattu pois taseesta.

7.2.2 Kappaleisiin 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 ja 7.3.2 sisältyvissä siirtymäsäännöissä soveltamisen aloittamisajankohdalla tarkoitetaan päivää, jona yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa kyseisiä tämän standardin vaatimuksia, ja sen täytyy olla tämän standardin julkaisemisen jälkeen ajoittuva raportointikauden alku. Riippuen siitä, minkä lähestymistavan yhteisö valitsee IFRS 9:n soveltamisessa, eri vaatimuksilla saattaa olla yksi tai useampi soveltamisen aloittamisajankohta.

▼**M53**

Luokittelua ja arvostamista koskevat siirtymäsäännöt (luvut 4 ja 5)

7.2.3 Yhteisön on arvioitava soveltamisen aloittamisajankohtana, täyttääkö rahoitusvaroihin kuuluva erä kappaleessa 4.1.2(a) tai 4.1.2A(a) esitetyn ehdon kyseisenä ajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tästä johtuvaa luokittelua on sovellettava takautuvasti riippumatta siitä, mikä yhteisön liiketoimintamalli on ollut aiemmilla raportointikausilla.

7.2.4 Jos yhteisön ei ole soveltamisen aloittamisajankohtana käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa) arvioida muutettua rahan aika-arvo-osuutta kappaleiden B4.1.9B–B4.1.9D mukaisesti rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, yhteisön on arvioitava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvat rahavirtaominaisuudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon rahan aika-arvo-osuuteen tehtävin muutoksiin liittyviä vaatimuksia, jotka sisältyvät kappaleisiin B4.1.9B–B4.1.9D. (Ks. myös IFRS 7:n kappale 42R.)

7.2.5 Jos yhteisön ei ole soveltamisen aloittamisajankohtana käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa) arvioida rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella, onko ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskeva ominaisuus merkityksetön B4.1.12(c) mukaisesti, yhteisön on arvioitava kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuvien rahavirtojen ominaispiirteet rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamispäivänä vallinneiden tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella ottamatta huomioon ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevaan ominaisuuteen liittyvää poikkeusta, joka sisältyy kappaleeseen B4.1.12. (Ks. myös IFRS 7:n kappale 42S.)

7.2.6 Jos yhteisö arvostaa hybridisopimuksen käypään arvoon kappaleen 4.1.2A, 4.1.4 tai 4.1.5 mukaisesti mutta hybridisopimuksen käypää arvoa ei ole määritetty raportoitavilla vertailukausilla, hybridisopimuksen käyvän arvon raportoitavilla vertailukausilla on oltava sopimuksen osatekijöiden (ts. johdannaisiin kuulumattoman pääsopimuksen ja kytketyn johdannaisen) käypien arvojen yhteenlaskettu määrä kunkin raportoitavan vertailukauden lopussa, jos yhteisö oikaisee aiempia kausia (ks. kappale 7.2.15).

7.2.7 Jos yhteisö on soveltanut kappaletta 7.2.6, niin sen on soveltamisen aloittamisajankohtana kirjattava koko hybridisopimuksella soveltamisen aloittamisajankohtana olleen käyvän arvon ja hybridisopimuksen komponenteilla soveltamisen aloittamisajankohtana olleiden käypien arvojen yhteismäärän välinen erotus kertyneiden voittovarojen alkusaldoon (tai muuhun oman pääoman erään jos tämä on sovellettavissa) kaudella, johon soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy.

▼**M53**

7.2.8 Yhteisö voi soveltamisen aloittamisajankohtana nimenomaisesti luokitella:

a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi kappaleen 4.1.5 mukaisesti; tai

b) oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kirjattavaksi kappaleen 5.7.5 mukaisesti.

Tällainen nimenomainen luokittelu on tehtävä soveltamisen aloittamisajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tätä luokittelua on sovellettava takautuvasti.

7.2.9 Soveltamisen aloittamisajankohtana:

a) yhteisön on peruutettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän aiempi nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä ei täytä kappaleen 4.1.5 mukaista ehtoa.

b) yhteisö saa peruuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän aiemman nimenomaisen luokittelun käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos kyseinen rahoitusvaroihin kuuluva erä täyttää kappaleessa 4.1.5 esitetyn ehdon.

Tällainen peruuttaminen on tehtävä soveltamisen aloittamisajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tätä luokittelua on sovellettava takautuvasti.

7.2.10 Soveltamisen aloittamisajankohtana:

a) yhteisö saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi kappaleen 4.2.2(a) mukaisesti.

b) yhteisön on peruutettava rahoitusvelan aiempi nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tehty nyt kappaleeseen 4.2.2(a) sisältyvän ehdon mukaisesti ja tällainen nimenomainen luokittelu ei täytä kyseistä ehtoa soveltamisen aloittamisajankohtana.

c) yhteisö saa peruuttaa rahoitusvelan aiemman nimenomaisen luokittelun käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tehty nyt kappaleeseen 4.2.2(a) sisältyvän ehdon mukaisesti ja tällainen nimenomainen luokittelu täyttää kyseisen ehdon soveltamisen aloittamisajankohtana.

Tällainen nimenomainen luokittelu ja peruuttaminen on tehtävä soveltamisen aloittamisajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tätä luokittelua on sovellettava takautuvasti.

▼**M53**

7.2.11 Jos yhteisön ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa) soveltaa efektiivisen koron menetelmää takautuvasti, sen on käsiteltävä:

a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypää arvoa kunkin esitettävän vertailukauden lopussa kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräisenä kirjanpitoarvona tai kyseisen rahoitusvelan jaksotettuna hankintamenona, jos yhteisö oikaisee aiempia kausia; ja

b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan käypää arvoa soveltamisen aloittamisajankohtana kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräisenä kirjanpitoarvona tai kyseisen rahoitusvelan jaksotettuna hankintamenona tämän standardin soveltamisen aloittamisajankohtana.

7.2.12 Jos yhteisö on aiemmin käsitellyt kirjanpidossaan (IAS 39:n mukaisesti) hankintamenoon perustuen sellaisen oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin tehdyn sijoituksen, jolla ei ole toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle instrumentille noteerattua hintaa (ts. tason 1 syöttötietoa), (tai johdannaisvaroihin kuuluvan omaisuuserän, joka on sidottu tällaiseen oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja on toteutettava luovuttamalla tällainen oman pääoman ehtoinen instrumentti), sen on arvostettava kyseinen instrumentti soveltamisen aloittamispäivän käypään arvoon. Aiemman kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välinen erotus on kirjattava kertyneiden voittovarojen alkusaldoon (tai muuhun oman pääoman erään sen mukaan kuin on asianmukaista) raportointikaudella, johon soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy.

7.2.13 Jos yhteisö on aiemmin käsitellyt kirjanpidossaan IAS 39:n mukaisesti hankintamenoon perustuen johdannaisvelan, joka on sidottu sellaiseen oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja joka on toteutettava luovuttamalla sellainen oman pääoman ehtoinen instrumentti, jolla ei ole toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle instrumentille noteerattua hintaa (ts. tason 1 syöttötietoa), sen on arvostettava kyseinen johdannaisvelka soveltamisen aloittamispäivän käypään arvoon. Aiemman kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välinen erotus on kirjattava kertyneiden voittovarojen alkusaldoon raportointikaudella, johon soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy.

7.2.14 Yhteisön on soveltamisen aloittamisajankohtana ratkaistava, aiheutuisiko kappaleen 5.7.7 mukaisesta käsittelystä tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa tai lisäisikö se tällaista kirjanpidollista epäsymmetriaa soveltamisen aloittamisajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tätä standardia on sovellettava tämän ratkaisun perusteella takautuvasti.

▼**M53**

7.2.15 Kappaleeseen 7.2.1 sisältyvästä vaatimuksesta huolimatta yhteisön, joka ottaa käyttöön tämän standardin mukaiset luokittelua ja arvostamista koskevat vaatimukset (mukaan lukien lukuihin 5.4 ja 5.5 sisältyvät vaatimukset, jotka liittyvät rahoitusvarojen arvostamiseen jaksotettuun hankintamenoon ja arvon alentumiseen), on esitettävä IFRS 7:n kappaleissa 42L–42O määrätyt tiedot, mutta sen ei tarvitse oikaista aiempia kausia. Yhteisö saa oikaista aiemmat kaudet siinä ja vain siinä tapauksessa, että se on mahdollista käyttämättä jälkiviisautta. Jos yhteisö ei oikaise aiempia kausia, sen on kirjattava aiemman kirjanpitoarvon ja sen tilikauden alun kirjanpitoarvon, johon soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy, välinen erotus kertyneiden voittovarojen alkusaldoon (tai muuhun oman pääoman erään sen mukaan kuin on asianmukaista) sillä tilikaudella, johon soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy. Jos yhteisö kuitenkin oikaisee aiemmat kaudet, oikaistuissa tilinpäätöksissä täytyy ottaa huomioon kaikki tämän standardin vaatimukset. Jos yhteisön valitsema lähestymistapa IFRS 9:n soveltamisessa johtaa siihen, että eri vaatimuksilla on erilaiset soveltamisen aloittamisajankohdat, tätä kappaletta sovelletaan jokaisena soveltamisen aloittamisajankohtana (ks. kappale 7.2.2). Näin olisi esimerkiksi, jos yhteisö päättäisi soveltaa aikaisemmin vain kappaleen 7.1.2 mukaisia vaatimuksia, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokitelluista rahoitusveloista johtuvien voittojen tai tappioiden esittämistapaa, ennen kuin se soveltaa muita tähän standardiin sisältyviä vaatimuksia.

7.2.16 Jos yhteisö laatii osavuosikatsauksia IAS 34:n *Osavuosikatsaukset* mukaisesti, sen ei tarvitse soveltaa tämän standardin vaatimuksia soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltäviin osavuosijaksoihin, jos se ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa).

Arvon alentuminen (luku 5.5)

7.2.17 Yhteisön on sovellettava lukuun 5.5 sisältyviä arvon alentumista koskevia vaatimuksia takautuvasti IAS 8:n mukaisesti, ellei kappaleista 7.2.15 ja 7.2.18–7.2.20 muuta johdu.

7.2.18 Yhteisön on soveltamisen aloittamisajankohtana käytettävä järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, määrittääkseen luottoriskin päivältä, jona rahoitusinstrumentti on alun perin kirjattu (tai luottositoumusten ja takaussopimusten osalta päivältä, jona yhteisöstä on tullut peruuttamattoman sitoumuksen osapuoli kappaleen 5.5.6 mukaisesti), ja verrattava sitä tämän standardin soveltamisen aloittamisajankohdan luottoriskiin.

7.2.19 Ratkaistessaan, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, yhteisö voi soveltaa:

a) kappaleiden 5.5.10 ja B5.5.22–B5.5.24 vaatimuksia; ja

b) kappaleen 5.5.11 mukaista kumottavissa olevaa oletusta sopimukseen perustuvista maksuista, jotka ovat viivästyneet yli 30 päivää, jos yhteisö soveltaa arvon alentumista koskevia vaatimuksia yksilöimällä kyseisten rahoitusinstrumentin alkuperäisen kirjaamisen jälkeiset merkittävät luottoriskin lisäykset viivästymistä koskevan informaation perusteella.

▼M53

7.2.20 Jos sen ratkaiseminen, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, vaatisi soveltamisen aloittamisajankohtana kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, yhteisön on kirjattava arvon alentumista koskeva vähennyserä, joka vastaa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita, jokaisena raportointipäivänä, kunnes rahoitusinstrumentti kirjataan pois taseesta (paitsi jos kyseiseen rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski on raportointipäivänä alhainen, jolloin sovelletaan kappaletta 7.2.19(a)).

Suojauslaskentaa koskevat siirtymäsäännöt (luku 6)

7.2.21 Kun yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäisen kerran, se voi valita tilinpäätöksen laatimisperiaatteen, jonka mukaan se jatkaa IAS 39:n mukaisten suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamista tämän standardin luvun 6 sijaan. Yhteisön on sovellettava tätä periaatetta kaikkiin suojaussuhteisiinsa. Yhteisön, joka valitsee tämän periaatteen, on noudatettava myös IFRIC 16:ta *Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset* ilman muutoksia, joilla tulkinta mukautetaan tämän standardin luvun 6 mukaiseksi.

7.2.22 Yhteisön on kappaleessa 7.2.26 esitetyin poikkeuksin sovellettava tämän standardin suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia ei-takautuvasti.

7.2.23 Jotta suojauslaskentaa voitaisiin soveltaa tämän standardin suojauslaskentaa koskevien vaatimusten soveltamisen aloittamisajankohdasta lukien, kaikkien kriteerien täytyy täyttyä kyseisenä päivänä.

7.2.24 Suojaussuhteet, jotka täyttivät suojauslaskennan soveltamisen edellytykset IAS 39:n mukaisesti ja jotka täyttävät suojauslaskennan soveltamisen edellytykset myös tämän standardin kriteerien mukaisesti (ks. kappale 6.4.1), kun on otettu huomioon suojaussuhteen mahdollinen uudelleen tasapainottaminen siirtymisen yhteydessä (ks. kappale 7.2.25(b)), on katsottava jatkuviksi suojaussuhteiksi.

7.2.25 Tämän standardin mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia ensi kertaa sovellettaessa:

a) yhteisö saa ryhtyä soveltamaan kyseisiä vaatimuksia samasta ajankohdasta lukien kuin se lakkaa soveltamasta IAS 39:n mukaisia suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia; ja

b) sen on pidettävä IAS 39:n mukaista suojausastetta lähtökohtana jatkuvan suojaussuhteen suojausasteen uudelleen tasapainottamiselle, jos tämä on sovellettavissa. Tällaisesta uudelleen tasapainottamisesta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti.

7.2.26 Poikkeuksena tämän standardin mukaisia suojauslaskentaa koskevien vaatimusten ei-takautuvasta soveltamisesta:

a) yhteisön on sovellettava kappaleen 6.5.15 mukaista optioiden aika-arvon kirjanpitokäsittelyä takautuvasti, jos IAS 39:n mukaan vain option perusarvon muutos oli määritetty suojausinstrumentiksi suojaussuhteessa. Tämä takautuva soveltaminen koskee vain niitä suojaussuhteita, jotka olivat olemassa aikaisimman vertailukauden alussa tai on määritetty sen jälkeen.

▼M53

b) yhteisö saa soveltaa kappaleen 6.5.16 mukaista termiinisopimusten korko-osuuden kirjanpitokäsittelyä takautuvasti, jos IAS 39:n mukaan vain termiinisopimuksen spot-osuuden muutos oli määritetty suojausinstrumentiksi suojaussuhteessa. Tämä takautuva soveltaminen koskee vain niitä suojaussuhteita, jotka olivat olemassa aikaisimman vertailukauden alussa tai on määritetty sen jälkeen. Lisäksi, jos yhteisö valitsee tämän kirjanpitokäsittelyn takautuvan soveltamisen, sitä on sovellettava kaikkiin suojaussuhteisiin, joiden osalta tämä vaihtoehto on valittavissa (ts. siirtymävaiheessa tätä valintaa ei voi tehdä suojaussuhdekohtaisesti). Eri valuuttojen välisten viitekoronvaihtosopimusten preemioiden (foreign currency basis spread) kirjanpitokäsittelyä (ks. kappale 6.5.16) saadaan soveltaa takautuvasti niihin suojaussuhteisiin, jotka olivat olemassa aikaisimman vertailukauden alussa tai on määritetty sen jälkeen.

c) yhteisön on sovellettava takautuvasti kappaleen 6.5.6 vaatimusta siitä, ettei suojausinstrumentti ole lakannut olemassa voimassa eikä sitä ole päätetty, jos:

i) säädösten tai määräysten seurauksena taikka säädösten tai määräysten voimaantulon johdosta suojausinstrumentin osapuolet sopivat, että yksi tai useampi selvitysvastapuoli korvaa alkuperäisen vastapuolensa niin, että siitä tulee kunkin osapuolen uusi vastapuoli; ja

ii) muut mahdolliset suojausinstrumentin muutokset rajoittuvat niihin, jotka ovat tarpeen mahdollistamaan tällainen vastapuolen korvaaminen.

▼M70

d) yhteisön on sovellettava lukuun 6.8 sisältyviä vaatimuksia takautuvasti. Tämä takautuva soveltaminen koskee vain niitä suojaussuhteita, jotka olivat olemassa sen raportointikauden alussa, jolla yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa kyseisiä vaatimuksia, tai jotka on määritetty myöhemmin, sekä rahavirran suojausrahastoon kertynyttä määrää, joka oli olemassa sen raportointikauden alussa, jolla yhteisö ensimmäistä kertaa soveltaa kyseisiä vaatimuksia.

▼M53

Yhteisöt, jotka ovat soveltaneet IFRS 9:ää (2009), IFRS 9:ää (2010) tai IFRS 9:ää (2013) aikaisemmin

7.2.27 Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 7.2.1–7.2.26 sisältyviä siirtymäsääntöjä relevanttina soveltamisen aloittamisajankohtana. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 7.2.3–7.2.14 ja 7.2.17–7.2.26 sisältyviä siirtymäsääntöjä vain kerran (ts. jos yhteisö valitsee IFRS 9:n soveltamiseen menettelyn, johon kuuluu useampia soveltamisen aloittamisajankohtia, se ei voi soveltaa mitään näistä säännöistä uudelleen, jos niitä on jo sovellettu aikaisempana ajankohtana). (Ks. kappaleet 7.2.2 ja 7.3.2.)

7.2.28 Jos yhteisö on soveltanut IFRS 9:ää (2009), IFRS 9:ää (2010) tai IFRS 9:ää (2013) ja sittemmin soveltaa tätä standardia:

a) sen on peruutettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän aiempi nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu on aiemmin tehty kappaleeseen 4.1.5 sisältyvän ehdon mukaisesti mutta kyseinen ehto ei enää täyty tämän standardin soveltamisen seurauksena;

b) se saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu ei olisi aiemmin täyttänyt kappaleeseen 4.1.5 sisältyvää ehtoa mutta nyt kyseinen ehto täyttyy tämän standardin soveltamisen seurauksena;

▼**M53**

c) sen on peruutettava rahoitusvelan aiempi nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu on aiemmin tehty kappaleeseen 4.2.2(a) sisältyvän ehdon mukaisesti mutta kyseinen ehto ei enää täyty tämän standardin soveltamisen seurauksena; ja

d) se saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu ei olisi aiemmin täyttänyt kappaleeseen 4.2.2(a) sisältyvää ehtoa mutta nyt kyseinen ehto täyttyy tämän standardin soveltamisen seurauksena.

Tällainen nimenomainen luokittelu ja peruuttaminen on tehtävä tämän standardin soveltamisen aloittamisajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tätä luokittelua on sovellettava takautuvasti.

▼**M62**

Siirtymäsäännöt asiakirjalle *Ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevat ominaisuudet, joihin liittyy negatiivinen korvaus*

7.2.29 Yhteisön on sovellettava asiakirjaa *Ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevat ominaisuudet, joihin liittyy negatiivinen korvaus* (muutokset IFRS 9:ään) takautuvasti IAS 8:n mukaisesti, paitsi mitä määrätään kappaleissa 7.2.30–7.2.34.

7.2.30 Yhteisön, joka soveltaa näitä muutoksia ensimmäisen kerran samanaikaisesti kuin se soveltaa tätä standardia ensimmäisen kerran, on sovellettava kappaleita 7.2.1–7.2.28 kappaleiden 7.2.31–7.2.34 sijaan.

7.2.31 Yhteisön, joka soveltaa näitä muutoksia ensimmäisen kerran sen jälkeen, kun se soveltaa tätä standardia ensimmäisen kerran, on sovellettava kappaleita 7.2.32–7.2.34. Yhteisön on sovellettava myös tämän standardin muita siirtymäsääntöjä, jotka ovat välttämättömiä näiden muutosten soveltamiseksi. Tässä tarkoituksessa viittaukset soveltamisen aloittamisajankohtaan on luettava viittauksina sen raportointikauden alkuun, jona yhteisö soveltaa näitä muutoksia ensimmäisen kerran (näiden muutosten soveltamisen aloittamisajankohta).

7.2.32 Kun on kyse rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan nimenomaisesta luokittelusta käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi:

a) yhteisön on peruutettava rahoitusvaroihin kuuluvan erän aiempi nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu on aiemmin tehty kappaleeseen 4.1.5 sisältyvän ehdon mukaisesti mutta kyseinen ehto ei enää täyty näiden muutosten soveltamisen seurauksena;

b) se saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu ei olisi aiemmin täyttänyt kappaleeseen 4.1.5 sisältyvää ehtoa mutta nyt kyseinen ehto täyttyy näiden muutosten soveltamisen seurauksena;

c) sen on peruutettava rahoitusvelan aiempi nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu on aiemmin tehty kappaleeseen 4.2.2(a) sisältyvän ehdon mukaisesti mutta kyseinen ehto ei enää täyty näiden muutosten soveltamisen seurauksena; ja

d) se saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tällainen nimenomainen luokittelu ei olisi aiemmin täyttänyt kappaleeseen 4.2.2(a) sisältyvää ehtoa mutta nyt kyseinen ehto täyttyy näiden muutosten soveltamisen seurauksena.

▼**M62**

Tällainen nimenomainen luokittelu ja peruuttaminen on tehtävä näiden muutosten soveltamisen aloittamisajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tätä luokittelua on sovellettava takautuvasti.

7.2.33 Yhteisön ei tarvitse oikaista aiempia kausia kuvastamaan näiden muutosten soveltamista. Yhteisö saa oikaista aiemmat kaudet siinä ja vain siinä tapauksessa, että se on mahdollista käyttämättä jälkiviisautta, ja oikaistun tilinpäätöksen on vastattava kaikkia tämän standardin vaatimuksia. Jos yhteisö ei oikaise aiempia kausia, sen on kirjattava aiemman kirjanpitoarvon ja sen tilikauden alun kirjanpitoarvon, johon näiden muutosten soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy, välinen erotus kertyneiden voittovarojen alkusaldoon (tai muuhun oman pääoman erään sen mukaan kuin on asianmukaista) sillä tilikaudella, johon näiden muutosten soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy.

7.2.34 Yhteisön on esitettävä raportointikaudella, johon näiden muutosten soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy, tilinpäätöksessään seuraavat tiedot soveltamisen aloittamisajankohdalta jokaisesta rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen luokasta, johon nämä muutokset ovat vaikuttaneet:

a) aiempi arvostusryhmä ja kirjanpitoarvo, jotka on määritetty välittömästi ennen näiden muutosten soveltamista;

b) uusi arvostusryhmä ja kirjanpitoarvo, jotka on määritetty näiden muutosten soveltamisen jälkeen;

c) sellaisten taseeseen sisältyvien rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen kirjanpitoarvo, jotka oli aiemmin nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi mutta joita ei enää nimenomaisesti luokitella siten; ja

d) syyt rahoitusvarojen tai rahoitusvelkojen nimenomaiseen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tai tällaisen nimenomaisen luokittelun peruuttamiseen.

▼**M53**

7.3 IFRIC 9:N, IFRS 9:N (2009), IFRS 9:N(2010) JA IFRS 9:N (2013) KUMOAMINEN

7.3.1 Tämä standardi korvaa IFRIC 9:n *Kytkettyjen johdannaisten uudelleenarviointi*. Vaatimukset, jotka lisättiin IFRS 9:ään lokakuussa 2010, sisälsivät aiemmin IFRIC 9:n kappaleissa 5 ja 7 esitetyt vaatimukset. IFRS 1:een *IFRS-standardien ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* tämän seurauksena tehty muutos sisälsi aiemmin IFRIC 9:n kappaleessa 8 esitetyt vaatimukset.

7.3.2 Tämä standardi korvaa IFRS 9:n (2009), IFRS 9:n (2010) ja IFRS 9:n (2013). Yhteisö saa kuitenkin ennen 1.1.2018 alkavilla tilikausilla soveltaa näitä IFRS 9:n aikaisempia versioita tämän standardin sijaan, jos ja vain jos yhteisön relevantti soveltamisen aloittamisajankohta on aikaisempi kuin 1.2.2015.

▼**M53**

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

12 kuukaudelta odotettavissa olevat luottotappiot	**Koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden** se osuus, joka edustaa **odotettavissa olevia luottotappiota** sellaisista rahoitusinstrumenttia koskevista laiminlyöntitapahtumista (default event), jotka ovat mahdollisia 12 kuukauden kuluessa raportointipäivästä lukien.
rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotettu hankintameno	Määrä, johon rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka on arvostettu alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, vähennettynä lyhennyksillä, lisättynä tai vähennettynä alkuperäisen määrän ja erääntyvän määrän välisen erotuksen kertyneillä, **efektiivisen koron menetelmää** käyttäen lasketuilla jaksotuksilla ja, kun on kyse rahoitusvaroista, oikaistuna **tappiota koskevalla vähennyserällä**.
sopimukseen perustuvat omaisuuserät	Oikeudet, jotka IFRS 15:ssa *Myyntituotot asiakassopimuksista* määrätään käsiteltäviksi kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti arvonalentumisvoittojen tai -tappioiden määrittämisen ja kirjaamisen osalta.
luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut rahoitusvaroihin kuuluva erä	Rahoitusvaroihin kuuluva erä on luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut, kun on toteutunut yksi tai useampi tapahtuma, jolla on haitallinen vaikutus kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvioituihin vastaisiin rahavirtoihin. Näyttöä siitä, että rahoitusvaroihin kuuluva erä on luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut, on esim. havainnoitavissa oleva tieto seuraavista tapahtumista: a) liikkeeseenlaskijan tai lainanottajan merkittävät taloudelliset vaikeudet; b) sopimuksen rikkominen, kuten laiminlyönti (default) tai viivästyminen; c) lainanantajan (tai lainanantajien) lainanottajalle tämän taloudellisiin vaikeuksiin liittyvistä taloudellisista tai oikeudellisista syistä johtuen antama sellainen myönnytys (tai antamat sellaiset myönnytykset), jo(i)ta lainanantaja(t) ei(vät) muutoin harkitsisi antavansa; d) lainanottajan konkurssi tai muu taloudellinen uudelleenjärjestely tulee todennäköiseksi; e) taloudellisista vaikeuksista johtuva toimivien markkinoiden häviäminen kyseiseltä rahoitusvaroihin kuuluvalta erältä; tai f) rahoitusvaroihin kuuluvan erän ostaminen tai myöntäminen tuntuvaan alihintaan, joka kuvastaa syntyneitä **luottotappioita**.

▼**M53**

Ei ehkä ole mahdollista yksilöidä yksittäistä erillistä tapahtumaa – sen sijaan rahoitusvaroista on voinut tulla luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita usean tapahtuman yhteisvaikutuksen seurauksena.

luottotappio

Kaikkien niiden sopimukseen perustuvien rahavirtojen, jotka yhteisö on sopimuksen mukaan oikeutettu saamaan, ja niiden rahavirtojen, jotka yhteisö odottaa saavansa, välinen erotus (ts. kaikki maksuvajaukset), diskontattuna alkuperäisellä **efektiivisellä korolla** (tai **luottoriskillä oikaistulla efektiivisellä korolla,** jos kyseessä ovat **ostetut tai alun perin liikkeeseen lasketut luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneet rahoitusvarat**). Yhteisön on arvioitava rahavirrat ottamalla huomioon kaikki rahoitusinstrumentin sopimusehdot (esimerkiksi mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää, pidentää maksuaikaa tai lunastaa instrumentti tai muut vastaavanlaiset optiot) koko kyseisen rahoitusinstrumentin odotettavissa olevalta voimassaoloajalta. Huomioon otettavia ovat myös rahavirrat hallussa olevan vakuuden myynnistä tai muusta luoton laatua parantavista järjestelyistä, jotka ovat kiinteä osa sopimusehtoja. Lähtökohtaisesti oletetaan, että rahoitusinstrumentin odotettavissa oleva voimassaoloaika on arvioitavissa luotettavasti. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentin odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti, yhteisön on kuitenkin käytettävä rahoitusinstrumentin jäljellä olevaa sopimuksen mukaista voimassaoloaikaa.

luottoriskillä oikaistu efektiivinen korko

Korko, jota käyttäen rahoitusvaroihin kuuluvan erän odotettavissa olevana voimassaoloaikana saatavaksi tai suoritettavaksi arvioidut maksut tulevat diskontatuiksi täsmälleen **rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotetun hankintamenon** suuruiseksi, kun kyseessä on **ostettu tai alun perin myönnetty luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut rahoitusvaroihin kuuluva erä.** Luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa laskettaessa yhteisön on arvioitava odotettavissa olevat rahavirrat ottamalla huomioon rahoitusvaroihin kuuluvan erän kaikki sopimusehdot (esimerkiksi mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää, pidentää maksuaikaa tai lunastaa instrumentti ja muut vastaavanlaiset optiot) sekä **odotettavissa olevat luottotappiot.** Laskelma sisältää kaikki sellaiset sopimusosapuolten välillä suoritettavat tai saatavat palkkiot ja korkopisteet, jotka ovat kiinteä osa efektiivistä korkoa (ks. kappaleet B5.4.1-B5.4.3), **transaktiomenot** sekä kaikki muut yli- tai alikurssit. Lähtökohtaisesti oletetaan, että samankaltaisista rahoitusinstrumenteista koostuvan ryhmän rahavirrat ja odotettavissa oleva voimassaoloaika ovat arvioitavissa luotettavasti. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) rahavirtoja tai odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti, yhteisön on kuitenkin käytettävä sopimukseen perustuvia rahavirtoja rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) koko sopimusajalta.

▼M53

kirjaaminen pois taseesta — Aikaisemmin kirjatun rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan poistaminen yhteisön taseesta.

johdannainen — Rahoitusinstrumentti tai muu tämän standardin soveltamisalaan kuuluva sopimus, jolla on kaikki seuraavat kolme ominaisuutta:

a) sen arvo muuttuu tietyn koron, rahoitusinstrumentin hinnan, hyödykkeen hinnan, valuuttakurssin, hinta- tai kurssi-indeksin, luottoluokituksen tai luottoindeksin taikka muun muuttujan (jota joskus sanotaan ”alla olevaksi”) arvon muuttuessa, joka, jos se on muu kuin taloudellinen muuttuja, ei liity nimenomaisesti mihinkään sopimusosapuoleen.

b) se ei sopimusta tehtäessä vaadi lainkaan nettosijoitusta tai vaatii pienemmän nettosijoituksen kuin mitä vaadittaisiin toisen tyyppisissä sopimuksissa, joiden odotettaisiin reagoivan markkinatekijöiden muutoksiin vastaavalla tavalla.

c) se toteutetaan tulevana ajankohtana.

osingot — Voittojen jakamista oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille näiden tietystä osakelajista omistaman osuuden suhteessa.

efektiivisen koron menetelmä — Menetelmä, jota käytetään **rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan jaksotetun hankintamenon** laskemiseen ja korkotuoton tai -kulun kohdistamiseen ja kirjaamiseen tulosvaikutteisesti asiaankuuluvalle ajanjaksolle.

efektiivinen korko — Korko, jota käyttäen rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan odotettavissa olevana voimassaoloaikana saatavaksi tai suoritettavaksi arvioidut maksut tulevat diskontatuiksi täsmälleen **rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräisen kirjanpitoarvon** tai **rahoitusvelan jaksotetun hankintamenon** suuruiseksi. Efektiivistä korkoa laskettaessa yhteisön on arvioitava rahavirrat ottamalla huomioon rahoitusinstrumentin kaikki sopimusehdot (esimerkiksi mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää, pidentää maksuaikaa tai lunastaa instrumentti ja muut vastaavanlaiset optiot), mutta se ei saa ottaa huomioon **odotettavissa olevia luottotappioita**. Laskelma sisältää kaikki sellaiset sopimusosapuolten välillä suoritettavat tai saatavat palkkiot ja korkopisteet, jotka ovat kiinteä osa efektiivistä korkoa (ks. kappaleet B5.4.1-B5.4.3), **transaktiomenot** sekä kaikki muut yli- tai alikurssit. Lähtökohtaisesti oletetaan, että samankaltaisista rahoitusinstrumenteista koostuvan ryhmän rahavirrat ja odotettavissa oleva voimassaoloaika ovat arvioitavissa luotettavasti. Niissä harvoissa tapauksissa, joissa rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) rahavirtoja tai odotettavissa olevaa voimassaoloaikaa ei ole mahdollista arvioida luotettavasti, yhteisön on kuitenkin käytettävä sopimukseen perustuvia rahavirtoja rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) koko sopimusajalta.

odotettavissa olevat luottotappiot — **Luottotappioiden** painotettu keskiarvo, jossa painotustekijänä ovat toteutuvien laiminlyöntien riskit.

▼**M53**

takaussopimus	Sopimus, joka velvoittaa takauksen antajan suorittamaan määrättyjä maksuja haltijalle syntyvän tappion korvaamiseksi, kun määrätty velallinen ei suorita maksua sen erääntyessä vieraan pääoman ehtoisen instrumentin alkuperäisten tai muutettujen ehtojen mukaisesti.
käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattava rahoitusvelka	Rahoitusvelka, joka täyttää jonkin seuraavista ehdoista. a) se vastaa **kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän** määritelmää. b) se nimenomaisesti luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi kappaleen 4.2.2 tai 4.3.5 mukaisesti alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. c) se nimenomaisesti luokitellaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi kappaleen 6.7.1 mukaisesti joko alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tai myöhemmin.
kiinteäehtoinen sitoumus	Sitova sopimus, jonka perusteella vaihdetaan tietty määrä voimavaroja tiettyyn hintaan tiettynä päivänä tai tiettyinä päivinä tulevaisuudessa.
ennakoitu liiketoimi	Vastainen liiketoimi, johon ei ole sitouduttu mutta jonka odotetaan toteutuvan.
rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräinen kirjanpitoarvo	**Rahoitusvaroihin kuuluvan erän jaksotettu hankintameno** ennen kuin sitä on oikaistu mahdollisella **tappiota koskevalla vähennyserällä**.
suojausaste	Suojausinstrumentin määrän ja suojauskohteen määrän välinen suhde niiden suhteellisten painotusten mukaan.
kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä	Rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka, joka: a) on hankittu tai syntynyt pääasiallisena tarkoituksena myydä se tai ostaa se takaisin lyhyen ajan kuluessa; b) on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa osa sellaisten yksilöityjen rahoitusinstrumenttien muodostamaa salkkua, joita hallinnoidaan yhdessä ja joita on todistettavasti viime aikoina toistuvasti käytetty lyhyen aikavälin voiton tavoitteluun; tai c) on **johdannainen** (lukuun ottamatta johdannaista, joka on takaussopimus tai joka on määritetty suojausinstrumentiksi ja on sellaisena tehokas).
arvonalentumisvoitto tai -tappio	Voitot tai tappiot, jotka kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 5.5.8 mukaisesti ja aiheutuvat lukuun 5.5 sisältyvien arvon alentumista koskevien vaatimusten soveltamisesta.

▼M53

koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot	**Odotettavissa olevat luottotappiot**, jotka aiheutuvat kaikista mahdollisista laiminlyöntitapahtumista rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana voimassaoloaikana.
tappiota koskeva vähennyserä	Kappaleen 4.1.2 mukaisesti arvostettavien rahoitusvarojen, vuokrasaamisten ja **sopimukseen perustuvien omaisuuserien odotettavissa olevia luottotappioita** koskeva vähennyserä, kappaleen 4.1.2A mukaisesti arvostettavien rahoitusvarojen kertynyt arvon alentuminen sekä luottositoumuksista ja **takaussopimuksista** odotettavissa olevia luottotappioita varten tehtävä varaus.
tehdystä muutoksesta aiheutuva voitto tai tappio	Määrä, joka aiheutuu siitä, että **rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräinen kirjanpitoarvo** oikaistaan vastaamaan uudelleen neuvoteltuja tai muutettuja sopimukseen perustuvia rahavirtoja. Yhteisö laskee rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräisen kirjanpitoarvon uudelleen siten, että se vastaa uudelleen neuvotellun tai muutetun rahoitusvaroihin kuuluvan erän odotettavissa olevana voimassaoloaikana maksettavien tai saatavien arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvoa, joka on määritetty diskonttaamalla käyttäen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäistä **efektiivistä korkoa** (tai alkuperäistä **luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa**, jos on kyse **ostetuista tai alun perin myönnetyistä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneista rahoitusvaroista)** tai, kun tämä on sovellettavissa, kappaleen 6.5.10 mukaisesti laskettua oikaistua **efektiivistä korkoa**. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän odotettavissa olevia rahavirtoja arvioitaessa yhteisön on otettava huomioon rahoitusvaroihin kuuluvan erän kaikki sopimusehdot (kuten mahdollisuus suorittaa maksu ennen eräpäivää tai lunastaa instrumentti ja muut vastaavanlaiset optiot) mutta se ei saa ottaa huomioon **odotettavissa olevia luottotappioita**, paitsi jos kyseessä on **ostettu tai alun perin myönnetty luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut rahoitusvaroihin kuuluva erä**, jolloin yhteisön on otettava huomioon ne alun perin odotetut luottotappiot, jotka otettiin huomioon laskettaessa alkuperäistä **luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa**.
viivästynyt	Rahoitusvaroihin kuuluvan erän suoritus on viivästynyt, kun vastapuoli ei ole suorittanut maksua sopimuksen mukaiseen eräpäivään mennessä.
ostettu tai alun perin myönnetty luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut rahoitusvaroihin kuuluva erä	Ostettu tai alun perin myönnetty rahoitusvaroihin kuuluva erä (tai ostetut tai alun perin myönnetyt rahoitusvaroihin kuuluvat erät), joka on **luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut** (tai jotka ovat luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita) alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.
luokittelun muutospäivä	Ensimmäisen raportointikauden ensimmäinen päivä sellaisen liiketoimintamallin muutoksen jälkeen, jonka johdosta yhteisö muuttaa rahoitusvarojen luokittelua.

▼**M53**

selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti	Rahoitusvaroihin kuuluvan erän osto tai myynti sellaisella sopimuksella, jonka ehtojen mukaan omaisuuserä on luovutettava sen ajan kuluessa, jota yleisesti noudatetaan kyseisillä markkinoilla määräykseen tai vakiintuneeseen tapaan perustuen.
transaktiomenot	Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan hankkimisesta, liikkeeseenlaskusta tai luovuttamisesta välittömästi johtuvat lisämenot (ks. kappale B5.4.8). Lisämenoja ovat sellaiset menot, joita ei olisi syntynyt, jollei yhteisö olisi hankkinut, laskenut liikkeeseen tai luovuttanut rahoitusinstrumenttia.

Seuraavat termit on määritelty IAS 32:n kappaleessa 11, IFRS 7:n liitteessä A, IFRS 13:n liitteessä A tai IFRS 15:n liitteessä A, ja niitä käytetään tässä standardissa niille IAS 32:ssa, IFRS 7:ssä, IFRS 13:ssa tai IFRS 15:ssa annetussa merkityksessä:

a) luottoriski ([1]);

b) oman pääoman ehtoinen instrumentti;

c) käypä arvo;

d) rahoitusvaroihin kuuluva erä;

e) rahoitusinstrumentti;

f) rahoitusvelka;

g) transaktiohinta.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

SOVELTAMISALA (LUKU 2)

B2.1 Joidenkin sopimusten mukaiset maksut perustuvat ilmastollisiin, geologisiin tai muihin luonnonoloihin liittyviin muuttujiin. (Ilmastollisiin muuttujiin perustuvia sopimuksia nimitetään joskus ”sääjohdannaisiksi”.) Jos tällaiset sopimukset eivät kuulu IFRS 4:n soveltamisalaan, ne kuuluvat tämän standardin soveltamisalaan.

B2.2 Tämä standardi ei aiheuta muutoksia vaatimuksiin, jotka liittyvät IAS 26:n *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi* mukaisiin työsuhde-etuusjärjestelyihin ja IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* mukaisesti käsiteltäviin, myynti- tai palvelutuottojen määrään perustuviin rojaltisopimuksiin.

([1]) Tätä termiä (IFRS 7:ssä määriteltynä) käytetään vaatimuksissa, jotka koskevat käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokiteltujen rahoitusvelkojen luottoriskin muutosten vaikutusten esittämistä (ks. kappale 5.7.7).

▼**M53**

B2.3 Joskus yhteisö tekee toisen yhteisön liikkeeseen laskemiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin sijoituksen, jota se pitää ”strategisena”, aikomuksenaan luoda tai säilyttää pitkäaikainen toiminnallinen yhteys siihen yhteisöön, johon sijoitus tehdään. Sijoittaja tai yhteisyrityksen osapuoli soveltaa IAS 28:aa ratkaistakseen, onko tällaiseen sijoitukseen sovellettava pääomaosuusmenetelmää.

B2.4 Tätä standardia sovelletaan vakuutuksenantajien rahoitusvaroihin ja rahoitusvelkoihin lukuun ottamatta sellaisia oikeuksia ja velvoitteita, jotka suljetaan ulkopuolelle kappaleessa 2.1(e), koska ne perustuvat IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluviin sopimuksiin.

B2.5 Takaussopimukset voivat olla oikeudelliselta muodoltaan erilaisia, kuten esimerkiksi takaus, tietynlainen remburssi, luottoriskin siirtosopimus (credit default contract) tai vakuutussopimus. Niiden kirjanpitokäsittely eri riipu niiden oikeudellisesta muodosta. Seuraavassa on esimerkkejä asianmukaisesta käsittelystä (ks. kappale 2.1(e)):

a) Jos siirtyvä riski on merkittävä, takauksen myyjäosapuoli soveltaa tätä standardia, vaikka takaussopimus olisi IFRS 4:ssä esitetyn vakuutussopimuksen määritelmän mukainen. Jos myyjäosapuoli kuitenkin on aiemmin nimenomaisesti ilmoittanut pitävänsä tällaisia sopimuksia vakuutussopimuksina ja on käyttänyt vakuutussopimuksiin sovellettavaa kirjanpitokäsittelyä, myyjäosapuoli voi valita, soveltaako se tällaisiin takaussopimuksiin tätä standardia vai IFRS 4:ää. Jos sovelletaan tätä standardia, myyjäosapuolen on kappaleen 5.1.1 mukaisesti arvostettava takaussopimus alun perin käypään arvoon. Jos takaussopimus on toisistaan riippumattomien osapuolten välinen itsenäinen liiketoimi, sen käypä arvo sopimuksen syntymisajankohtana on todennäköisesti sama kuin saatu vakuutusmaksu, ellei päinvastaisesta ole näyttöä. Ellei takaussopimusta ole alun perin nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi tai elleivät kappaleet 3.2.15–3.2.23 ja B3.2.12–B3.2.17 tule sovellettaviksi (kun rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä tai jos sovelletaan säilyvään intressiin perustuvaa lähestymistapaa), myyjäosapuoli arvostaa sen myöhemmin suurempaan seuraavista rahamääristä:

   i) luvun 5.5 mukaisesti määritettävä rahamäärä; ja

   ii) alun perin kirjattu määrä, josta on, milloin tämä on asianmukaista, vähennetty IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti kirjatut kertyneet tuotot (ks. kappale 4.2.1(c)).

b) Eräissä luottoihin liittyvissä takauksissa ei edellytetä maksun ehtona, että ostajaosapuoli on alttiina tappiolle ja että sille on syntynyt tappiota, kun velallinen jättää suorittamatta takauksen kohteena olevaan omaisuuserään liittyvän maksun sen erääntyessä. Esimerkki tällaisesta takauksesta on takaus, joka edellyttää maksujen suorittamista määrätyn luottoluokituksen tai luottoindeksin muuttuessa. Tällaiset takaukset eivät ole tässä standardissa esitetyn määritelmän mukaisia takaussopimuksia eivätkä IFRS 4:ssä esitetyn määritelmän mukaisia vakuutussopimuksia. Kyseiset takaukset ovat johdannaisia, ja takauksen myyjäosapuoli soveltaa niihin tätä standardia.

▼M53

c) Jos takaussopimus on tehty tavaroiden myynnin yhteydessä, takauksen myyjäosapuoli soveltaa IFRS 15:tä määrittäessään, milloin takauksesta ja tavaroiden myynnistä saadut tuotot kirjataan.

B2.6 Osoituksia siitä, että myyjäosapuoli pitää sopimuksia vakuutussopimuksina, esiintyy tyypillisesti myyjäosapuolen sekä asiakkaiden ja viranomaistahojen välisessä viestinnässä, sopimuksissa, liiketoimintaa koskevissa asiakirjoissa ja tilinpäätöksissä. Vakuutussopimuksiin usein myös sovelletaan erilaisia kirjanpitovaatimuksia kuin muuntyyppisiin liiketoimiin, kuten pankkien tai kaupallisten yhtiöiden tekemiin sopimuksiin. Tällaisissa tapauksissa myyjäosapuolen tilinpäätökseen tyypillisesti sisältyy lausuma, jonka mukaan myyjäosapuoli on soveltanut kyseisiä kirjanpitovaatimuksia.

MERKITSEMINEN TASEESEEN JA KIRJAAMINEN POIS TASEESTA (LUKU 3)

Alkuperäinen kirjaaminen (luku 3.1)

B3.1.1 Kappaleen 3.1.1 mukaisesta periaatteesta seuraa, että yhteisö merkitsee kaikki johdannaissopimuksiin perustuvat oikeutensa ja velvoitteensa taseeseen varoiksi ja veloiksi lukuun ottamatta johdannaisia, jotka estävät rahoitusvarojen siirron käsittelemisen kirjanpidossa myyntinä (ks. kappale B3.2.14). Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirron saaja ei kirjaa siirrettyä omaisuuserää varoiksi taseeseensa (ks. kappale B3.2.15).

B3.1.2 Seuraavat ovat esimerkkejä kappaleessa 3.1.1 esitetyn periaatteen soveltamisesta:

a) Saamiset ja velat, joihin ei liity ehtoja, merkitään taseeseen varoiksi tai veloiksi, kun yhteisöstä tulee sopimuksen osapuoli ja kun yhteisöllä on tästä johtuen laillinen oikeus saada tai oikeudellinen velvoite maksaa käteisvaroja.

b) Omaisuuseriä, jotka tullaan hankkimaan, ja velkoja, jotka tulevat syntymään tavaroiden tai palvelujen ostoa tai myyntiä koskevan kiinteäehtoisen sitoumuksen seurauksena, ei yleensä kirjata, ellei ainakin yksi sopimusosapuoli ole täyttänyt sopimuksen mukaista velvoitettaan. Esimerkiksi sitovan tilauksen saava yhteisö ei yleensä kirjaa omaisuuserää (eikä tilauksen tehnyt yhteisö kirjaa velkaa) sitoumuksen syntymisajankohtana vaan sen sijaan lykkää kirjaamista, kunnes tilatut tuotteet on toimitettu tai luovutettu tai palvelut suoritettu. Jos rahoituseriin kuulumattomien erien ostamista tai myymistä koskeva kiinteäehtoinen sitoumus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan kappaleiden 2.4–2.7 mukaan, sen nettomääräinen käypä arvo kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi sitoumuksen syntymisajankohtana (ks. kappale B4.1.30(c)). Lisäksi jos aikaisemmin taseeseen merkitsemätön kiinteäehtoinen sitoumus määritetään suojauskohteeksi käyvän arvon suojauksessa, suojattavasta riskistä johtuva nettomääräisen käyvän arvon muutos kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi suojauksen aloittamisen jälkeen (ks. kappaleet 6.5.8(b) ja 6.5.9).

c) Tämän standardin soveltamisalaan kuuluva termiinisopimus (ks. kappale 2.1) kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi sitoumuksen syntymisajankohtana sen sijaan, että se kirjattaisiin päivänä, jona se toteutetaan. Kun yhteisöstä tulee termiinisopimuksen osapuoli, oikeuden ja velvoitteen käyvät arvot ovat yleensä yhtä suuret, jolloin termiinin nettomääräinen käypä arvo on nolla. Jos oikeuden ja velvoitteen nettomääräinen käypä arvo ei ole nollan suuruinen, sopimus kirjataan omaisuuseräksi tai velaksi.

▼M53

d) Tämän standardin soveltamisalaan kuuluvat optiosopimukset (ks. kappale 2.1) kirjataan varoiksi ja veloiksi silloin, kun haltijasta tai asettajasta tulee sopimuksen osapuoli.

e) Suunnitellut vastaiset liiketoimet eivät ole varoja ja velkoja riippumatta siitä, miten todennäköisiä ne ovat, koska yhteisöstä ei ole tullut sopimuksen osapuolta.

Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti

B3.1.3 Rahoitusvarojen selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti kirjataan joko kaupantekopäivän tai selvityspäivän perusteella kappaleissa B3.1.5 ja B3.1.6 kuvatulla tavalla. Yhteisön on sovellettava samaa menetelmää johdonmukaisesti kaikkien sellaisten rahoitusvarojen ostoihin ja myynteihin, jotka tämän standardin mukaisesti luokitellaan samalla tavalla. Tätä tarkoitusta varten varat, jotka on pakko arvostaa käypään arvoon tulosvaikutteisesti, muodostavat oman luokkansa erillään varoista, jotka on nimenomaisesti luokiteltu käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi. Lisäksi oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyt sijoitukset, jotka käsitellään kirjanpidossa kappaleessa 5.7.5 esitetyn vaihtoehdon mukaisesti, muodostavat oman luokkansa.

B3.1.4 Sopimus, joka edellyttää sopimuksen arvon muutoksen nettomääräistä toteuttamista tai mahdollistaa sen, ei ole selvityspäiväkäytännön mukainen sopimus. Sen sijaan tällaista sopimusta käsitellään kirjanpidossa johdannaisena kaupantekopäivän ja selvityspäivän välisenä aikana.

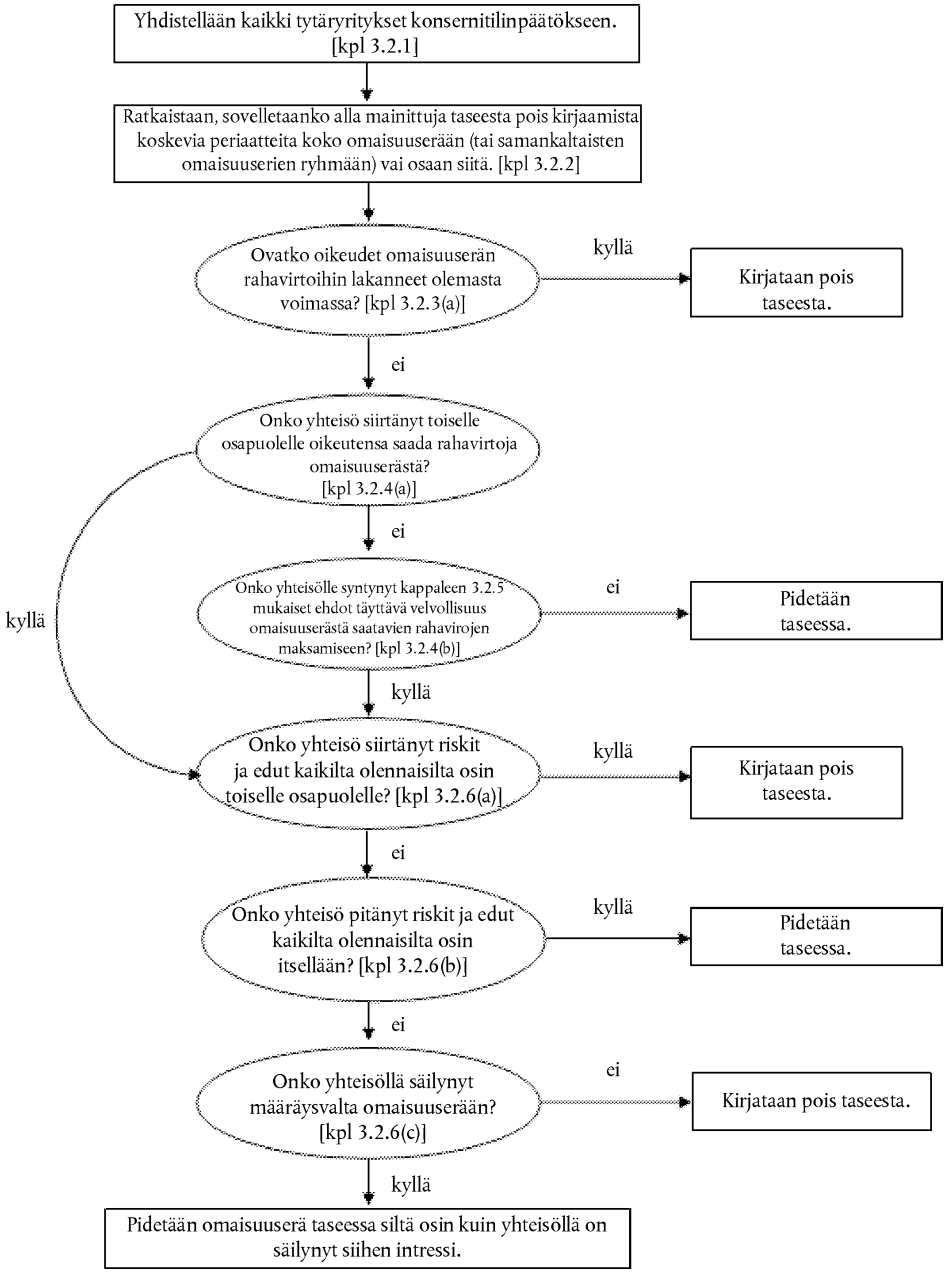
B3.1.5 Kaupantekopäivä on päivä, jona yhteisö sitoutuu ostamaan tai myymään omaisuuserän. Kaupantekopäivään perustuva kirjaaminen tarkoittaa (a) saatavan omaisuuserän ja sen maksamisesta johtuvan velan kirjaamista kaupantekopäivänä ja (b) myydyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta, mahdollisen luovutusvoiton tai -tappion kirjaamista ja ostajalta saatavaa maksua koskevan saamisen kirjaamista kaupantekopäivänä. Kyseiselle omaisuuserälle ja sitä vastaavalle velalle ei yleensä ala kertyä korkoa ennen kuin omistusoikeus siirtyy selvityspäivänä.

B3.1.6 Selvityspäivä on päivä, jona omaisuuserä luovutetaan yhteisölle tai jona yhteisö luovuttaa omaisuuserän toiselle osapuolelle. Selvityspäivään perustuva kirjaaminen tarkoittaa (a) omaisuuserän kirjaamista päivänä, jona yhteisö vastaanottaa sen ja (b) omaisuuserän kirjaamista pois taseesta ja mahdollisen luovutusvoiton tai -tappion kirjaamista päivänä, jona yhteisö luovuttaa sen toiselle osapuolelle. Soveltaessaan selvityspäivään perustuvaa kirjaamista yhteisö käsittelee vastaanotettavan omaisuuserän käyvässä arvossa kaupantekopäivän ja selvityspäivän välisenä aikana mahdollisesti tapahtuvaa muutosta kirjanpidossaan samalla tavalla kuin se käsittelee hankittua omaisuuserää. Toisin sanoen jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien varojen arvonmuutosta ei kirjata; käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettaviksi luokitelluista rahoitusvaroista se kirjataan tulosvaikutteisesti; ja kappaleen 4.1.2A mukaisesti käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavista rahoitusvaroista ja kappaleen 5.7.5 mukaisesti käsiteltävistä oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehdyistä sijoituksista se kirjataan muihin laajan tuloksen eriin.

▼M53

Rahoitusvarojen kirjaaminen pois taseesta (luku 3.2)

B3.2.1 Seuraava kaavio havainnollistaa sen seikan arvioimista, kirjataanko rahoitusvaroihin kuuluva erä pois taseesta ja miltä osin se kirjataan pois taseesta.



Järjestelyt, joiden perusteella yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle (kappale 3.2.4(b))

B3.2.2 Kappaleessa 3.2.4(b) kuvattu tilanne (kun yhteisö pitää itsellään sopimukseen perustuvat oikeudet rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirtojen saamiseen mutta ottaa vastatakseen sopimukseen perustuvan velvollisuuden maksaa kyseiset rahavirrat yhdelle tai useammalle vastaanottajalle) syntyy esimerkiksi, jos yhteisö on trusti, joka laskee liikkeeseen sijoittajille tarkoitettuja osuuksia, joiden tuotto perustuu yhteisön omistamiin rahoitusvaroihin, ja tuottaa näiden rahoitusvarojen hoitopalveluja. Tällöin rahoitusvarat täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset, jos kappaleiden 3.2.5 ja 3.2.6 mukaiset ehdot täyttyvät.

▼**M53**

B3.2.3 Kappaletta 3.2.5 sovellettaessa yhteisö voisi olla esimerkiksi rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäinen myöntäjä (originator), tai se voi olla konserni, johon kuuluu tytäryritys, joka on hankkinut rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja siirtää siihen liittyvät rahavirrat edelleen sijoittajina oleville riippumattomille kolmansille osapuolille.

Omistamiseen liittyvien riskien ja etujen siirtymisen arvioiminen (kappale 3.2.6)

B3.2.4 Esimerkkejä siitä, milloin yhteisö on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle, ovat:

a) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon ei liity rajoittavia ehtoja;

b) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy oikeus ostaa rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin sen takaisinostoajankohdan käypään arvoon; ja

c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy sellainen myynti- tai osto-optio, joka on selvästi miinusoptio (out of the money) (toisin sanoen optio, joka on niin selvästi miinusoptio, että sen muuttuminen plusoptioksi (in the money) ennen erääntymistään on erittäin epätodennäköistä).

B3.2.5 Esimerkkejä siitä, milloin yhteisö on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään, ovat:

a) myynti ja takaisinostotapahtuma, jossa takaisinostohinta on kiinteä tai myyntihinta lisättynä lainanantajan tuotolla;

b) arvopapereiden lainaussopimus;

c) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy tuottojenvaihtosopimus (total return swap), joka siirtää markkinariskin takaisin yhteisölle;

d) rahoitusvaroihin kuuluvan erän myynti, johon liittyy sellainen myynti- tai osto-optio, joka on selvästi plusoptio (toisin sanoen optio, joka on niin selvästi plusoptio, että sen muuttuminen miinusoptioksi ennen erääntymistään on erittäin epätodennäköistä); ja

e) lyhytaikaisten saamisten myynti, jossa yhteisö antaa siirron saajalle takauksen todennäköisesti syntyvien luottotappioiden korvaamisesta.

B3.2.6 Jos yhteisö toteaa, että se on siirron seurauksena siirtänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle, se ei merkitse siirrettyä omaisuuserää uudelleen taseeseen tulevalla kaudella, ellei se hanki siirrettyä omaisuuserää takaisin uudella liiketoimella.

Määräysvallan siirtymisen arvioiminen

B3.2.7 Yhteisöllä ei ole säilynyt määräysvaltaa siirrettyyn omaisuuserään, jos siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän. Yhteisöllä on säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään, jos siirron saaja ei pysty käytännössä myymään siirrettyä omaisuuserää. Siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän, jos sillä käydään kauppaa toimivilla markkinoilla, koska siirron saaja pystyisi jälleen ostamaan siirretyn omaisuuserän markkinoilta siinä tapauksessa, että se joutuisi palauttamaan omaisuuserän yhteisölle. Siirron saaja saattaa pystyä käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän esimerkiksi tilanteessa, jossa siirrettyyn omaisuuserään liittyy

▼M53

optio, jonka perusteella yhteisöllä on oikeus ostaa se takaisin, mutta siirron saaja pystyy helposti hankkimaan siirretyn omaisuuserän markkinoilta siinä tapauksessa, että tätä oikeutta käytetään. Siirron saaja ei pysty käytännössä myymään siirrettyä omaisuuserää, jos yhteisö pitää itsellään tällaisen oikeuden eikä siirron saaja pysty helposti hankkimaan siirrettyä omaisuuserää markkinoilta siinä tapauksessa, että yhteisö käyttää oikeuttaan.

B3.2.8 Siirron saaja pystyy käytännössä myymään siirretyn omaisuuserän vain, jos se pystyy myymään siirretyn omaisuuserän kokonaisuudessaan ulkopuoliselle kolmannelle osapuolelle ja kykenee tähän yksipuolisesti ja ilman, että sen tarvitsee määrätä siirrolle lisärajoitteita. Ratkaiseva kysymys on, mitä siirron saaja pystyy tekemään käytännössä, ei se, mitä sopimukseen perustuvia oikeuksia siirron saajalla on sen suhteen, mitä se saa tehdä siirretylle omaisuuserälle tai mitä sopimukseen perustuvia rajoituksia on olemassa. Erityisesti:

a) sopimukseen perustuvalla oikeudella luovuttaa siirretty omaisuuserä on vain vähän käytännön vaikutusta, jos siirretylle omaisuuserälle ei ole markkinoita; ja

b) mahdollisuudella luovuttaa siirretty omaisuuserä on vain vähän käytännön vaikutusta, jos mahdollisuutta ei pystytä käyttämään vapaasti. Tästä syystä:

i) siirron saajan mahdollisuus luovuttaa siirretty omaisuuserä ei saa riippua toisten osapuolten toimenpiteistä (ts. sen täytyy olla mahdollista yksipuolisesti); ja

ii) siirron saajan täytyy pystyä luovuttamaan siirretty omaisuuserä ilman, että sen tarvitsee liittää siirtoon rajoittavia ehtoja tai ”varaumia” (esimerkiksi ehtoja siitä, miten lainasaamista hoidetaan tai siirron saajan oikeutta ostaa omaisuuserä takaisin).

B3.2.9 Se, että siirron saaja todennäköisesti ei myy siirrettyä omaisuuserää, ei itsessään tarkoita, että siirtäjällä olisi säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Jos kuitenkin myyntioptio tai takaus rajoittaa siirron saajaa myymästä siirrettyä omaisuuserää, niin siirtäjällä on säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Jos esimerkiksi myyntioptio tai takaus on arvoltaan riittävän suuri, se rajoittaa siirron saajaa myymästä siirrettyä omaisuuserää, koska siirron saaja ei käytännössä myisi siirrettyä omaisuuserää kolmannelle osapuolelle ilman, että se liittäisi siihen samankaltaisen option tai muita rajoittavia ehtoja. Sen sijaan siirron saaja pitäisi siirretyn omaisuuserän saadakseen takaukseen tai myyntioptioon perustuvat maksut. Tällaisissa olosuhteissa siirtäjälle on jäänyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään.

Siirrot, jotka täyttävät taseesta pois kirjaamisen edellytykset

B3.2.10 Yhteisö saattaa pitää itsellään oikeuden osaan siirrettyjen omaisuuserien korkomaksuista korvauksena näiden omaisuuserien hoitopalvelusta. Se osa koroista, josta yhteisö joutuisi luopumaan hoitopalvelusopimuksen päättyessä tai sen siirtyessä, kohdistetaan hoitopalvelua koskevalle omaisuuserälle tai velalle. Se osa korosta, josta yhteisö ei joutuisi luopumaan, on korkostrippiä koskeva saaminen. Jos yhteisö ei esimerkiksi joutuisi lainkaan luopumaan korosta hoitopalvelusopimuksen päättyessä tai siirtyessä, korkomarginaali on kokonaisuudessaan korkostrippisaamista. Kappaletta 3.2.13 sovellettaessa käytetään hoitopalvelua koskevan omaisuuserän ja korkostrippisaamisen käypiä arvoja saamisen kirjanpitoarvon jakamisessa omaisuuserän taseesta pois kirjattavan osan ja taseeseen jäävän osan kesken. Jos hoitopalvelupalkkiota ei ole määritetty tai jos saatavan palkkion ei odoteta tuottavan yhteisölle riittävää korvausta hoitopalvelun suorittamisesta, sen on kirjattava hoitopalveluvelvoitteen käypää arvoa vastaava velka.

▼M53

B3.2.11 Määritettäessä taseeseen jäävän ja taseesta pois kirjattavan osan käypiä arvoja kappaletta 3.2.13 sovellettaessa yhteisö soveltaa kappaleen 3.2.14 lisäksi IFRS 13:n mukaisia käyvän arvon määrittämistä koskevia vaatimuksia.

Siirrot, jotka eivät täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä

B3.2.12 Seuraavana on sovellus kappaleessa 3.2.15 esitetystä periaatteesta. Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönnistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta sen vuoksi, että yhteisö on pitänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään, siirretty omaisuuserä pidetään kokonaisuudessaan taseessa ja saatu vastike kirjataan velaksi.

Siirrettyihin omaisuuseriin säilyvä intressi

B3.2.13 Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, miten yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän ja siihen liittyvän velan kappaleen 3.2.16. mukaisesti.

Kaikki omaisuuserät

a) Jos yhteisön antama, siirrettyyn omaisuuserään liittyvä maksujen laiminlyönneistä aiheutuvia tappioita koskeva takaus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta siltä osin kuin yhteisöllä on säilynyt siihen intressi, siirretty omaisuuserä arvostetaan siirtopäivänä määrään, joka on seuraavista pienempi: (i) omaisuuserän kirjanpitoarvo ja (ii) siirrosta saadun vastikkeen enimmäismäärä, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan takaisin (”takausmäärä”). Omaisuuserään liittyvä velka kirjataan alun perin takausmäärää vastaavaan määrään lisättynä takauksen käyvällä arvolla (joka on tavallisesti takauksesta saatu vastike). Myöhemmin takauksen alkuperäinen käypä arvo kirjataan tulosvaikutteisesti kun (tai sitä mukaa kuin) velvoite täytetään (IFRS 15:n periaatteiden mukaisesti), ja omaisuuserän kirjanpitoarvoa pienennetään mahdollisella tappiota koskevalla vähennyserällä.

Jaksotettuun hankintamenoon arvostettavat omaisuuserät

b) Jos yhteisön asettamaa myyntioptiota koskeva velvoite tai yhteisöllä olevaa osto-optiota koskeva oikeus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän jaksotettuun hankintamenoon, siihen liittyvä velka arvostetaan hankintamenoon (ts. saatua vastiketta vastaavaan määrään) oikaistuna tämän hankintamenon ja siirretyn omaisuuserän option erääntymispäivän mukaisen bruttomääräisen kirjanpitoarvon välisen erotuksen jaksotuksella. Oletetaan esimerkiksi, että omaisuuserän bruttomääräinen kirjanpitoarvo siirron tapahtuessa on 98 CU ja saatu vastike on 95 CU. Omaisuuserän bruttomääräinen kirjanpitoarvo option toteutuspäivänä tulee olemaan 100 CU. Siihen liittyvän velan alkuperäinen kirjanpitoarvo on 95 CU, ja 95 CU:n ja 100 CU:n välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmää käyttäen. Jos optio toteutetaan, kyseisen velan kirjanpitoarvon ja toteutushinnan välinen erotus kirjataan tulosvaikutteisesti.

▼M53

Käypään arvoon arvostettavat omaisuuserät

c) Jos yhteisön itsellään pitämä osto-optio-oikeus estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän käypään arvoon, omaisuuserä arvostetaan edelleen käypään arvoonsa. Siihen liittyvä velka arvostetaan (i) option toteutushintaan vähennettynä option aika-arvolla, jos optio on plusoptio (in the money) tai tasaoptio (at the money), tai (ii) siirretyn omaisuuserän käypään arvoon vähennettynä option aika-arvolla, jos optio on miinusoptio (out of the money). Velan arvoon tehtävä oikaisu varmistaa, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa osto-optio-oikeuden käypää arvoa. Esimerkiksi jos kohde-etuutena olevan omaisuuserän käypä arvo on 80 CU, option toteutushinta 95 CU ja option aika-arvo 5 CU, niin velan kirjanpitoarvo on 75 CU (80 CU – 5 CU) ja siirretyn omaisuuserän kirjanpitoarvo on 80 CU (ts. sen käypä arvo).

d) Jos yhteisön asettama myyntioptio estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa siirretyn omaisuuserän käypään arvoon, siihen liittyvä velka arvotetaan option toteutushintaan lisättynä option aika-arvolla. Omaisuuserän käyvän arvon ylärajana on sen käypä arvo tai option toteutushinta sen mukaan, kumpi näistä on alempi, koska yhteisöllä ei ole oikeutta siirretyn omaisuuserän käyvän arvon lisäykseen yli option toteutushinnan. Näin varmistetaan, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa myyntioptioon liittyvän velvoitteen käypää arvoa. Esimerkiksi jos kohde-etuutena olevan omaisuuserän käypä arvo on 120 CU, option toteutushinta 100 CU ja option aika-arvo 5 CU, niin velan kirjanpitoarvo on 105 CU (100 CU + 5 CU) ja omaisuuserän kirjanpitoarvo on 100 CU (tässä tapauksessa option toteutushinta).

e) Jos korkokaulussopimus (collar), joka muodostuu ostetusta osto-optiosta ja asetetusta myyntioptiosta, estää siirretyn omaisuuserän kirjaamisen pois taseesta ja yhteisö arvostaa omaisuuserän käypään arvoon, se arvostaa omaisuuserän edelleen käypään arvoon. Siihen liittyvä velka arvostetaan (i) osto-option toteutushinnan ja myyntioption käyvän arvon yhteismäärään vähennettynä osto-option aika-arvolla, jos osto-optio on plusoptio tai tasaoptio, tai (ii) omaisuuserän käyvän arvon ja myyntioption käyvän arvon yhteismäärään vähennettynä osto-option aika-arvolla, jos osto-optio on miinusoptio. Velan arvoon tehtävä oikaisu varmistaa, että omaisuuserän ja siihen liittyvän velan nettomääräinen kirjanpitoarvo vastaa yhteisön hallussaan pitämien ja asettamien optioiden käypää arvoa. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö siirtää käypään arvoon

▼M53

arvostettavan rahoitusvaroihin kuuluvan erän toiselle osapuolelle ja samanaikaisesti ostaa osto-option, jonka toteutushinta on 120 CU, ja asettaa myyntioption, jonka toteutushinta on 80 CU. Oletetaan myös, että omaisuuserän käypä arvo siirtopäivänä on 100 CU. Myyntioption aika-arvo on 1 CU ja osto-option aika-arvo 5 CU. Tällöin yhteisö kirjaa omaisuuserän 100 CU (omaisuuserän käypä arvo) ja velan 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Nettomääräiseksi omaisuuseräksi saadaan 4 CU, joka on yhteisön hallussaan pitämän ja asettaman option käypä arvo.

Kaikki siirrot

B3.2.14 Siltä osin kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirtoon liittyviä sopimukseen perustuvia siirtäjän oikeuksia tai velvoitteita ei käsitellä kirjanpidossa erikseen johdannaisina, jos sekä johdannaisen että joko siirretyn omaisuuserän tai siirrosta aiheutuvan velan kirjaaminen johtaisi siihen, että samat oikeudet tai velvoitteet tulisivat kirjatuiksi kahteen kertaan. Esimerkiksi siirtäjän itsellään pitämä osto-optio saattaa estää rahoitusvarojen siirron käsittelemisen myyntinä kirjanpidossa. Tällöin osto-optiota ei kirjata erikseen johdannaisvaroiksi.

B3.2.15 Siltä osin kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, siirron saaja ei kirjaa siirrettyä omaisuuserää varoiksi taseeseensa. Siirron saaja kirjaa maksetut käteisvarat tai muun vastikkeen pois taseesta ja kirjaa saamisen siirtäjältä. Jos siirtäjällä on sekä oikeus että velvollisuus hankkia koko siirrettyä omaisuuserää koskeva määräysvalta takaisin kiinteään rahamäärään (esimerkiksi takaisinostosopimuksen perusteella), siirron saaja saa arvostaa saamisensa jaksotettuun hankintamenoon, jos se täyttää kappaleessa 4.1.2 esitetyt kriteerit.

Esimerkkejä

B3.2.16 Seuraavat esimerkit havainnollistavat tämän standardin mukaisten taseesta pois kirjaamista koskevien periaatteiden soveltamista.

a) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus.* Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään sopimuksella, jonka mukaan se ostetaan takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, tai jos erä annetaan lainaksi sopimuksella, jonka mukaan se palautetaan siirtäjälle, kyseistä erää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään. Jos siirron saaja saa oikeuden myydä tai pantata omaisuuserän, siirtäjä muuttaa omaisuuserän luokittelua taseessaan esimerkiksi siirtämällä sen lainatuksi omaisuuseräksi tai takaisinostosaamiseksi.

b) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus – omaisuuserät, jotka ovat olennaisilta osin samoja.* Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä myydään sopimuksella, jonka mukaan ostetaan takaisin sama tai olennaisilta osin samanlainen omaisuuserä kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, tai jos rahoitusvaroihin kuuluva erä otetaan tai annetaan lainaksi sopimuksella, jonka mukaan siirtäjälle palautetaan sama tai olennaisilta osin samanlainen omaisuuserä, kyseistä erää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään.

c) *Takaisinostosopimukset ja arvopaperilainaus – oikeus korvaavan erän käyttämiseen.* Jos takaisinostosopimus, jonka mukainen takaisinostohinta on kiinteä tai myyntihinnan ja lainanantajan tuoton yhteismäärä, tai vastaavanlainen arvopaperilainaussopimus antaa siirron saajalle oikeuden korvata omaisuuserän muilla omaisuuserillä, jotka ovat vastaavanlaisia kuin siirretty omaisuuserä ja joiden takaisinostopäivän käypä arvo on sama kuin siirretyn omaisuuserän, takaisinosto- tai arvopaperilainaussopimuksella myytyä tai lainaksi annettua omaisuuserää ei kirjata pois taseesta, koska siirtäjä pitää omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään.

▼**M53**

d) *Etuoikeus takaisinostoon käypään arvoon.* Jos yhteisö myy rahoitusvaroihin kuuluvan erän ja pitää itsellään vain etuoikeuden siirretyn omaisuuserän takaisinostoon käypään arvoon siinä tapauksessa, että siirron saaja myöhemmin myy sen, yhteisö kirjaa omaisuuserän pois taseesta, koska se on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

e) *Näennäiskauppa (wash sale).* Rahoitusvaroihin kuuluvan erän ostamista takaisin pian sen jälkeen, kun se on myyty, nimitetään joskus näennäiskaupaksi (wash sale). Tällainen takaisinosto ei estä taseesta pois kirjaamista, jos alkuperäinen liiketoimi on täyttänyt taseesta pois kirjaamista koskevat vaatimukset. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän myyntisopimus kuitenkin tehdään samanaikaisesti kuin sopimus saman omaisuuserän ostamisesta takaisin kiinteään hintaan tai myyntihintaan lisättynä lainanantajan tuotolla, omaisuuserää ei kirjata pois taseesta.

f) *Myynti- ja osto-optiot, jotka ovat selvästi plusoptioita (in the money).* Jos siirtäjällä on oikeus ostaa siirretty rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin ja osto-optio on selvästi plusoptio, siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, koska siirtäjä on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään. Vastaavasti jos siirron saajalla on oikeus myydä rahoitusvaroihin kuuluva erä takaisin ja myyntioptio on selvästi plusoptio, siirto ei täytä taseesta pois kirjaamisen edellytyksiä, koska siirtäjä on pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään.

g) *Myynti- ja osto-optiot, jotka ovat selvästi miinusoptioita (out of the money).* Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoon liittyy vain sellainen siirron saajan myyntioptio, joka on selvästi miinusoptio, tai sellainen siirtäjän osto-optio, joka on selvästi miinusoptio, erä kirjataan pois taseesta. Tämä johtuu siitä, että siirtäjä on siirtänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

h) *Helposti saatavissa olevat omaisuuserät, joita koskee osto-optio, joka ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio.* Jos yhteisöllä on osto-optio sellaiseen omaisuuserään, joka on helposti saatavissa markkinoilta, eikä optio ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio, omaisuuserä kirjataan pois taseesta. Tämä johtuu siitä, että yhteisö ei (i) ole pitänyt itsellään omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin mutta ei myöskään ole siirtänyt niitä kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä (ii) sillä ole säilynyt määräysvaltaa. Jos omaisuuserä ei kuitenkaan ole helposti saatavissa markkinoilta, taseesta pois kirjaaminen estyy siltä osin kuin omaisuuserää koskee osto-optio, koska yhteisöllä on säilynyt määräysvalta omaisuuserään.

i) *Muu kuin helposti saatavissa oleva omaisuuserä, jota koskee yhteisön asettama myyntioptio, joka ei ole selvästi plusoptio eikä selvästi miinusoptio.* Jos yhteisö siirtää toiselle osapuolelle rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka ei ole helposti saatavissa markkinoilta, ja asettaa myyntioption, joka ei ole selvästi miinusoptio, yhteisö ei asetetun myyntioption vuoksi pidä omistamiseen liittyviä riskejä eikä etuja kaikilta olennaisilta osin itsellään eikä siirrä

▼M53

niitä kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle. Yhteisöllä säilyy määräysvalta omaisuuserään, jos myyntioption arvo on riittävän suuri, jotta se estää siirron saajaa myymästä omaisuuserää, jolloin omaisuuserä pidetään edelleen taseessa siltä osin kuin siirtäjällä on säilynyt siihen intressi (ks. kappale B3.2.9). Yhteisö siirtää omaisuuserää koskevan määräysvallan toiselle osapuolelle, jos myyntioption arvo ei ole riittävän suuri, jotta se estäisi siirron saajaa myymästä omaisuuserää, ja tällöin omaisuuserä kirjataan pois taseesta.

j) *Omaisuuserät, joita koskee käypään arvoon toteutettava osto- tai myyntioptio tai takaisinostotermiinisopimus.* Sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirto, johon liittyy vain sellainen myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus, jonka mukainen toteutus- tai takaisinostohinta on yhtä suuri kuin rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypä arvo takaisinostoajankohtana, johtaa erän kirjaamiseen pois taseesta, koska omistamiseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle.

k) *Käteisvaroina toteutettavat osto- tai myyntioptiot.* Yhteisö arvioi sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirtoa, johon liittyy nettomääräisesti käteisvaroina toteutettava myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus, määrittääkseen, onko se pitänyt omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään vai onko se siirtänyt ne kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle. Jos yhteisö ei ole pitänyt siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin itsellään, se ratkaisee, onko sillä säilynyt määräysvalta siirrettyyn omaisuuserään. Se, että myynti- tai osto-optio tai takaisinostotermiinisopimus toteutetaan nettomääräisesti käteisvaroina, ei automaattisesti tarkoita, että yhteisö olisi siirtänyt määräysvallan toiselle osapuolelle (ks. kappale B3.2.9 ja edellä kohdat (g), (h) ja (i)).

l) *Removal of accounts provision* -järjestely. Removal of accounts provision -järjestely on ehdoton takaisinosto-optio (osto-optio), joka antaa yhteisölle oikeuden vaatia siirretyn omaisuuserän takaisin eräin rajoituksin. Jos yhteisö ei tällaisen option seurauksena pidä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle, tämä estää taseesta pois kirjaamisen vain takaisinoston kohteena olevan varojen määrän osalta (olettaen, että siirron saaja ei pysty myymään omaisuuseriä). Jos esimerkiksi lainasaamisten kirjanpitoarvo ja niiden siirtämisestä saatu tulo on 100 000 CU ja mikä tahansa yksittäinen laina on ostettavissa takaisin mutta takaisinostettavien lainojen yhteismäärä ei voisi olla suurempi kuin 10 000 CU, niin lainasaamisista 90 000 CU täyttäisi taseesta pois kirjaamisen edellytykset.

m) *Loppuunosto-optiot (clean-up calls).* Yhteisöllä, joka saattaa olla siirtäjä ja joka hoitaa siirrettyjä varoja, saattaa olla loppuunosto-optio jäljellä olevien siirrettyjen varojen ostamiseen, kun jäljellä olevien varojen määrä laskee tietylle tasolle, jolla näiden varojen hoitamisesta aiheutuvista menoista tulee rasite suhteessa hoitopalvelusta saatavaan hyötyyn. Jos tällaisen loppuunosto-option seurauksena yhteisö ei pidä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin itsellään eikä siirrä niitä kaikilta olennaisilta osin toiselle osapuolelle eikä siirron saaja pysty myymään varoja, tämä estää taseesta pois kirjaamisen vain osto-option kohteena olevan varojen määrän osalta.

n) *Etuoikeusjärjestykseltään huonommat itsellä pidetyt osuudet ja luottotakaukset.* Yhteisö saattaa tehdä siirron saajan hyväksi luoton laatua parantavan järjestelyn muuttamalla siirretyn omaisuuserän itsellä pidettävän osuuden osaksi tai kokonaan etuoikeusjärjestykseltään huonommaksi. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi tehdä luoton laatua parantavan järjestelyn antamalla siirron saajalle luottotakauksen, joka voi olla joko rajoittamaton tai rajoittua tiettyyn määrään. Jos yhteisö pitää siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän

▼**M53**

omistamiseen liittyvät riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin itsellään, omaisuuserä pidetään edelleen taseessa kokonaisuudessaan. Jos yhteisö pitää itsellään osan omistamiseen liittyvistä riskeistä ja eduista muttei kaikilta olennaisilta osin ja on säilyttänyt määräysvallan kyseiseen omaisuuserään, taseesta pois kirjaaminen estyy sen käteisvarojen tai muiden varojen määrän osalta, joka yhteisöä voitaisiin vaatia maksamaan.

o) *Tuottojenvaihtosopimus (total return swap).* Yhteisö saattaa myydä rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirron saajalle ja tehdä siirron saajan kanssa tuottojenvaihtosopimuksen, jonka mukaan kohde-etuutena olevan omaisuuserän kaikki korkojen maksusta johtuvat rahavirrat maksetaan yhteisölle kiinteää maksua tai vaihtuvaa maksua vastaan ja yhteisö kantaa kohde-etuutena olevan omaisuuserän käyvän arvon nousut ja laskut. Tällöin koko omaisuuserän kirjaaminen pois taseesta on kielletty.

p) *Koronvaihtosopimukset.* Yhteisö saattaa siirtää kiinteäkorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän siirron saajalle ja tehdä siirron saajan kanssa koronvaihtosopimuksen, jonka mukaan se saa kiinteää korkoa ja maksaa vaihtuvaa korkoa sellaisen nimellispääoman perusteella, joka on sama kuin siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän pääoman määrä. Koronvaihtosopimus ei estä siirretyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta edellyttäen, etteivät siirrettyä omaisuuserää koskevat maksut ole koronvaihtosopimuksen mukaisten maksujen ehtona.

q) *Pääomamäärältään alenevat koronvaihtosopimukset.* Yhteisö saattaa siirtää siirron saajalle kiinteäkorkoisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän, joka maksetaan pidemmän ajan kuluessa, ja tehdä siirron saajan kanssa pääomamäärältään alenevan koronvaihtosopimuksen, jonka mukaan se saa kiinteää korkoa ja maksaa vaihtuvaa korkoa nimellispääoman perusteella. Jos koronvaihtosopimuksen nimellispääoma alenee siten, että se vastaa siirretyn rahoitusvaroihin kuuluvan erän kunakin ajankohtana jäljellä olevaa pääomaa, yhteisö pitäisi yleensä koronvaihtosopimuksen seurauksena itsellään merkittävän riskin ennen eräpäivää tapahtuvasta maksusta, jolloin yhteisö pitää siirretyn omaisuuserän taseessaan joko kokonaan tai siltä osin kuin sillä on säilynyt siihen intressi. Toisaalta jos koronvaihtosopimuksen nimellispääoman aleneminen ei ole sidottu siirretyn omaisuuserän jäljellä olevaan määrään, yhteisölle ei jäisi tällaisen koronvaihtosopimuksen seurauksena ennen eräpäivää tapahtuvan maksun riskiä kyseisestä omaisuuserästä. Näin ollen tämä ei estäisi siirretyn omaisuuserän kirjaamista pois taseesta edellyttäen, että siirretystä omaisuuserästä maksettavien korkojen suorittaminen ei ole koronvaihtosopimukseen perustuvien maksujen ehtona eikä koronvaihtosopimus johda siihen, että yhteisö pitää itsellään muita siirretyn omaisuuserän omistamiseen liittyviä merkittäviä riskejä ja etuja.

r) *Lopullisen luottotappion kirjaaminen.* Yhteisö ei voi kohtuudella odottaa saavansa rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä johtuvia sopimukseen perustuvia rahavirtoja kokonaan tai osaksi.

▼**M53**

B3.2.17 Tässä kappaleessa havainnollistetaan yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvan lähestymistavan soveltamista, kun yhteisöllä säilyvä intressi kohdistuu rahoitusvaroihin kuuluvan erän osaan.

Oletetaan, että yhteisöllä on salkku ennen eräpäivää suoritettavissa olevia lainasaamisia, joiden kuponkikorko ja efektiivinen korko on 10 % ja joiden pääoma ja jaksotettu hankintameno on 10 000 CU. Yhteisö toteuttaa liiketoimen, jonka mukaan siirron saaja saa 9 115 CU:n suuruista maksua vastaan oikeuden saada 9 000 CU takaisin maksettavasta pääomasta sekä sille 9,5 %:n koron. Yhteisö pitää itsellään oikeuden 1 000 CU:n määrään pääoman takaisinmaksuista ja sen 10 %:n suuruiseen korkoon sekä lisäksi 0,5 %:n lisämarginaaliin jäljelle jäävästä 9 000 CU:n pääomasta. Ennen eräpäivää tapahtuvat takaisinmaksut jaetaan yhteisön ja siirron saajan kesken suhteellisesti 1:9, mutta mahdolliset laiminlyönnit vähennetään yhteisölle kuuluvasta 1 000 CU:n osuudesta, kunnes tämä osuus on käytetty loppuun. Lainasaamisten käypä arvo liiketoimen toteutumispäivänä on 10 100 CU, ja 0,5 %:n lisämarginaalin käypä arvo on 40 CU.

Yhteisö toteaa siirtäneensä toiselle osapuolelle joitakin merkittäviä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja (esimerkiksi merkittävän riskin ennen eräpäivää tapahtuvista maksuista), mutta se on myös pitänyt itsellään joitakin merkittäviä omistamiseen liittyviä riskejä ja etuja (sille jääneen etuoikeusjärjestykseltään huonomman osuuden vuoksi), ja sillä on säilynyt määräysvalta. Tämän vuoksi se soveltaa yhteisöllä säilyvään intressiin perustuvaa lähestymistapaa.

Tämän standardin soveltamiseksi yhteisö jaottelee liiketoimen (a) itsellä pidettävän täysin suhteellisen osuuden 1 000 CU säilyttämiseen ja (b) tämän itsellä pidettävän osuuden etuoikeusjärjestyksen huonontamiseen siirron saajan hyväksi tehtävän luoton laatua parantavan järjestelyn toteuttamiseksi luottotappioiden osalta.

Yhteisön laskelmat osoittavat, että saadusta 9 115 CU:n suuruisesta vastikkeesta 9 090 CU (90 % 10 100 CU:sta) on vastiketta täysin suhteellisesta 90 %:n osuudesta. Jäljelle jäävä osuus saadusta vastikkeesta (25 CU) on vastiketta yhteisölle jäävän osuuden etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta siirron saajan hyväksi tehtävän luoton laatua parantavan järjestelyn toteuttamiseksi luottotappioiden osalta. Lisäksi 0,5 %:n lisämarginaali on vastiketta luoton laatua parantavasta järjestelystä. Saatu kokonaisvastike luoton laatua parantavasta järjestelystä on näin ollen 65 CU (25 CU + 40 CU).

Yhteisö laskee voiton tai tappion, joka sille syntyy sen myydessä 90 %:n osuuden rahavirroista. Olettaen, että toiselle osapuolelle siirretyn 90 %:n osuuden ja itsellä pidetyn 10 %:n osuuden erillisiä käypiä arvoja ei ole saatavissa siirtopäivänä, yhteisö kohdistaa omaisuuserän kirjanpitoarvon IFRS 9:n kappaleen 3.2.14 mukaisesti seuraavasti:

kirjanpitoarvo:	*Käypä arvo*	*Prosenttiosuus*	*Kohdistettu*
Siirretty osuus	9 090	90 %	9 000
Itsellä pidetty osuus	1 010	10 %	1 000
Yhteensä	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Yhteisö laskee voiton tai tappion, joka sille syntyy sen myydessä 90 %:n osuuden rahavirroista, vähentämällä saadusta vastikkeesta toiselle osapuolelle siirretyn osuuden kohdistetun kirjanpitoarvon, ja se on 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). Yhteisön itsellään pitämän osuuden kirjanpitoarvo on 1 000 CU.

Lisäksi yhteisö kirjaa sillä säilyvän intressin, joka on seurausta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia sillä säilyneestä luottotappion osuudesta. Näin ollen se kirjaa omaisuuserän 1 000 CU (niiden rahavirtojen enimmäismäärä, jotka siltä jäisi saamatta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia) ja siihen liittyvän velan 1 065 CU (joka on niiden rahavirtojen enimmäismäärä, joita siltä jäisi saamatta etuoikeusjärjestyksen huonontamisen takia, siis 1 000 CU, lisättynä etuoikeusjärjestyksen huonontamisen käyvällä arvolla 65 CU).

Yhteisö käyttää kaikkea edellä esitettyä informaatiota liiketoimen kirjanpitokäsittelyssä seuraavasti:

	Debet	*Kredit*
Alkuperäinen omaisuuserä	—	9 000
Etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta tai jäljelle jäävästä osuudesta kirjattu omaisuuserä	1 000	—
Omaisuuserä, joka liittyy lisämarginaalina saatavaan vastikkeeseen	40	—
Voitto tai tappio (luovutusvoitto)	—	90
Velka	—	1 065
Saadut käteisvarat	9 115	—
Yhteensä	**10 155**	**10 155**

Välittömästi liiketoimen toteutumisen jälkeen omaisuuserän kirjanpitoarvo on 2 040 CU, joka koostuu itsellä pidetylle osuudelle kohdistetusta hankintamenosta 1 000 CU ja yhteisölle syntyvästä lisäintressistä 1 040 CU, joka johtuu itsellä pidetyn osuuden etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta luottotappioiden osalta (joka sisältää lisämarginaalin 40 CU).

Myöhemmillä kausilla yhteisö kirjaa luoton laatua parantavasta järjestelystä saamansa vastikkeen (65 CU) ajan kulumisen perusteella, jaksottaa koron taseeseen merkitystä omaisuuserästä efektiivisen koron menetelmää käyttäen ja kirjaa taseeseen merkityistä varoista mahdollisesti aiheutuvat arvonalentumistappiot. Esimerkkinä jälkimmäisestä oletetaan, että kyseisistä lainasaamisista syntyy seuraavana vuonna arvonalentumistappio 300 CU. Yhteisö pienentää taseeseen merkittyä omaisuuserää 600 CU:lla (josta 300 CU liittyy sen itsellään pitämään osuuteen ja 300 CU sillä säilyneeseen lisäintressiin, joka johtuu sille jääneen osuuden etuoikeusjärjestyksen huonontamisesta arvonalentumistappioiden osalta) ja pienentää taseeseen merkittyä velkaa 300 CU:lla. Nettotuloksena on tulosvaikutteinen arvonalentumistappio 300 CU.

▼M53

Rahoitusvelkojen kirjaaminen pois taseesta (luku 3.3)

B3.3.1 Rahoitusvelka (tai sen osa) lakkaa olemasta olemassa silloin, kun velallinen joko:

a) vapautuu velasta (tai sen osasta) maksamalla velkojalle, tavallisesti käteisvaroina, muina rahoitusvaroina, tavaroina tai palveluina; tai

b) vapautuu laillisesti velkaan (tai sen osaan) liittyvästä ensisijaisesta vastuusta joko oikeusprosessin seurauksena tai velkojan vapauttamana. (Jos velallinen on antanut takauksen, tämä ehto saattaa silti täyttyä.)

B3.3.2 Jos vieraan pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseenlaskija ostaa kyseisen instrumentin takaisin, velka lakkaa olemasta olemassa, vaikka liikkeeseenlaskija olisi kyseisen instrumentin markkinatakaaja tai aikoisi myydä sen edelleen lyhyen ajan kuluessa.

B3.3.3 Maksusuoritus kolmannelle osapuolelle, joka voi olla myös trusti (tällaiseen viitataan joskus nimellä ”in-substance defeasance”), ei sinänsä vapauta velallista ensisijaisesta velvoitteesta velkojaa kohtaan laillisen vapautuksen puuttuessa.

B3.3.4 Jos velallinen maksaa kolmannelle osapuolelle siitä, että tämä ottaa velvoitteen vastatakseen, ja ilmoittaa velkojalle, että kolmas osapuoli on ottanut velkaa koskevan velvoitteen vastatakseen, velallinen ei kirjaa velkaa pois taseesta, paitsi jos kappaleen B3.3.1(b) mukainen ehto täyttyy. Jos velallinen maksaa kolmannelle osapuolelle siitä, että tämä ottaa velvoitteen vastatakseen, ja saa laillisen vapautuksen velkojalta, velallinen on kuolettanut velan. Jos velallinen kuitenkin sopii suorittavansa velkaa koskevia maksuja kolmannelle osapuolelle tai suoraan alkuperäiselle velkojalleen, velallinen kirjaa uuden velan kolmannelle osapuolelle.

B3.3.5 Vaikka laillinen vapautus velasta johtaa velan kirjaamiseen pois taseesta riippumatta siitä, toteutuuko se oikeudellisesti vai antaako velkoja vapautuksen velalliselle, yhteisö voi merkitä taseeseensa uuden velan, jos kappaleiden 3.2.1–3.2.23 mukaiset taseesta pois kirjaamisen edellytykset eivät täyty siirrettyjen rahoitusvarojen osalta. Jos nämä edellytykset eivät täyty, siirrettyjä varoja ei kirjata pois taseesta ja yhteisö kirjaa siirrettyihin varoihin liittyvän uuden velan.

B3.3.6 Kappaletta 3.3.2 sovellettaessa ehtojen katsotaan olevan huomattavan erilaiset, jos uusien ehtojen mukainen rahavirtojen diskontattu nykyarvo, joka sisältää maksetut palkkiot vähennettyinä saaduilla palkkioilla ja joka on diskontattu alkuperäistä efektiivistä korkoa käyttäen, poikkeaa vähintään 10 % alkuperäisen rahoitusvelan jäljellä olevien rahavirtojen diskontatusta nykyarvosta. Jos vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien vaihtamista tai ehtojen muuttamista käsitellään kirjanpidossa kuoletuksena, syntyneet menot tai palkkiot kirjataan osana kuolettamisesta johtuvaa voittoa tai tappiota. Jos vaihtoa tai muutosta ei käsitellä kirjanpidossa kuoletuksena, syntyneillä menoilla tai palkkioilla oikaistaan velan kirjanpitoarvoa, ja ne kirjataan kuluiksi ehdoiltaan muuttuneen velan jäljellä olevana juoksuaikana.

▼M53

B3.3.7 Joskus velkoja vapauttaa velallisen maksusuorituksia koskevasta olemassa olevasta velvoitteesta mutta velallinen ottaa vastatakseen takausvelvoitteen, jonka mukaan se suorittaa maksun, jos ensisijaisen vastuun ottava osapuoli laiminlyö suoritukset. Tällaisessa tilanteessa velallinen:

a) merkitsee taseeseensa uuden rahoitusvelan, joka perustuu takausvelvoitteen käypään arvoon; ja

b) kirjaa voiton tai tappion, joka perustuu seuraavien erien väliseen erotukseen: (i) maksettu rahamäärä ja (ii) alkuperäisen rahoitusvelan kirjanpitoarvo vähennettynä uuden rahoitusvelan käyvällä arvolla.

LUOKITTELU (LUKU 4)

Rahoitusvarojen luokittelu (luku 4.1)

Yhteisön liiketoimintamalli rahoitusvarojen hallinnoinnissa

B4.1.1 Kappaleen 4.1.1(a) mukaan yhteisön on luokiteltava rahoitusvarat rahoitusvarojen hallinnoinnissa noudattamansa liiketoimintamallin perusteella, paitsi jos sovelletaan kappaletta 4.1.5. Yhteisö arvioi sen johtoon kuuluvien avainhenkilöiden (määritelty IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*) määrittämän liiketoimintamallin perusteella, täyttävätkö sen rahoitusvarat kappaleen 4.1.2(a) tai kappaleen 4.1.2A(a) mukaisen ehdon.

B4.1.2 Yhteisön liiketoimintamalli määritetään tasolla, joka kuvastaa sitä, kuinka rahoitusvarojen ryhmiä hallinnoidaan yhdessä tietyn liiketoiminnallisen tavoitteen saavuttamiseksi. Yhteisön liiketoimintamalli ei riipu johdon aikomuksista yksittäisen instrumentin suhteen. Näin ollen tämä ehto ei ole instrumenttikohtainen lähestymistapa luokittelussa, ja se olisi määritettävä ylemmällä yhdistelytasolla. Yhdellä yhteisöllä voi kuitenkin olla rahoitusinstrumenttiensa hallinnoinnissa useampi kuin yksi liiketoimintamalli. Näin ollen luokittelua ei tarvitse määrittää raportoivan yhteisön tasolla. Yhteisöllä voi esimerkiksi olla sijoitussalkku, jota se hallinnoi sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, ja toinen sijoitussalkku, jota se hallinnoi kaupankäyntitarkoituksessa käyvän arvon muutosten realisoimiseksi. Vastaavasti joissakin olosuhteissa voi olla asianmukaista erotella rahoitusvaroista koostuva salkku alasalkkuihin sen mukaisesti, millä tasolla yhteisö hallinnoi kyseisiä rahoitusvaroja. Näin voi olla esimerkiksi, jos yhteisö myöntää tai ostaa kiinnelainasalkun ja hallinnoi osaa lainoista tavoitteenaan sopimukseen perustuvien rahavirtojen kerääminen ja toisia lainoja tavoitteenaan niiden myyminen.

B4.1.2A Yhteisön liiketoimintamallilla tarkoitetaan sitä, kuinka yhteisö hallinnoi rahoitusvarojaan rahavirtojen kerryttämiseksi. Toisin sanoen yhteisön liiketoimintamalli ratkaisee, syntyvätkö rahavirrat sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämisestä, rahoitusvarojen myynnistä vai näistä molemmista. Tämän vuoksi tätä arviointia ei tehdä sellaisten skenaarioiden perusteella, joiden yhteisö ei kohtuudella odota toteutuvan, kuten ns. ”kauhuskenaarioiden” tai ”stressiskenaarioiden” perusteella. Jos yhteisö esimerkiksi odottaa myyvänsä tietyn rahoitusvaroista koostuvan salkun vain stressiskenaarion toteutuessa, tämä skenaario ei vaikuttaisi yhteisön arvioon näihin varoihin sovellettavasta liiketoimintamallista, jos yhteisö kohtuudella odottaa, ettei tällainen skenaario toteudu. Jos rahavirrat realisoituvat tavalla, joka poikkeaa yhteisöllä sen liiketoimintamallin arviointiajankohtana olleista

▼**M53**

odotuksista (esim. jos yhteisö myy rahoitusvaroja enemmän tai vähemmän kuin se odotti varoja luokitellessaan), tästä ei aiheudu yhteisön tilinpäätökseen aiempia kausia koskevaa virhettä (ks. IAS 8) eikä tämä myöskään muuta jäljellä olevien kyseisen liiketoimintamallin mukaisesti pidettävien rahoitusvarojen luokittelua (ts. varojen, jotka yhteisö on merkinnyt taseeseen aiemmilla kausilla ja joita se edelleen pitää hallussaan), kunhan yhteisö on ottanut huomioon kaiken merkityksellisen informaation, joka on ollut saatavilla aikana, jolloin se on tehnyt liiketoimintamallin arvioinnin. Silloin kun yhteisö arvioi äskettäin myönnettyihin tai äskettäin ostettuihin rahoitusvaroihin sovellettavaa liiketoimintamallia, yhteisön täytyy kuitenkin ottaa muun merkityksellisen informaation ohella huomioon informaatio siitä, kuinka rahavirrat ovat aiemmin realisoituneet.

B4.1.2B Yhteisön liiketoimintamalli rahoitusvarojen hallinnoimisessa on tosiseikka, ei pelkästään kannanotto. Se on tyypillisesti havainnoitavissa niiden toimenpiteiden perusteella, joita yhteisö suorittaa liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamiseksi. Yhteisön pitää käyttää harkintaa arvioidessaan rahoitusvarojen hallinnoinnissa soveltamaansa liiketoimintamallia, eikä tätä arviota ratkaise yksittäinen tekijä tai toimenpide. Sen sijaan yhteisön täytyy ottaa huomioon kaikki merkityksellinen näyttö, joka on saatavissa arviointiajankohtana. Tällaiseen merkitykselliseen näyttöön kuuluu esimerkiksi seuraavaa näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) kuinka liiketoimintamallin ja sen mukaisesti hallussa pidettävien rahoitusvarojen tuloksellisuutta arvioidaan ja kuinka siitä raportoidaan yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille;

b) riskit, jotka vaikuttavat liiketoimintamallin (ja sen mukaisesti hallussa pidettävien rahoitusvarojen) tuloksellisuuteen ja erityisesti tapa, jolla näitä riskejä hallitaan; ja

c) kuinka liiketoiminnan johtajia palkitaan (esim. perustuuko kompensaatio hallinnoitujen varojen käypään arvoon vai kerättyihin sopimukseen perustuviin rahavirtoihin).

▼**M53**

Liiketoimintamalli, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi

B4.1.2C Rahoitusvaroja, joita pidetään hallussa sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, hallinnoidaan rahavirtojen realisoimiseksi keräämällä sopimukseen perustuvia maksuja instrumentin voimassaoloaikana. Toisin sanoen yhteisö hallinnoi salkkuun sisältyviä varoja kerätäkseen nämä tietyt sopimukseen perustuvat rahavirrat (sen sijaan että se hallinnoisi salkun kokonaistuottoa, joka saadaan sekä varojen hallussapidosta että niiden myynnistä). Ratkaistaessa, toteutuuko rahavirtojen realisointi keräämällä rahoitusvarojen sopimukseen perustuvat rahavirrat, on otettava huomioon aiemmilla kausilla toteutuneiden myyntien toteutumistiheys, arvo ja ajoitus, näihin myynteihin johtaneet syyt sekä odotukset tulevasta myyntitoiminnasta. Myynnit eivät kuitenkaan itsessään ratkaise liiketoimintamallia, eikä niitä sen vuoksi voida tarkastella erillään muista tekijöistä. Sen sijaan tieto aiemmista myynneistä ja tulevia myyntejä koskevat odotukset antavat näyttöä, joka liittyy siihen, kuinka yhteisön ilmoittama rahoitusvarojen hallinnoinnin tavoite saavutetaan, ja erityisesti siihen, kuinka rahavirrat realisoidaan. Yhteisön täytyy aiempia myyntejä koskevaa informaatiota tarkastellessaan ottaa huomioon näihin myynteihin johtaneet syyt sekä tuolloin vallinneet olosuhteet verrattuna tarkasteluhetken tilanteeseen.

B4.1.3 Vaikka yhteisön liiketoimintamallin tavoitteena saattaa olla rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, yhteisön ei tarvitse pitää kaikkia kyseisiä instrumentteja eräpäivään asti. Näin ollen yhteisön liiketoimintamallina voi olla rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, vaikka rahoitusvarojen myyntejä tapahtuu tai niitä odotetaan tapahtuvan tulevaisuudessa.

B4.1.3A Liiketoimintamallina voi olla rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, vaikka yhteisö myisi rahoitusvaroja silloin, kun niiden luottoriski lisääntyy. Sen ratkaisemiseksi, onko varojen luottoriski lisääntynyt, yhteisö ottaa huomioon järkevän ja perusteltavissa olevan informaation, tulevaisuuteen suuntautuva informaatio mukaan lukien. Varojen luottoriskin lisääntymisen vuoksi tapahtuvien myyntien tiheydestä ja arvosta riippumatta tällaiset myynnit eivät ole ristiriidassa sellaisen liiketoimintamallin kanssa, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, koska rahoitusvarojen luoton laadulla on merkitystä sen kannalta, kuinka yhteisö pystyy keräämään sopimukseen perustuvia rahavirtoja. Luottoriskin hallintatoimenpiteet, jotka tähtäävät luoton laadun heikkenemisestä johtuvien mahdollisten luottotappioiden minimoimiseen, liittyvät kiinteästi tällaiseen liiketoimintamalliin. Rahoitusvaroihin kuuluvan erän myyminen siksi, ettei se enää täytä yhteisön dokumentoiduissa sijoitusperiaatteissa yksilöityjä luottokriteerejä, on esimerkki myynnistä, joka on tapahtunut luottoriskin lisääntymisen vuoksi. Jos tällaisia periaatteita ei kuitenkaan ole, yhteisö voi osoittaa muulla tavoin, että myynti on tapahtunut luottoriskin lisääntymisen vuoksi.

▼**M53**

B4.1.3B Myös myynnit, jotka tapahtuvat muista syistä, kuten keskittymisestä johtuvan luottoriskin hallitsemiseksi (ilman että varojen luottoriski lisääntyisi), voivat olla sellaisen liiketoimintamallin mukaisia, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Tällaiset myynnit voivat olla sellaisen liiketoimintamallin mukaisia, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, erityisesti, jos tällaisia myyntejä tapahtuu harvoin (vaikka ne olisivat arvoltaan merkittäviä) tai jos ne ovat arvoltaan vähäisiä sekä yksittäin että yhdessä tarkasteltuina (vaikka niitä toteutuisi usein). Jos salkusta tapahtuu vähäistä suurempi määrä tällaisia myyntejä ja näiden myyntien arvo on vähäistä merkittävämpi (joko yksin tai yhdessä tarkasteltuina), yhteisön pitää arvioida, ovatko tällaiset myynnit sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämistä koskevan tavoitteen mukaisia ja jos ovat, niin kuinka. Tässä arvioinnissa ei ole merkitystä sillä, asettaako kolmas osapuoli vaatimuksen rahoitusvarojen myymisestä vai onko tämä toiminta yhteisön omassa harkinnassa. Se, että myyntien toteutumistiheys tai arvo lisääntyy tietyllä ajanjaksolla, ei välttämättä ole ristiriidassa sen tavoitteen kanssa, jonka mukaan rahoitusvaroja pidetään hallussa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, jos yhteisö pystyy selittämään näihin myynteihin johtaneet syyt ja osoittamaan, miksi nämä myynnit eivät viittaa yhteisön liiketoimintamallin muuttumiseen. Lisäksi myynnit voivat olla sen tavoitteen mukaisia, että rahoitusvaroja pidetään hallussa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, jos myynnit tapahtuvat lähellä rahoitusvarojen erääntymistä ja myyntitulo on lähellä määrää, joka saataisiin keräämällä jäljellä olevat sopimukseen perustuvat rahavirrat.

B4.1.4 Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, milloin yhteisön liiketoimintamallin tavoitteena voi olla rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Tämä esimerkkien luettelo ei ole tyhjentävä. Esimerkeissä ei myöskään ole tarkoitus käsitellä kaikkia tekijöitä, joilla saattaa olla merkitystä arvioitaessa yhteisön liiketoimintamallia, eikä niissä ole tarkoitus määrittää tekijöiden suhteellista tärkeyttä.

Esimerkki	Analyysi
Esimerkki 1 Yhteisö pitää hallussaan sijoituksia kerätäkseen niiden sopimukseen perustuvat rahavirrat. Yhteisön rahoitustarpeet ovat ennustettavissa, ja sen rahoitusvarojen erääntymisajat on sovitettu sen arvioituihin rahoitustarpeisiin. Yhteisö toteuttaa luottoriskin hallintatoimenpiteitä, joiden tavoitteena on luottotappioiden minimointi. Aiemmin myyntejä on tyypillisesti tapahtunut silloin, kun rahoitusvarojen luottoriski on lisääntynyt niin, etteivät kyseiset varat enää täytä yhteisön dokumentoiduissa sijoitusperiaatteissa määrättyjä luottokriteerejä. Lisäksi harvoin toistuvia myyntejä on toteutunut ennakoimattomien rahoitustarpeiden vuoksi.	Vaikka yhteisö ottaa muun informaation ohella huomioon myös rahoitusinstrumenttien käyvät arvot maksuvalmiuden näkökulmasta (ts. realisoituvien käteisvarojen määrä, jos yhteisö joutuu myymään varoja), sen tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Myynnit eivät olisi ristiriidassa tämän tavoitteen kanssa, jos ne johtuisivat varojen luottoriskin lisääntymisestä, esimerkiksi jos varat eivät enää täytä yhteisön dokumentoiduissa sijoitusperiaatteissa määrättyjä luottokriteerejä. Myöskään harvoin tapahtuvat myynnit, jotka johtuvat ennakoimattomista rahoitustarpeista (esim. stressiskenaarion toteutuessa), eivät olisi kyseisen tavoitteen vastaisia, vaikka tällaiset myynnit olisivat arvoltaan merkittäviä.

▼M53

Esimerkki	Analyysi
Johtoon kuuluville avainhenkilöille toimitettavissa raporteissa keskitytään rahoitusvarojen luoton laatuun ja sopimuksen mukaiseen tuottoon. Yhteisö seuraa muun informaation lisäksi myös rahoitusvarojen käypiä arvoja.	
Esimerkki 2 Yhteisön liiketoimintamallina on rahoitusvaroista, kuten lainasaamisista, koostuvien salkkujen ostaminen. Kyseiset salkut saattavat sisältää tai olla sisältämättä rahoitusvaroja, jotka ovat luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita. Jos lainasaamisista ei saada maksua oikea-aikaisesti, yhteisö pyrkii realisoimaan sopimukseen perustuvat rahavirrat eri keinoja käyttäen – esim. ottamalla yhteyttä velalliseen postitse, puhelimitse tai muulla tavoin. Yhteisön tavoitteena on kerätä sopimukseen perustuvat rahavirrat, eikä se hallinnoi mitään salkkuun kuuluvaa lainaa niin, että tavoitteena olisi rahavirtojen realisoiminen myymällä lainat. Joissakin tapauksissa yhteisö tekee koronvaihtosopimuksia, joilla tiettyjen salkkuun sisältyvien rahoitusvarojen korko muutetaan vaihtuvasta kiinteäksi.	Yhteisön liiketoimintamallin tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Analyysin tulos olisi sama, vaikka yhteisö ei odottaisi saavansa kaikkia sopimukseen perustuvia rahavirtoja (esim. jotkin rahoitusvarat ovat alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita). Myöskään se, että yhteisö tekee johdannaissopimuksia salkun rahavirtojen muuttamiseksi ei itsessään muuta yhteisön liiketoimintamallia.
Esimerkki 3 Yhteisöllä on liiketoimintamalli, jonka tavoitteena on myöntää lainoja asiakkaille ja myöhemmin myydä kyseiset lainat arvopaperistamisvälineelle. Arvopaperistamisvälineen kautta lasketaan liikkeeseen instrumentteja sijoittajille. Lainat myöntävällä yhteisöllä on määräysvalta arvopaperistamisvälineessä, ja se siis yhdistelee sen konsernitilinpäätökseen. Arvopaperistamisvälineen kautta kerätään sopimukseen perustuvat rahavirrat lainoista ja välitetään ne siihen sijoittaneille. Tässä esimerkissä oletetaan, että lainat merkitään edelleen konsernitaseeseen, koska arvopaperistamisväline ei kirjaa niitä pois taseestaan.	Konserni on myöntänyt lainat tavoitteenaan niiden hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Lainat myöntäneen yhteisön tavoitteena on kuitenkin lainasalkun rahavirtojen realisoiminen myymällä lainat arvopaperistamisvälineelle, joten sen erillistilinpäätöstä ajatellen sen ei katsottaisi hallinnoivan tätä salkkua kerätäkseen sopimukseen perustuvat rahavirrat.
Esimerkki 4 Rahoituslaitos pitää hallussaan rahoitusvaroja, jotta se pystyisi täyttämään maksuvalmiustarpeet ”stressiskenaarion” (esim. talletuspaon) toteutuessa. Yhteisö ei ennakoi myyvänsä kyseisiä varoja muutoin kuin tällaisen skenaarion toteutuessa. Yhteisö seuraa rahoitusvarojen luoton laatua, ja sen tavoitteena rahoitusvarojen hallinnoinnissa on sopimukseen perustuvien rahavirtojen kerääminen. Yhteisö arvioi varojen tuloksellisuutta saatujen korkotuottojen ja realisoituneiden luottotappioiden perusteella.	Yhteisön liiketoimintamallin tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Analyysin tulos ei muuttuisi, vaikka yhteisö olisi aiemman stressiskenaarion toteutuessa toteuttanut arvoltaan merkittäviä myyntejä maksuvalmiustarpeidensa täyttämiseksi. Vastaavasti toistuva myyntitoiminta, joka on arvoltaan vähäistä, ei ole ristiriidassa sen kanssa, että rahoitusvaroja pidetään hallussa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi.

▼M53

Esimerkki	Analyysi
Yhteisö seuraa kuitenkin myös rahoitusvarojen käypää arvoa maksuvalmiuden näkökulmasta sen varmistamiseksi, että rahamäärä, joka realisoitaisiin, jos yhteisö joutuisi myymään varat stressiskenaarion toteutuessa, riittäisi yhteisön maksuvalmiustarpeiden täyttämiseen. Yhteisö toteuttaa säännöllisin väliajoin arvoltaan vähäisiä myyntejä maksuvalmiuden osoittamiseksi.	Toisaalta jos yhteisö pitää rahoitusvaroja hallussaan päivittäisten maksuvalmiustarpeidensa täyttämiseksi ja tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää usein tapahtuvia myyntejä, jotka ovat arvoltaan merkittäviä, yhteisön liiketoimintamallin tavoitteena ei ole rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Vastaavasti jos yhteisöä valvova taho vaatii, että rahoitusvaroja myydään rutiininomaisesti niiden likvidiyden osoittamiseksi, ja myytävien varojen arvo on merkittävä, yhteisön liiketoimintamallina ei ole rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Tässä analyysissa ei ole merkitystä sillä, asettaako kolmas osapuoli vaatimuksen rahoitusvarojen myymisestä vai onko tämä toiminta yhteisön omassa harkinnassa.

Liiketoimintamalli, jonka tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja

B4.1.4A Yhteisö voi pitää rahoitusvaroja hallussaan sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja. Tämän tyyppisessä liiketoimintamallissa yhteisön johtoon kuuluvat avainhenkilöt ovat päättäneet, että sekä sopimukseen perustuvien rahavirtojen kerääminen että rahoitusvarojen myyminen liittyvät kiinteästi liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamiseen. Monenlaiset tavoitteet voivat olla tämäntyyppisen liiketoimintamallin mukaisia. Liiketoimintamallin tavoitteena voi olla esimerkiksi päivittäisten maksuvalmiustarpeiden hallinta, tietyn korkotuottoprofiilin säilyttäminen tai rahoitusvarojen duraation sovittaminen kyseisillä varoilla rahoitettavien velkojen duraatioon. Tällaisen tavoitteen saavuttamiseksi yhteisö sekä kerää sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myy rahoitusvaroja

B4.1.4B Verrattuna liiketoimintamalliin, jonka tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, tähän liiketoimintamalliin kuuluu tyypillisesti useammin toistuvia ja arvoltaan suurempia myyntejä. Tämä johtuu siitä, että rahoitusvarojen myyminen liittyy kiinteästi liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamiseen eikä ole sen kannalta vain vähämerkityksistä. Ei ole kuitenkaan määrätty mitään kynnysarvoa sille, miten usein myyntejä pitää tapahtua tai mikä niiden arvon pitää olla tässä liiketoimintamallissa, koska sekä sopimukseen perustuvien rahavirtojen kerääminen että rahoitusvarojen myynti liittyvät kiinteästi sen tavoitteen saavuttamiseen.

B4.1.4C Seuraavat ovat esimerkkejä siitä, milloin yhteisön liiketoimintamallin tavoite voidaan saavuttaa sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja. Tämä esimerkkien luettelo ei ole tyhjentävä. Esimerkeissä ei myöskään ole tarkoitus kuvata kaikkia tekijöitä, joilla saattaa olla merkitystä arvioitaessa yhteisön liiketoimintamallia, eikä niissä ole tarkoitus määrittää tekijöiden suhteellista tärkeyttä.

▼M53

Esimerkki	Analyysi
Esimerkki 5 Yhteisö ennakoi tekevänsä investoinnin muutaman vuoden kuluttua. Se sijoittaa ylimääräiset käteisvaransa pitkä- ja lyhytaikaisiin rahoitusvaroihin, jotta se pystyy rahoittamaan investoinnin, kun tarve ilmenee. Useiden rahoitusvarojen sopimuksen mukaiset voimassaoloajat ylittävät yhteisön ennakoiman sijoitusajan. Yhteisö pitää rahoitusvaroja hallussaan sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, ja tilaisuuden tarjoutuessa se myy rahoitusvaroja sijoittaakseen käteisvarat parempituottoisiin rahoitusvaroihin. Salkkua hallinnoivien henkilöiden palkitseminen perustuu salkun kokonaistuottoon.	Liiketoimintamallin tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja Yhteisö tekee jatkuvasti päätöksiä siitä, maksimoituuko salkun tuotto sopimukseen perustuvia rahavirtoja keräämällä vai rahoitusvaroja myymällä, kunnes sijoitettuja käteisvaroja tarvitaan. Toisaalta ajatellaanpa yhteisöä, joka ennakoi tarvitsevansa käteisvaroja investoinnin rahoittamiseen viiden vuoden kuluttua ja sijoittaa ylimääräiset käteisvarat lyhytaikaisiin rahoitusvaroihin. Sijoitusten erääntyessä yhteisö sijoittaa käteisvarat uusiin lyhytaikaisiin rahoitusvaroihin. Yhteisö noudattaa tätä strategiaa, kunnes rahat tarvitaan, jolloin se käyttää erääntyvistä rahoitusvaroista saamansa maksut investoinnin rahoittamiseen. Ennen eräpäivää tapahtuu vain arvoltaan vähäisiä myyntejä (ellei luottoriski lisäänny). Tämän toisenlaisen liiketoimintamallin tavoitteena on rahoitusvarojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi.
Esimerkki 6 Rahoituslaitos pitää hallussaan rahoitusvaroja päivittäisten maksuvalmiustarpeidensa täyttämiseksi. Yhteisö pyrkii minimoimaan näiden maksuvalmiustarpeiden hallinnasta aiheutuvat menot ja sen vuoksi hallinnoi salkun tuottoa aktiivisesti. Tämä tuotto koostuu sopimukseen perustuvien maksujen keräämisestä sekä rahoitusvarojen myyntivoitoista ja -tappioista. Tämän tuloksena yhteisö pitää hallussaan rahoitusvaroja kerätäkseen sopimukseen perustuvia rahavirtoja ja myy rahoitusvaroja sijoittaakseen korkeampituottoisiin rahoitusvaroihin tai sovittaakseen ne paremmin velkojensa duraatioon. Aiemmin tämä strategia on johtanut usein tapahtuviin myynteihin, ja nämä myynnit ovat olleet arvoltaan merkittäviä. Tämän toiminnan odotetaan jatkuvan tulevaisuudessa.	Liiketoimintamallin tavoitteena on salkun tuoton maksimoiminen päivittäisten maksuvalmiustarpeiden täyttämiseksi, ja yhteisö saavuttaa tämän tavoitteen sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja. Toisin sanoen sekä sopimukseen perustuvien rahavirtojen kerääminen että rahoitusvarojen myynti liittyvät kiinteästi liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamiseen.
Esimerkki 7 Vakuutuksenantaja pitää hallussaan rahoitusvaroja vakuutussopimuksista johtuvien velkojen rahoittamiseksi. Vakuutuksenantaja käyttää rahoitusvarojen sopimukseen perustuvista rahavirroista tulevat maksut vakuutussopimuksista johtuvien velkojen suorittamiseen niiden erääntyessä. Varmistaakseen, että rahoitusvarojen sopimukseen perustuvat rahavirrat riittävät näiden velkojen suorittamiseen, vakuutuksenantaja harjoittaa merkittävää säännöllistä osto- ja myyntitoimintaa varoista koostuvan salkkunsa tasapainottamiseksi ja rahavirtatarpeiden täyttämiseksi niiden ilmetessä.	Liiketoimintamallin tavoitteena on vakuutussopimuksista johtuvien velkojen maksun rahoittaminen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi yhteisö kerää sopimukseen perustuvat rahavirrat niiden erääntyessä ja myy rahoitusvaroja ylläpitääkseen toivottua profiilia varoista koostuvassa salkussa. Näin ollen sekä sopimukseen perustuvien rahavirtojen kerääminen että rahoitusvarojen myynti liittyvät kiinteästi liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamiseen.

▼**M53**

Muut liiketoimintamallit

B4.1.5 Rahoitusvarat arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti, jos niitä ei pidetä hallussa sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoitteena on varojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, eikä sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja (ks. kuitenkin myös kappale 5.7.5). Yksi liiketoimintamalli, joka johtaa käypään arvoon tulosvaikutteisesti tapahtuvaan arvostamiseen, on malli, jonka mukaan yhteisö hallinnoi rahoitusvaroja tavoitteenaan realisoida rahavirrat myymällä varoja. Yhteisö tekee päätökset varojen käypien arvojen perusteella ja hallinnoi varoja näiden käypien arvojen realisoimiseksi. Tässä tapauksessa yhteisön tavoite tyypillisesti johtaa aktiiviseen ostamiseen ja myymiseen. Vaikka yhteisö kerää sopimukseen perustuvia rahavirtoja, kun rahoitusvarat ovat sen hallussa, tällaisen liiketoimintamallin tavoitetta ei saavuteta sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja. Tämä johtuu siitä, että rahavirtojen kerääminen ei liity kiinteästi liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamiseen; sillä on sen kannalta vain vähän merkitystä.

B4.1.6 Rahoitusvaroista koostuvaa salkkua, jota hallinnoidaan ja jonka tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta (kappaleessa 4.2.2(b) kuvatulla tavalla), ei pidetä hallussa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi eikä myöskään sekä sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi että rahoitusvarojen myymiseksi. Yhteisö keskittyy ensisijaisesti käypää arvoa koskevaan informaatioon ja käyttää tätä informaatiota varojen tuloksellisuuden arvioimiseen ja päätöksentekoon. Myöskään rahoitusvaroista koostuvaa salkkua, joka vastaa kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää, ei pidetä hallussa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi eikä sekä sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi että rahoitusvarojen myymiseksi. Tällaisissa salkuissa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämisellä on vain vähän merkitystä liiketoimintamallin tavoitteen saavuttamisen kannalta. Näin ollen tällaiset rahoitusvaroista koostuvat salkut on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

Sopimukseen perustuvat rahavirrat, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua

B4.1.7 Kappaleen 4.1.1(b) mukaan yhteisön täytyy luokitella rahoitusvaroihin kuuluva erä sen sopimukseen perustuvien rahavirtaominaisuuksien perusteella, jos rahoitusvaroihin kuuluvaa erää pidetään hallussa sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoitteena on varojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi, tai sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja, paitsi jos sovelletaan kappaletta 4.1.5. Näin toimiakseen yhteisön täytyy kappaleissa 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) esitettävän ehdon mukaan ratkaista, ovatko omaisuuserän sopimukseen perustuvat rahavirrat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääoman koron maksua.

▼**M53**

B4.1.7A Sopimukseen perustuvat rahavirrat, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, ovat yhdenmukaisia perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa. Perustyyppisessä lainanantojärjestelyssä koron merkittävimmät osatekijät ovat korvaus rahan aika-arvosta (ks. kappaleet B4.1.9A–B4.1.9E) ja luottoriskistä. Tällaisessa järjestelyssä korko voi sisältää myös korvauksen muista perustyyppiseen lainanantoon liittyvistä riskeistä (esim. maksuvalmiusriskistä) ja rahoitusvaroihin kuuluvan erän hallussapitoon liittyvistä menoista (esim. hallintomenoista) tietyltä ajanjaksolta. Lisäksi korko voi sisältää voittomarginaalin, joka on yhdenmukainen perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa. Äärimmäisissä taloudellisissa olosuhteissa korko voi olla negatiivinen esimerkiksi, jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän haltija joko eksplisiittisesti tai implisiittisesti maksaa siitä, että sen rahat talletetaan tietyksi ajanjaksoksi (ja tämä palkkio ylittää korvauksen, jonka haltija saa rahan aika-arvosta, luottoriskistä sekä muista perustyyppiseen lainanantojärjestelyyn liittyvistä riskeistä ja menoista). Sopimusehdot, joihin sisältyy sellainen altistuminen sopimukseen perustuviin rahavirtoihin liittyville riskeille tai volatiliteetille, joka ei liity perustyyppiseen lainanantojärjestelyyn, kuten altistuminen osakkeiden tai hyödykkeiden hintojen muutoksille, eivät kuitenkaan saa aikaan sellaisia sopimukseen perustuvia rahavirtoja, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Alun perin myönnetty tai ostettu rahoitusvaroihin kuuluva erä voi olla perustyyppinen lainanantojärjestely riippumatta siitä, onko se oikeudelliselta muodoltaan laina.

B4.1.7B Kappaleen 4.1.3(a) mukaan pääomalla tarkoitetaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypää arvoa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Tämä pääomamäärä voi kuitenkin muuttua rahoitusvaroihin kuuluvan erän voimassaoloaikana (esim. jos pääomaa lyhennetään).

B4.1.8 Yhteisön on arvioitava, ovatko sopimukseen perustuvat rahavirrat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, siinä valuutassa, jonka määräinen rahoitusvaroihin kuuluva erä on.

B4.1.9 Joidenkin rahoitusvaroihin kuuluvien erien sopimukseen perustuvana rahavirtaominaisuutena on vipuvaikutus. Vipuvaikutus lisää sopimukseen perustuvien rahavirtojen vaihtelua, mistä seuraa, ettei niillä ole koron taloudellisia ominaispiirteitä. Esimerkkejä tällaisen vipuvaikutuksen sisältävistä rahoitusvaroista ovat erilliset optio-, termiini- ja swap-sopimukset. Näin ollen tällaiset sopimukset eivät täytä kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaista ehtoa, eikä niitä voida myöhemmin arvostaa jaksotettuun hankintamenoon eikä käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta.

Korvaus rahan aika-arvosta

B4.1.9A Rahan aika-arvo on se osa korosta, joka on korvausta vain ajan kulumisesta. Toisin sanoen rahan aika-arvo-osuus ei ole korvausta muista rahoitusvaroihin kuuluvan erän hallussapitoon liittyvistä riskeistä tai menoista. Sen arvioimiseksi, onko kyseinen osa korvausta vain ajan kulumisesta, yhteisö käyttää harkintaa ja ottaa huomioon merkityksellisiä tekijöitä, kuten minkä valuutan määräinen rahoitusvaroihin kuuluva erä on ja miksi ajanjaksoksi korko on asetettu.

▼**M53**

B4.1.9B Joissakin tapauksissa rahan aika-arvo-osuus voi olla muutettu (ts. epätäydellinen). Näin olisi esimerkiksi, jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän korko tarkistetaan säännöllisesti mutta tämä korontarkistusväli ei vastaa kyseistä korkoajanjaksoa (tenor) (esimerkiksi korko tarkistetaan kuukausittain vastaamaan yhden vuoden korkoa) tai jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän korko tarkistetaan säännöllisesti vastaamaan tiettyjen lyhyt- ja pitkäaikaisten korkojen keskiarvoa. Tällöin yhteisön täytyy arvioida tehty muutos sen ratkaisemiseksi, edustavatko sopimukseen perustuvat rahavirrat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Joissakin olosuhteissa yhteisö voi pystyä tekemään tämän ratkaisun tekemällä laadullisen arvion rahan aika-arvo-osuudesta, kun taas joissakin muissa olosuhteissa voi olla tarpeellista suorittaa määrällinen arviointi.

B4.1.9C Muutettua rahan aika-arvo-osuutta arvioitaessa tavoitteena on määrittää, kuinka paljon sopimukseen perustuvat (diskonttaamattomat) rahavirrat voisivat poiketa niistä (diskonttaamattomista) rahavirroista, jotka syntyisivät, jos rahan aika-arvo-osuutta ei olisi muutettu (viiterahavirrat). Esimerkiksi jos arvioitavana oleva rahoitusvaroihin kuuluva erä sisältää muuttuvan koron, joka tarkistetaan kuukausittain vastaamaan yhden vuoden korkoa, yhteisö vertaisi kyseistä rahoitusvaroihin kuuluvaa erää rahoitusinstrumenttiin, jonka sopimusehdot ja luottoriski ovat täysin samanlaiset, paitsi että muuttuva korko tarkistetaan kuukausittain vastaamaan yhden kuukauden korkoa. Jos muutettu rahan aika-arvo-osuus johtaisi sopimukseen perustuviin (diskonttaamattomiin) rahavirtoihin, jotka poikkeavat merkittävästi (diskonttaamattomista) viiterahavirroista, rahoitusvaroihin kuuluva erä ei täytä kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaista ehtoa. Tätä ratkaisua tehdessään yhteisön täytyy ottaa huomioon muutetun rahan aika-arvo-osuuden vaikutus kullakin raportointikaudella ja kertynyt vaikutus rahoitusinstrumentin voimassaoloaikana. Sillä, mistä syystä korko määritetään tällä tavoin, ei ole merkitystä tämän analyysin kannalta. Jos jo vähäisen analysoinnin tuloksena tai ilman analysointia on selvää, että arvioitavina olevat (diskonttaamattomat) sopimukseen perustuvat rahavirrat voivat (tai eivät voi) poiketa merkittävästi (diskonttaamattomista) viiterahavirroista, yhteisön ei tarvitse tehdä yksityiskohtaista arviota.

B4.1.9D Muutettua rahan aika-arvo-osuutta arvioidessaan yhteisön täytyy ottaa huomioon tekijät, jotka voisivat vaikuttaa vastaisiin sopimuksen mukaisiin rahavirtoihin. Esimerkiksi jos yhteisö arvioi joukkovelkakirjalainaa, jonka juoksuaika on viisi vuotta ja vaihtuva korko tarkistetaan kuuden kuukauden välein vastaamaan viiden vuoden korkoa, yhteisö ei voi tehdä johtopäätöstä, että sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, pelkästään sen vuoksi, että korkokäyrä on arviointiajankohtana sellainen, että viiden vuoden koron ja kuuden kuukauden koron välillä ei ole merkittävää eroa. Sen sijaan yhteisön täytyy myös ottaa huomioon, voiko viiden vuoden koron ja kuuden kuukauden koron välinen suhde muuttua instrumentin voimassaoloaikana siten, että sopimukseen perustuvat (diskonttaamattomat) rahavirrat instrumentin koko

▼M53

voimassaoloaikana voisivat poiketa merkittävästi (diskonttaamattomista) viiterahavirroista. Yhteisön täytyy kuitenkin ottaa huomioon vain jokseenkin mahdolliset skenaariot, ei kaikkia mahdollisia skenaarioita. Jos yhteisö tekee sen johtopäätöksen, että sopimukseen perustuvat (diskonttaamattomat) rahavirrat voisivat poiketa merkittävästi (diskonttaamattomista) viiterahavirroista, rahoitusvaroihin kuuluva erä ei täytä kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaisia ehtoja eikä sitä näin ollen voida arvostaa jaksotettuun hankintamenoon eikä käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta.

B4.1.9E Joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla korot määrää julkinen valta tai sääntelyviranomainen. Tällainen julkisen vallan toteuttama korkojen sääntely voi olla osa laajaa makrotalouspolitiikkaa tai se on voitu ottaa käyttöön tarkoituksena kannustaa yhteisöjä sijoittamaan tietylle talouden sektorille. Joissakin näistä tapauksista rahan aika-arvo-osuuden tavoitteena ei ole olla korvausta pelkästään ajan kulumisesta. Kappaleista B4.1.9A–B4.1.9D huolimatta säänneltyä korkoa on pidettävä rahan aika-arvo-osuuden korvikkeena, kun sovelletaan kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaista ehtoa, jos tämä säännelty korko on korvaus, joka jokseenkin vastaa ajan kulumista, eikä tuota korvausta altistumisesta sopimukseen perustuviin rahavirtoihin sisältyville riskeille tai volatiliteetille, joka ei ole yhdenmukainen perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa.

Sopimusehdot, jotka muuttavat sopimukseen perustuvien rahavirtojen ajoitusta tai määrää

B4.1.10 Jos rahoitusvaroihin kuuluvaan erään sisältyy sopimusehto, joka voisi muuttaa sopimukseen perustuvien rahavirtojen ajoitusta tai määrää (esim. jos omaisuuserä voidaan maksaa takaisin ennen eräpäivää tai jos sen voimassaoloaikaa voidaan jatkaa), yhteisön täytyy ratkaista, ovatko sopimukseen perustuvat rahavirrat, jotka kyseisen sopimusehdon johdosta voisivat syntyä instrumentin voimassaoloaikana, yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Tätä ratkaisua tehdessään yhteisön täytyy arvioida sopimukseen perustuvat rahavirrat, jotka voisivat syntyä sekä ennen sopimukseen perustuvien rahavirtojen muutosta että sen jälkeen. Yhteisön voi myös olla tarpeellista arvioida, millainen on luonteeltaan mahdollinen ehdollinen tapahtuma (ts. laukaiseva tekijä), joka voisi muuttaa sopimukseen perustuvien rahavirtojen ajoitusta tai määrää. Vaikka ehdollisen tapahtuman luonne itsessään ei ole ratkaiseva tekijä arvioitaessa, ovatko sopimukseen perustuvat rahavirrat yksinomaan pääoman ja koron maksua, se voi antaa viitteitä tästä. Verrataan esimerkiksi rahoitusinstrumenttia, jonka korko tarkistetaan korkeammaksi, jos velallinen jättää tietyn määrän maksuja suorittamatta, sellaiseen rahoitusinstrumenttiin, jonka korko tarkistetaan korkeammaksi, jos tietty osakeindeksi saavuttaa määrätyn tason. Ensimmäisessä tapauksessa on todennäköisempää, että instrumentin voimassaoloaikana toteutuvat sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua johtuen suorittamatta jääneiden maksujen ja luottoriskin lisääntymisen välisestä suhteesta. (Ks. myös kappale B4.1.18.)

▼M62

B4.1.11 Seuraavat ovat esimerkkejä sopimusehdoista, joista johtuvat sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua:

a) vaihtuva korko, joka sisältää korvauksen rahan aika-arvosta, tiettynä ajanjaksona jäljellä olevaan pääomamäärään liittyvästä luottoriskistä (luottoriskiä koskeva korvaus saatetaan määrittää vain alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja voi siis olla kiinteä) ja muista perustyyppiseen lainanantoon liittyvistä riskeistä ja menoista sekä voittomarginaalin;

▼M62

b) sopimusehto, jonka mukaan liikkeeseenlaskija (ts. velallinen) voi maksaa vieraan pääoman ehtoisen instrumentin takaisin ennen sen erääntymistä tai haltija (ts. velkoja) voi vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentin ennen eräpäivää, ja ennen erääntymistä suoritettavan maksun määrä jokseenkin vastaa pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron vielä maksamattomia määriä, joihin voi sisältyä kohtuullinen korvaus sopimuksen ennenaikaisesta päättämisestä; ja

c) sopimusehto, joka sallii liikkeeseenlaskijan tai haltijan jatkaa vieraan pääoman ehtoisen instrumentin sopimuksen mukaista voimassaoloaikaa (ts. jatko-optio), ja jatko-option ehdoista seuraa, että sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, johon voi sisältyä kohtuullinen lisäkorvaus sopimuksen jatkamisesta.

B4.1.12 Kappaleesta B4.1.10 huolimatta sellainen rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka muutoin täyttäisi kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaisen ehdon mutta ei täytä ehtoa pelkästään sellaisen sopimusehdon vuoksi, joka sallii (tai vaatii), että liikkeeseenlaskija maksaa vieraan pääoman ehtoisen instrumentin takaisin ennen sen erääntymistä, tai sallii (tai vaatii) että haltija lunastuttaa instrumentin liikkeeseenlaskijalla ennen eräpäivää, on arvostettavissa jaksotettuun hankintamenoon tai käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta (edellyttäen, että se täyttää kappaleen 4.1.2(a) mukaisen ehdon tai kappaleen 4.1.2A(a) mukaisen ehdon), jos:

a) yhteisö hankkii tai myöntää rahoitusvaroihin kuuluvan erän yli- tai alikurssiin verrattuna sopimuksen mukaiseen nimellismäärään;

b) ennen eräpäivää maksettava määrä jokseenkin vastaa sopimuksen mukaista nimellismäärää ja kertynyttä (mutta maksamatonta) sopimuksen mukaista korkoa, joka voi sisältää kohtuullisen korvauksen sopimuksen ennenaikaisesta päättämisestä; ja

c) kun yhteisö alun perin kirjaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän, ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan ominaisuuden käypä arvo on merkitykseltään vähäinen.

B4.1.12A Kappaleita B4.1.11(b) ja B4.1.12(b) sovellettaessa osapuoli voi suorittaa tai vastaanottaa kohtuullisen korvauksen kyseisestä ennenaikaisesta päättämisestä, riippumatta sopimuksen ennenaikaisen päättämisen aiheuttavasta tapahtumasta tai olosuhteesta. Osapuoli voi suorittaa tai vastaanottaa kohtuullisen korvauksen esimerkiksi, kun se oman valintansa mukaan päättää sopimuksen ennenaikaisesti (tai muutoin aiheuttaa sen ennenaikaisen päättämisen).

▼M53

B4.1.13 Seuraavat esimerkit havainnollistavat sopimukseen perustuvia rahavirtoja, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Tämä esimerkkien luettelo ei ole tyhjentävä.

▼M53

Instrumentti	Analyysi
Instrumentti A Instrumentti A on joukkovelkakirjalaina, jolla on ilmoitettu eräpäivä. Pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksut on sidottu instrumentin liikkeeseenlaskuvaluutan inflaatioindeksiin. Inflaatiosidonnaisuudella ei ole vipuvaikutusta, ja pääoma on suojattu.	Sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksujen sitominen inflaatioindeksiin, jolla ei ole vipuvaikutusta, palauttaa rahan aika-arvon tarkasteluhetken tasolle. Toisin sanoen instrumentin korko kuvastaa ”todellista” korkoa. Näin ollen korkomäärät ovat korvausta rahan aika-arvosta jäljellä olevalle pääomamäärälle. Jos korkomaksut kuitenkin olisi sidottu johonkin muuhun muuttujaan, kuten velallisen tuloksellisuuteen (esim. sen nettotulokseen) tai osakeindeksiin, sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät olisi pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua (paitsi jos niiden sitominen velallisen tulokseen aiheuttaa oikaisun, joka pelkästään kompensoi haltijalle instrumentin luottoriskin muutokset siten, että sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja koron maksua). Tämä johtuu siitä, että sopimukseen perustuvat rahavirrat kuvastavat tuottoa, joka ei ole yhdenmukainen perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa (ks. kappale B4.1.7A).
Instrumentti B Instrumentti B on vaihtuvakorkoinen instrumentti, jolla on ilmoitettu eräpäivä ja jonka mukaan velallinen saa jatkuvasti valita markkinakoron. Velallinen voi esimerkiksi jokaisena korontarkistuspäivänä valita joko kolmen kuukauden LIBORin kolmeksi kuukaudeksi tai kuukauden LIBORin yhdeksi kuukaudeksi.	Sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, kunhan instrumentin koko voimassaoloaikana maksettava korko kuvastaa saatavaa korvausta rahan aika-arvosta, instrumenttiin liittyvästä luottoriskistä ja muista perustyyppiseen lainanantojärjestelyyn liittyvistä riskeistä ja menoista sekä voittomarginaalia (ks. kappale B4.1.7A). Se, että LIBOR-korko tarkistetaan instrumentin voimassaoloajan aikana, ei itsessään aiheuta sitä, ettei instrumentti täytä ehtoa. Jos velallinen kuitenkin pystyy valitsemaan yhden kuukauden koron, joka tarkistetaan kolmen kuukauden välein, koron tarkistustiheys ei vastaa korkoajanjaksoa. Tästä seuraa, että rahan aika-arvo-osuudesta tulee muutettu. Vastaavasti jos instrumentin sopimuksen mukainen korko perustuu ajanjaksoon, joka voi ylittää instrumentin jäljellä olevan voimassaoloajan (esim. jos viiden vuoden kuluttua erääntyvästä instrumentista saadaan vaihtuvaa korkoa, joka tarkistetaan säännöllisesti mutta kuvastaa aina viiden vuoden maturiteettia), rahan aika-arvo-osuudesta tulee muutettu. Tämä johtuu siitä, että kultakin kaudelta maksettava korko ei ole yhteydessä koron määräytymisajanjaksoon. Tällaisissa tapauksissa yhteisön täytyy arvioida sopimukseen perustuvat rahavirrat laadullisesti tai määrällisesti vertaamalla niitä sellaisen instrumentin rahavirtoihin, joka on täysin samanlainen kaikissa suhteissa paitsi että korkoajanjakso (tenor) vastaa koron määräytymisajanjaksoa, sen ratkaisemiseksi, ovatko rahavirrat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. (Ks. kuitenkin kappale B4.1.9E, jossa on ohjeistusta säännellyistä koroista.)

▼M53

Instrumentti	Analyysi
	Esimerkiksi arvioitaessa viiden vuoden joukkovelkakirjalainaa, josta saatava vaihtuva korko tarkistetaan kuuden kuukauden välein mutta kuvastaa aina viiden vuoden maturiteettia, yhteisö ottaa huomioon sellaisen instrumentin sopimukseen perustuvat rahavirrat, jonka korko tarkistetaan kuuden kuukauden välein vastaamaan kuuden kuukauden korkoa mutta joka muutoin on täysin samanlainen. Analyysin tulos olisi sama, jos lainanottaja pystyisi valitsemaan lainanantajan julkaisemien korkojen välillä (lainanottaja voi esim. valita lainanantajan julkaiseman yhden kuukauden vaihtuvan koron ja sen julkaiseman kolmen kuukauden vaihtuvan koron välillä).
Instrumentti C Instrumentti C on joukkovelkakirjalaina, jolla on ilmoitettu eräpäivä ja josta saadaan vaihtuvaa markkinakorkoa. Vaihtuvaan korkoon liittyy korkokatto.	Molempien seuraavien sopimukseen perustuvat rahavirrat: a) kiinteäkorkoinen instrumentti ja a) vaihtuvakorkoinen instrumentti ovat pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, kunhan korko kuvastaa saatavaa korvausta rahan aika-arvosta, instrumenttiin sen voimassaoloaikana liittyvästä luottoriskistä ja muista perustyyppiseen lainanantoon liittyvistä riskeistä ja menoista sekä voittomarginaalia. (Ks. kappale B4.1.7A) Näin ollen instrumentilla, joka on (a):n ja (b):n yhdistelmä (esim. joukkovelkakirjalaina, johon liittyy korkokatto (cap)), voi olla rahavirrat, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Tällainen sopimusehto voi vähentää rahavirtojen vaihtelua asettamalla vaihtuvalle korolle rajoituksen (esim. korkokatto tai korkolattia (floor)) tai lisätä rahavirtojen vaihtelua, koska kiinteästä korosta tulee vaihtuva.
Instrumentti D Instrumentti D on laina, johon liittyy täysi takautumisoikeus ja jolla on vakuus.	Se, että laina, johon liittyy täysi takautumisoikeus, on vakuudellinen, ei itsessään vaikuta analyysiin siitä, ovatko sopimukseen perustuvat rahavirrat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.
Instrumentti E Instrumentin E liikkeeseenlaskija on säännelty pankki, ja lainalla on ilmoitettu eräpäivä. Instrumentista saadaan kiinteää korkoa, eivätkä mitkään sopimukseen perustuvat rahavirrat ole harkinnanvaraisia.	Haltija analysoisi rahoitusinstrumentin **sopimusehtoja** ratkaistakseen, ovatko niiden perusteella syntyvät rahavirrat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua ja näin ollen yhdenmukaisia perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa.

▼M53

Instrumentti	Analyysi
Liikkeeseenlaskijaa koskee kuitenkin lainsäädäntö, joka sallii tai vaatii, että kansallinen ratkaisuviranomainen voi tietyissä olosuhteissa määrätä, että tiettyjen instrumenttien, instrumentti E mukaan luettuna, haltijoille syntyy tappioita. Kansallisella ratkaisuviranomaisella on esimerkiksi valta alentaa instrumentin E nimellisarvoa tai vaihtaa se kiinteään lukumäärään liikkeeseenlaskijan kantaosakkeita, jos kansallinen ratkaisuviranomainen toteaa, että liikkeeseenlaskijalla on vakavia taloudellisia vaikeuksia, se tarvitsee lisää sääntelyyn perustuvaa pääomaa tai on ”kaatumassa”.	Tässä analyysissa ei otettaisi huomioon maksuja, jotka aiheutuvat pelkästään siitä, että kansallisella ratkaisuviranomaisella on valta määrätä, että instrumentin E haltijoille syntyy tappioita. Tämä johtuu siitä, että kyseinen valta ja sen seurauksena aiheutuvat maksut eivät ole rahoitusinstrumentin **sopimusehtoja**. Toisaalta sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät olisi yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, jos rahoitusinstrumentin **sopimusehdot** sallisivat tai vaatisivat, että liikkeeseenlaskija tai jokin muu yhteisö synnyttää tappioita haltijalle (esim. alentamalla nimellisarvoa tai vaihtamalla instrumentti kiinteään lukumäärään liikkeeseenlaskijan kantaosakkeita), kunhan kyseiset sopimusehdot ovat aitoja, vaikka tällaisen tappion syntymisen todennäköisyys olisi erittäin pieni.

B4.1.14 Seuraavat esimerkit havainnollistavat sopimukseen perustuvia rahavirtoja, jotka eivät ole yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Tämä esimerkkien luettelo ei ole tyhjentävä.

Instrumentti	Analyysi
Instrumentti F Instrumentti F on joukkovelkakirjalaina, joka on vaihdettavissa kiinteään lukumäärään liikkeeseenlaskijan oman pääoman ehtoisia instrumentteja.	Haltija analysoisi vaihtovelkakirjalainaa kokonaisuutena. Sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät ole pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, koska ne kuvastavat tuottoa, joka ei ole yhdenmukainen perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa (ks. kappale B4.1.7A); ts. tuotto on sidottu liikkeeseenlaskijan oman pääoman arvoon.
Instrumentti G Instrumentti G on laina, josta saadaan käänteisesti vaihtuvaa korkoa (ts. korolla on käänteinen suhde markkinakorkoihin).	Sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät ole yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Korko ei ole korvausta rahan aika-arvosta jäljellä olevalle pääomamäärälle.
Instrumentti H Instrumentti H on ikuinen instrumentti, mutta liikkeeseenlaskija voi lunastaa sen koska tahansa ja maksaa haltijalle nimellisarvon ja kertyneen maksamattoman koron. Instrumentista H saadaan markkinakorkoa, mutta korkoa ei voida maksaa, ellei liikkeeseenlaskija säily maksukykyisenä heti maksun jälkeen. Siirtyvä korko ei kerrytä lisää korkoa.	Sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät ole pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Tämä johtuu siitä, että liikkeeseenlaskija saattaa joutua siirtämään koron maksamista ja tälle siirtyvälle korolle ei kerry lisäkorkoa. Tästä seuraa, että korko ei ole korvausta rahan aika-arvosta jäljellä olevalle pääomamäärälle. Jos siirtyvälle korolle kertyisi korkoa, sopimukseen perustuvat rahavirrat voisivat olla pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.

▼M53

Instrumentti	Analyysi
	Se, että instrumentti H on ikuinen instrumentti, ei itsessään tarkoita, etteivät sopimukseen perustuvat rahavirrat ole pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Tosiasiassa ikuiseen instrumenttiin liittyy jatkuvia (useita) jatko-optioita. Tällaisista optioista voi aiheutua sopimukseen perustuvia rahavirtoja, jotka ovat pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, jos koron maksaminen on pakollista ja korkoa on maksettava ikuisesti. Myöskään se, että instrumentti H on lunastettavissa ennen eräpäivää, ei tarkoita, että sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät olisi pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, paitsi jos instrumentti on lunastettavissa määrään, joka ei jokseenkin vastaa jäljellä olevan pääoman ja tämän pääomamäärän koron maksua. Vaikka lunastusmäärään sisältyisi rahamäärä, joka on haltijalle kohtuullinen korvaus instrumentin ennenaikaisesta päättämisestä, sopimukseen perustuvat rahavirrat voisivat olla pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. (Ks. myös kappale B4.1.12.)

B4.1.15 Joissakin tapauksissa rahoitusvaroihin kuuluvalla erällä voi olla sopimukseen perustuvia rahavirtoja, joita nimitetään pääomaksi ja koroksi, mutta kyseiset rahavirrat eivät edusta tämän standardin kappaleissa 4.1.2(b), 4.1.2A(b) ja 4.1.3 kuvattuja pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksuja.

B4.1.16 Näin voi olla, jos rahoitusvaroihin kuuluva erä edustaa sijoitusta tiettyihin varoihin tai rahavirtoihin ja tämän vuoksi sopimukseen perustuvat rahavirrat eivät ole yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Jos sopimusehdoissa esimerkiksi määrätään, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirrat kasvavat, kun useammat autot käyttävät tiettyä maksullista tietä, nämä rahavirrat eivät ole yhdenmukaisia perustyyppisen lainanantojärjestelyn kanssa. Tämän vuoksi instrumentti ei täyttäisi kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaista ehtoa. Näin voisi olla, kun velkojan vaade rajoittuu tiettyihin velallisen varoihin tai tietyistä varoista tuleviin rahavirtoihin (esim. ”ilman takautumisoikeutta” oleva rahoitusvaroihin kuuluva erä).

B4.1.17 Se, että rahoitusvaroihin kuuluvaan erään ei liity takautumisoikeutta, ei kuitenkaan itsessään estä rahoitusvaroihin kuuluvaa erää täyttämästä kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaista ehtoa. Tällaisissa tilanteissa velkojan täytyy arvioida kyseiset alla olevat varat tai rahavirrat (”katsoa läpi” (”look through to”)) sen ratkaisemiseksi, ovatko luokiteltavana olevan rahoitusvaroihin kuuluvan erän rahavirrat pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Jos rahoitusvaroihin kuuluvan erän ehdoista aiheutuu muita rahavirtoja tai ehdot rajoittavat rahavirtoja tavalla, joka ei ole yhdenmukainen pääomaa ja korkoja edustavien maksujen kanssa, rahoitusvaroihin kuuluva erä ei täytä kappaleiden 4.1.2(b) ja 4.1.2A(b) mukaista ehtoa. Se, ovatko alla olevat varat rahoitusvaroja vai rahoitusvaroihin kuulumattomia varoja, ei itsessään vaikuta tähän arviointiin.

▼**M53**

B4.1.18 Sopimukseen perustuva rahavirtaominaisuus ei vaikuta rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokitteluun, jos sillä voisi olla vain vähäinen vaikutus rahoitusvaroihin kuuluvan erän sopimukseen perustuviin rahavirtoihin. Tätä ratkaisua tehdessään yhteisön täytyy ottaa huomioon sopimukseen perustuvan rahavirtaominaisuuden mahdollinen vaikutus kullakin raportointikaudella ja kertynyt vaikutus rahoitusinstrumentin koko voimassaoloaikana. Lisäksi jos sopimukseen perustuvan rahavirtaominaisuuden vaikutus sopimukseen perustuviin rahavirtoihin voisi olla vähäistä suurempi (joko yhdellä raportointikaudella tai kertyneenä vaikutuksena) mutta kyseinen sopimukseen perustuva rahavirtaominaisuus ei ole aito, se ei vaikuta rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokitteluun. Rahavirtaominaisuus ei ole aito, jos se vaikuttaa instrumentin sopimukseen perustuviin rahavirtoihin vain sellaisen tapahtuman toteutuessa, joka on äärimmäisen harvinainen, varsin epätavallinen ja erittäin epätodennäköinen.

B4.1.19 Lähes jokaisessa lainanantotapahtumassa velkojan instrumentti asetetaan johonkin asemaan suhteessa velallisen muihin velkojiin. Toisia instrumentteja huonommassa etuoikeusjärjestyksessä olevalla instrumentilla voi olla sopimukseen perustuvia rahavirtoja, jotka ovat pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, jos se, että velallinen ei suorita maksua, on sopimuksen rikkomista, ja haltijalla on sopimukseen perustuva oikeus maksamattomaan pääomaan ja jäljellä olevan pääomamäärän korkoon, vaikka velallinen tekisi konkurssin. Esimerkiksi myyntisaaminen, jonka perusteella velkoja luokitellaan yleisvelkojaksi, voi kelvata eräksi, jonka maksut ovat pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua. Näin on, vaikka velallinen laskisi liikkeeseen vakuudellisia lainoja, jotka tuottaisivat lainan haltijalle konkurssitapauksessa vakuuden osalta etuoikeuden yleisvelkojan vaateisiin nähden mutta eivät vaikuta yleisvelkojan sopimukseen perustuvaan oikeuteen, joka koskee maksamatonta pääomaa ja muita erääntyneitä määriä.

Sopimuksella toisiinsa sidotut instrumentit

B4.1.20 Jotkin liiketoimet ovat tyypiltään sellaisia, että liikkeeseenlaskija voi asettaa rahoitusvarojen haltijoille suoritettavat maksut etuoikeusjärjestykseen käyttämällä useita sopimuksella toisiinsa sidottuja instrumentteja, jotka muodostavat luottoriskikeskittymiä (sijoitussiivuja (tranche)). Jokaiselle sijoitussiivulle on annettu etuoikeusluokitus, joka määrää, missä järjestyksessä liikkeeseenlaskijan kerryttämät rahavirrat kohdistetaan kyseiselle sijoitussiivulle. Tällaisissa tilanteissa sijoitussiivun haltijoilla on oikeus pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksuun vain, jos liikkeeseenlaskija kerryttää riittävästi rahavirtoja korkeamman luokituksen saaneita sijoitussiivuja varten.

B4.1.21 Tällaisissa liiketoimissa sijoitussiivun rahavirrat ovat ominaisuuksiltaan sellaisia, että ne ovat pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua, vain jos:

a) luokittelua varten arvioitavana olevan sijoitussiivun sopimusehdot (ilman että katsotaan läpi alla olevaan rahoitusinstrumenttijoukkoon (pool of financial instruments)) aikaansaavat rahavirtoja, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua (esim. sijoitussiivun korko ei ole sidottu hyödykeindeksiin);

b) alla olevalla rahoitusinstrumenttijoukolla on kappaleissa B4.1.23 ja B4.1.24 mainitut rahavirtaominaisuudet; ja

▼M53

c) sijoitussiivulle ominainen altistuminen luottoriskille rahoitusinstrumenttijoukossa on yhtä suuri tai pienempi kuin alla olevan rahoitusinstrumenttijoukon altistuminen luottoriskille (esim. luokittelua varten arvioitavana olevan sijoitussiivun luottoluokitus on sama tai korkeampi kuin luottoluokitus, jota sovellettaisiin yksittäiseen sijoitussiivuun, joka on sisältynyt alla olevaan rahoitusinstrumenttijoukkoon).

B4.1.22 Yhteisön täytyy katsoa läpi niin pitkälle, että se pystyy yksilöimään sen alla olevan instrumenttijoukon, joka aiheuttaa rahavirrat (sen sijaan kyse olisi niiden edelleen välittämisestä). Tämä on alla oleva rahoitusinstrumenttijoukko.

B4.1.23 Alla olevan joukon täytyy sisältää yksi tai useampi instrumentti, jonka sopimukseen perustuvat rahavirrat ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua.

B4.1.24 Alla oleva instrumenttijoukko saattaa myös sisältää instrumentteja, jotka:

a) pienentävät kappaleessa B4.1.23 tarkoitettujen instrumenttien rahavirran vaihtelua ja yhdistettynä kappaleessa B4.1.23 tarkoitettuihin instrumentteihin johtavat rahavirtoihin, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua (esim. korkokatto tai -lattia tai sopimus, joka pienentää joidenkin tai kaikkien kappaleessa B4.1.23 tarkoitettujen instrumenttien luottoriskiä); tai

b) sovittavat sijoitussiivujen rahavirrat yhteen kappaleessa 4.1.23 tarkoitetun alla olevan instrumenttijoukon rahavirtojen kanssa seuraavien ja vain seuraavien erojen osalta:

i) onko korkeakiinteä vai vaihtuva;

ii) valuutta, jonka määräisiä rahavirrat ovat, mukaan lukien kyseiseen valuuttaan liittyvä inflaatio; tai

iii) rahavirtojen ajoitus.

B4.1.25 Jos jokin joukkoon sisältyvä instrumentti ei täytä joko kappaleen B4.1.23 tai kappaleen B4.1.24 mukaista ehtoa, kappaleen B4.1.21(b) mukainen ehto ei täyty. Tätä arviointia tehtäessä ei ehkä ole tarpeen tehdä joukon yksityiskohtaista instrumenttikohtaista analysointia. Yhteisön täytyy kuitenkin käyttää harkintaa ja tehdä riittävä analyysi sen ratkaisemiseksi, täyttävätkö joukkoon kuuluvat instrumentit kappaleiden B4.1.23–B4.1.24 mukaiset ehdot. (Ks. myös kappale B4.1.18, jossa on ohjeistusta sopimukseen perustuvista rahavirtaominaisuuksista, joilla on vain vähäinen vaikutus.)

B4.1.26 Jos haltija ei pysty alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä arvioimaan kappaleen B4.1.21 mukaisia ehtoja, sijoitussiivu täytyy arvostaa käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Jos alla oleva instrumenttijoukko voi muuttua alkuperäisen kirjaamisen jälkeen siten, että joukko ei välttämättä täytä kappaleiden B4.1.23–B4.1.24 mukaisia ehtoja, sijoitussiivu ei täytä kappaleen B4.1.21 mukaisia ehtoja, ja se on arvostettava käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Jos alla olevaan joukkoon kuitenkin kuuluu instrumentteja, joiden vakuutena olevat omaisuuserät eivät täytä kappaleiden B4.1.23–B4.1.24 mukaisia ehtoja, tätä kappaletta sovellettaessa ei pidä ottaa huomioon mahdollisuutta ottaa tällaiset omaisuuserät omistukseen, paitsi jos yhteisö on hankkinut kyseisen sijoitussiivun tarkoituksenaan käyttää määräysvaltaa vakuuteen.

▼M53

Mahdollisuus nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi (luvut 4.1 ja 4.2)

B4.1.27 Tämän standardin kappaleiden 4.1.5 ja 4.2.2 mukaisten ehtojen täyttyessä yhteisö saa nimenomaisesti luokitella rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan taikka rahoitusinstrumenttiryhmän (rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai niitä molempia) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos tämän seurauksena tuotetaan merkityksellisempää informaatiota.

B4.1.28 Yhteisön päätös rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan nimenomaisesta luokittelemisesta käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi on samankaltainen kuin tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinta (joskin se poikkeaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinnasta siinä, että sitä ei vaadita sovellettavaksi johdonmukaisesti kaikkiin samankaltaisiin liiketoimiin). Kun yhteisöllä on tämä valintamahdollisuus, IAS 8:n kappaleessa 14(b) edellytetään, että tilinpäätös antaa valitun periaatteen ansiosta luotettavaa ja merkityksellisempää informaatiota liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutuksista yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen tai rahavirtoihin. Esimerkiksi kun kyseessä on rahoitusvelan nimenomainen luokittelu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, kappaleessa 4.2.2 määrätään ne kaksi olosuhdetta, joissa merkityksellisempää informaatiota koskeva vaatimus täyttyy. Jotta yhteisö näin ollen voisi valita tällaisen nimenomaisen luokittelun kappaleen 4.2.2 mukaisesti, sen pitää osoittaa, että kyseessä on toinen (tai molemmat) näistä olosuhteista.

Nimenomainen luokittelu poistaa kirjanpidollisen epäsymmetrian tai vähentää sitä merkittävästi

B4.1.29 Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan arvostaminen ja siitä kirjattavien arvonmuutosten luokittelu määräytyy sen perusteella, miten kyseinen erä on luokiteltu ja onko erä osa määritettyä suojaussuhdetta. Nämä vaatimukset saattavat aiheuttaa arvostamiseen tai kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta (jota joskus nimitetään ”kirjanpidolliseksi epäsymmetriaksi”), kun esimerkiksi tilanteessa, jossa ei sovelleta nimenomaista luokittelua käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, rahoitusvaroihin kuuluva erä luokiteltaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti myöhemmin arvostettavaksi ja velka, jonka yhteisö katsoo liittyvän tähän omaisuuserään, arvostettaisiin myöhemmin jaksotettuun hankintamenoon (jolloin käyvän arvon muutoksia ei kirjattaisi). Tällaisissa olosuhteissa yhteisö saattaa todeta, että sen tilinpäätös antaisi merkityksellisempää informaatiota, jos sekä omaisuuserä että velka arvostettaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

B4.1.30 Seuraavat esimerkit osoittavat, milloin tämä ehto saattaisi täyttyä. Yhteisö saa kaikissa tapauksissa soveltaa tätä ehtoa rahoitusvarojen tai -velkojen nimenomaiseen luokittelemiseen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi vain, jos se on kappaleen 4.1.5 tai 4.2.2(a) periaatteen mukaista:

▼**M53**

a) yhteisöllä on vakuutussopimuksiin perustuvia velkoja, joiden arvostuksessa otetaan huomioon tarkasteluhetken informaatiota (IFRS 4:n kappaleen 24 sallimalla tavalla), ja rahoitusvaroja, joiden se katsoo liittyvän näihin velkoihin ja jotka muutoin arvostettaisiin joko käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta tai jaksotettuun hankintamenoon.

b) yhteisöllä on rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai molempia, joihin liittyy jokin yhteinen riski, kuten korkoriski, ja tämän aiheuttamilla vastakkaisilla käyvän arvon muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Kuitenkin vain osa instrumenteista arvostettaisiin käypään arvoon tulosvaikutteisesti (esimerkiksi instrumentit, jotka ovat johdannaisia tai jotka luokitellaan kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviksi). On myös mahdollista, että suojauslaskentaa koskevat vaatimukset eivät täyty, esimerkiksi koska kappaleen 6.4.1 mukaiset suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset jäävät täyttymättä.

c) yhteisöllä on rahoitusvaroja, rahoitusvelkoja tai molempia, joihin liittyy jokin yhteinen riski, kuten korkoriski, jonka aiheuttamilla vastakkaisilla käyvän arvon muutoksilla on taipumus kumota toisensa, eivätkä mitkään rahoitusvaroista tai -veloista täytä suojausinstrumentiksi määrittämisen edellytyksiä, koska niitä ei arvosteta käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Kun suojauslaskentaa ei sovelleta, syntyy lisäksi merkittävää epäjohdonmukaisuutta voittojen ja tappioiden kirjaamisessa. Yhteisö on esimerkiksi rahoittanut tietyn lainasaamisista koostuvan ryhmän laskemalla liikkeeseen kaupankäynnin kohteena olevia joukkovelkakirjoja, ja näiden käypien arvojen muutoksilla on taipumus kumota toisensa. Jos yhteisö lisäksi ostaa ja myy joukkovelkakirjoja säännöllisesti mutta ostaa ja myy lainasaamisia vain harvoin jos koskaan, niin sekä lainasaamisten että joukkovelkakirjojen esittäminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti poistaa voittojen ja tappioiden kirjaamisajankohtaan liittyvän epäjohdonmukaisuuden, joka muutoin syntyisi siitä, että ne molemmat arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon ja voittoa tai tappiota kirjataan joka kerran, kun joukkovelkakirja ostetaan.

B4.1.31 Edellisessä kappaleessa kuvatun kaltaisissa tapauksissa sellaisten rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen, joita muutoin ei arvostettaisi näin, nimenomainen luokitteleminen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi saattaa poistaa arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvän epäjohdonmukaisuuden tai vähentää sitä merkittävästi ja sen ansiosta saatetaan tuottaa merkityksellisempää informaatiota. Kaikkien varojen ja velkojen, joista aiheutuu arvostukseen tai kirjaamiseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta, ei käytännön syistä tarvitse syntyä yhteisölle täsmälleen samanaikaisesti. Kohtuullinen viive sallitaan edellyttäen, että kukin liiketoimi nimenomaisesti luokitellaan sen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi ja mahdollisesti jäljellä olevien liiketoimien toteutuminen on tuona ajankohtana odotettavissa.

B4.1.32 Ei olisi hyväksyttävää nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi vain osaa epäjohdonmukaisuutta aiheuttavista rahoitusvaroista ja -veloista, jos näin toimimalla epäjohdonmukaisuutta ei poistettaisi kokonaan tai vähennettäisi merkittävästi eikä sen ansiosta näin ollen tuotettaisi merkityksellisempää informaatiota. Olisi kuitenkin hyväksyttävää nimenomaisesti luokitella näin vain osa

▼M53

joukosta samankaltaisia rahoitusvaroja tai samankaltaisia rahoitusvelkoja, jos näin vähennetään epäjohdonmukaisuutta merkittävästi (ja mahdollisesti enemmän kuin muiden sallittujen nimenomaisten luokittelutoimien avulla). Oletetaan esimerkiksi, että yhteisöllä on joukko samankaltaisia rahoitusvelkoja, joiden yhteismäärä on 100 CU, ja joukko samankaltaisia rahoitusvaroja, joiden yhteismäärä on 50 CU, ja nämä arvostetaan eri perusteilla. Yhteisö saattaa vähentää arvostukseen liittyvää epäjohdonmukaisuutta merkittävästi siten, että se nimenomaisesti luokittelee alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi kaikki varat mutta vain osan veloista (esimerkiksi yhteensä 45 CU yksittäisiä velkoja). Koska kuitenkin vain kokonainen rahoitusinstrumentti voidaan nimenomaisesti luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, yhteisön täytyy tässä esimerkissä luokitella näin yksi tai useampi velka kokonaisuudessaan. Sen ei olisi mahdollista nimenomaisesti luokitella velan yhtä komponenttia (esimerkiksi vain yhdestä riskistä, kuten viitekoron muutoksista, johtuvia arvon muutoksia) tai vain suhteellista osuutta (esimerkiksi prosenttiosuutta) velasta.

Rahoitusveloista tai rahoitusvaroista ja -veloista koostuvaa ryhmää hallinnoidaan ja sen tuloksellisuutta arvioidaan käyvän arvon pohjalta

B4.1.33 Yhteisö saattaa hallinnoida rahoitusveloista tai rahoitusvaroista ja -veloista koostuvaa ryhmää ja arvioida sen tuloksellisuutta siten, että kyseisen ryhmän arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti johtaa merkityksellisemmän informaation tuottamiseen. Tässä tapauksessa huomio kohdistetaan pikemminkin yhteisön hallinnointitapaan ja siihen, miten se arvioi tuloksellisuutta, kuin sen rahoitusinstrumenttien luonteeseen.

B4.1.34 Yhteisö voi hyödyntää tätä ehtoa esimerkiksi kun se nimenomaisesti luokittelee rahoitusvelkoja käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, jos kappaleen 4.2.2(b) mukainen ehto täyttyy ja yhteisöllä on rahoitusvaroja ja -velkoja, joihin liittyy yksi tai useampi yhteinen riski ja kyseisiä riskejä hallitaan ja arvioidaan dokumentoitujen tasehallintaperiaatteiden mukaisesti käyvän arvon pohjalta. Esimerkkinä voisi olla yhteisö, joka on laskenut liikkeeseen ”strukturoituja tuotteita”, jotka sisältävät useita kytkettyjä johdannaisia, ja hallitsee niistä johtuvia riskejä käyvän arvon pohjalta käyttämällä yhdistelmää, joka sisältää johdannaisia ja muita rahoitusinstrumentteja.

B4.1.35 Kuten edellä on todettu, tämä ehto nojaa siihen tapaan, jolla yhteisö hallinnoi tarkastelun kohteena olevaa rahoitusinstrumenttien ryhmää ja arvioi sen tuloksellisuutta. Näin ollen (ottaen huomioon vaatimuksen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä tapahtuvasta nimenomaisesta luokittelusta) yhteisön, joka nimenomaisesti luokittelee rahoitusvelkoja käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi tämän ehdon perusteella, on luokiteltava tällä tavoin kaikki ehdon täyttävät rahoitusvelat, joita hallinnoidaan ja arvioidaan yhdessä.

B4.1.36 Yhteisön strategiaa ei tarvitse dokumentoida laajasti, mutta dokumentoinnin tulisi kuitenkin olla riittävää sen osoittamiseksi, että se on kappaleen 4.2.2(b) mukainen. Tällaista dokumentointia ei vaadita jokaisesta yksittäisestä erästä, vaan se voidaan toteuttaa salkkuperusteisesti. Jos esimerkiksi jonkin osaston tuloksenseurantajärjestelmä – jonka yhteisön johtoon kuuluvat avainhenkilöt ovat hyväksyneet – osoittaa selvästi, että osaston tuloksellisuutta arvioidaan tällä perustella, enempää dokumentointia ei tarvita osoittamaan, että toimitaan kappaleen 4.2.2(b) mukaisesti.

▼M53

Kytketyt johdannaiset (luku 4.3)

B4.3.1 Kun yhteisöstä tulee sellaisen hybridi-instrumentin osapuoli, jonka pääsopimus ei ole tämän standardin soveltamisalaan kuuluva omaisuuserä, yhteisön täytyy kappaleen 4.3.3 mukaan yksilöidä mahdolliset kytketyt johdannaiset, arvioida, onko ne erotettava pääsopimuksesta, sekä arvostaa erotettavaksi vaadittavat johdannaiset alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon ja tämän jälkeen käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

B4.3.2 Jos pääsopimuksella ei ole ilmoitettua tai ennalta määrättyä eräpäivää ja se edustaa oikeutta yhteisön nettovaroihin, niin sillä on oman pääoman ehtoisen instrumentin taloudelliset ominaisuudet ja riskit, ja kytketyllä johdannaisella pitäisi olla samaan yhteisöön liittyviä oman pääoman ehtoisia piirteitä, jotta sen katsottaisiin liittyvän läheisesti pääsopimukseen. Jos pääsopimus ei ole oman pääoman ehtoinen instrumentti ja se on rahoitusinstrumentin määritelmän mukainen, niin sillä on vieraan pääoman ehtoisen instrumentin taloudelliset ominaisuudet ja riskit.

B4.3.3 Muu kuin optiotyyppinen kytketty johdannainen (esimerkiksi kytketty termiini- tai swap-sopimus) erotetaan pääsopimuksesta sopimuksessa määrättyjen tai siinä tarkoitettujen pääasiallisten ehtojen perusteella siten, että sen käyväksi arvoksi sitä alun perin kirjanpitoon merkittäessä tulee nolla. Optioperusteinen kytketty johdannainen (kuten kytketty myynti- tai osto-optio, korkokatto tai -lattia taikka swaptio) erotetaan pääsopimuksesta optio-ominaisuuden sopimuksen mukaisten ehtojen perusteella. Pääinstrumentin alkuperäinen kirjanpitoarvo on kytketyn johdannaisen erottamisen jälkeen saatu jäännösarvo.

B4.3.4 Useita yhteen hybridisopimukseen kytkettyjä johdannaisia käsitellään yleensä yhtenä kytkettynä yhdistelmäjohdannaisena. Omaksi pääomaksi luokiteltavia kytkettyjä johdannaisia (ks. IAS 32) käsitellään kuitenkin kirjanpidossa erillään varoiksi tai veloiksi luokiteltavista kytketyistä johdannaisista. Lisäksi jos hybridisopimuksessa on useampi kuin yksi kytketty johdannainen ja nämä johdannaiset liittyvät eri riskeihin sekä ovat helposti erotettavissa ja toisistaan riippumattomia, niitä käsitellään kirjanpidossa erillään toisistaan.

B4.3.5 Kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit eivät liity läheisesti pääsopimukseen (kappale 4.3.3(a)) seuraavissa esimerkeissä. Näissä esimerkeissä yhteisö käsittelee kytkettyä johdannaista kirjanpidossa erillään pääsopimuksesta olettaen, että kappaleiden 4.3.3(b) ja (c) mukaiset ehdot täyttyvät.

a) Instrumenttiin kytketty myyntioptio, joka antaa haltijalle oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan instrumentti sellaista käteisvarojen tai muiden varojen määrää vastaan, joka vaihtelee perustuen oman pääoman tai hyödykkeen hinnan tai indeksin muutokseen, ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin.

▼M53

b) Oikeus vieraan pääoman ehtoisen instrumentin jäljellä olevan laina-ajan pidentämiseen tai tätä koskeva automaattinen ehto ei liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin, paitsi jos pidentämisajankohtana samanaikaisesti tarkistetaan korko suunnilleen tarkasteluhetken markkinakoron mukaiseksi. Jos yhteisö laskee liikkeeseen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin ja tämän vieraan pääoman ehtoisen instrumentin haltija asettaa kyseistä vieraan pääoman ehtoista instrumenttia koskevan osto-option kolmannelle osapuolelle, liikkeeseenlaskija katsoo osto-option pidentävän vieraan pääoman ehtoisen instrumentin laina-aikaa edellyttäen, että liikkeeseenlaskijaa voidaan vaatia osallistumaan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin uudelleenmarkkinointiin tai edistämään sitä osto-option toteuttamisen seurauksena.

c) Pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketyt osakeindeksiin sidotut korot tai lyhennykset – joissa koron tai lyhennyksen määrä on indeksillä sidottu oman pääoman ehtoisten instrumenttien arvoon – eivät liity läheisesti pääsopimukseen, koska pääsopimukselle ja kytketylle johdannaiselle ominaiset riskit ovat erilaisia.

d) Pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketyt hyödykeindeksiin sidotut korot tai lyhennykset – joissa koron tai lyhennyksen määrä on indeksillä sidottu hyödykkeen (kuten kullan) hintaan – eivät liity läheisesti pääsopimukseen, koska pääsopimukselle ja kytketylle johdannaiselle ominaiset riskit ovat erilaisia.

e) Pääsopimuksena olevaan velkasopimukseen tai vakuutussopimukseen kytketty osto- tai myyntioptio tai oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan maksuun ei liity läheisesti pääsopimukseen, paitsi seuraavissa tapauksissa:

i) option toteuttamishinta on kaikkina toteuttamisajankohtina jokseenkin yhtä suuri kuin pääsopimuksena olevan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin jaksotettu hankintameno tai pääsopimuksena olevan vakuutussopimuksen kirjanpitoarvo; tai

ii) ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan oikeuden toteuttamishinta on sellainen, että se suunnilleen korvaa lainanantajalle tämän menettämän koron nykyarvon pääsopimuksen jäljellä olevalta voimassaoloajalta. Menetetty korko lasketaan kertomalla ennen eräpäivää maksetun pääoman määrä korkoprosenttierolla. Korkoprosenttierolla tarkoitetaan määrää, jolla pääsopimuksen efektiivinen korko ylittää sen efektiivisen koron, jonka yhteisö saisi ennen eräpäivää tapahtuvan maksun ajankohtana, jos se sijoittaisi ennen eräpäivää maksetun pääomamäärän vastaavanlaisella sopimuksella pääsopimuksen jäljellä olevaksi voimassaoloajaksi.

Se, liittyykö osto- tai myyntioptio läheisesti pääsopimuksena olevaan velkasopimukseen, arvioidaan ennen kuin vaihdettavissa olevan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin oman pääoman komponentti erotetaan IAS 32:n mukaisesti.

f) Luottojohdannaiset, jotka on kytketty pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin ja jotka sallivat yhden osapuolen (”edunsaaja”) siirtää toiselle osapuolelle (”takaajalle”) mahdollisesti mutta ei välttämättä omistuksessaan olevan referenssiomaisuuserän luottoriskin, eivät liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Tällaiset luottojohdannaiset mahdollistavat sen, että takaaja ottaa vastatakseen kyseisen referenssiomaisuuserän luottoriskin ilman omaisuuserän suoranaista omistamista.

▼M53

B4.3.6 Esimerkki hybridisopimuksesta on rahoitusinstrumentti, joka antaa haltijalle oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan rahoitusinstrumentti sellaista käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrää vastaan, joka vaihtelee perustuen sellaisen osake- tai hyödykeindeksin muutokseen, joka voi nousta tai laskea (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”). Ellei liikkeeseenlaskija nimenomaisesti luokittele lunastusvelvoitteista instrumenttia alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvelaksi, vaaditaan kytketyn johdannaisen (toisin sanoen indeksiin sidotun pääomamaksun) erottamista kappaleen 4.3.3 mukaisesti, koska pääsopimus on kappaleen B4.3.2 mukainen vieraan pääoman ehtoinen instrumentti eikä indeksiin sidottu pääoman maksu liity läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin kappaleen B4.3.5(a) mukaisesti. Koska pääoman maksu voi lisääntyä tai vähentyä, kytketty johdannainen on sellainen muu kuin optiotyyppinen johdannainen, jonka arvo on indeksillä sidottu alla olevaan muuttujaan.

B4.3.7 Jos kyseessä on sellainen lunastusvelvoitteinen instrumentti, joka voidaan milloin tahansa vaatia lunastettavaksi sellaista käteisvarojen määrää vastaan, joka vastaa suhteellista osuutta yhteisön nettovarallisuuden arvosta (kuten avoimen sijoitusrahaston osuudet tai eräät sijoitussidonnaiset tuotteet), kytketyn johdannaisen erottamisella ja jokaisen komponentin käsittelemisellä kirjanpidossa erikseen on sama vaikutus kuin jos hybridisopimus arvostettaisiin siihen lunastusmäärään, joka tilinpäätöspäivänä olisi maksettava, jos haltija käyttäisi oikeuttaan lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla.

▼M54

B4.3.8 Kytketyn johdannaisen taloudelliset ominaispiirteet ja riskit liittyvät läheisesti pääsopimuksen taloudellisiin ominaispiirteisiin ja riskeihin seuraavissa esimerkeissä. Näissä esimerkeissä yhteisö ei käsittele kytkettyä johdannaista kirjanpidossa erillään pääsopimuksesta.

▼M53

a) Kytketty johdannainen, jonka kohde-etuutena on korko tai korkoindeksi, joka voi muuttaa sen koron määrää, joka muutoin maksettaisiin tai saataisiin pääsopimuksena olevasta korollisesta velkasopimuksesta tai vakuutussopimuksesta, liittyy läheisesti pääsopimukseen paitsi siinä tapauksessa, että hybridisopimus on toteutettavissa siten, että sen haltija ei saisi katetuksi kirjanpitoon merkittyä sijoitustaan kaikilta olennaisilta osin, tai siten, että kytketty johdannainen voisi vähintään kaksinkertaistaa haltijan pääsopimuksesta alun perin saaman tuoton ja voisi johtaa vähintään kaksinkertaiseen tuottoon verrattuna sellaisen sopimuksen markkinatuottoon, jonka ehdot ovat samat kuin pääsopimuksen.

b) Velkasopimukseen tai vakuutussopimukseen kytketty korkokatto tai korkolattia liittyy läheisesti pääsopimukseen edellyttäen, että enimmäiskorko sopimuksen liikkeeseenlaskuajankohtana on vähintään yhtä suuri kuin markkinakorko tai vähimmäiskorko on enintään yhtä suuri kuin markkinakorko eikä korkokatolla tai korkolattialla ole vipuvaikutusta suhteessa pääsopimukseen. Vastaavasti omaisuuserän (esimerkiksi hyödykkeen) osto- tai myyntisopimukseen sisältyvät ehdot, jotka määräävät omaisuuserästä maksettavan tai saatavan enimmäis- ja vähimmäishinnan, liittyvät läheisesti pääsopimukseen, jos sekä enimmäis- että vähimmäishinta ovat sopimuksen syntymisajankohtana miinusoptioita (out of the money) eikä niillä ole vipuvaikutusta.

▼M53

c) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka mukainen pääomien tai korkojen maksuvirta on ulkomaan rahan määräinen ja joka on kytketty pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin (esim. kahteen valuuttaan sidottu joukkovelkakirjalaina (dual currency bond)), liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan vieraan pääoman ehtoiseen instrumenttiin. Tällaista johdannaista ei eroteta pääinstrumentista, koska IAS 21*Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* edellyttää monetaarisista eristä johtuvien kurssivoittojen ja -tappioiden kirjaamista tulosvaikutteisesti.

d) Kytketty valuuttajohdannainen, jonka pääsopimuksena on vakuutussopimus tai muu kuin rahoitusinstrumentti (kuten rahoituseriin kuulumattoman erän osto- tai myyntisopimus, jossa hinta ilmaistaan ulkomaanrahan määräisenä), liittyy läheisesti pääsopimukseen edellyttäen, että sillä ei ole vipuvaikutusta, siihen ei sisälly optio-ominaisuutta ja sen edellyttämät maksut ovat jossakin seuraavista valuutoista:

i) minkä tahansa tärkeän sopimusosapuolen toimintavaluutta;

ii) valuutta, jossa kyseisen hankittavan tai toimitettavan tavaran tai palvelun hinta on tapana ilmaista liiketoimissa maailmanlaajuisesti (kuten USA:n dollari raakaöljykaupassa); tai

iii) valuutta, jota käytetään yleisesti rahoituseriin kuulumattomien erien osto- ja myyntisopimuksissa siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa liiketoimi toteutuu (esim. jokin suhteellisen vakaa ja likvidi valuutta, jota käytetään yleisesti paikallisessa kaupankäynnissä tai ulkomaankaupassa).

e) Korko- tai pääomastrippiin kytketty oikeus ennen eräpäivää tapahtuvaan maksuun liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos pääsopimus (i) on alun perin syntynyt siitä, että on erotettu oikeus saada sopimukseen perustuvia rahavirtoja sellaisesta rahoitusinstrumentista, johon itseensä ei sisältynyt kytkettyä johdannaista, ja joka (ii) ei sisällä mitään sellaisia ehtoja, joita ei ollut pääsopimuksena olevassa alkuperäisessä velkasopimuksessa.

▼M54

f) Pääsopimuksena olevaan vuokrasopimukseen kytketty johdannainen liittyy läheisesti pääsopimukseen, jos kytketty johdannainen on (i) inflaatioon sidottu indeksi, kuten esimerkiksi vuokrien sitominen kuluttajahintaindeksiin (edellyttäen, että vuokrasopimuksessa ei ole vipuvaikutusta ja että indeksi liittyy yhteisön oman taloudellisen ympäristön inflaatioon), (ii) muuttuvia vuokria, jotka määräytyvät myynnin perusteella, tai (iii) muuttuvia vuokria, jotka määräytyvät vaihtuvien korkojen perusteella.

▼M53

g) Pääinstrumenttina olevaan rahoitusinstrumenttiin tai vakuutussopimukseen kytketty sijoitussidonnaisuus liittyy läheisesti pääinstrumenttiin tai pääsopimukseen, jos yksikköpohjaiset maksut määritetään perustuen rahasto-osuuksien tarkasteluhetken arvoihin, jotka kuvastavat rahaston varojen käypiä arvoja. Sijoitussidonnaisuus on sopimusehto, jonka mukaiset maksut määritetään sisäisen tai ulkoisen sijoitusrahaston osuuksien pohjalta.

▼M53

h) Vakuutussopimukseen kytketty johdannainen liittyy läheisesti pääsopimuksena olevaan vakuutussopimukseen, jos kytketty johdannainen ja pääsopimuksena oleva vakuutussopimus ovat niin riippuvaisia toisistaan, että yhteisö ei pysty arvostamaan kytkettyä johdannaista erikseen (siis ottamatta huomioon pääsopimusta).

Kytkettyjä johdannaisia sisältävät instrumentit

B4.3.9 Kuten kappaleessa B4.3.1 todetaan, kun yhteisöstä tulee sellaisen hybridisopimuksen osapuoli, jonka pääsopimus ei ole tämän standardin soveltamisalaan kuuluva omaisuuserä ja johon sisältyy yksi tai useampi kytketty johdannainen, yhteisön täytyy kappaleen 4.3.3 mukaan tunnistaa mahdolliset kytketyt johdannaiset, arvioida, onko ne erotettava pääsopimuksesta, sekä arvostaa erotettavaksi vaadittavat johdannaiset käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja tämän jälkeen. Nämä vaatimukset saattavat olla monimutkaisempia, tai ne voivat johtaa vähemmän luotettavaan arvostukseen kuin koko instrumentin arvostaminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti. Sen vuoksi tämä standardi sallii koko hybridisopimuksen nimenomaisen luokittelemisen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi.

B4.3.10 Tällaista nimenomaista luokittelua saadaan käyttää riippumatta siitä, vaaditaanko kappaleessa 4.3.3 kytkettyjen johdannaisten erottamista pääsopimuksesta vai kielletäänkö tällainen erottaminen. Kappaleen 4.3.5 mukaan hybridisopimuksen nimenomainen luokitteleminen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi ei kuitenkaan olisi perusteltua kappaleessa 4.3.5(a) ja (b) mainituissa tapauksissa, koska tämä ei vähentäisi monimutkaisuutta eikä lisäisi luotettavuutta.

Kytkettyjen johdannaisten uudelleenarviointi

B4.3.11 Kappaleen 4.3.3 mukaan yhteisön on arvioitava, onko kytketty johdannainen erotettava pääsopimuksesta ja käsiteltävä kirjanpidossa johdannaisena, kun yhteisöstä ensimmäisen kerran tulee sopimuksen osapuoli. Myöhempi uudelleenarviointi ei ole sallittu, paitsi jos sopimuksen ehtoihin tehdään muutoksia, jotka muuttavat merkittävästi rahavirtoja, joita sopimuksen mukaan muuten edellytettäisiin; tässä tapauksessa uudelleenarviointia vaaditaan. Yhteisö ratkaisee, onko rahavirtoihin tehty muutos merkittävä, harkitsemalla, kuinka paljon kytkettyyn johdannaiseen, pääsopimukseen tai näihin molempiin liittyvät odotettavissa olevat vastaiset rahavirrat ovat muuttuneet ja onko muutos merkittävä suhteessa sopimuksesta aiemmin odotettuihin rahavirtoihin.

B4.3.12 Kappaletta B4.3.11 ei sovelleta kytkettyihin johdannaisiin sopimuksissa, jotka on hankittu:

a) liiketoimintojen yhdistämisessä (määritelty IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen*);

b) yhteisen määräysvallan alaisten yhteisöjen tai liiketoimintojen yhdistämisessä, jota kuvataan IFRS 3:n kappaleissa B1–B4; tai

c) IFRS 11:ssä *Yhteisjärjestelyt* määriteltyä yhteisyritystä muodostettaessa;

eikä niiden mahdolliseen uudelleenarviointiin hankinta-ajankohtana ([1]).

([1]) IFRS 3:ssa käsitellään kytkettyjä johdannaisia sisältävien sopimusten hankintaa osana liiketoimintojen yhdistämistä.

▼M53

Rahoitusvarojen luokittelun muutokset (luku 4.4)

Rahoitusvarojen luokittelun muutokset

B4.4.1 Kappaleen 4.4.1 mukaan yhteisön on muutettava rahoitusvarojen luokittelua, jos se muuttaa kyseisten rahoitusvarojen hallinnoinnissa käyttämäänsä liiketoimintamallia. Tällaisia muutoksia odotetaan tapahtuvan hyvin harvoin. Tällaisista muutoksista päättää yhteisön ylin johto ulkoisten tai sisäisten muutosten seurauksena, ja niiden täytyy olla yhteisön toiminnan kannalta merkittäviä ja osoitettavissa ulkopuolisille osapuolille. Näin ollen yhteisön liiketoimintamalli muuttuu vain, kun yhteisö joko aloittaa tai lopettaa toiminnan, joka on sen toimintojen kannalta merkittävä; esimerkiksi kun yhteisö on hankkinut tai luovuttanut jonkin liiketoiminta-alueen tai lopettanut sen toiminnan. Seuraavat ovat esimerkkejä liiketoimintamallin muutoksista:

a) Yhteisöllä on yrityslainoista koostuva salkku, jota se pitää hallussaan tarkoituksenaan myydä lainat lyhyen ajan kuluessa. Yhteisö hankkii yhtiön, joka hallinnoi yrityslainoja ja jonka liiketoimintamallina on lainojen hallussapito sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi. Yrityslainoista koostuva salkku ei enää ole kaupankäyntitarkoituksessa pidettävä, ja nyt sitä hallinnoidaan yhdessä hankittujen yrityslainojen kanssa, ja näitä kaikkia pidetään hallussa sopimukseen perustuvien rahavirtojen keräämiseksi.

b) Rahoituspalveluyritys päättää lopettaa liiketoiminnan, jossa myönnetään kiinnelainoja vähittäisasiakkaille. Tässä liiketoiminnassa ei enää tehdä uusia sopimuksia, ja rahoituspalveluyritys markkinoi kiinnelainasalkkuaan aktiivisesti myyntiä varten.

B4.4.2 Yhteisön liiketoimintamallin tavoitteen muutos täytyy toteuttaa ennen luokittelun muutospäivää. Jos esimerkiksi rahoituspalveluyritys päättää kiinnelainaliiketoimintansa lopettamisesta 15.2. ja sen tämän vuoksi täytyy 1.4. (ts. yhteisön seuraavan raportointikauden ensimmäisenä päivänä) muuttaa kaikkien niiden rahoitusvarojen luokittelua, joihin päätös vaikuttaa, yhteisö ei saa tehdä uusia kiinnelainasopimuksia tai muutoin harjoittaa aiemman liiketoimintamallinsa mukaista toimintaa 15.2. jälkeen.

B4.4.3 Seuraavat eivät ole liiketoimintamallin muutoksia:

a) muutos tiettyihin rahoitusvaroihin liittyvissä aikomuksissa (ei edes markkinaolosuhteiden muuttuessa merkittävästi).

b) rahoitusvarojen tiettyjen markkinoiden väliaikainen katoaminen.

c) rahoitusvarojen siirto yhteisön erilaisia liiketoimintamalleja noudattavien osien välillä.

ARVOSTAMINEN (LUKU 5)

Alkuperäinen arvostaminen (luku 5.1)

B5.1.1 Rahoitusinstrumentin käypä arvo alkuperäisenä kirjaamisajankohtana on yleensä transaktiohinta (ts. annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo, ks. myös kappale B5.1.2A ja IFRS 13). Jos osa annetusta tai saadusta vastikkeesta kuitenkin koskee jotakin muuta kuin kyseistä rahoitusinstrumenttia, yhteisön on määritettävä rahoitusinstrumentin käypä arvo. Esimerkiksi pitkäaikaisen korottoman lainan tai muun pitkäaikaisen korottoman saamisen käypä arvo voidaan määrittää nykyarvona, joka lasketaan kaikista tulevaisuudessa saatavista maksuista

▼M53

diskonttaamalla ne vastaavanlaisen (valuutan, ehtojen, korkotyypin ja muiden tekijöiden suhteen vastaavanlaisen) ja luottoluokitukseltaan vastaavan instrumentin senhetkisellä markkinakorolla (tai -koroilla). Mahdollinen tämän ylittävä lainaksi annettu määrä on kulua tai tuoton vähennystä, paitsi jos se täyttää jonkin muun tyyppisen omaisuuserän kirjaamisen edellytykset.

B5.1.2 Jos yhteisö myöntää lainan, jonka korko poikkeaa markkinakorosta (esimerkiksi 5 %, kun vastaavanlaisten lainojen markkinakorko on 8 %), ja saa korvaukseksi etukäteispalkkion (upfront fee), yhteisö kirjaa lainan sen käypään arvoon, ts. saamallaan palkkiolla vähennettynä.

B5.1.2A Rahoitusinstrumentin alkuperäisen kirjaamisajankohdan käypää arvoa osoittaa yleensä parhaiten transaktiohinta (ts. annetun tai saadun vastikkeen käypä arvo, ks. myös IFRS 13). Jos yhteisö toteaa, että alkuperäisen kirjaamisajankohdan käypä arvo poikkeaa transaktiohinnasta kappaleessa 5.1.1A mainitulla tavalla, yhteisön on käsiteltävä kyseinen instrumentti kirjanpidossaan kyseisenä päivänä seuraavasti:

a) kappaleen 5.1.1 edellyttämään määrään, jos kyseistä käypää arvoa osoittaa toimivilla markkinoilla täysin samanlaiselle omaisuuserälle tai velalle noteerattu hinta (ts. tason 1 syöttötieto) tai se perustuu arvostusmenetelmään, jossa käytetään pelkästään havainnoitavissa olevilta markkinoilta saatavaa tietoa. Yhteisön on kirjattava alkuperäisen kirjaamisajankohdan käyvän arvon ja transaktiohinnan välinen erotus voitoksi tai tappioksi.

b) kaikissa muissa tapauksissa kappaleen 5.1.1. edellyttämään määrään, jota oikaistaan alkuperäisen kirjaamisajankohdan käyvän arvon ja transaktiohinnan välisen eron jaksottamiseksi. Yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen kirjattava tämä jaksotettava ero voitoksi tai tappioksi vain siltä osin kuin se johtuu sellaisen tekijän (aika mukaan lukien) muutoksesta, jonka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon omaisuuserän tai velan hinnoittelussa.

Myöhempi arvostaminen (luvut 5.2 ja 5.3)

B5.2.1 Jos aiemmin rahoitusvaroiksi kirjattu rahoitusinstrumentti arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti ja sen käypä arvo alenee nollaa pienemmäksi, se on kappaleen 4.2.1 mukaisesti arvostettava rahoitusvelka. Hybridisopimukset, joiden pääsopimukset ovat tämän standardin soveltamisalaan kuuluvia omaisuuseriä, arvostetaan kuitenkin aina kappaleen 4.3.2 mukaisesti.

B5.2.2 Seuraava esimerkki havainnollistaa transaktiomenojen käsittelyä sellaisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisessä ja myöhemmässä arvostuksessa, joka arvostetaan käypään arvoon ja muutokset kirjataan muihin laajan tuloksen eriin joko kappaleen 5.7.5 tai kappaleen 4.1.2A mukaisesti. Yhteisö hankkii rahoitusvaroihin kuuluvan erän hintaan 100 CU lisättynä ostoon liittyvällä välityspalkkiolla 2 CU. Omaisuuserä kirjataan alun perin määrään 102 CU. Raportointikausi päättyy päivää myöhemmin, jolloin omaisuuserän noteerattu markkinahinta on 100 CU. Jos omaisuuserä myytäisiin, maksettaisiin palkkiota 3 CU. Yhteisö arvostaa omaisuuserän kyseisenä ajankohtana määrään 100 CU (ottamatta huomioon mahdollista myyntiin liittyvää palkkiota) ja kirjaa 2 CU:n suuruisen tappion muihin laajan tuloksen eriin. Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, transaktiomenot jaksotetaan tulosvaikutteisesti efektiivisen koron menetelmällä.

▼M53

B5.2.2A Rahoitusvaroihin kuuluvan erän tai rahoitusvelan myöhemmän arvostamisen ja kappaleessa B5.1.2A kuvattujen voittojen tai tappioiden myöhemmän kirjaamisen on tapahduttava tämän standardin vaatimusten mukaisesti.

Sijoitukset oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja näitä sijoituksia koskevat sopimukset

B5.2.3 Kaikki sijoitukset oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja näitä instrumentteja koskevat sopimukset täytyy arvostaa käypään arvoon. Rajatuissa olosuhteissa hankintameno voi kuitenkin olla asianmukainen arvio käyvästä arvosta. Näin voi olla, jos käyvän arvon määrittämistä varten ei ole saatavissa riittävästi uudempaa tietoa tai jos mahdollisten käypien arvojen vaihtelualue on suuri ja hankintameno edustaa parasta arvioita tälle vaihtelualueelle sijoittuvasta käyvästä arvosta.

B5.2.4 Viitteitä siitä, että hankintameno ei ehkä edusta käypää arvoa, ovat esimerkiksi seuraavat:

a) merkittävä muutos sijoituskohteen tuloksellisuudessa verrattuna budjetteihin, suunnitelmiin tai välitavoitteisiin.

b) muutokset odotuksissa, jotka koskevat sijoituskohteen tuotteisiin liittyvien teknisten välitavoitteiden saavuttamista.

c) merkittävä muutos sijoituskohteen osakkeiden tai taikka sen tuotteiden tai potentiaalisten tuotteiden markkinoissa.

d) merkittävä muutos maailmantaloudessa tai siinä taloudellisessa ympäristössä, jossa sijoituskohde toimii.

e) merkittävä muutos vertailukelpoisten yhteisöjen tuloksessa tai markkinoilla yleensä ilmenevissä arvostuksissa.

f) sijoituskohteen sisäiset seikat, kuten väärinkäytökset, kaupalliset kiistat, oikeudenkäynnit tai muutokset johdossa tai strategiassa.

g) näyttö, joka saadaan sijoituskohteen omaa pääomaa koskevista ulkopuolisista liiketoimista, jotka ovat joko sijoituskohteen itsensä toteuttamia (esim. äskettäinen osakeanti) tai kolmansien osapuolten välisiä oman pääoman ehtoisten instrumenttien siirtoja.

B5.2.5 Kappaleessa B5.2.4 esitetty luettelo ei ole tyhjentävä. Yhteisön on käytettävä kaikkea sijoituskohteen tulosta ja toimintaa koskevaa informaatiota, joka tulee saataville alkuperäisen kirjaamisajankohdan jälkeen. Siltä osin kuin esiintyy mitään tällaisia merkityksellisiä tekijöitä, ne saattavat viitata siihen, ettei hankintameno ehkä edusta käypää arvoa. Tällaisissa tapauksissa yhteisön täytyy määrittää käypä arvo.

B5.2.6 Hankintameno ei koskaan ole paras arvio käyvästä arvosta, jos on kyse sijoituksista noteerattuihin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin (tai noteerattuja oman pääoman ehtoisia instrumentteja koskevista sopimuksista).

▼M53

Arvostaminen jaksotettuun hankintamenoon (luku 5.4)

Efektiivisen koron menetelmä

B5.4.1 Efektiivisen koron menetelmää soveltaessaan yhteisö yksilöi palkkiot, jotka ovat kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa. Rahoituspalvelupalkkioista käytettävät nimitykset eivät välttämättä osoita palvelujen luonnetta ja tosiasiallista sisältöä. Palkkiot, jotka ovat kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa, käsitellään efektiivisen koron oikaisuina, paitsi jos rahoitusinstrumentti arvostetaan käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset kirjataan tulosvaikutteisesti. Näissä tapauksissa palkkiot kirjataan tuotoksi tai kuluksi instrumentin alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä.

B5.4.2 Palkkioita, jotka ovat kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa, ovat esimerkiksi:

a) yhteisön saamat järjestelypalkkiot, jotka liittyvät rahoitusvaroihin kuuluvan erän aikaansaamiseen tai hankkimiseen. Tällaiset palkkiot saattavat sisältää korvausta esimerkiksi lainanottajan taloudellisen tilanteen arvioinnista, takausten, panttien ja muiden vakuusjärjestelyjen arvioinnista ja rekisteröinnistä, instrumentin ehdoista neuvottelemisesta, asiakirjojen laatimisesta ja käsittelystä sekä liiketoimen loppuun saattamisesta. Nämä palkkiot ovat kiinteä osa syntyvään rahoitusinstrumenttiin liittyvän sitoumuksen aikaansaamista.

b) yhteisön saamat sitoutumispalkkiot lainan järjestämisestä, kun luottositoumusta ei arvosteta kappaleen 4.2.1(a) mukaisesti ja on todennäköistä, että yhteisö osallistuu tiettyyn lainanantojärjestelyyn. Näitä palkkioita pidetään korvauksena meneillään olevasta osallistumisesta rahoitusinstrumentin hankkimiseen. Jos sitoumusaika kuluu loppuun ilman, että laina toteutuu, palkkio tuloutetaan ajanjakson päättyessä.

c) järjestelypalkkiot, jotka maksetaan laskettaessa liikkeeseen jaksotettuun hankintamenoon arvostettavia rahoitusvelkoja. Nämä palkkiot ovat kiinteä osa rahoitusvelkaan liittyvän sitoumuksen aikaansaamista. Yhteisö erottelee sellaiset palkkiot ja menot, jotka ovat kiinteä osa rahoitusvelan efektiivistä korkoa, sellaisista järjestelypalkkioista ja transaktiomenoista, jotka liittyvät oikeuteen tarjota palveluja, kuten sijoitusten hallinnointipalveluja.

B5.4.3 Palkkioita, jotka eivät ole kiinteä osa rahoitusinstrumentin efektiivistä korkoa ja käsitellään IFRS 15:n mukaisesti, ovat esimerkiksi:

a) lainan hoitamisesta perityt palkkiot;

b) sitoutumispalkkiot lainan järjestämisestä, kun luottositoumusta ei arvosteta kappaleen 4.2.1(a) mukaisesti eikä ole todennäköistä, että osallistutaan tiettyyn lainanantojärjestelyyn; ja

c) yhteisön saamat syndikointipalkkiot, kun yhteisö järjestää lainan eikä jätä itselleen mitään osaa lainakokonaisuudesta (tai jättää itselleen osan samalla efektiivisellä korolla kuin toiset osallistujat riskin ollessa vertailukelpoinen).

▼**M53**

B5.4.4 Efektiivisen koron menetelmää soveltaessaan yhteisö yleensä jaksottaa kaikki efektiivistä korkoa koskevaan laskelmaan sisällytettävät palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot ja muut yli- tai alikurssit rahoitusinstrumentin odotettavissa olevalle juoksuajalle. Lyhyempää ajanjaksoa käytetään kuitenkin, jos palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot tai muut yli- tai alikurssit liittyvät lyhyempään jaksoon. Näin on silloin, kun se muuttuja, johon palkkiot, maksetut tai saadut korkopisteet, transaktiomenot tai yli- tai alikurssit liittyvät, hinnoitellaan uudelleen markkinakorkojen pohjalta ennen rahoitusinstrumentin odotettavissa olevaa eräpäivää. Tällöin asianmukainen jaksotusperiodi on ajanjakso, joka päättyy seuraavaan tällaiseen uudelleenhinnoittelupäivään. Esimerkiksi jos vaihtuvakorkoisen rahoitusinstrumentin yli- tai alikurssi kuvastaa korkoa, joka instrumentille on kertynyt edellisen koronmaksun jälkeen, tai markkinakorkojen muutoksia sen jälkeen, kun vaihtuva korko on tarkistettu markkinakorkojen mukaiseksi, se jaksotetaan ajalle, joka päättyy seuraavana sellaisena päivänä, jona vaihtuva korko tarkistetaan markkinakorkojen mukaiseksi. Tämä johtuu siitä, että yli- tai alikurssi liittyy seuraavana korontarkistuspäivänä päättyvään ajanjaksoon, koska tuona päivänä se muuttuja, johon yli- tai alikurssi liittyy (ts. korot), tarkistetaan markkinakorkojen mukaiseksi. Jos yli- tai alikurssi kuitenkin johtuu rahoitusinstrumentille määritetyn vaihtuvan koron luottomarginaalin muutoksesta tai joistakin muista sellaisista muuttujista, joita ei tarkisteta markkinakorkojen mukaisiksi, se jaksotetaan rahoitusinstrumentin odotettavissa olevalle voimassaoloajalle.

B5.4.5 Kun kyseessä ovat vaihtuvakorkoiset rahoitusvarat ja -velat, rahavirtojen määräajoin toistuva uudelleenarviointi markkinakorkojen vaihteluiden huomioon ottamiseksi muuttaa efektiivistä korkoa. Jos vaihtuvakorkoinen rahoitusvaroihin kuuluva erä tai rahoitusvelka merkitään alun perin kirjanpitoon määrään, joka vastaa eräpäivänä saatavaa tai maksettavaa pääomaa, vastaisten korkomaksujen uudelleenarvioinnilla ei yleensä ole merkittävää vaikutusta omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon.

B5.4.6 Jos yhteisö tarkistaa arvioitaan suoritettavista tai saatavista maksuista (lukuun ottamatta kappaleessa 5.4.3 tarkoitettuja tehtäviä muutoksia ja odotettavissa olevia luottotappioita koskevien arvioiden muutoksia), sen on oikaistava rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa tai rahoitusvelan (tai rahoitusinstrumenttien ryhmän) jaksotettua hankintamenoa kuvastamaan todellisia ja tarkistettuja arvioituja sopimukseen perustuvia rahavirtoja. Yhteisö laskee rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräisen kirjanpitoarvon tai rahoitusvelan jaksotetun hankintamenon uudelleen siten, että se vastaa arvioitujen sopimukseen perustuvien vastaisten rahavirtojen nykyarvoa, joka on määritetty diskonttaamalla käyttäen rahoitusinstrumentin alkuperäistä efektiivistä korkoa (tai luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa, jos on kyse ostetuista tai alun perin myönnetyistä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneista rahoitusvaroista) tai, kun tämä on sovellettavissa, kappaleen 6.5.10 mukaisesti laskettua tarkistettua efektiivistä korkoa. Oikaisu kirjataan tulosvaikutteisesti tuotoksi tai kuluksi.

B5.4.7 Joissakin tapauksissa rahoitusvaroihin kuuluvan erän katsotaan olevan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut, koska luottoriski on erittäin suuri ja, jos on kyse ostosta, erä on hankittu selvästi alikurssiin. Yhteisön täytyy sisällyttää arvioituihin rahavirtoihin alun perin odotettavissa olevat luottotappiot, kun se laskee luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa rahoitusvaroille, joiden katsotaan alkuperäisenä kirjaamisajankohtana olevan ostettuja tai alun perin myönnettyjä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneita rahoitusvaroja. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa tulisi käyttää pelkästään sen vuoksi, että rahoitusvaroihin kuuluvan erän luottoriski on suuri alkuperäisenä kirjaamisajankohtana.

▼M53

Transaktiomenot

B5.4.8 Transaktiomenoja ovat agenttien (mukaan lukien myyntiagentteina toimiva henkilöstö), neuvonantajien, arvopaperimeklareiden ja välittäjien palkkiot, viranomaistahojen ja pörssien perimät maksut sekä siirto- ja leimaverot. Transaktiomenoihin ei lueta velan yli- tai alikursseja, rahoitusmenoja, sisäisiä hallintomenoja eikä hallussapidosta johtuvia menoja.

Lopullisen luottotappion kirjaaminen

B5.4.9 Lopulliset luottotappiot voivat liittyä rahoitusvaroihin kuuluvaan erään kokonaisuudessaan tai suhteelliseen osuuteen siitä. Yhteisö esimerkiksi suunnittelee ottavansa haltuun rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä annetun vakuuden ja odottaa saavansa katetuksi vakuuden avulla enintään 30 % rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä. Jos yhteisöllä ei ole kohtuullisia mahdollisuuksia saada rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä enempää rahavirtoja, sen tulisi kirjata loput 70 prosenttia rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä kokonaan pois taseesta lopullisena luottotappiona.

Arvon alentuminen (luku 5.5)

Arviointi ryhmäkohtaisesti ja yksittäin

B5.5.1 Jotta saavutettaisiin tavoite koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamisesta siltä osin kuin luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, saattaa olla tarpeellista arvioida ryhmäkohtaisesti luottoriskin merkittävää lisääntymistä ottamalla huomioon informaatio, joka viittaa luottoriskin merkittävään lisääntymiseen esimerkiksi rahoitusinstrumenttien ryhmän tai alaryhmän osalta. Tämän tarkoituksena on varmistaa, että yhteisö saavuttaa tavoitteen koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamisesta, kun luottoriski on lisääntynyt merkittävästi, vaikka tällaisesta merkittävästä luottoriskin lisääntymisestä ei vielä olisi saatavissa näyttöä yksittäisten instrumenttien tasolla.

B5.5.2 Koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot odotetaan yleensä kirjattavan ennen kuin rahoitusinstrumenttiin liittyvä maksu viivästyy. Tyypillisesti luottoriski lisääntyy merkittävästi ennen kuin rahoitusinstrumenttiin liittyvä maksu viivästyy tai havaitaan muita lainanottajakohtaisia viivyttäviä tekijöitä (esim. ehtoihin tehtävä muutos tai uudelleenjärjestely). Näin ollen, kun ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja on saatavissa järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka on enemmän tulevaisuuteen suuntautuvaa kuin toteutuneita viivästyksiä koskevaa, sitä täytyy käyttää luottoriskin muutosten arvioimiseen.

B5.5.3 Rahoitusinstrumenttien luonteesta ja tiettyjä rahoitusinstrumenttiryhmiä koskevasta saatavilla olevasta luottoriski-informaatiosta riippuen yhteisön ei kuitenkaan välttämättä ole mahdollista tunnistaa yksittäisten instrumentin luottoriskin merkittäviä muutoksia ennen kuin rahoitusinstrumenttiin liittyvä maksu viivästyy. Tämä voi koskea sellaisia rahoitusinstrumentteja kuin vähittäisasiakkaille annettavia lainoja, joiden osalta on olemassa vähän tai ei lainkaan ajan tasalla olevaa luottoriski-informaatiota, jota hankittaisiin ja seurattaisiin rutiininomaisesti yksittäisen instrumentin suhteen, ennen kuin asiakas rikkoo sopimusehtoja. Jos yksittäisten rahoitusinstrumenttien luottoriskin muutoksia ei saada esiin ennen kuin instrumenttiin liittyvät maksut viivästyvät, sellainen tappiota koskeva vähennyserä, joka kirjataan pelkästään yksittäisen instrumentin tasolla olevan luottoinformaation perusteella, ei kuvaisi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tapahtuneita luottoriskin muutoksia todenmukaisesti.

▼**M53**

B5.5.4 Joissakin olosuhteissa yhteisöllä ei ole käytettävissään koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden määrittämistä varten yksittäisen instrumentin tasolla sellaista järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka olisi saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja. Tällöin koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot on kirjattava ryhmäkohtaisesti ottamalla huomioon kattava luottoriski-informaatio. Tämän kattavan luottoriski-informaation täytyy sisältää viivästyksiä koskevan informaation lisäksi myös kaikki merkityksellinen luotto-informaatio, mukaan lukien tulevaisuuteen suuntautuva makrotaloudellinen informaatio, jotta päästään suunnilleen samaan tulokseen kuin kirjaamalla koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot, kun luottoriski on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen lisääntynyt yksittäisen instrumentin tasolla merkittävästi.

B5.5.5 Yhteisö voi ryhmitellä rahoitusinstrumentit niiden yhteisten luottoriskiominaisuuksien perusteella luottoriskin merkittävän lisääntymisen ryhmäkohtaista määrittämistä ja tappiota koskevan vähennyserän ryhmäkohtaista kirjaamista varten tavoitteenaan helpottaa analysointia, jonka on tarkoitus mahdollistaa luottoriskin merkittävän lisääntymisen oikea-aikainen tunnistaminen. Yhteisön ei pidä tehdä tätä informaatiota vaikeasti ymmärrettäväksi yhdistämällä samaan ryhmään riskiominaisuuksiltaan erilaisia rahoitusinstrumentteja. Esimerkkejä yhteisistä luottoriskiominaisuuksista voivat olla seuraavat näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) instrumentin tyyppi;

b) luottoriskiluokitukset;

c) vakuuden tyyppi;

d) alkuperäinen kirjaamisajankohta;

e) erääntymiseen jäljellä oleva aika;

f) toimiala;

g) velallisen maantieteellinen sijainti; ja

h) vakuuden arvo suhteessa rahoitusvaroihin kuuluvan erän arvoon, jos tällä on vaikutusta laiminlyönnin toteutumisen todennäköisyyteen (esim. joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla lainat, joihin ei liity takautumisoikeutta, tai luototusasteet (loan-to-value ratios)).

B5.5.6 Kappaleen 5.5.4 mukaan koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot kirjataan kaikista rahoitusinstrumenteista, joihin liittyvä luottoriski on lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Jotta tämä tavoite saavutettaisiin, jos yhteisön ei ole mahdollista ryhmitellä yhteisten luottoriskiominaisuuksien perusteella rahoitusinstrumentteja, joihin liittyvän luottoriskin katsotaan lisääntyneen merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, sen tulisi kirjata koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot rahoitusvarojen suhteellisesta osuudesta, johon liittyvän luottoriskin arvioidaan lisääntyneen merkittävästi. Tapa, jolla rahoitusinstrumentteja yhdistetään sen arvioimista varten, onko luottoriski muuttunut ryhmäkohtaisesti, voi muuttua ajan kuluessa, kun rahoitusinstrumenttien ryhmistä tai yksittäisistä rahoitusinstrumenteista saadaan uutta informaatiota.

▼**M53**

Koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamisen ajoittuminen

B5.5.7 Sen arvioiminen, pitäisikö kirjata koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot, perustuu laiminlyönnin riskin tai todennäköisyyden merkittävään lisääntymiseen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen (riippumatta siitä, onko rahoitusinstrumentti hinnoiteltu uudelleen kuvastamaan luottoriskin lisääntymistä) sen sijaan, että arviointi perustuisi näyttöön siitä, että rahoitusvaroihin kuuluva erä on luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut raportointipäivänä tai että on tapahtunut todellinen laiminlyönti. Yleensä luottoriski lisääntyy merkittävästi jo ennen kuin rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä tulee luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut tai todellinen laiminlyönti toteutuu.

B5.5.8 Luottositoumusten osalta yhteisö ottaa huomioon muutokset sen lainan laiminlyönnin riskissä, johon luottositoumus liittyy. Takaussopimusten osalta yhteisö ottaa huomioon muutokset riskissä, että tietty velallinen laiminlyö sopimuksen noudattamisen.

B5.5.9 Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tapahtuneen luottoriskin muutoksen merkittävyys riippuu siitä, millainen laiminlyönnin riski on ollut alkuperäisenä kirjaamisajankohtana. Näin ollen tietty absoluuttinen muutos laiminlyönnin riskissä on merkittävämpi, kun kyseessä on rahoitusinstrumentti, jonka laiminlyönnin riski on alun perin ollut pienempi, verrattuna rahoitusinstrumenttiin, jonka laiminlyönnin riski on alun perin ollut suurempi.

B5.5.10 Kun rahoitusinstrumentteihin liittyvät luottoriskit ovat vertailukelpoiset, instrumentin laiminlyönnin riski on sitä suurempi mitä pidempi on instrumentin odotettavissa oleva voimassaoloaika; esim. AAA-luokitellun joukkovelkakirjalainan, jonka odotettavissa oleva voimassaoloaika on 10 vuotta, laiminlyönnin riski on suurempi kuin AAA-luokitellun joukkovelkakirjalainan, jonka odotettavissa oleva voimassaoloaika on 5 vuotta.

B5.5.11 Odotettavissa olevan voimassaoloajan ja laiminlyönnin riskin välisestä suhteesta johtuen luottoriskin muutosta ei voida arvioida yksinkertaisesti vertaamalla laiminlyönnin absoluuttisen riskin muuttumista ajan kuluessa. Esimerkiksi jos rahoitusinstrumenttiin, jonka odotettavissa oleva voimassaoloaika on 10 vuotta, kohdistuvan laiminlyönnin riski on alkuperäisenä kirjaamisajankohtana yhtä suuri kuin kyseiseen rahoitusinstrumenttiin kohdistuvan laiminlyönnin riski, kun sen odotettavissa oleva voimassaoloaika on myöhemmällä kaudella vain viisi vuotta, tämä saattaa viitata luottoriskin lisääntymiseen. Tämä johtuu siitä, että odotettavissa olevana voimassaoloaikana toteutuvan laiminlyönnin riski yleensä pienenee ajan kuluessa, jos luottoriski pysyy muuttumattomana ja rahoitusinstrumentin eräpäivä lähenee. Jos kuitenkin kyseessä ovat rahoitusinstrumentit, joihin liittyy merkittäviä maksuvelvoitteita vain lähellä rahoitusinstrumentin eräpäivää, laiminlyönnin riski ei välttämättä pienene ajan kuluessa. Tällöin yhteisön tulee ottaa huomioon muita laadullisia tekijöitä, jotka osoittavat, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

B5.5.12 Yhteisö voi soveltaa erilaisia lähestymistapoja arvioidessaan, onko rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, tai määrittäessään odotettavissa olevia luottotappioita. Yhteisö voi soveltaa eri rahoitusinstrumentteihin erilaisia lähestymistapoja. Yksi lähestymistapa, johon ei sinänsä sisälly syöttötietona eksplisiittistä laiminlyönnin todennäköisyyttä, kuten luottotappioasteeseen perustuva lähestymistapa (credit loss rate approach), voi olla tämän standardin vaatimusten mukainen edellyttäen, että yhteisö pystyy erottamaan laiminlyönnin riskin muutokset muiden odotettavissa oleviin luottotappioihin vaikuttavien tekijöiden, kuten vakuuden, muutoksista ja ottaa arviointia tehdessään huomioon seuraavat seikat:

▼**M53**

a) laiminlyönnin riskissä tapahtunut muutos alkuperäisen kirjaamisen jälkeen;

b) rahoitusinstrumentin odotettavissa oleva voimassaoloaika; ja

c) järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja joka voi vaikuttaa luottoriskiin.

B5.5.13 Menetelmissä, joita käytetään sen määrittämiseen, onko rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, tulee ottaa huomioon rahoitusinstrumentin (tai rahoitusinstrumenttiryhmän) ominaispiirteet sekä vertailukelpoisiin rahoitusinstrumentteihin aiemmin kohdistuneiden laiminlyöntien esiintyminen. Kappaleen 5.5.9 vaatimuksista huolimatta, jos on kyse rahoitusinstrumenteista, joihin kohdistuvien laiminlyöntien esiintymät eivät keskity tiettyyn ajankohtaan rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana voimassaoloaikana, muutokset seuraavien 12 kuukauden aikana toteutuvien laiminlyöntien riskissä voivat olla kohtuullinen likiarvo koko voimassaoloaikana toteutuvista laiminlyöntiriskin muutoksista. Tällöin yhteisö voi käyttää seuraavien 12 kuukauden aikana toteutuvien laiminlyöntien riskin muutoksia sen ratkaisemiseen, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen, paitsi jos olosuhteet viittaavat siihen, että tarvitaan koko voimassaoloaikaa koskeva arviointi.

B5.5.14 Joidenkin rahoitusinstrumenttien osalta tai joissakin olosuhteissa ei ehkä kuitenkaan ole asianmukaista käyttää seuraavien12 kuukauden aikana toteutuvien laiminlyöntien riskin muutoksia sen ratkaisemiseen, olisiko kirjattava koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot. Seuraavien 12 kuukauden aikana toteutuvien laiminlyöntien riskin muutos ei ehkä ole sopiva perusta esimerkiksi sen ratkaisemiselle, onko yli 12 kuukauden kuluttua erääntyvään rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski lisääntynyt, kun:

a) rahoitusinstrumentista aiheutuu merkittäviä maksuvelvoitteita vasta seuraavien 12 kuukauden jälkeen;

b) relevanteissa makrotaloudellisissa tai muissa luottoon liittyvissä tekijöissä tapahtuu muutoksia, jotka eivät riittävästi kuvastu seuraavien 12 kuukauden aikana toteutuvien laiminlyöntien riskissä; tai

c) luottoon liittyvissä tekijöissä tapahtuvilla muutoksilla on vaikutusta (tai on voimakkaampi vaikutus) rahoitusinstrumentin luottoriskiin vasta 12 kuukauden jälkeen.

Sen ratkaiseminen, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen

B5.5.15 Ratkaistaessa, onko kirjattava koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot, yhteisön on otettava huomioon järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja joka voi vaikuttaa rahoitusinstrumenttiin liittyvään luottoriskiin kappaleen 5.5.17(c) mukaisesti. Yhteisön ei tarvitse suorittaa perinpohjaista tiedonhakua ratkaistessaan, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen.

▼**M53**

B5.5.16 Luottoriskin analysointi on monitekijäinen ja kokonaisvaltainen analysointi; se, onko tietyllä tekijällä merkitystä ja mikä on sen paino muihin tekijöihin verrattuna, riippuu tuotteen tyypistä, rahoitusinstrumenttien ja lainanottajan ominaispiirteistä sekä maantieteellisestä alueesta. Yhteisön on otettava huomioon järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja joka on merkityksellistä kyseisen arvioitavana olevan rahoitusinstrumentin kannalta. Jotkin tekijät tai indikaattorit eivät ehkä kuitenkaan ole tunnistettavissa yksittäisen rahoitusinstrumentin tasolla. Tällöin tekijöitä tai indikaattoreita tulisi arvioida asianmukaisten rahoitusinstrumenteista koostuvien salkkujen, salkkuryhmien tai salkkujen osien suhteen sen ratkaisemiseksi, toteutuuko kappaleen 5.5.3 mukainen vaatimus koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamisesta.

B5.5.17 Seuraava ei-tyhjentävä luettelo tiedoista saattaa olla merkityksellinen arvioitaessa luottoriskin muutoksia:

a) alkuperäisen kirjaamisen jälkeisten luottoriskin muutosten seurauksena tapahtuneet merkittävät muutokset sisäisissä luottoriskin hinta-indikaattoreissa, mukaan lukien mutta siihen rajoittumatta luottomarginaali, joka toteutuisi, jos tietty rahoitusinstrumentti tai vastaavanlainen rahoitusinstrumentti, jonka ehdot ja vastapuoli ovat samat, olisi raportointipäivänä äskettäin myönnetty tai liikkeeseen laskettu.

b) muut muutokset olemassa olevan rahoitusinstrumentin koroissa tai ehdoissa, jotka olisivat alkuperäisen kirjaamisen jälkeisten rahoitusinstrumentin luottoriskin muutosten vuoksi merkittävästi erilaiset, jos instrumentti olisi raportointipäivänä äskettäin myönnetty tai liikkeeseen laskettu (kuten tiukemmat kovenantit, suuremmat vakuus- tai takausmäärät tai suurempi tuottoturva (income coverage).

c) merkittävät muutokset ulkoisissa luottoriskin markkinaindikaattoreissa tietyn rahoitusinstrumentin tai samankaltaisten odotettavissa olevalta voimassaoloajaltaan samojen rahoitusinstrumenttien suhteen. Luottoriskin markkinaindikaattoreiden muutoksiin kuuluvat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

   i) luottomarginaali;

   ii) luottoriskijohdannaisten (credit default swap) hinnat lainanottajalle;

   iii) sen ajan pituus, jona tai määrä, jolla rahoitusvaroihin kuuluvan erän käypä arvo on alittanut sen jaksotetun hankintamenon; ja

   iv) muu lainanottajaan liittyvä markkinainformaatio, kuten sen vieraan ja oman pääoman ehtoisten instrumenttien hinnanmuutokset.

d) toteutunut tai odotettavissa oleva merkittävä muutos rahoitusinstrumentin ulkoisessa luottoluokituksessa.

e) toteutunut tai odotettavissa oleva lainanottajaa koskevan sisäisen luottoluokituksen alentuminen tai luottoriskin arvioimiseen sisäisesti käytettävän käyttäytymiseen perustuvan pisteytyksen (scoring) alentuminen. Sisäiset luottoluokitukset ja sisäiset käyttäytymiseen perustuvat pisteytykset ovat luotettavampia, kun niitä tarkastellaan yhdessä ulkoisten luokitusten kanssa tai kun niiden tukena on laiminlyöntejä koskevia selvityksiä.

▼M53

f) liiketoimintaan, rahoitukseen tai talouteen liittyvissä olosuhteissa tapahtuvat olemassa olevat tai ennakoidut epäedulliset muutokset, joiden odotetaan muuttavan merkittävästi lainanottajan kykyä täyttää velkoihin liittyvät velvoitteensa, kuten toteutunut tai ennakoitu korkojen nousu tai toteutunut tai ennakoitu työttömyysasteen merkittävä kasvu.

g) toteutunut tai odotettavissa oleva merkittävä muutos lainanottajan liiketoiminnan tulosluvuissa. Esimerkkejä tästä ovat toteutunut tai odotettavissa oleva myyntituottojen tai katteiden pienentyminen, toimintaan liittyvien riskien lisääntyminen, käyttöpääoman vajeet, varojen laadun huonontuminen, taseen vipuvaikutuksen kasvu, maksuvalmius, johtamisongelmat tai liiketoiminnan laajuudessa tai organisaatiorakenteessa tapahtuvat muutokset (kuten liiketoiminnan jonkin segmentin toiminnan lopettaminen), joiden seurauksena lainanottajan kyky täyttää velkaan liittyvät velvoitteensa muuttuvat merkittävästi.

h) saman lainanottajan muihin rahoitusinstrumentteihin liittyvän luottoriskin merkittävä lisääntyminen.

i) lainanottajan sääntely-ympäristön tai sen taloudellisen tai teknologisen ympäristön toteutunut tai odotettavissa oleva merkittävä epäedullinen muutos, josta johtuen lainanottajan kyky täyttää velkaan liittyvät velvoitteensa muuttuu merkittävästi, esimerkiksi lainanottajan myyntituotteen kysynnän vähentyminen teknologisen muutoksen vuoksi.

j) velvoitteen tukena olevan vakuuden arvossa taikka kolmansien osapuolten antamien takauksien tai muiden luoton laatua parantavien järjestelyjen laadussa tapahtuvat merkittävät muutokset, joiden odotetaan vähentävän lainanottajan taloudellista kannustinta aikataulun mukaisten sopimukseen perustuvien maksujen suorittamiseen tai joilla muutoin odotetaan olevan vaikutusta laiminlyönnin todennäköisyyteen. Esimerkiksi jos vakuuden arvo laskee asuntojen hintojen laskun myötä, tämä on joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla lainanottajille suurempi kannustin lainaan perustuvien maksujen laiminlyöntiin.

k) merkittävä muutos osakkeenomistajan (tai henkilön vanhempien) antaman takauksen laadussa, jos osakkeenomistajalla (tai henkilön vanhemmilla) on kannustin ja taloudellista kykyä estää laiminlyönti antamalla pääomaa tai käteisvaroja.

l) merkittävät muutokset, kuten emoyritykseltä tai muilta sidosyrityksiltä saatavan taloudellisen tuen vähentyminen tai luoton laatua parantavien toimenpiteiden toteutunut tai odotettavissa oleva merkittävä muutos, joiden odotetaan vähentävän lainanottajan taloudellisia kannustimia aikataulun mukaisten sopimukseen perustuvien maksujen suorittamiseen. Luoton laatua parantaviin järjestelyihin tai tukeen kuuluu takauksen antajan taloudellisen tilan huomioon ottaminen, ja/tai jos kyse on arvopaperistamisessa liikkeelle lasketuista osuuksista se, odotetaanko etuoikeusjärjestykseltään huonompien osuuksien pystyvän kantamaan odotettavissa oleva luottotappiot (esim. arvopaperin vakuutena olevista lainoista aiheutuvat).

m) lainaa koskevan dokumentaation odotettavissa olevat muutokset, mukaan lukien odotettavissa oleva sopimusrikkomus, joka saattaa johtaa kovenantista luopumiseen tai sen muuttamiseen, määräaikaiseen vapautukseen korosta, koron porrastamiseen, lisävakuuden tai -takausten vaatimiseen taikka muihin muutoksiin instrumenttia koskevassa sopimuskokonaisuudessa.

▼**M53**

n) merkittävät muutokset siinä, kuinka lainanottajan odotetaan suoriutuvan velvoitteistaan ja käyttäytyvän, mukaan lukien muutokset ryhmään kuuluvien lainanottajien maksuasemassa (esim. sopimukseen perustuvien maksujen maksuajan pidennysten tai maksujen viivästymisten odotettavissa olevan lukumäärän kasvu tai merkittävä lisäys sellaisten luottokorttivelallisten odotettavissa olevassa lukumäärässä, joiden odotetaan lähestyvän luottorajaansa tai ylittävän sen tai joiden odotetaan maksavan kuukausittainen vähimmäismäärä).

o) muutokset yhteisön luottojen hallinnoinnissa sovellettavassa lähestymistavassa kyseiseen rahoitusinstrumenttiin liittyen, ts. rahoitusinstrumentin luottoriskin muutoksia osoittavien indikaattoreiden esiintulosta johtuen yhteisön luottoriskin hallintakäytäntöjen odotetaan muuttuvan aktiivisemmiksi tai keskittyvän kyseisen instrumentin hallinnointiin, johon kuuluu, että instrumenttia seurataan tai valvotaan tarkemmin tai että yhteisö nimenomaisesti puuttuu lainanottajan toimintaan.

p) viivästyksiä koskeva informaatio, johon kuuluu kappaleessa 5.5.11 esitetty kumottavissa oleva olettamus.

B5.5.18 Joissakin tapauksissa saatavissa oleva laadullinen ja ei-tilastollinen määrällinen informaatio voi riittää sen ratkaisemiseen, onko rahoitusinstrumentti täyttänyt kriteerit, joiden mukaan tappiota koskeva vähennyserä kirjataan koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden määräisenä. Toisin sanoen informaation ei tarvitse kulkea tilastollisen mallin tai luottoluokitusprosessin kautta, jotta pystyttäisiin ratkaisemaan, onko rahoitusinstrumentin luottoriski lisääntynyt merkittävästi. Toisissa tapauksissa yhteisön voi olla tarpeellista ottaa huomioon muuta informaatiota, mukaan lukien sen tilastollisista malleista tai luottoluokitusprosesseista saatu informaatio. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi perustaa arvioinnin kummankin tyyppiseen informaatioon, ts. laadullisiin tekijöihin, jotka eivät tule esiin sisäisen luokitusprosessin kautta, ja erityiseen raportointipäivän sisäiseen luokituskategoriaan ottaen huomioon alkuperäisen kirjaamisajankohdan luottoriskiominaisuudet, jos kummankin tyyppinen informaatio on merkityksellistä.

Kumottavissa oleva olettamus yli 30 päivän viivästymisistä

B5.5.19 Kappaleessa 5.5.11 esitetty kumottavissa oleva oletus ei ole ehdoton indikaattori siitä, että pitäisi kirjata koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot, mutta se on lähtökohtaisesti viimeinen ajankohta, jolloin koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot tulee kirjata myös käytettäessä tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota (mukaan lukien makrotaloudelliset tekijät salkkutasolla).

B5.5.20 Yhteisö voi kumota tämän oletuksen. Se voi kuitenkin tehdä niin vain, kun sen saatavilla on järkevää ja perusteltavissa olevaa informaatiota, joka osoittaa, että vaikka sopimukseen perustuvat maksut viivästyisivät yli 30 päivää, tämä ei tarkoita rahoitusinstrumentin luottoriskin merkittävää lisääntymistä. Esimerkiksi kun maksun suorittamatta jättäminen liittyy hallinnolliseen huolimattomuuteen eikä johdu lainanottajan taloudellisista vaikeuksista tai kun yhteisöllä on aiempaa näyttöä, joka osoittaa, ettei laiminlyönnin riskin merkittävän lisääntymisen ja rahoitusvaroihin liittyvän yli 30 päivän maksuviiveen välillä ole korrelaatiota mutta näytön perusteella tällainen korrelaatio tunnistetaan, kun maksut viivästyvät yli 60 päivää.

▼M53

B5.5.21 Yhteisö ei voi liittää luottoriskin merkittävän lisääntymisen ja koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamisen ajankohtaa siihen, milloin? rahoitusinstrumentin katsotaan olevan luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut, eikä siihen, kuinka yhteisö on sisäisesti määritellyt laiminlyönnin.

Rahoitusinstrumentit, joihin liittyvä luottoriski on raportointipäivänä alhainen

B5.5.22 Rahoitusinstrumenttiin liittyvän luottoriskin katsotaan kappaletta 5.5.10 sovellettaessa olevan alhainen, jos rahoitusinstrumenttiin kohdistuvan laiminlyönnin riski on pieni, lainanottajalla on vahva kyky täyttää lähitulevaisuudessa sopimukseen perustuvia rahavirtoja koskevat velvoitteensa, ja taloudellisten ja liiketoimintaan liittyvien olosuhteiden epäedulliset muutokset saattavat pitemmällä aikavälillä heikentää, mutta eivät välttämättä heikennä, lainanottajan kykyä täyttää sopimukseen perustuvia rahavirtojen koskevat velvoitteensa. Rahoitusinstrumentteihin liittyvän luottoriskin ei katsota olevan alhainen silloin, kun tappion riskiä pidetään pienenä pelkästään vakuuden arvon vuoksi ja ilman tätä vakuutta rahoitusinstrumenttiin liittyvän luottoriskin ei katsottaisi olevan alhainen. Rahoitusinstrumentteihin liittyvän luottoriskin ei myöskään katsottaisi olevan alhainen pelkästään sen vuoksi, että niihin liittyvän laiminlyönnin riski on pienempi kuin yhteisön muilla rahoitusinstrumenteilla tai pieni suhteutettuna sen maan tai oikeudenkäyttöalueen luottoriskiin, jossa yhteisö toimii.

B5.5.23 Sen ratkaisemiseksi, onko rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski alhainen, yhteisö voi käyttää sisäisiä luottoriskiluokituksiaan tai muita menetelmiä, jotka ovat alhaisen luottoriskin maailmanlaajuisesti ymmärrettävän määritelmän kanssa yhdenmukaisia ja joissa otetaan huomioon arvioitavina olevien rahoitusinstrumenttien riskit ja tyyppi. Esimerkki rahoitusinstrumentista, johon liittyvän luottoriskin voidaan katsoa olevan alhainen, on ulkoinen ”investment grade” -luokitus. Rahoitusinstrumenteilla ei kuitenkaan tarvitse olla ulkoista luokitusta, jotta niihin liittyvä luottoriski voidaan katsoa alhaiseksi. Niihin liittyvä luottoriski on kuitenkin katsottava alhaiseksi markkinaosapuolen näkökulmasta ottaen huomioon rahoitusinstrumentin kaikki ehdot.

B5.5.24 Rahoitusinstrumentin koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita ei kirjata pelkästään sen vuoksi, että siihen liittyvän luottoriskin on katsottu olevan alhainen edellisellä kaudella ja sen ei katsota olevan alhainen raportointipäivänä. Tällöin yhteisön on ratkaistava, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen ja täytyykö koko voimassaoloajalta odotettavissa olevat luottotappiot täten kirjata kappaleen 5.5.3 mukaisesti.

Muutosten tekeminen

B5.5.25 Sopimukseen perustuvien rahavirtojen neuvotteleminen uudelleen tai niihin tehtävät muutokset voivat joissakin olosuhteissa johtaa olemassa olevan rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaamiseen pois taseesta tämän standardin mukaisesti. Kun rahoitusvaroihin kuuluvaan erään tehtävä muutos johtaa siihen, että olemassa oleva rahoitusvaroihin kuuluva erä kirjataan pois taseesta ja myöhemmin taseeseen merkitään muutettu rahoitusvaroihin kuuluva erä, muutettua omaisuuserää pidetään tätä standardia sovellettaessa ”uutena” rahoitusvaroihin kuuluvana eränä.

▼**M53**

B5.5.26 Näin ollen muutoksen tekemisajankohtaa on käsiteltävänä kyseisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisenä kirjaamisajankohtana, kun muutettuun rahoitusvaroihin kuuluvaan erään sovelletaan arvon alentumista koskevia vaatimuksia. Tyypillisesti tämä tarkoittaa, että tappiota koskevan vähennyserän määrä vastaa 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita, kunnes kappaleen 5.5.3 mukaiset koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamista koskevat vaatimukset tulevat sovellettaviksi. Joissakin epätavanomaisissa olosuhteissa, jotka seuraavat alkuperäisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän taseesta pois kirjaamiseen johtanutta muutosta, voi kuitenkin olla näyttöä siitä, että muutettu rahoitusvaroihin kuuluva erä on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut, jolloin se tulisi kirjata alun perin myönnettynä luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneena rahoitusvaroihin kuuluvana eränä. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi tilanteessa, jossa ongelmalliseen omaisuuserään (distressed asset) on tehty huomattava muutos, joka on johtanut alkuperäisen rahoitusvaroihin kuuluvan erän kirjaamiseen pois taseesta. Tällöin voi olla mahdollista, että tehdyn muutoksen seurauksena syntyy uusi rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut.

B5.5.27 Jos rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä johtuvat sopimukseen perustuvat rahavirrat on neuvoteltu uudelleen tai niitä on muutoin muutettu mutta rahoitusvaroihin kuuluvaa erää ei kirjata pois taseesta, kyseiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvän luottoriskin ei katsota automaattisesti olevan alhaisempi. Yhteisön on arvioitava kaiken järkevän ja perusteltavissa olevan, ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja saatavissa olevan informaation perusteella, onko luottoriski lisääntynyt merkittävästi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Tähän sisältyy mennyttä aikaa koskeva ja tulevaisuuteen suuntautuva informaatio sekä luottoriskin arviointi rahoitusvaroihin kuuluvan erän koko odotettavissa olevalta voimassaoloajalta, mihin kuuluu informaatio muutoksen tekemiseen johtaneista olosuhteista. Näyttönä siitä, että koko voimassaoloajalta odotettavissa olevien luottotappioiden kirjaamisen kriteerit eivät enää täyty, voi olla tieto ajan tasalla olevista ja oikea-aikaisista maksusuorituksista, jotka ovat muutettujen sopimusehtojen mukaisia. Asiakkaan pitäisi tyypillisesti osoittaa johdonmukaisesti hyvää maksukäyttäytymistä jonkin ajanjakson ajan, ennen kuin luottoriskin katsotaan alentuneen. Esimerkiksi aiemmin suorittamatta jääneitä tai puutteellisia maksuja ei tyypillisesti jätettäisi huomioimatta pelkästään sillä perusteella, että sopimusehtojen muuttamisen jälkeen suoritetaan yksi maksu oikea-aikaisesti.

Odotettavissa olevien luottotappioiden määrittäminen

Odotettavissa olevat luottotappiot

B5.5.28 Odotettavissa olevat luottotappiot ovat todennäköisyyksillä painotettu arvio rahoitusinstrumentin odotettavissa olevana voimassaoloaikana toteutuvista luottotappioista (ts. kaikkien maksuvajausten nykyarvo). Maksuvajauksella tarkoitetaan erotusta niiden rahavirtojen, jotka yhteisö on sopimuksen mukaan oikeutettu saamaan, ja niiden rahavirtojen, jotka yhteisö odottaa saavansa, välillä. Koska odotettavissa olevissa luottotappioissa otetaan huomioon maksujen määrä ja ajoitus, luottotappiota syntyy, vaikka yhteisö odottaisi saavansa täyden maksun mutta saisi sen myöhemmin kuin se sopimuksen mukaan eräántyisi.

B5.5.29 Kun on kyse rahoitusvaroista, luottotappio on seuraavien erien välisen erotuksen nykyarvo:

a) sopimukseen perustuvat rahavirrat, jotka yhteisö on sopimuksen mukaan oikeutettu saamaan; ja

b) rahavirrat, jotka yhteisö odottaa saavansa.

▼M53

B5.5.30 Kun on kyse luottositoumuksista, joita vastaavaa lainaa ei ole nostettu, luottotappio on seuraavien erien välisen erotuksen nykyarvo:

a) sopimukseen perustuvat rahavirrat, jotka yhteisö on oikeutettu saamaan, jos luottositoumuksen haltija nostaa lainan; ja

b) rahavirrat, jotka yhteisö odottaa saavansa, jos laina nostetaan.

B5.5.31 Yhteisön arvion luottositoumuksiin liittyvistä odotettavissa olevista luottotappioista on vastattava sen odotuksia kyseisen luottositoumuksen perusteella nostettavista lainoista, ts. sen on otettava 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita arvioidessaan huomioon se osuus luottositoumuksesta, jonka perusteella odotetaan nostettavan lainaa 12 kuukauden kuluessa raportointipäivästä, ja sen on otettava koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita arvioidessaan huomioon se osuus luottositoumuksesta, jonka perusteella odotetaan nostettavan lainaa koko sitoumuksen voimassaoloaikana.

B5.5.32 Takaussopimuksen perusteella yhteisöä vaaditaan suorittamaan maksuja vain, jos velallinen laiminlyö takauksen kohteena olevan instrumentin ehtojen mukaiset velvoitteensa. Maksuvajauksilla tarkoitetaan näin ollen niitä odotettavissa olevia maksuja, joilla takauksen saajalle korvataan sille syntyvä luottotappio, vähennettynä määrillä, jotka yhteisö odottaa saavansa takauksen saajalta, velalliselta tai joltakin muulta osapuolelta. Jos omaisuuserä on kokonaisuudessaan taattu, takaussopimuksesta aiheutuvaa maksuvajausta koskevat arviot olisivat yhdenmukaisia takauksen kohteena olevasta omaisuuserästä aiheutuvia maksuvajauksia koskevien arvioiden kanssa.

B5.5.33 Kun kyseessä on rahoitusvaroihin kuuluva erä, joka on raportointipäivänä luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut mutta joka ei ole ostettu tai alun perin myönnetty luottoriskin johdosta arvoltaan alentunut rahoitusvaroihin kuuluva erä, yhteisön on määritettävä odotettavissa olevat luottotappiot omaisuuserän bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja rahoitusvaroihin kuuluvan erän alkuperäisellä efektiivisellä korolla diskontattujen arvioitujen vastaisten rahavirtojen nykyarvon erotuksena. Mahdollinen oikaisu kirjataan tulosvaikutteisesti arvonalentumisvoittona tai -tappiona.

▼M54

B5.5.34 Kun määritetään vuokrasopimussaamisen tappiota koskevaa vähennyserää, odotettavissa olevia luottotappioita määritettäessä käytettävien rahavirtojen tulee olla yhdenmukaisia niiden rahavirtojen kanssa, joita käytetään vuokrasopimussaamisten arvostamisessa IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti.

▼M53

B5.5.35 Yhteisö saa käyttää odotettavissa olevien luottotappioiden määrittämiseen käytännön apukeinoja, jos ne ovat yhdenmukaisia kappaleessa 5.5.17 esitettyjen periaatteiden kanssa. Esimerkki käytännön apukeinosta on myyntisaamisista johtuvien odotettavissa olevien luottotappioiden laskenta varausmatriisia käyttäen. Yhteisö hyödyntää myyntisaamisista aiemmin toteutuneita luottotappioita koskevaa kokemustaan (oikaistuna kappaleiden B5.5.51–B5.5.52 mukaisesti sen mukaan kuin se on asianmukaista) arvioidessaan kyseisistä rahoitusvaroista 12 kuukaudelta odotettavissa olevia luottotappioita tai koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita sen mukaan kuin on relevanttia. Varausmatriisissa voitaisiin esimerkiksi määrätä kiinteät varausprosentit sen mukaan, kuinka monta päivää myyntisaamiseen liittyvä maksu on viivästynyt (esim. 1 prosentti, jos viivästystä ei ole, 2 prosenttia jos maksu on viivästynyt alle 30 päivää, 3 prosenttia,

▼M53

jos viivästys on yli 30 mutta alle 90 päivää, 20 prosenttia, jos viivästys on 90–180 päivää jne.). Asiakaskunnan monimuotoisuudesta riippuen yhteisö käyttäisi asianmukaisia ryhmittelyjä, jos aiempia luottotappioita koskeva kokemus osoittaa, että tappioiden toteutumisessa on merkittäviä eroja eri asiakassegmenttien välillä. Esimerkkejä varojen ryhmittelyssä käytettävistä kriteereistä voisivat olla maantieteellinen alue, tuotetyyppi, asiakkaan luokitus, vakuus tai asiakasluottovakuutus sekä asiakastyyppi (kuten vähittäis- tai tukkuasiakas).

Laiminlyönnin (default) määritelmä

B5.5.36 Ratkaistessaan, onko rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski lisääntynyt merkittävästi, yhteisön on kappaleen 5.5.9 mukaan otettava huomioon alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tapahtunut muutos laiminlyönnin riskissä.

B5.5.37 Kun yhteisö laiminlyönnin riskin määrittämistä varten määrittelee, mitä laiminlyönnillä tarkoitetaan, sen on sovellettava laiminlyönnin määritelmää, joka on yhdenmukainen sisäisessä luottoriskien hallinnassa kyseisen rahoitusinstrumentin osalta käytettävän määritelmän kanssa, ja otettava huomioon laadullisia indikaattoreita (kuten rahoituskovenantteja), kun tämä on asianmukaista. Kumottavissa olevana olettamuksena kuitenkin on, että laiminlyönti toteutuu viimeistään silloin, kun rahoitusvaroihin kuuluvaan erään liittyvä maksu on viivästynyt 90 päivää, paitsi jos yhteisöllä on kohtuullista ja perusteltavissa olevaa informaatiota sen osoittamiseksi, että pidempään viiveeseen perustuva laiminlyönnin kriteeri on asianmukaisempi. Näihin tarkoituksiin käytettävää laiminlyönnin määritelmää on sovellettava johdonmukaisesti kaikkiin rahoitusinstrumentteihin, paitsi jos saataville tulee informaatiota, joka osoittaa jonkin muun määritelmän soveltuvan paremmin tiettyä rahoitusinstrumenttia koskevaan laiminlyöntiin.

Ajanjakso, jolta odotettavissa olevat luottotappiot arvioidaan

B5.5.38 Kappaleen 5.5.19 mukaan pisin tarkasteltava ajanjakso, jolta odotettavissa olevat luottotappiot on määritettävä, on se sopimuksen mukainen enimmäisaika, jona yhteisö on alttiina luottoriskille. Kun on kyse luottositoumuksista ja takaussopimuksista, tämä on sopimuksen mukainen enimmäisaika, jolle yhteisöllä on olemassa oleva sopimukseen perustuva velvollisuus jatkaa luoton antamista.

B5.5.39 Kappaleen 5.5.20 mukaan joihinkin rahoitusinstrumentteihin sisältyy kuitenkin sekä laina että sitoutuminen nostamattomaan osuuteen, ja yhteisöllä oleva sopimukseen perustuva mahdollisuus vaatia takaisinmaksua ja peruuttaa nostamatonta osuutta koskeva sitoumus ei rajoita sen altistumista luottotappioille sopimuksen mukaisena irtisanomisaikana. Esimerkiksi valmiusluotot (revolving credit facilities), kuten luottokortit ja luotolliset tilit, lainanantaja voi sopimuksen mukaan sanoa irti jopa yhden päivän irtisanomisajalla. Käytännössä lainanantajat kuitenkin jatkavat luottoa pidemmäksi aikaa ja voivat irtisanoa järjestelyn vain lainanottajan luottoriskin lisäännyttyä, mikä saattaa olla liian myöhään joidenkin tai kaikkien odotettavissa olevien luottotappioiden estämiseksi. Näillä rahoitusinstrumenteilla on yleensä seuraavat ominaispiirteet, jotka johtuvat rahoitusinstrumentin luonteesta, tavasta jolla rahoitusinstrumentteja hallinnoidaan sekä luottoriskin merkittävää lisääntymistä koskevan saatavilla olevan informaation luonteesta:

a) rahoitusinstrumenteilla ei ole kiinteää voimassaoloaikaa tai takaisinmaksuaikataulua, ja yleensä sopimuksen mukainen irtisanomisaika on lyhyt (esim. yksi päivä);

b) sopimuksen mukaista mahdollisuutta sopimuksen peruuttamiseen ei toimeenpanna rahoitusinstrumentin tavanomaisen päivittäisen hallinnoinnin yhteydessä, ja sopimus voidaan irtisanoa vain, kun yhteisön tietoon tulee, että luottoriski on lisääntynyt järjestelyn tasolla; ja

c) rahoitusinstrumentteja hallinnoidaan ryhmäkohtaisesti.

▼M53

B5.5.40 Määritettäessä ajanjaksoa, jona yhteisön odotetaan olevan alttiina luottoriskille mutta jona yhteisön tavanomaiset riskienhallintatoimenpiteet eivät vähentäisi odotettavissa olevia luottotappioita, yhteisön tulee ottaa huomioon sellaisia tekijöitä kuin aiempaa toteutumaa koskeva informaatio ja aikaisempi kokemus seuraavista:

a) ajanjakso, jona yhteisö on altistunut samankaltaisista rahoitusinstrumenteista johtuvalle luottoriskille;

b) se, kuinka pitkä aika kuluu vastaavien laiminlyöntien toteutumiseen samankaltaisiin rahoitusinstrumentteihin liittyen sen jälkeen, kun luottoriski on lisääntynyt merkittävästi; ja

c) luottoriskin hallintatoimenpiteet, joihin yhteisö odottaa ryhtyvänsä, kun rahoitusinstrumenttiin liittyvä luottoriski on lisääntynyt, kuten käyttämättömien limiittien pienentäminen tai poistaminen.

Todennäköisyyksillä painotettu tulema

B5.5.41 Odotettavissa olevien luottotappioiden arvioimisen tarkoituksena ei ole pahimman mahdollisen eikä parhaan mahdollisen skenaarion arvioiminen. Sen sijaan odotettavissa olevia luottotappioita koskevan arvion on aina kuvastettava mahdollisuutta, että luottotappio toteutuu, ja mahdollisuutta, että luottotappiota ei toteudu, vaikka todennäköisin tulema olisi, ettei luottotappiota synny.

B5.5.42 Kappaleessa 5.5.17(a) vaaditaan, että odotettavissa olevia luottotappioita koskeva arvio kuvastaa vinoutumatonta ja todennäköisyyksillä painotettua rahamäärää, joka määritetään arvioimalla mahdollisten tulemien vaihtelualue. Käytännössä tämän ei tarvitse olla monimutkainen analyysi. Joskus suhteellisen yksinkertainen mallintaminen voi riittää, ilman että tarvitaan suuri määrä skenaarioiden yksityiskohtaisia simulointeja. Esimerkiksi keskimääräiset luottotappiot suuresta rahoitusinstrumenttiryhmästä, jolla on yhteiset riskiominaisuudet, voivat olla kohtuullinen arvio todennäköisyyksillä painotetusta rahamäärästä. Toisissa tilanteissa on ehkä tarpeellista yksilöidä skenaariot, jotka määräävät rahavirtojen määrän ja ajoituksen tiettyjen tulemien osalta, sekä näiden tulemien arvioidut todennäköisyydet. Näissä tilanteissa arvioitujen luottotappioiden on kuvastettava vähintään kahta tulemaa kappaleen 5.5.18 mukaisesti.

B5.5.43 Kun on kyse koko voimassaoloajalta odotettavissa olevista luottotappioista, yhteisön on arvioitava riski sille, että rahoitusinstrumenttiin kohdistuva laiminlyönti toteutuu instrumentin odotettavissa olevana voimassaoloaikana. 12 kuukaudelta odotettavissa olevat luottotappiot ovat osa koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita ja edustavat niitä koko voimassaoloajan maksuvajauksia, jotka syntyvät, jos laiminlyönti toteutuu 12 kuukauden kuluessa raportointipäivästä lukien (tai lyhemmän ajan kuluessa, jos rahoitusinstrumentin odotettavissa oleva voimassaoloaika on vähemmän kuin 12 kuukautta), painotettuna kyseisen laiminlyönnin toteutumisen todennäköisyydellä. Näin ollen 12 kuukaudelta odotettavissa olevat luottotappiot eivät ole yhteisölle syntyviä koko voimassaoloajalta odotettavissa olevia luottotappioita rahoitusinstrumenteista, joihin se ennustaa liittyvän laiminlyöntejä seuraavien 12 kuukauden kuluessa, eivätkä myöskään maksuvajauksia, joiden ennustetaan toteutuvan seuraavien 12 kuukauden aikana.

Rahan aika-arvo

B5.5.44 Odotettavissa olevat luottotappiot on diskontattava raportointipäivään, ei odotettavissa olevaan laiminlyöntipäivään tai johonkin muuhun päivään, käyttäen alkuperäisenä kirjausajankohtana määritettyä efektiivistä korkoa tai sen likiarvoa. Jos rahoitusinstrumentin korko on vaihtuva, odotettavissa olevat luottotappiot on diskontattava käyttäen tarkasteluhetken efektiivistä korkoa, joka määritetään kappaleen B5.4.5 mukaisesti.

▼**M53**

B5.5.45 Kun kyseessä ovat ostetut tai alun perin myönnetyt luottoriskin johdosta arvoltaan alentuneet rahoitusvarat, odotettavissa olevat luottotappiot on diskontattava käyttäen alkuperäisenä kirjaamisajankohtana määritettyä luottoriskillä oikaistua efektiivistä korkoa.

▼**M54**

B5.5.46 Vuokrasopimussaamisista odotettavissa olevat luottotappiot on diskontattava käyttäen samaa diskonttauskorkoa kuin IFRS 16:n mukaan käytetään vuokrasopimussaamisen arvostamiseen.

▼**M53**

B5.5.47 Luottositoumuksesta odotettavissa olevat luottotappiot on diskontattava käyttäen efektiivistä korkoa, jota käytetään luottositoumuksesta aiheutuvaa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää kirjattaessa tai sen likiarvoa. Tämä johtuu siitä, että arvon alentumista koskevia vaatimuksia sovellettaessa rahoitusvaroihin kuuluvaa erää, joka kirjataan, kun luottositoumuksen perusteella nostetaan laina, on käsiteltävä kyseisen sitoumuksen jatkeena, ei uutena rahoitusinstrumenttina. Rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä odotettavissa olevat luottotappiot on sen vuoksi määritettävä ottamalla huomioon luottositoumuksen alkuperäinen luottoriski ajankohtana, jona yhteisöstä tuli peruuttamattoman sitoumuksen osapuoli.

B5.5.48 Luottoriskit, jotka johtuvat takaussopimuksista tai luottositoumuksista, joille ei ole mahdollista määrittää efektiivistä korkoa, on diskontattava käyttäen korkoa, joka kuvastaa markkinoiden senhetkistä arviota rahan aika-arvosta ja nimenomaan kyseisiä rahavirtoja koskevista riskeistä, mutta vain jos ja vain siltä osin kuin riskit otetaan huomioon oikaisemalla diskonttauskorkoa sen sijaan että oikaistaisiin diskontattavia maksuvajauksia.

Järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio

B5.5.49 Tässä standardissa järkevällä ja perusteltavissa olevalla informaatiolla tarkoitetaan informaatiota, joka on raportointipäivänä kohtuudella saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, mukaan lukien informaatio aiemmista tapahtumista, senhetkisistä olosuhteista ja tulevaisuuden taloudellisia olosuhteita koskevista ennusteista. Taloudellista raportointia varten saatavissa olevan informaation katsotaan olevan saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja.

B5.5.50 Yhteisön ei tarvitse ottaa huomioon tulevaisuuden taloudellisia olosuhteita koskevia ennusteita instrumentin koko odotettavissa olevalta voimassaoloajalta. Odotettavissa olevia luottotappioita arvioitaessa tarvittavan harkinnan määrä riippuu yksityiskohtaisen informaation saatavuudesta. Ennustehorisontin pidentyessä yksityiskohtaisen informaation saatavuus vähenee ja odotettavissa olevia luottotappioita arvioitaessa tarvittavan harkinnan määrä lisääntyy. Odotettavissa olevia luottotappioita koskeva arvio ei edellytä yksityiskohtaista arviointia kaukana tulevaisuudessa olevista kausista – yhteisö voi ekstrapoloida ennusteet tällaisille kausille saatavilla olevan yksityiskohtaisen informaation perusteella.

B5.5.51 Yhteisön ei tarvitse suorittaa perinpohjaista tiedonhakua, mutta sen on otettava huomioon kaikki järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja ja jolla on merkitystä odotettavissa olevia luottotappioita koskevan arvion kannalta, mukaan lukien odotettavissa olevien ennen eräpäivää tapahtuvien maksujen vaikutus. Käytettävän informaation on sisällettävä tekijöitä, jotka koskevat erityisesti lainanottajaa, yleistä taloudellista tilannetta ja arviota olosuhteiden sekä nykyisestä että ennustetusta

▼M53

kehityssuunnasta raportointipäivänä. Yhteisö voi käyttää erilaisia tietolähteitä, jotka voivat olla sekä sisäisiä (yhteisökohtaisia) että ulkoisia. Mahdollisiin tietolähteisiin kuuluvat yhteisön oma kokemus aiemmista luottotappioista, sisäiset luokitukset, muiden yhteisöjen kokemus luottotappioista sekä ulkopuoliset luokitukset, raportit ja tilastot. Yhteisöt, joilla ei ole yhteisökohtaisia tietolähteitä tai joilla ne ovat riittämättömiä, voivat hyödyntää vertailuryhmän kokemusta vertailukelpoisista rahoitusinstrumenteista (tai rahoitusinstrumenttiryhmistä).

B5.5.52 Aiempaa toteutumaa koskeva tieto on tärkeä tuki tai perusta, jonka pohjalta odotettavissa olevat luottotappiot määritetään. Yhteisön on kuitenkin oikaistava aiempaa toteutumaa koskevaa tietoa, kuten kokemusta aiemmista luottotappioista, tarkasteluhetkellä havainnoitavissa olevan tiedon perusteella, jotta se kuvastaa senhetkisten olosuhteiden vaikutuksia ja sen ennusteita tulevista olosuhteista, joilla ei ole ollut vaikutusta kaudella, johon aiempaa toteutumaa koskeva tieto perustuu, ja jotta poistetaan sellaisten aiemmalla kaudella vallinneiden olosuhteiden vaikutukset, joilla ei ole merkitystä vastaisten sopimukseen perustuvien rahavirtojen kannalta. Joskus oikaisematon aiempaa toteutumaa koskeva tieto saattaisi olla paras järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio riippuen aiempaa toteutumaa koskevan tiedon luonteesta ja siitä, milloin sitä koskevat laskelmat on tehty, verrattuna raportointipäivän olosuhteisiin ja tarkasteltavana olevan rahoitusinstrumentin ominaispiirteisiin. Odotettavissa olevien luottotappioiden muutoksia koskevien arvioiden tulee kuvastaa niitä muutoksia ja olla samansuuntaisia niiden muutosten kanssa, joita havainnoitavissa olevissa tiedoissa tapahtuu kaudesta toiseen (kuten työttömyysasteen muutokset, kiinteistöjen hintojen muutokset, hyödykkeiden hintojen muutokset, maksukäyttäytymisen tai muiden tekijöiden muutokset, jotka antavat viitteitä rahoitusinstrumenttiin tai rahoitusinstrumenttiryhmään kohdistuvista luottotappioista, sekä niiden suuruusluokka). Yhteisön on säännöllisin väliajoin tarkistettava odotettavissa olevia luottotappioita arvioitaessa käytettävät metodologiat ja oletukset pienentääkseen eroja arvioiden ja toteutuvien kokemusperusteisten luottotappioiden välillä.

B5.5.53 Kun odotettavissa olevien luottotappioiden arvioimiseen käytetään aiempia luottotappioita koskevaa kokemusta, on tärkeää, että aiemmin toteutuneita luottotappiosuhdelukuja sovelletaan ryhmiin, jotka on määritelty samanlaisella perusteella kuin ne ryhmät, joiden aikaisempia luottotappiosuhdelukuja on havainnoitu. Käytettävän menetelmän on tämän vuoksi mahdollistettava kunkin rahoitusvarojen ryhmän yhdistäminen riskiominaisuuksiltaan samankaltaisten rahoitusvarojen ryhmien aiemmin toteutuneita luottotappioita koskevaan tietoon sekä tarkasteluhetken olosuhteita kuvaavaan merkitykselliseen havainnoitavissa olevaan tietoon.

B5.5.54 Odotettavissa olevat luottotappiot kuvastavat yhteisön omia odotuksia luottotappioista. Ottaessaan huomioon kaiken järkevän ja perusteltavissa olevan informaation, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia ja ponnisteluja, yhteisön tulisi kuitenkin ottaa huomioon myös havainnoitavissa oleva markkinainformaatio, joka koskee kyseisen rahoitusinstrumentin tai samankaltaisten rahoitusinstrumenttien luottoriskiä.

▼M53

Vakuus

B5.5.55 Odotettavissa olevia luottotappioita määritettäessä on arvioinnissa käytettävässä, odotettavissa olevia maksuvajauksia koskevassa arviossa otettava huomioon rahavirrat, jotka odotetaan saatavan vakuudesta ja muista luoton laatua parantavista järjestelyistä, jotka ovat osa sopimusehtoja ja joita yhteisö ei ole merkinnyt erikseen taseeseen. Vakuudellisesta rahoitusinstrumentista odotettavissa olevia maksuvajauksia koskevassa arviossa kuvastuvat niiden rahavirtojen määrä ja ajoitus, jotka odotetaan saatavan vakuuden ulosmittauksesta vähennettynä vakuuden haltuunotosta ja myymisestä aiheutuvilla menoilla, riippumatta siitä, onko ulosmittaus todennäköinen (ts. odotettavissa olevia rahavirtoja koskevassa arviossa otetaan huomioon ulosmittauksen todennäköisyys ja rahavirrat, jotka aiheutuisivat siitä). Näin ollen tähän analyysiin tulee sisällyttää mahdolliset rahavirrat, joita odotetaan syntyvän vakuuden realisoinnista sopimuksen eräpäivän jälkeen. Ulosmittauksen tuloksena saatua vakuutta ei merkitä varoiksi taseeseen erillään vakuudellisesta rahoitusinstrumentista, paitsi jos se täyttää tähän standardiin tai muihin standardeihin sisältyvät relevantit kirjaamiskriteerit.

Rahoitusvarojen luokittelun muutokset (luku 5.6)

5.6.1 Jos yhteisö muuttaa rahoitusvarojen luokittelua kappaleen 4.4.1 mukaisesti, sen on kappaleen 5.6.1 mukaan sovellettava luokittelua ei-takautuvasti luokittelun muutospäivästä lukien. Sekä jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmän että käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavien ryhmän efektiivinen korko on määritettävä alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Arvonalentumista koskevia vaatimuksia on sovellettava molemmissa näissä arvostusryhmissä samalla tavalla. Näin ollen kun yhteisö muuttaa rahoitusvaroihin kuuluvan erän luokittelua jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmän ja käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmän välillä:

a) korkotuottojen kirjaaminen ei muutu ja tämän vuoksi yhteisö käyttää edelleen samaa efektiivistä korkoa.

b) odotettavissa olevien luottotappioiden määrittäminen ei muutu, koska molemmissa arvostusryhmissä sovelletaan samaa lähestymistapaa arvonalentumisiin nähden. Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä kuitenkin siirretään käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmästä jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmään, tappiota koskeva vähennyserä kirjataan oikaisemaan rahoitusvaroihin kuuluvan erän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa luokittelun muutospäivästä lukien. Jos rahoitusvaroihin kuuluva erä siirretään jaksotettuun hankintamenoon arvostettavien ryhmästä käypään arvoon muiden laajan tuloksen kautta arvostettavien ryhmään, tappiota koskeva vähennyserä kirjataan pois taseesta (eikä sitä siis enää kirjata oikaisemaan bruttomääräistä kirjanpitoarvoa), mutta sen sijaan muihin laajan tuloksen eriin kirjataan (saman suuruinen) kertynyt arvonalentuminen, ja se esitetään luokittelun muutospäivästä lukien.

B5.6.2 Yhteisön ei kuitenkaan tarvitse kirjata erikseen korkotuottoa tai arvonalentumisvoittoja tai -tappioita käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavasta rahoitusvaroihin kuuluvasta erästä. Näin ollen kun yhteisö siirtää rahoitusvaroihin kuuluvan erän pois käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien ryhmästä, efektiivinen korko määritetään omaisuuserän luokittelun muutospäivän käyvän arvon perusteella. Lisäksi luokittelun muutospäivää pidetään alkuperäisenä kirjaamisajankohtana sovellettaessa lukua 5.5 rahoitusvaroihin kuuluvaan erään luokittelun muutospäivästä lukien.

▼M53

Voitot ja tappiot (luku 5.7)

B5.7.1 Kappaleen 5.7.5 mukaan yhteisön on sallittua tehdä peruuttamaton valinta, jonka mukaan käyvän arvon muutokset oman pääoman ehtoisesta instrumentista, jota ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa, esitetään muissa laajan tuloksen erissä. Tämä valinta tehdään instrumenttikohtaisesti (ts. kunkin osakkeen osalta erikseen). Muissa laajan tuloksen erissä esitettyjä määriä ei saa myöhemmin siirtää tulosvaikutteisiksi. Yhteisö saa kuitenkin siirtää kertyneitä voittoja tai tappioita oman pääoman sisällä. Tällaisista sijoituksista saatavat osingot kirjataan tulosvaikutteisesti kappaleen 5.7.6 mukaisesti, paitsi jos osinko selvästi edustaa sijoituksen hankintamenon osittaista takaisinsaantia.

B5.7.1A Ellei kappale 4.1.5 tule sovellettavaksi, kappale 4.1.2A edellyttää, että rahoitusvaroihin kuuluva erä arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, jos sen sopimusehdoissa määrätään rahavirroista, jotka ovat yksinomaan pääoman ja jäljellä olevan pääomamäärän koron maksua ja omaisuuserää pidetään hallussa sellaisen liiketoimintamallin mukaisesti, jonka tavoite saavutetaan sekä keräämällä sopimukseen perustuvia rahavirtoja että myymällä rahoitusvaroja. Tästä arvostusryhmästä kirjataan tulosvaikutteista informaatiota ikään kuin rahoitusvaroihin kuuluva erä arvostettaisiin jaksotettuun hankintamenoon, kun taas taseessa se arvostetaan käypään arvoon. Voitot tai tappiot kirjataan muihin laajan tuloksen eriin lukuun ottamatta voittoja tai tappioita, jotka kappaleiden 5.7.10–5.7.11 mukaisesti kirjataan tulosvaikutteisesti. Kun nämä rahoitusvarat kirjataan pois taseesta, aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet voitot tai tappiot siirretään tulosvaikutteisiksi. Tämä kuvastaa voittoa tai tappiota, joka olisi kirjattu tulosvaikutteisesti taseesta pois kirjaamisen yhteydessä, jos rahoitusvaroihin kuuluva erä olisi arvostettu jaksotettuun hankintamenoon.

B5.7.2 Yhteisö soveltaa IAS 21:tä sellaisiin rahoitusvaroihin ja -velkoihin, jotka IAS 21:n mukaan ovat monetaarisia eriä ja ulkomaan rahan määräisiä. IAS 21:n mukaan kaikki monetaarisista varoista ja monetaarisista veloista johtuvat valuuttakurssivoitot ja -tappiot on kirjattava tulosvaikutteisesti. Poikkeus tästä on monetaarinen erä, joka on määritetty suojausinstrumentiksi rahavirran suojauksessa (ks. kappale 6.5.11), nettosijoituksen suojauksessa (ks. kappale 6.5.13) tai sellaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon suojauksessa, jonka osalta yhteisö on valinnut käyvän arvon muutosten esittämisen muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti (ks. kappale 6.5.8).

B5.7.2A Valuuttakurssivoittoja ja -tappioita IAS 21:n mukaisesti kirjattaessa sellaista rahoitusvaroihin kuuluvaa erää, joka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta kappaleen 4.1.2A mukaisesti, käsitellään monetaarisena eränä. Näin ollen tällaista rahoitusvaroihin kuuluvaa erää käsitellään omaisuuseränä, joka arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon ulkomaan valuutassa. Valuuttakurssierot jaksotetusta hankintamenosta kirjataan tulosvaikutteisesti ja muut kirjanpitoarvon muutokset kirjataan kappaleen 5.7.10 mukaisesti.

B5.7.3 Kappaleen 5.7.5 mukaan yhteisön on sallittua tehdä peruuttamaton valinta, jonka mukaan tiettyjen oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin tehtyjen sijoitusten käyvän arvon myöhemmät muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä. Tällainen sijoitus ei ole monetaarinen erä. Näin ollen voitto tai tappio, joka esitetään muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.5 mukaisesti, sisältää mahdollisen valuuttakurssikomponentin.

▼M53

B5.7.4 Jos johdannaisvaroihin kuulumattoman monetaarisen omaisuuserän ja johdannaisvelkoihin kuulumattoman monetaarisen velan välillä on suojaussuhde, näiden rahoitusinstrumenttien valuuttakomponenttien muutokset esitetään tulosvaikutteisesti.

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokitellut velat

B5.7.5 Kun yhteisö nimenomaisesti luokittelee rahoitusvelan käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi, sen täytyy ratkaista, aiheuttaisiko velan luottoriskin muutosten vaikutusten esittäminen muissa laajan tuloksen erissä tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa tai kasvattaisiko se sitä. Kirjanpidollista epäsymmetriaa syntyisi tai se kasvaisi, jos velan luottoriskin muutosten vaikutusten esittäminen muissa laajan tuloksen erissä johtaisi suurempaan tulosvaikutteiseen epäsymmetriaan kuin jos kyseiset määrät esitettäisiin tulosvaikutteisesti.

B5.7.6 Tätä ratkaisua tehdessään yhteisön on arvioitava, odottaako se toisen käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavan rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutosten kumoavan velan luottoriskin muutosten tulosvaikutukset. Tällaisen odotuksen täytyy perustua taloudelliseen suhteeseen velan ominaispiirteiden ja toisen rahoitusinstrumentin ominaispiirteiden välillä.

B5.7.7 Tämä ratkaisu tehdään alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, eikä arviointia tehdä uudelleen. Kaikkien varojen ja velkojen, joista aiheutuu kirjanpidollista epäsymmetriaa, ei käytännön syistä tarvitse syntyä yhteisölle täsmälleen samanaikaisesti. Kohtuullinen viive on sallittu edellyttäen, että mahdollisesti jäljellä olevien liiketoimien odotetaan toteutuvan. Yhteisön täytyy soveltaa johdonmukaisesti metodologiaa, jonka mukaan se ratkaisee, aiheuttaisiko velan luottoriskin muutosten vaikutusten esittäminen muissa laajan tuloksen erissä tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa tai kasvattaisiko se sitä. Yhteisö saa kuitenkin käyttää erilaisia metodologioita silloin, kun käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattaviksi nimenomaisesti luokiteltavien velkojen ominaispiirteiden ja muiden rahoitusinstrumenttien ominaispiirteiden välillä on erilaisia taloudellisia suhteita. IFRS 7:n mukaan yhteisön on annettava tilinpäätöksen liitetiedoissa laadullisia tietoja tätä ratkaisua tehtäessä käyttämästään metodologiasta.

B5.7.8 Jos tällaista epäsymmetriaa syntyisi tai se kasvaisi, yhteisön täytyy esittää kaikki käyvän arvon muutokset (mukaan lukien velan luottoriskin muutosten vaikutukset) tulosvaikutteisesti. Jos tällaista epäsymmetriaa ei syntyisi tai se ei kasvaisi, yhteisön täytyy esittää velan luottoriskin muutosten vaikutukset muissa laajan tuloksen erissä.

B5.7.9 Muissa laajan tuloksen erissä esitettyjä määriä ei saa myöhemmin siirtää tulosvaikutteisiksi. Yhteisö saa kuitenkin siirtää kertyneitä voittoja tai tappioita oman pääoman sisällä.

B5.7.10 Seuraava esimerkki kuvaa tilannetta, jossa syntyisi tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa, jos velan luottoriskin muutosten vaikutukset esitettäisiin muissa laajan tuloksen erissä. Kiinnitysluottopankki antaa lainoja asiakkaille ja rahoittaa nämä lainat myymällä markkinoilla joukkovelkakirjoja, joilla on lainojen kanssa yhteensopivat ominaispiirteet (esim. jäljellä oleva määrä, takaisinmaksuprofiili, voimassaoloaika ja valuutta). Lainan sopimusehdot sallivat kiinnelaina-asiakkaan maksaa velkansa ennen eräpäivää (ts. täyttää velvoitteensa pankkia kohtaan) ostamalla vastaavan joukkovelkakirjan käypään arvoon markkinoilta ja luovuttamalla joukkovelkakirjan kiinnitysluottopankille. Tästä sopimukseen perustuvasta oikeudesta maksaa velka ennen eräpäivää seuraa, että jos joukkovelkakirjan luoton laatu huononee (ja näin ollen kiinnitysluottopankin velan käypä arvo

▼**M53**

pienenee), myös kiinnitysluottopankin lainasaamisen käypä arvo pienenee. Omaisuuserän käyvän arvon muutos kuvastaa myös kiinnitysluottoasiakkaan sopimukseen perustuvaa oikeutta maksaa laina takaisin ennen eräpäivää ostamalla alla oleva joukkovelkakirja käypään arvoon (joka tässä esimerkissä on pienentynyt) ja luovuttamalla se kiinnitysluottopankille. Näin ollen rahoitusvaroihin kuuluvan erän (lainasaamisen) vastaava käyvän arvon muutos kumoaa velan (joukkovelkakirjalainan) luottoriskin muutosten tulosvaikutukset. Jos velan luottoriskin muutosten vaikutukset esitettäisiin muissa laajan tuloksen erissä, syntyisi tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa. Näin ollen kiinnitysluottopankin täytyy esittää kaikki velan käyvän arvon muutokset (mukaan lukien velan luottoriskin muutosten vaikutukset) tulosvaikutteisesti.

B5.7.11 Kappaleessa B5.7.10 esitetyssä esimerkissä velan luottoriskin muutosten vaikutusten ja rahoitusvaroihin kuuluvan erän käyvän arvon muutosten välillä on sopimukseen perustuva sidos (ts. sen seurauksena, että kiinnelaina-asiakkaalla on oikeus maksaa laina takaisin ennen eräpäivää ostamalla joukkovelkakirja käypään arvoon ja luovuttamalla se kiinnitysluottopankille). Kirjanpidollista epäsymmetriaa voi kuitenkin syntyä myös ilman sopimukseen perustuvaa sidosta.

B5.7.12 Kappaleiden 5.7.7 ja 5.7.8 vaatimuksia sovellettaessa kirjanpidollista epäsymmetriaa ei aiheudu yksinomaan arvostusmenetelmästä, jota yhteisö käyttää velan luottoriskin muutosten vaikutusten määrittämiseen. Tulosvaikutteista kirjanpidollista epäsymmetriaa syntyisi vain silloin, kun jonkin muun rahoitusinstrumentin käyvän arvon muutosten odotetaan kumoavan velan luottoriskin (määritelty IFRS 7:ssä) muutosten vaikutukset. Epäsymmetria, jota syntyy pelkästään arvostusmenetelmän seurauksena (ts. koska yhteisö ei erottele velan luottoriskin muutoksia joistakin muista käyvän arvon muutoksista), ei vaikuta kappaleissa 5.7.7 ja 5.7.8 vaadittaviin ratkaisuihin. Yhteisö ei esimerkiksi ehkä erottele velan luottoriskin muutoksia maksuvalmiusriskin (liquidity risk) muutoksista. Jos yhteisö esittää molempien tekijöiden yhteisvaikutuksen muissa laajan tuloksen erissä, voi syntyä epäsymmetriaa, koska maksuvalmiusriskin muutokset voivat sisältyä yhteisön rahoitusvarojen käyvän arvon määrittämiseen ja kyseisten varojen koko käyvän arvon muutos esitetään tulosvaikutteisesti. Tällainen epäsymmetria johtuu kuitenkin arvostuksen epätarkkuudesta, ei kappaleessa B5.7.6 kuvatusta toistensa kumoamiseen johtavasta suhteesta, eikä se näin ollen vaikuta kappaleissa 5.7.7 ja 5.7.8 vaadittaviin ratkaisuihin.

Mitä ”luottoriski” tarkoittaa (kappaleet 5.7.7 ja 5.7.8)

B5.7.13 Luottoriski määritellään IFRS 7:ssä seuraavasti: ”riski, että rahoitusinstrumentin sopimusosapuoli ei pysty täyttämään velvoitettaan ja aiheuttaa siten toiselle osapuolelle taloudellisen tappion”. Kappaleen 5.7.7(a) mukainen vaatimus liittyy riskiin siitä, ettei liikkeeseenlaskija pysty suorittamaan kyseiseen velkaan liittyviä maksuja. Se ei välttämättä liity liikkeeseenlaskijan luottokelpoisuuteen. Esimerkiksi jos yhteisö laskee liikkeeseen vakuudellisen velan ja vakuudettoman velan, jotka ovat muutoin täysin samanlaisia, näiden kahden velan luottoriskit ovat erilaiset, vaikka niiden liikkeeseenlaskijana on sama yhteisö. Vakuudelliseen velkaan liittyvä luottoriski on pienempi kuin vakuudettomaan velkaan liittyvä luottoriski. Vakuudelliseen velkaan liittyvä luottoriski voi olla suuruudeltaan lähellä nollaa.

▼**M53**

B5.7.14 Kappaleen 5.7.7(a) vaatimusta sovellettaessa luottoriski on eri asia kuin omaisuuseräkohtainen tuloksellisuusriski. Omaisuuseräkohtainen tuloksellisuusriski ei liity riskiin siitä, että yhteisö ei pysty täyttämään tiettyä velvoitetta, vaan se liittyy riskiin siitä, että yksittäisen omaisuuserän tai omaisuuseräryhmän tuloksellisuus on heikko (tai sitä ei ole ollenkaan).

B5.7.15 Seuraavat ovat esimerkkejä omaisuuseräkohtaisesta tuloksellisuusriskistä:

a) velka, johon liittyy sijoitussidonnaisuutta koskeva ominaispiirre, jonka mukaan sijoittajille maksettava määrä määräytyy sopimuksen mukaan tiettyjen omaisuuserien tuloksellisuuden perusteella. Tämän sijoitussidonnaisuuden vaikutus velan käypään arvoon on omaisuuseräkohtainen tuloksellisuusriski, ei luottoriski.

b) velka, jonka liikkeeseenlaskijana on seuraavat ominaispiirteet omaava strukturoitu yhteisö. Yhteisö on juridisesti eriytetty siten, että sen varat on korvamerkitty käytettäviksi vain sen sijoittajien hyödyksi myös konkurssin tapahtuessa. Yhteisö ei ryhdy muihin liiketoimiin, eikä sen varoja voida kiinnittää. Rahamääriä erääntyy maksettaviksi yhteisön sijoittajille vain, jos korvamerkityt varat kerryttävät rahavirtoja. Näin ollen velan käyvän arvon muutokset kuvastavat pääasiallisesti varojen käyvän arvon muutoksia. Varojen tuloksellisuuden vaikutus velan käypään arvoon on omaisuuseräkohtainen tuloksellisuusriski, ei luottoriski.

Luottoriskin muutosten vaikutusten määrittäminen

B5.7.16 Kappaleen 5.7.7(a) vaatimuksen soveltamiseksi yhteisön on määritettävä rahoitusvelan käyvän arvon muutoksen määrä, joka johtuu kyseisen velan luottoriskin muutoksista, joko:

a) sen käyvän arvon muutoksena, joka ei johdu markkinariskiä aiheuttavista markkinaolosuhteiden muutoksista (ks. kappaleet B5.7.17 ja B5.7.18); tai

b) vaihtoehtoisella menetelmällä, jonka yhteisö uskoo kuvaavan todenmukaisemmin sitä velan käyvän arvon muutosta, joka johtuu sen luottoriskin muutoksista.

B5.7.17 Markkinariskiä aiheuttavia markkinaolosuhteiden muutoksia ovat esimerkiksi muutokset viitekorossa, toisen yhteisön rahoitusinstrumentin hinnassa, hyödykkeen hinnassa, valuuttakurssissa tai hinta- tai korkoindeksissä.

B5.7.18 Jos ainoat merkittävät relevantit muutokset velan markkinaolosuhteissa ovat muutokset havainnoitavassa (viite)korossa, kappaleessa B5.7.16(a) tarkoitettu määrä voidaan arvioida seuraavasti:

a) Ensiksi yhteisö laskee velan sisäisen korkokannan kauden alussa käyttäen velan käypää arvoa ja velan sopimukseen perustuvia rahavirtoja kauden alussa. Tästä korkokannasta se vähentää havainnoitavan (viite)koron kauden alussa ja näin päätyy sisäisen korkokannan instrumenttikohtaiseen osuuteen.

▼M53

b) Seuraavaksi yhteisö laskee velkaan liittyvien rahavirtojen nykyarvon käyttäen velan sopimukseen perustuvia rahavirtoja kauden lopussa ja diskonttauskorkoa, joka on yhtä suuri kuin (i) kauden lopun havainnoitu (viite)korko ja (ii) kohdan (a) mukaisesti määritetty sisäisen korkokannan instrumenttikohtainen osuus yhteen laskettuina.

c) Velan kauden lopun käyvän arvon ja kohdassa (b) määritetyn määrän välinen erotus on se käyvän arvon muutos, joka ei johdu havainnoidun (viite)koron muutoksista. Tämä määrä esitetään muissa laajan tuloksen erissä kappaleen 5.7.7(a) mukaisesti.

B5.7.19 Kappaleessa B5.7.18 esitetyssä esimerkissä oletetaan, että muista tekijöistä kuin instrumentin luottoriskin muutoksista tai havainnoitujen (viite)korkojen muutoksista johtuvat käyvän arvon muutokset eivät ole merkittäviä. Tämä menetelmä ei olisi asianmukainen, jos muista tekijöistä johtuvat käyvän arvon muutokset ovat merkittäviä. Tällöin yhteisön täytyy käyttää vaihtoehtoista menetelmää, joka määrittää velan luottoriskin muutosten vaikutukset todenmukaisemmin (ks. kappale B5.7.16(b)). Esimerkiksi jos esimerkin mukaiseen instrumenttiin sisältyy kytketty johdannainen, kytketyn johdannaisen käyvän arvon muutosta ei oteta huomioon määritettäessä kappaleen 5.7.7(a) mukaisesti muissa laajan tuloksen erissä esitettävää määrää.

B5.7.20 Niin kuin kaikissa käyvän arvon määrityksissä, myös menetelmässä, jolla yhteisö määrittää rahoitusvelan käyvän arvon muutoksen osuuden, joka johtuu sen luottoriskin muutoksista, täytyy käyttää mahdollisimman paljon merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja.

SUOJAUSLASKENTA (LUKU 6)

Suojausinstrumentit (luku 6.2)

Ehdot täyttävät instrumentit

B6.2.1 Johdannaisia, jotka on kytketty hybridisopimuksiin mutta joita ei käsitellä kirjanpidossa erikseen, ei voida määrittää erillisiksi suojausinstrumenteiksi.

B6.2.2 Yhteisön omat oman pääoman ehtoiset instrumentit eivät ole yhteisön rahoitusvaroja tai -velkoja, ja tämän vuoksi niitä ei voida määrittää suojausinstrumenteiksi.

B6.2.3 Valuuttariskiltä suojauduttaessa johdannaisiin kuulumattoman rahoitusinstrumentin valuuttariskikomponentti määritetään IAS 21:n mukaisesti.

Asetetut optiot

B6.2.4 Tämä standardi ei aseta rajoituksia olosuhteille, joissa käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettava johdannainen voidaan määrittää suojausinstrumentiksi, joitakin asetettuja optioita lukuun ottamatta. Asetettu optio ei käy suojausinstrumentiksi, paitsi jos se on nimenomaisesti määritetty kumoamaan ostettu optio, joka voi olla myös toiseen rahoitusinstrumenttiin kytketty optio (esimerkiksi asetettu osto-optio, jota käytetään suojaamaan ennen eräpäivää lunastettavissa olevaa velkaa).

▼M53

Suojausinstrumenttien määrittäminen

B6.2.5 Kun on kyse muusta kuin valuuttariskiltä suojautumisesta ja yhteisö määrittää suojausinstrumentiksi käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavan muihin rahoitusvaroihin tai -velkoihin kuin johdannaisvaroihin tai -velkoihin kuuluvan erän, se voi määrittää suojausinstrumentiksi johdannaisiin kuulumattoman rahoitusinstrumentin vain kokonaisuudessaan tai suhteellisen osuuden siitä.

B6.2.6 Yksittäinen suojausinstrumentti voidaan määrittää suojausinstrumentiksi useammalta kuin yhdeltä riskiltä suojauduttaessa edellyttäen, että suojausinstrumentti on nimenomaisesti määritetty ja että eri riskipositiot on nimenomaisesti määritetty suojauskohteiksi. Nämä suojauskohteet voivat olla eri suojaussuhteissa.

Suojauskohteet (luku 6.3)

Ehdot täyttävät erät

B6.3.1 Kiinteäehtoinen sitoumus liiketoiminnan hankkimisesta liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä ei voi olla suojauskohteena muutoin kuin valuuttariskiltä suojauduttaessa, koska muut suojattavat riskit eivät ole erikseen yksilöitävissä ja määritettävissä. Nämä muut riskit ovat yleisiä liiketoiminnan riskejä.

B6.3.2 Pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävä sijoitus ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa. Tämä johtuu siitä, että pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa otetaan tulosvaikutteisesti huomioon sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan sijoittajan osuus sijoituskohteen voitosta tai tappiosta. Vastaavasta syystä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävään tytäryritykseen tehty sijoitus ei voi olla suojauskohteena käyvän arvon suojauksessa. Tämä johtuu siitä, että konsernitilinpäätöstä laadittaessa otetaan tulosvaikutteisesti huomioon sijoituksen käyvän arvon muutosten sijaan tytäryrityksen voitto tai tappio. Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus eroaa tästä, koska suojaus koskee valuuttariskiä eikä kyseessä ole suojautuminen sijoituksen käyvän arvon muutokselta.

B6.3.3 Kappaleen 6.3.4 mukaan yhteisön on sallittua määrittää suojauskohteiksi riskille alttiina olevia kokonaismääriä, jotka muodostuvat riskille alttiina olevasta kohteesta ja johdannaisesta yhdessä. Tällaista suojauskohdetta määrittäessään yhteisö arvioi, yhdistyvätkö riskille alttiina oleva kohde ja johdannainen riskille alttiina olevassa kokonaismäärässä siten, että muodostuu erilainen riskille alttiina oleva kokonaismäärä, jota hallinnoidaan yhtenä tietylle riskille (tai riskeille) alttiina olevana kohteena. Tällöin yhteisö voi määrittää suojauskohteen riskille alttiina olevan kokonaismäärän perusteella. Esimerkiksi:

a) yhteisö voi suojata tietyn määrän erittäin todennäköisiä 15 kuukauden kuluttua tapahtuvia kahviostoja hintariskiltä (perustuen USA:n dollareihin) käyttämällä 15 kuukauden kahvifutuurisopimusta. Erittäin todennäköiset kahviostot ja kahvifutuurisopimukset yhdessä voidaan riskienhallinnan tarkoitusta varten katsoa määrältään kiinteäksi USA:n dollarin määräiseksi valuuttariskille alttiina olevaksi kohteeksi, jonka voimassaoloaika on 15 kuukautta (ts. kuin mikä tahansa määrältään kiinteä USA:n dollarin määräinen 15 kuukauden kuluttua tapahtuva kassasta maksu).

▼**M53**

b) yhteisö voi suojata ulkomaan rahan määräisen kiinteäkorkoisen velan valuuttariskiltä sen koko 10 vuoden voimassaoloajalta. Yhteisöllä on kuitenkin oltava kiinteäkorkoinen riskille alttiina oleva kohde toimintavaluuttansa määräisenä vain lyhyestä keskipitkään aikavälillä (kuten kahden vuoden ajan) ja vaihtuvakorkoinen riskille alttiina oleva kohde toimintavaluuttansa määräisenä eräpäivään jäljellä olevana aikana. Yhteisö kiinnittää korkoriskille alttiina olevan määrän (jos korkotaso on sellainen, että yhteisö haluaa kiinnittää korot) kunkin kahden vuoden jakson lopussa (ts. rullaavasti kahdeksi vuodeksi kerrallaan). Tällaisessa tilanteessa yhteisö voi tehdä 10 vuoden pituisen kiinteät rahavirrat vaihtuviksi vaihtavan valuutan- ja koronvaihtosopimuksen, jolla kiinteäkorkoinen ulkomaanrahan määräinen velka vaihdetaan vaihtuvakorkoiseksi toimintavaluutan määräiseksi riskille alttiina olevaksi kohteeksi. Tämän lisäksi tulee kahden vuoden pituinen koronvaihtosopimus, jolla – toimintavaluutan pohjalta – vaihdetaan vaihtuvakorkoinen velka kiinteäkorkoiseksi. Tosiasiallisesti kiinteäkorkoinen ulkomaan rahan määräinen velka ja 10 vuoden pituinen kiinteät rahavirrat vaihtuviksi vaihtava koron- ja valuutanvaihtosopimus yhdessä katsotaan riskienhallinnan tarkoituksia varten 10 vuoden pituiseksi vaihtuvakorkoiseksi toimintavaluutan määräiseksi velaksi.

B6.3.4 Kun suojauskohde määritetään riskille alttiina olevan kokonaismäärän perusteella, yhteisö ottaa suojauksen tehokkuutta arvioidessaan ja suojauksen tehottomuutta mitatessaan huomioon niiden erien yhteisvaikutuksen, joista riskille alttiina oleva kokonaismäärä muodostuu. Riskille alttiina olevan kokonaismäärän muodostavat erät käsitellään kuitenkin edelleen kirjanpidossa erikseen. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi:

a) johdannaiset, jotka ovat osa riskille alttiina olevaa kokonaismäärää, kirjataan erillisiksi käypään arvoon arvostettaviksi varoiksi tai veloiksi; ja

b) jos riskille alttiina olevan kokonaismäärän muodostavien erien välille määritetään suojaussuhde, niin johdannainen täytyy sisällyttää osaksi riskille alttiina olevaa kokonaismäärää vastaavalla tavalla kuin kyseinen johdannainen määritetään suojausinstrumentiksi riskille alttiina olevan kokonaismäärän tasolla. Esimerkiksi jos yhteisö jättää johdannaisen korko-osuuden ulkopuolelle määrittäessään sen suojausinstrumentiksi riskille alttiina olevan kokonaismäärän muodostavien erien välisessä suojaussuhteessa, sen täytyy jättää korko-osuus ulkopuolelle myös, kun kyseinen johdannainen sisällytetään suojauskohteeseen osana riskille alttiina olevaa kokonaismäärää. Muutoin riskille alttiina olevan kokonaismäärän on sisällettävä joko johdannainen kokonaisuudessaan tai suhteellinen osuus siitä.

B6.3.5 Kappaleessa 6.3.6 todetaan, että konsernitilinpäätöksessä erittäin todennäköisen ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski voi käydä suojauskohteeksi rahavirran suojauksessa edellyttäen, että liiketoimi on muun valuutan kuin kyseisen liiketoimen toteuttavan yhteisön toimintavaluutan määräinen ja että valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Tässä yhteisö voi olla emo-, tytär- tai osakkuusyritys, yhteisjärjestely tai sivuliike. Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen valuuttariski ei vaikuta konsernin voittoon tai tappioon, konsernin sisäinen liiketoimi ei voi käydä suojauskohteeksi. Tämä koskee tavallisesti saman konsernin yritysten välisiä rojaltimaksuja, koronmaksuja tai hallintoveloituksia, ellei niihin liity ulkopuolista liiketointa. Konsernin sisäinen liiketoimi voi kuitenkin käydä suojauskohteeksi silloin, kun ennakoidun konsernin sisäisen

▼M53

liiketoimen valuuttariski vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Esimerkkinä tästä ovat ennakoidut vaihto-omaisuuden myynnit tai ostot samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä, jos vaihto-omaisuus myydään edelleen konsernin ulkopuoliselle vastapuolelle. Vastaavasti ennakoitu konsernin sisäinen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden myynti ne valmistaneelta konserniin kuuluvalta yhteisöltä niitä toiminnoissaan käyttävälle konserniin kuuluvalle yhteisölle voi vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon. Näin voisi käydä esimerkiksi siksi, että ostava yhteisö tekee aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä poistoja ja niille alun perin kirjattu määrä voi muuttua, jos ennakoitu konsernin sisäinen liiketoimi on muun valuutan kuin ostavan yhteisön toimintavaluutan määräinen.

B6.3.6 Jos ennakoidun konsernin sisäisen liiketoimen suojaus täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset, mahdollinen voitto tai tappio lisätään muihin laajan tuloksen eriin tai vähennetään niistä kappaleen 6.5.11 mukaisesti. Kausi, jolla tai kaudet, joilla suojatun liiketoimen valuuttariski vaikuttaa voittoon tai tappioon, on se kausi, jolla se vaikuttaa konsernin voittoon tai tappioon.

Suojauskohteiden määrittäminen

B6.3.7 Komponentti on suojauskohde, joka on vähemmän kuin erä kokonaisuudessaan. Näin ollen komponentti kuvastaa vain joitakin siihen erään liittyviä riskejä, jonka osa se on, tai se kuvastaa näitä riskejä vain joltakin osin (esim. kun suojauskohteeksi määritetään suhteellinen osuus erästä).

Riskikomponentit

B6.3.8 Jotta riskikomponentti voitaisiin hyväksyttävästi määrittää suojauskohteeksi, sen täytyy olla rahoituserän tai muun erän erikseen yksilöitävissä oleva komponentti, ja kyseisestä riskikomponentista johtuvien muutosten erän rahavirroissa tai käyvässä arvossa täytyy olla luotettavasti määritettävissä.

B6.3.9 Yksilöidessään sitä, mitkä riskikomponentit voidaan määrittää suojauskohteiksi, yhteisö arvioi kyseiset riskikomponentit sen nimenomaisen markkinarakenteen yhteydessä, johon riski liittyy tai riskit liittyvät ja jossa suojaustoiminta tapahtuu. Tällainen määrittäminen edellyttää merkityksellisten tosiseikkojen ja olosuhteiden arvioimista, ja nämä eroavat toisistaan eri riskien ja markkinoiden osalta.

B6.3.10 Määrittäessään riskikomponentteja suojauskohteiksi yhteisö ottaa huomioon sen, onko riskikomponentit nimenomaisesti määrätty sopimuksessa (sopimuksessa määrätyt riskikomponentit) vai sisältyvätkö ne implisiittisesti sen erän käypään arvoon tai rahavirtoihin, jonka osa ne ovat (muut kuin sopimuksessa määrätyt riskikomponentit). Muut kuin sopimuksessa määrätyt riskikomponentit voivat liittyä sellaisiin eriin, joihin ei ole sopimusta (esimerkiksi ennakoidut liiketoimet) tai joihin on sopimuksia, joissa ei nimenomaisesti yksilöidä komponenttia (esimerkiksi kiinteäehtoinen sitoumus, joka sisältää vain yhden hinnan sen sijaan, että siinä olisi erilaisiin kohde-etuuksiin viittaava hinnan määräytymiskaava). Esimerkiksi:

▼**M53**

a) Yhteisöllä A on pitkäaikainen maakaasun hankintasopimus, jonka hinnoittelussa käytetään sopimuksessa määrättyä kaavaa, jossa viitataan hyödykkeisiin ja muihin tekijöihin (esim. kaasuöljy, polttoaineöljy ja muut komponentit kuten kuljetusmenot). Yhteisö A suojaa kyseisen hankintasopimuksen kaasuöljykomponentin kaasuöljytermiinisopimusta käyttäen. Koska kaasuöljykomponentti on yksilöity hankintasopimuksen ehdoissa, se on sopimuksessa määrätty riskikomponentti. Hinnoittelukaavasta johtuen yhteisö A toteaa, että kaasuöljyn hintaan liittyvä altistuminen riskille on erikseen yksilöitävissä. Samanaikaisesti kaasuöljytermiinisopimuksille on olemassa markkinat. Näin ollen yhteisö A toteaa, että kaasuöljyn hintaan liittyvä altistuminen on luotettavasti määritettävissä. Tämä vuoksi kaasuöljyn hintaan liittyvä altistuminen on riskikomponentti, joka voidaan hyväksyttävästi määrittää suojauskohteeksi.

b) Yhteisö B suojaa tulevat kahviostonsa tuotantoennusteensa pohjalta. Suojaus alkaa enintään 15 kuukautta ennen kuin toimitus tapahtuu osana ennakoitua ostovolyymia. Yhteisö B kasvattaa suojattua määrää ajan kuluessa (toimituspäivän lähestyessä). Yhteisö B käyttää kahvin hintariskin hallintaan kahta erityyppistä sopimusta:

i) pörssinoteeratut kahvifutuurisopimukset; ja

ii) kahvin hankintasopimukset, joiden mukaan tietylle tuotantolaitokselle toimitetaan kolumbialaista Arabica-kahvia. Näiden sopimusten mukaan kahvitonni hinnoitellaan hinnoittelukaavaa käyttäen siten, että hinta on pörssinoteerattujen kahvifutuurien sopimushinta lisättynä kiinteällä hintaerolla ja muuttuvalla logistiikkapalveluveloituksella. Kahvin hankintasopimus on myöhemmin toimeenpantava sopimus, jonka mukaisesti yhteisö B vastaanottaa tosiasialliset kahvitoimitukset.

Nykyiseen satoon liittyvien toimitusten osalta kahvinhankintasopimukset antavat yhteisölle B mahdollisuuden kiinnittää tosiasiallisesti ostettavan kahvilaadun (kolumbialainen Arabica-kahvi) ja pörssissä vaihdettavan futuurisopimuksen kohde-etuutena olevan viitelaadun välinen hintaero. Seuraavaan satoon liittyvien toimitusten osalta ei kuitenkaan vielä ole mahdollista tehdä kahvinhankintasopimuksia, joten hintaeroa ei voida kiinnittää. Yhteisö B käyttää pörssinoteerattuja kahvifutuurisopimuksia suojatakseen kahvin hintariskin viitelaatukomponenttia sekä kyseiseen että seuraavaan kauteen liittyvien toimitusten osalta. Yhteisö B toteaa olevansa alttiina kolmelle eri riskille: viitelaatua kuvastavalle kahvin hintariskille, viitelaatuisen kahvin ja tosiasiallisesti vastaanotettavan kolumbialaisen Arabica-kahvin välistä hintaeroa (spread) kuvastavalle kahvin hintariskille sekä muuttuville logistiikkamenoille. Toimituksissa, jotka liittyvät nykyiseen satoon sen jälkeen, kun yhteisö B tekee kahvinhankintasopimuksen, viitelaatua kuvastava kahvin hintariski

▼M53

on sopimuksessa määrätty riskikomponentti, koska hinnoittelukaavaan sisältyy indeksisidonnaisuus pörssinoteerattujen kahvifutuurien sopimushintaan nähden. Yhteisö B toteaa tämän riskikomponentin olevan erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä. Seuraavaan satoon liittyvistä toimituksista yhteisö B ei vielä ole tehnyt kahvin hankintasopimuksia (ts. kyseiset toimitukset ovat ennakoituja liiketoimia). Näin ollen viitelaatua kuvastava kahvin hintariski on muu kuin sopimuksessa määrätty riskikomponentti. Yhteisön B:n analysoidessa markkinarakennetta otetaan huomioon, kuinka sen tosiasiallisesti vastaanottaman kahvin toimitukset hinnoitellaan. Näin ollen yhteisö B toteaa markkinarakenneanalyysin perusteella, että myös ennakoituihin liiketoimiin liittyy kahvin viitelaatua kuvastava hintariski sellaisena riskikomponenttina, joka on erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, vaikkei sitä ole määrätty sopimuksessa. Tämän vuoksi yhteisö B voi määrittää suojaussuhteet riskikomponenttien perusteella (viitelaatua kuvastavalle kahvin hintariskille) sekä kahvin hankintasopimusten että ennakoitujen liiketoimien osalta.

c) Yhteisö C suojaa osan tulevista lentopetroliostoistaan ennakoidun kulutuksen perusteella 24 kuukautta ennen toimitusta ja kasvattaa suojattavaa määrää ajan kuluessa. Yhteisö C suojautuu tältä riskiltä erityyppisillä sopimuksilla riippuen suojauksen aikahorisontista, mikä vaikuttaa johdannaisten markkinoiden likvidiyteen. Pitemmille aikahorisonteille (12–24 kuukautta) yhteisö C käyttää raakaöljysopimuksia, koska vain niiden markkinat ovat riittävän likvidit. Aikahorisonteille 6–12 kuukautta yhteisö C käyttää kaasuöljyjohdannaisia, koska ne ovat riittävän likvidejä. Alle kuuden kuukauden aikahorisonteille yhteisö C käyttää lentopetrolisopimuksia. Yhteisön C analyysi öljyn ja öljytuotteiden markkinarakenteesta ja sen arvio merkityksellisistä tosiseikoista ja olosuhteista on seuraavanlainen:

i) Yhteisö C toimii maantieteellisellä alueella, jossa Brent on raakaöljyn viitetuote. Raakaöljy on raaka-aineiden viitetuote, joka vaikuttaa useiden öljynjalostetuotteiden hintaan tärkeimpänä perusraaka-aineena. Kaasuöljy on öljynjalostetuotteiden viitetuote, jota käytetään yleisemmin öljytisleiden hinnoittelun viitteenä. Tämä kuvastuu myös yhteisön C toimintaympäristön raakaöljy- ja öljynjalostetuotteiden markkinoiden johdannaisinstrumenttityypeissä, joita ovat esimerkiksi:

— viiteraakaöljyfutuurisopimus, joka koskee Brent-raakaöljyä;

— viitekaasuöljyfutuurisopimus, jota käytetään tisleiden hinnoittelun viitteenä – esim. lentopetrolin hinnoitteluerojohdannaiset kattavat lentopetrolin ja kyseisen viitekaasuöljyn välisen hintaeron; ja

▼**M53**

— viitekaasuöljyn jalostuserojohdannainen (ts. johdannainen, jonka kohde-etuutena on raakaöljyn ja kaasuöljyn välinen hintaero – jalostusmarginaali), joka on sidottu indeksillä Brent-raakaöljyyn.

ii) Öljynjalostetuotteiden hinnoittelu ei riipu siitä, mitä nimenomaista raakaöljyä käsitellään tietyssä jalostamossa, koska kyseiset öljynjalostetuotteet (kuten kaasuöljy tai lentopetroli) ovat standardoituja.

Näin ollen yhteisö C toteaa, että sen lentopetroliostojen hintariskiin sisältyy Brent-raakaöljyyn perustuva raakaöljyn hintariskikomponentti sekä kaasuöljyn hintariskikomponentti, vaikkei raakaöljyä ja kaasuöljyä ole määrätty missään sopimusjärjestelyssä. Yhteisö C toteaa, että nämä kaksi riskikomponenttia ovat erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, vaikkei niistä määrätä sopimuksessa. Näin ollen yhteisö C voi määrittää ennakoiduille lentopetroliostoille suojaussuhteet riskikomponenttien perusteella (raakaöljylle ja kaasuöljylle). Tämä analyysi tarkoittaa myös, että jos esimerkiksi yhteisö C käyttää West Texas Intermediaten (WTI) raakaöljyyn perustuvia raakaöljyjohdannaisia, Brent-raakaöljyn ja WTI-raakaöljyn välisen hintaeron muutokset aiheuttaisivat suojauksen tehottomuutta.

d) Yhteisöllä D on kiinteäkorkoinen vieraan pääoman ehtoinen instrumentti. Tämä instrumentti on laskettu liikkeeseen ympäristössä, jossa markkinoilla on paljon samankaltaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, joita verrataan sen mukaan, mikä on niiden hinnoitteluero viitekorkoon (esim. LIBORiin) nähden, ja vaihtuvakorkoiset instrumentit sidotaan kyseisessä ympäristössä tyypillisesti indeksillä kyseiseen viitekorkoon. Korkoriskin hallintaan käytetään usein koronvaihtosopimuksia kyseiseen viitekorkoon perustuen riippumatta siitä, mikä on vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien hinnoitteluero kyseiseen viitekorkoon nähden. Kiinteäkorkoisten vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien hinta vaihtelee suoraan vertailukoron muutosten mukaisesti sitä mukaa kuin niitä tapahtuu. Yhteisö D toteaa, että vertailukorko on erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä oleva komponentti. Näin ollen yhteisö D voi määrittää kiinteäkorkoiselle vieraan pääoman ehtoiselle instrumentille suojaussuhteet riskikomponentin perusteella viitekoron osalta.

B6.3.11 Kun riskikomponentti määritetään suojauskohteeksi, suojauslaskentaa koskevia vaatimuksia sovelletaan kyseiseen riskikomponenttiin samalla tavoin kuin niitä sovelletaan muihin suojauskohteisiin, jotka eivät ole riskikomponentteja. Esimerkiksi suojauslaskennan soveltamisen kriteerit ovat voimassa, myös se, että suojaussuhteen täytyy täyttää suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset ja mahdollinen suojauksen tehottomuus on määritettävä ja kirjattava.

▼**M53**

B6.3.12 Yhteisö voi myös määrittää suojattaviksi vain ne suojauskohteen rahavirtojen tai käyvän arvon muutokset, jotka ylittävät tai alittavat tietyn hinnan tai muun muuttujan arvon (”yksisuuntainen riski”). Suojausinstrumenttina toimivan ostetun option perusarvo (olettaen, että sen keskeiset ehdot ovat samat kuin suojattavaksi määritetyn riskin) – mutta ei sen aika-arvo – kuvastaa suojauskohteen yksisuuntaista riskiä. Yhteisö voi esimerkiksi määrittää suojattavaksi ennakoidun hyödykeoston hinnannoususta johtuvat toteutuvien vastaisten rahavirtojen vaihtelut. Tällaisessa tilanteessa yhteisö määrittää suojattaviksi vain ne rahavirtatappiot, jotka johtuvat hinnan nousemisesta yli määrätyn tason. Suojattu riski ei sisällä ostetun option aika-arvoa, koska aika-arvo ei ole ennakoidun liiketoimen voittoon tai tappioon vaikuttava komponentti.

B6.3.13 Kumottavissa olevana oletuksena on, että ellei inflaatioriskiä ole määrätty sopimuksessa, se ei ole erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, joten sitä ei voida määrittää rahoitusinstrumentin riskikomponentiksi. Rajatuissa tapauksissa on kuitenkin mahdollista määrittää inflaatioriskille erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä oleva riskikomponentti inflaatioympäristön ja asianomaisten velkamarkkinoiden erityisistä olosuhteista johtuen.

B6.3.14 Yhteisö esimerkiksi laskee liikkeeseen velkaa ympäristössä, jossa inflaatioon sidotuilla joukkovelkakirjalainoilla on sellainen koko- ja aikarakenne, että tuloksena syntyy riittävän likvidit markkinat, jotka mahdollistavat nollakuponkireaalikorkoisen aikarakenteen muodostamisen. Tämä tarkoittaa, että inflaatio on kyseisen valuutan osalta merkityksellinen tekijä, joka otetaan velkamarkkinoilla erikseen huomioon. Näissä olosuhteissa inflaatioriskikomponentti voitaisiin määrittää diskonttaamalla suojattavan vieraan pääoman ehtoisen instrumentin rahavirrat käyttäen nollakuponkireaalikorkoista aikarakennetta (ts. vastaavalla tavalla kuin riskitön (nimellis)korkokomponetti voidaan määrittää). Toisaalta inflaatioriskikomponentti ei useissa tapauksissa ole erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä. Yhteisö esimerkiksi laskee liikkeeseen velan, jolle maksetaan vain nimelliskorkoa, ympäristössä, jossa inflaatiosidonnaisten joukkovelkakirjalainojen markkinat eivät ole riittävän likvidit, jotta olisi mahdollista muodostaa nollakuponkireaalikorkoinen aikarakenne. Tällöin markkinarakenteen sekä tosiseikkojen ja olosuhteiden analysoinnista ei saada tukea sille, että yhteisö toteaisi inflaation olevan merkityksellinen tekijä, joka otetaan erikseen huomioon velkamarkkinoilla. Näin ollen yhteisö ei pysty kumoamaan oletusta, jonka mukaan inflaatioriski, josta ei ole määrätty sopimuksessa, ei ole erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä. Tästä seuraa, että inflaatioriskikomponenttia ei olisi hyväksyttävää määrittää suojauskohteeksi. Tämä pätee riippumatta mahdollisesta inflaation suojausinstrumentista, jonka yhteisö on tosiasiallisesti ottanut käyttöön. Erityisesti yhteisö ei voi yksinkertaisesti projisoida todellisen inflaatiosuojausinstrumentin ehtoja nimelliskorkoiseen velkaan.

B6.3.15 Sopimuksessa määrätty taseeseen merkityn inflaatiosidonnaisen joukkovelkakirjalainan rahavirtojen inflaatioriskikomponentti (olettaen, ettei kytkettyä johdannaista vaadita käsiteltäväksi kirjanpidossa erikseen) on erikseen yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, kunhan inflaatioriskikomponentti ei vaikuta instrumentin muihin rahavirtoihin.

▼**M53**

Nimellismäärän komponentit

B6.3.16 Kahdentyyppisiä nimellismäärien komponentteja voidaan määrittää suojauskohteeksi suojaussuhteessa: komponentti, joka on suhteellinen osuus koko erästä, tai kerroskomponentti. Komponentin tyyppi muuttaa kirjanpidollista lopputulemaa. Yhteisön on määritettävä komponentti kirjanpidon tarkoituksiin riskienhallinnan tavoitteiden kanssa yhdenmukaisella tavalla.

B6.3.17 Esimerkki komponentista, joka on suhteellinen osuus, on 50 prosenttia lainan sopimukseen perustuvista rahavirroista.

B6.3.18 Kerroskomponentti voidaan yksilöidä perusjoukosta, joka on määritelty mutta avoin, tai määritellystä nimellismäärästä. Esimerkkejä tästä ovat:

a) osa liiketoimien monetaarisesta volyymista, esimerkiksi seuraavat 10 FC:n rahavirrat ulkomaan rahan määräisestä myynnistä ensimmäisten 20 FC:n jälkeen maaliskuussa 201X ([1]);

b) osa fyysisestä volyymista, esim. alin 5 miljoonan kuutiometrin kerros paikkaan XYZ varastoidusta maakaasusta;

c) osa liiketoimien fyysisestä tai muusta volyymista, esim. ensimmäiset 100 tynnyriä kesäkuun 201X öljyostoista tai ensimmäiset 100 megawattituntia kesäkuun 201X sähkön myynnistä; tai

d) suojauskohteen nimellismäärän kerros, esim. viimeiset 80 miljoonaa CU 100 miljoonan CU:n suuruisesta kiinteäehtoisesta sitoumuksesta, 20 miljoonan CU:n suuruinen alin kerros 100 miljoonan CU:n kiinteäkorkoisesta joukkovelkakirjalainasta tai 30 miljoonan CU:n suuruinen ylin kerros 100 miljoonan CU:n kiinteäkorkoisesta velasta, joka voidaan maksaa ennen eräpäivää käypään arvoon (määritelty nimellismäärä on 100 miljoonaa CU).

B6.3.19 Jos kerroskomponentti määritetään suojauskohteeksi käyvän arvon suojauksessa, yhteisön on yksilöitävä se määritellystä nimellisarvosta. Jotta noudatettaisiin ehdot täyttäviä käyvän arvon suojauksia koskevia vaatimuksia, yhteisön on arvostettava suojauskohde uudelleen käyvän arvon muutosten osalta (ts. arvostettava erä uudelleen niiden käyvän arvon muutosten osalta, jotka johtuvat suojattavasta riskistä). Käyvän arvon suojauksesta aiheutuva oikaisu on kirjattava tulosvaikutteisesti viimeistään silloin, kun erä kirjataan pois taseesta. Näin ollen on välttämätöntä jäljittää erä, johon käyvän arvon suojauksesta aiheutuva oikaisu liittyy. Kun kyseessä on kerroskomponentti käyvän arvon suojauksessa, tämä edellyttää, että yhteisö jäljittää sen nimellismäärän, josta se on määritelty. Esimerkiksi kappaleessa B6.3.18(d) on jäljitettävä koko määritelty nimellisarvo 100 miljoonaa CU, jotta pystytään jäljittämään alin kerros 20 miljoonaa CU tai ylin kerros 30 miljoonaa CU.

B6.3.20 Kerroskomponenttia, johon sisältyy ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskeva optio, ei voida määrittää suojauskohteeksi käyvän arvon suojauksessa, jos suojattavan riskin muutokset vaikuttavat ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan option käypään arvoon, paitsi jos suojattavaksi määritetty kerros sisältää siihen liittyvän ennen eräpäivää tapahtuvaa maksua koskevan option vaikutuksen määritettäessä suojauskohteen käyvän arvon muutosta.

([1]) Tässä standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (currency units) ja ulkomaan rahan yksikköinä FC (foreign currency unit).

▼**M53**

Komponenttien ja erän kokonaisrahavirtojen välinen suhde

B6.3.21 Jos suojauskohteeksi määritetään rahoituserän tai rahoituseriin kuulumattoman erän rahavirtojen komponentti, tämän komponentin täytyy olla pienempi tai yhtä suuri kuin koko erän kokonaisrahavirrat. Koko erän kaikki rahavirrat voidaan kuitenkin määrittää suojauskohteeksi ja suojata ne vain joltakin tietyltä riskiltä (esim. vain LIBORin tai viitehyödykkeen hinnan muutoksista johtuvilta muutoksilta).

B6.3.22 Jos kyseessä on esimerkiksi rahoitusvelka, jonka efektiivinen korko on LIBORia alempi, yhteisö ei voi määrittää suojattavaksi:

a) velan komponenttia, joka on yhtä suuri kuin LIBORin mukainen korko (ja pääoman määrä, jos on kyse käyvän arvon suojauksesta); eikä

b) negatiivista jäännöskomponenttia.

B6.3.23 Jos kyseessä on kuitenkin kiinteäkorkoinen rahoitusvelka, jonka efektiivinen korko on (esimerkiksi) 100 korkopistettä alle LIBORin, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko velan arvon muutoksen (ts. pääoman lisättynä korolla LIBOR miinus 100 korkopistettä), joka johtuu LIBORin muutoksista. Jos kiinteäkorkoinen rahoitusinstrumentti suojataan jonkin aikaa sen syntymisen jälkeen ja korot ovat sillä välin muuttuneet, yhteisö voi määrittää suojattavaksi riskikomponentin, joka vastaa viitekorkoa, joka on korkeampi kuin erästä sopimukseen perustuen maksettava korko. Yhteisö voi toimia näin edellyttäen, että viitekorko on alempi kuin efektiivinen korko, joka on laskettu sen oletuksen mukaisesti, että yhteisö olisi ostanut instrumentin sinä päivänä, jona se ensimmäisen kerran määrittää suojauskohteen. Oletetaan esimerkiksi, että yhteisö sijoittaa kiinteäkorkoiseen rahoitusvaroihin kuuluvaan erään 100 CU, jonka efektiivinen korko on 6 % silloin, kun LIBOR on 4 %. Se ryhtyy suojaamaan tätä omaisuuserää jonkin verran myöhemmin, kun LIBOR on noussut 8 %:iin ja omaisuuserän käypä arvo on laskenut 90 CU:hun. Yhteisö laskee, että jos se olisi ostanut omaisuuserän sinä päivänä, jona se määrittää siihen liittyvän LIBOR-korkoriskin suojattavaksi, omaisuuserän senhetkiseen käypään arvoon 90 CU:hun perustuva efektiivinen tuotto olisi ollut 9,5 prosenttia. Koska LIBOR alittaa tämän efektiivisen tuoton, yhteisö voi määrittää suojattavaksi LIBOR-komponentin 8 %, joka koostuu osaksi sopimukseen perustuvista korkorahavirroista ja osaksi tarkasteluhetken käyvän arvon (90 CU) ja eräpäivänä takaisin maksettavan määrän (100 CU) erotuksesta.

B6.3.24 Jos vaihtuvakorkoisen rahoitusvelan korko on (esimerkiksi) kolmen kuukauden LIBOR miinus 20 korkopistettä (ja korkolattia nolla korkopistettä), yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko kyseisen velan rahavirtojen (ts. kolmen kuukauden LIBOR miinus 20 korkopistettä – korkolattia mukaan lukien) muutoksen, joka johtuu LIBORin muutoksista. Näin ollen niin kauan kuin tulevat kolmen kuukauden LIBOR-korot (three-month LIBOR forward curve) eivät velan jäljellä olevana voimassaoloaikana laske alle 20 korkopisteen, suojauskohteen

▼M53

rahavirtojen vaihtelu on sama kuin velan, jonka korko on kolmen kuukauden LIBOR ja jonka hinnoitteluero on nollan suuruinen tai positiivinen. Jos tulevat kolmen kuukauden LIBOR-korot kuitenkin laskevat alle 20 korkopisteen velan jäljellä olevaksi voimassaoloajaksi (tai osaksi sitä), suojauskohteen rahavirtojen vaihtelu on vähäisempi kuin velan, jonka korko on kolmen kuukauden LIBOR ja jonka hinnoitteluero on nollan suuruinen tai positiivinen.

B6.3.25 Vastaavanlainen esimerkki rahoituseriin kuulumattomasta erästä on tietyltä öljykentältä saatava tietyntyyppinen raakaöljy, jonka hinnoittelu perustuu relevanttiin viiteraakaöljyyn. Jos yhteisö myy kyseistä raakaöljyä sopimuksella, jonka mukaan käytettävällä sopimukseen perustuvalla hinnoittelukaavalla tynnyrihinta asetetaan vastaamaan viiteraakaöljyn hintaa vähennettynä 10 CU:lla ja vähimmäishinta on 15 CU, yhteisö voi määrittää suojauskohteeksi koko myyntisopimuksen mukaisten rahavirtojen vaihtelun, joka johtuu viiteraakaöljyn hinnan muutoksesta. Yhteisö ei kuitenkaan voi määrittää suojattavaksi komponenttia, joka on yhtä suuri kuin vertailuraakaöljyn hinnan koko muutos. Näin ollen niin kauan kuin (kunkin toimituksen) termiinihinta ei laske alle 25 CU:n, suojauskohteen rahavirtojen vaihtelu on sama kuin myytäessä raakaöljyä viiteraakaöljyn hinnalla (tai lisättynä positiivisella hinnoitteluerolla). Jos jonkin toimituksen termiinihinta kuitenkin laskee alle 25 CU:n, suojauskohteen rahavirtojen vaihtelu on pienempi kuin myytäessä raakaöljyä viiteraakaöljyn hinnalla (tai lisättynä positiivisella hinnoitteluerolla).

Suojauslaskennan soveltamisen kriteerit (luku 6.4)

Suojauksen tehokkuus

B6.4.1 Suojauksen tehokkuudella tarkoitetaan, sitä, missä määrin suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset kumoavat suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutoksia (esimerkiksi kun suojauskohteena on riskikomponentti, erän käyvän arvon tai rahavirtojen merkityksellinen muutos on suojattavasta riskistä johtuva muutos). Suojauksen tehottomuudella tarkoitetaan sitä, missä määrin suojausinstrumentin käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset ovat suurempia tai pienempiä kuin suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset.

B6.4.2 Yhteisön on suojaussuhdetta määritettäessä ja jatkuvasti analysoitava suojauksen tehottomuuden lähteitä, joiden odotetaan vaikuttavan suojaussuhteeseen sen voimassaoloaikana. Tämä analyysi (mukaan lukien mahdolliset kappaleen B6.5.21 mukaiset suojaussuhteen uudelleen tasapainottamisesta aiheutuvat päivitykset) on perustana yhteisön arvioidessa suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten täyttymistä.

B6.4.3 Selvyyden vuoksi todettakoon, että suojausinstrumentin arvostuksessa ja näin ollen suojauksen tehokkuuden arvioimisessa ja mittaamisessa on otettava huomioon vaikutukset, jotka johtuvat alkuperäisen vastapuolen korvaamisesta selvitysvastapuolella ja siihen liittyvistä kappaleessa 6.5.6 kuvatuista muutoksista.

▼**M53**

Suojauskohteen ja suojausinstrumentin välinen taloudellinen suhde

B6.4.4 Vaatimus taloudellisen suhteen olemassaolosta tarkoittaa, että suojausinstrumentin ja suojauskohteen arvot yleensä liikkuvat eri suuntiin johtuen samasta riskistä, joka on suojattava riski. Näin ollen täytyy olla odotettavissa, että suojausinstrumentin arvo ja suojauskohteen arvo muuttuvat systemaattisesti reagoimalla joko saman kohde-etuuden muutoksiin tai sellaisten kohde-etuuksien muutoksiin, jotka ovat taloudellisesti yhteydessä toisiinsa niin, että ne reagoivat suojattavaan riskiin samankaltaisella tavalla (esimerkiksi Brent- ja WTI-raakaöljy).

B6.4.5 Jos kohde-etuudet eivät ole samat mutta ne ovat taloudellisesti yhteydessä toisiinsa, voi olla tilanteita, joissa suojausinstrumentin ja suojauskohteen arvot liikkuvat samaan suuntaan, esimerkiksi koska kahden toisiinsa liittyvän kohde-etuuden välinen hintaero muuttuu vaikka itse kohde-etuudet eivät liiku merkittävästi. Tämä on silti yhdenmukaista sen kanssa, että suojausinstrumentin ja suojauskohteen välillä on taloudellinen suhde, jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen arvojen odotetaan edelleen tyypillisesti liikkuvan vastakkaisiin suuntiin kohde-etuuksien liikkuessa.

B6.4.6 Taloudellisen suhteen olemassaolon arvioimiseen kuuluu analyysi suojaussuhteen mahdollisesta käyttäytymisestä voimassaoloaikanaan sen varmistamiseksi, voidaanko sen odottaa saavuttavan riskienhallinnan tavoitteen. Pelkkä kahden muuttujan välinen tilastollinen korrelaatio ei itsessään anna tukea pätevälle johtopäätökselle taloudellisen suhteen olemassaolosta.

Luottoriskin vaikutus

B6.4.7 Koska suojauslaskentamalli perustuu yleiseen käsitykseen siitä, että suojausinstrumentista ja suojauskohteesta johtuvat voitot ja tappiot kumoavat toisensa, suojauksen tehokkuutta ei määritä yksinomaan kyseisten erien (ts. niiden kohde-etuuksien muutosten) välinen taloudellinen suhde vaan myös luottoriskin vaikutus sekä suojausinstrumentin että suojauskohteen arvoon. Luottoriskin vaikutus tarkoittaa, että vaikka suojausinstrumentin ja suojauskohteen välillä on suojaussuhde, taso, jolla muutokset kumoavat toisensa, saattaa olla virheellinen. Tämä voi johtua joko suojausinstrumentin tai suojauskohteen luottoriskin muutoksesta, joka on sellaista suuruusluokkaa, että luottoriski dominoi taloudellisesta suhteesta aiheutuvia arvonmuutoksia (ts. kohde-etuuksien muutosten vaikutusta). Dominanssia aiheuttava suuruusluokka on sellainen, joka johtaa luottoriskistä johtuvaan tappioon (tai voittoon), joka ehkäisee kohde-etuuksien muutosten vaikutuksen suojausinstrumentin tai suojauskohteen arvoon, vaikka nämä muutokset olisivat merkittäviä. Toisaalta jos kohde-etuudet muuttuvat tiettynä ajanjaksona vain vähän, niin se, että pienetkin luottoriskiin liittyvät muutokset suojausinstrumentin tai suojauskohteen arvossa voisivat vaikuttaa arvoon enemmän kuin kohde-etuudet, ei aiheuta dominanssia.

▼M53

B6.4.8 Esimerkki suojaussuhdetta dominoivasta luottoriskistä on tilanne, jossa yhteisö suojautuu hyödykkeen hintariskiltä käyttäen vakuudetonta johdannaista. Jos kyseisen johdannaisen vastapuolen luottoasema heikkenee vakavasti, vastapuolen luottoaseman muutosten vaikutus saattaisi olla suurempi kuin hyödykkeen hinnan muutosten vaikutus suojausinstrumentin käypään arvoon, kun taas suojauskohteen arvon muutokset riippuvat pitkälti hyödykkeen hinnan muutoksista.

Suojausaste

B6.4.9 Suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten mukaan suojaussuhteen suojausasteen täytyy olla sama kuin suojausaste, joka muodostuu siitä suojauskohteen määrästä, jota yhteisö tosiasiallisesti suojaa, ja siitä suojausinstrumentin määrästä, jota yhteisö tosiasiallisesti käyttää suojauskohteen kyseisen määrän suojaamiseen. Näin ollen jos yhteisö suojaa erän riskille alttiina olevasta määrästä vähemmän kuin 100 prosenttia, esimerkiksi 85 prosenttia, sen on määritettävä suojaussuhde käyttäen samaa suojausastetta kuin mikä muodostuisi 85 prosentin osuudesta riskille alttiina olevasta määrästä ja siitä suojausinstrumentin määrästä, jota yhteisö tosiasiallisesti käyttää tämän 85 prosentin osuuden suojaamiseen. Vastaavasti jos yhteisö esimerkiksi suojaa riskille alttiina olevaa määrää käyttämällä rahoitusinstrumentin 40 yksikön suuruista nimellismäärää, sen on määritettävä suojaussuhde käyttämällä suojausastetta, joka on sama kuin suojausaste, joka muodostuisi tästä 40 yksikön suuruisesta määrästä (ts. yhteisö ei saa käyttää suojausastetta, joka perustuu suurempaan yksikköjen määrään kuin sillä voi yhteensä olla hallussaan eikä pienempään yksikköjen määrään) ja suojauskohteen määrästä, jota se tosiasiallisesti suojaa näillä 40 yksiköllä.

B6.4.10 Suojaussuhteen määrittäminen käyttämällä samaa suojausastetta kuin mikä muodostuisi yhteisön tosiasiallisesti käyttämistä suojauskohteen ja suojausinstrumentin määrästä ei kuitenkaan saa kuvastaa suojauskohteen ja suojausinstrumentin painotusten välistä epätasapainoa, josta voisi puolestaan aiheutua sellaista suojauksen tehottomuutta (olipa se kirjattavaa tai ei), joka voisi johtaa suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan. Näin ollen yhteisön tulee suojaussuhdetta määrittäessään oikaista suojausastetta, joka muodostuu yhteisön tosiasiallisesti käyttämistä suojauskohteen ja suojausinstrumentin määristä, jos tämä on tarpeellista tällaisen epätasapainon välttämiseksi.

B6.4.11 Esimerkkejä merkityksellisistä huomioon otettavista seikoista arvioitaessa, onko kirjanpidollinen lopputulema suojauslaskennan tarkoitusta vastaamaton, ovat:

a) onko tarkoitettu suojausaste tehty siten, että tarkoituksena on välttää suojauksen tehottomuuden kirjaamista rahavirran suojauksissa tai saada aikaan käypää arvoa koskevia suojausoikaisuja useampaan suojauskohteeseen tarkoituksena käyttää laajemmin käypään arvoon perustuvaa kirjanpitokäsittelyä mutta ilman kumoavia suojausinstrumentin käyvän arvon muutoksia; ja

▼M53

b) onko tiettyihin suojauskohteen ja suojausinstrumentin painotuksiin olemassa kaupallista syytä, vaikka siitä aiheutuu suojauksen tehottomuutta. Yhteisö tekee esimerkiksi suojausinstrumenttia koskevan sopimuksen ja määrittää siitä suojausinstrumentiksi sellaisen määrän, jonka ei todeta olevan suojauskohteen paras suojaus, koska suojausinstrumentin standardivolyymi on sellainen, ettei suojausinstrumenttia koskevaa sopimusta voida tehdä täsmälleen kyseisestä määrästä (”eräkokokysymys”). Esimerkkinä tästä on yhteisö, joka suojaa 100 tonnia kahviostoja käyttäen standardin mukaisia kahvifutuurisopimuksia, joiden sopimuskoko on 37 500 lb (paunaa). Yhteisö voisi käyttää 100 tonnin ostovolyymin suojaamiseen joko viittä tai kuutta sopimusta (jotka vastaavat 85,0:aa ja 102,1:tä tonnia). Tällöin yhteisö käyttää suojaussuhdetta määrittäessään suojausastetta, joka muodostuu sen tosiasiallisesti käyttämien kahvifutuurisopimusten lukumäärästä, koska suojauskohteen ja suojausinstrumentin painotusten välisestä epäsymmetriasta aiheutuva suojauksen tehottomuus ei johtaisi suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan.

Suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten täyttymisen arviointitiheys

B6.4.12 Yhteisön on arvioitava suojaussuhdetta aloitettaessa ja jatkuvasti, täyttääkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset. Yhteisön on suoritettava jatkuva arviointi vähintään jokaisena raportointipäivänä tai suojauksen tehokkuutta koskeviin vaatimuksiin vaikuttavan merkittävän olosuhteiden muutoksen tapahtuessa sen mukaan kumpi näistä on aiemmin. Arviointi liittyy suojauksen tehokkuutta koskeviin odotuksiin ja on sen vuoksi pelkästään tulevaisuuteen suuntautuvaa.

Suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten täyttymisen arviointiin käytettävät menetelmät

B6.4.13 Tässä standardissa ei määrätä menetelmää, jolla arvioidaan, täyttäkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset. Yhteisön on kuitenkin käytettävä menetelmää, jossa otetaan huomioon suojaussuhteen merkitykselliset ominaispiirteet, mukaan lukien suojauksen tehottomuuden lähteet. Menetelmänä voi näistä tekijöistä riippuen olla laadullinen tai määrällinen arviointi.

B6.4.14 Esimerkiksi kun suojausinstrumentin ja suojauskohteen keskeiset ehdot (kuten nimellismäärä, erääntymisaika ja kohde-etuus) täsmäävät toisiinsa tai ovat lähes yhdenmukaiset, yhteisön saattaa olla mahdollista tehdä näiden keskeisten ehtojen laadullisen arvioinnin perusteella johtopäätös siitä, että suojausinstrumentin ja suojauskohteen arvot yleensä liikkuvat saman riskin johdosta päinvastaisiin suuntiin ja että näin ollen suojauskohteen ja suojausinstrumentin välillä on taloudellinen suhde (ks. kappaleet B6.4.4–B6.4.6).

B6.4.15 Se, että johdannainen on sitä suojausinstrumentiksi määritettäessä plus- tai miinusoptio (in or out of the money), ei itsessään tarkoita, ettei laadullinen arviointi olisi asianmukainen. Olosuhteista riippuu, voisiko tästä seikasta johtuva suojauksen tehottomuus olla sellaista suuruusluokkaa, jota laadullinen arviointi ei toisi riittävästi esiin.

▼M53

B6.4.16 Toisaalta jos suojausinstrumentin ja suojauskohteen keskeiset ehdot eivät ole lähes yhdenmukaiset, on enemmän epävarmuutta siinä, missä määrin keskinäistä kumoamista tapahtuu. Tämän vuoksi on vaikeampaa ennustaa suojauksen tehokkuutta suojaussuhteen voimassaoloaikana. Tällaisessa tilanteessa yhteisön voi olla mahdollista todeta pelkästään määrällisen arvioinnin perusteella, että suojauskohteen ja suojausinstrumentin välillä on taloudellinen suhde (ks. kappaleet B6.4.4–B6.4.6). Joissakin tilanteissa saatettaisiin tarvita määrällistä arviointia myös sen arvioimiseksi, täyttääkö suojaussuhdetta määritettäessä käytettävä suojausaste suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset (ks. kappaleet B6.4.9–B6.4.11). Yhteisö voi käyttää näihin kahteen tarkoitukseen samaa tai eri menetelmää.

B6.4.17 Jos olosuhteissa on tapahtunut suojauksen tehokkuuteen vaikuttavia muutoksia, yhteisö voi joutua vaihtamaan menetelmää, jolla se arvioi, täyttääkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset, sen varmistamiseksi, että saadaan edelleen esiin suojaussuhteen merkitykselliset ominaispiirteet, mukaan lukien suojauksen tehottomuuden lähteet.

B6.4.18 Yhteisön riskienhallinta on tärkein sellaisen informaation lähde, jota käytetään arvioitaessa, täyttääkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset. Tämä tarkoittaa, että johdon päätöksenteossa käytettävää informaatiota (tai analyysia) voidaan käyttää perustana arvioitaessa, täyttääkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset.

B6.4.19 Yhteisön suojaussuhdetta koskeva dokumentaatio sisältää tiedon siitä, kuinka yhteisö arvioi suojauksen tehokkuutta koskevia vaatimuksia, mukaan lukien käytettävä menetelmä tai käytettävät menetelmät. Suojaussuhdetta koskeva dokumentaatio on päivitettävä, jos menetelmissä tapahtuu muutoksia (ks. kappale B6.4.17).

Ehdot täyttävien suojaussuhteiden kirjanpitokäsittely (luku 6.5)

B6.5.1 Esimerkki käyvän arvon suojauksesta on suojautuminen kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin korkotason muutoksista johtuvien käyvän arvon muutosten riskiltä. Tällaiseen suojaukseen voi ryhtyä liikkeeseenlaskija tai haltija.

B6.5.2 Rahavirran suojauksen tarkoituksena on siirtää suojausinstrumentista johtuvan voiton tai tappion kirjaaminen sille kaudelle, jolla tai niille kausille, joilla suojatut odotettavissa olevat rahavirrat vaikuttavat voittoon tai tappioon. Esimerkki rahavirran suojauksesta on, että käytetään swap-sopimusta muuttamaan vaihtuvakorkoinen velka (hankintamenoon tai käypään arvoon arvostettava) kiinteäkorkoiseksi velaksi (ts. vastaisen liiketoimen suojaus, jossa suojattavat vastaiset rahavirrat ovat tulevaisuudessa tapahtuvia koronmaksuja). Toisaalta hankinnan jälkeen käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjanpidossa käsiteltävän oman pääoman ehtoisen instrumentin ennakoitu osto on esimerkki erästä, joka ei voi olla suojauskohteena rahavirran suojauksessa, koska suojausinstrumentista johtuvaa voittoa tai tappiota, joka jaksotetaan, ei olisi mahdollista siirtää asianmukaisella tavalla tulosvaikutteiseksi kaudella, jolla sen kumoutuminen tapahtuisi. Samasta syystä myöskään sellaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin ennakoitu osto, joka hankinnan jälkeen käsitellään kirjanpidossa käypään arvoon ja käyvän arvon muutokset esitetään muissa laajan tuloksen erissä, ei voi olla suojauskohteena rahavirran suojauksessa.

▼**M53**

B6.5.3 Kiinteäehtoisen sitoumuksen suojaus (esimerkiksi suojautuminen sellaiselta polttoaineen hinnan muutokselta, joka liittyy sähkölaitoksen taseeseen merkitsemättömään, sopimukseen perustuvaan sitoumukseen polttoaineen ostamisesta kiinteään hintaan) on suojautumista käyvän arvon muutoksen riskiltä. Näin ollen tällainen suojaus on käyvän arvon suojaus. Kappaleen 6.5.4 mukaisesti kiinteäehtoiseen sitoumukseen liittyvän valuuttariskin suojausta voitaisiin kuitenkin vaihtoehtoisesti käsitellä rahavirran suojauksena.

Suojauksen tehottomuuden mittaaminen

B6.5.4 Yhteisön on otettava suojauksen tehottomuutta mitattaessa huomioon rahan aika-arvo. Näin ollen yhteisö määrittää suojauskohteen arvon nykyarvoon perustuen, ja sen vuoksi suojauskohteen arvon muutos sisältää myös rahan aika-arvon vaikutuksen.

B6.5.5 Tehdessään laskelmaa suojauskohteen arvon muutoksesta suojauksen tehottomuuden mittausta varten yhteisö voi käyttää johdannaista, jonka ehdot vastaisivat suojauskohteen keskeisiä ehtoja (tästä käytetään yleisesti nimitystä ”hypoteettinen johdannainen”), ja kun kyseessä on esimerkiksi ennakoidun liiketoimen suojaus, se kalibroitaisiin käyttäen suojattavaa hintatasoa (tai korkotasoa). Esimerkiksi jos suojaus koskisi kaksisuuntaista riskiä senhetkisellä markkinatasolla, hypoteettinen johdannainen edustaisi hypoteettista termiinisopimusta, joka kalibroidaan suojaussuhteen määrittämisajankohtana arvoltaan nollan suuruiseksi. Jos suojaus koskisi esimerkiksi yksisuuntaista riskiä, hypoteettinen johdannainen edustaisi sellaisen hypoteettisen option perusarvoa, joka suojaussuhteen määrittämisajankohtana on tasaoptio, jos suojattava hintataso on senhetkinen markkinataso, tai miinusoptio, jos suojattava hintataso on senhetkisen markkinatason yläpuolella (tai pitkää positiota suojattaessa sen alapuolella). Hypoteettisen johdannaisen käyttäminen on yksi mahdollinen tapa laskea suojauskohteen arvon muutos. Hypoteettinen johdannainen on suojauskohteen kopio ja näin ollen johtaa samaan lopputulemaan kuin jos tämä arvon muutos määritettäisiin erilaisen lähestymistavan mukaisesti. Näin ollen ”hypoteettisen johdannaisen” käyttäminen ei ole oma menetelmänsä vaan matemaattinen apukeino, jota voidaan käyttää vain suojauskohteen arvoa koskevissa laskelmissa. Sen vuoksi ”hypoteettista johdannaista” ei voida käyttää niin, että suojauskohteen arvoon sisällytettäisiin ominaisuuksia, jota on vain suojausinstrumentilla (mutta ei suojauskohteella). Esimerkki tästä on ulkomaanrahan määräinen velka (riippumatta siitä, onko se kiinteä- vai vaihtuvakorkoinen). Kun hypoteettista johdannaista käytetään tällaisen velan arvon muutosta tai sen rahavirtojen kertyneen muutoksen nykyarvoa laskettaessa, hypoteettiseen johdannaiseen ei yksinkertaisesti voida sisällyttää veloitusta eri valuuttojen vaihtamisesta, vaikka todelliset johdannaiset, joiden mukaisesti eri valuuttoja vaihdetaan, voisivat sisältää tällaisen veloituksen (esim. koron- ja valuutanvaihtosopimukset).

B6.5.6 Hypoteettista johdannaista käyttäen määritettyä suojauskohteen arvon muutosta voidaan käyttää myös sen arvioimiseen, täyttääkö suojaussuhde suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset.

▼**M53**

Suojaussuhteen uudelleen tasapainottaminen ja suojausasteen muutokset

B6.5.7 Uudelleen tasapainottaminen viittaa oikaisuihin, jotka tehdään suojauskohteen tai suojausinstrumentin määritettyihin määriin jo olemassa olevassa suojaussuhteessa, tarkoituksena säilyttää suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten mukainen suojausaste. Suojauskohteen tai suojausinstrumentin määritettyihin määriin muussa tarkoituksessa tehtävät muutokset eivät ole tässä standardissa tarkoitettua uudelleen tasapainottamista.

B6.5.8 Uudelleen tasapainottaminen käsitellään kirjanpidossa suojaussuhteen jatkumisena kappaleiden B6.5.9–B6.5.21 mukaisesti. Uudelleen tasapainottamisen yhteydessä suojauksen tehottomuus suojaussuhteessa määritetään ja kirjataan välittömästi ennen kuin suojaussuhdetta oikaistaan.

B6.5.9 Suojausasteen oikaiseminen antaa yhteisölle mahdollisuuden reagoida suojausinstrumentin ja suojauskohteen välisessä suhteessa tapahtuneisiin muutoksiin, jotka johtuvat niiden kohde-etuuksista tai riskimuuttujista. Esimerkiksi suojaussuhde, jossa suojausinstrumentilla ja suojauskohteella on erilaiset mutta toisiinsa liittyvät kohde-etuudet, muuttuu sen seurauksena, että näiden kahden kohde-etuuden (esimerkiksi erilaiset mutta toisiinsa liittyvät viiteindeksit, -korot tai -hinnat) välinen suhde muuttuu. Näin ollen uudelleen tasapainottaminen mahdollistaa suojaussuhteen jatkumisen tilanteissa, joissa suojausinstrumentin ja suojauskohteen välinen suhde muuttuu siten, että muutos voidaan kompensoida oikaisemalla suojausastetta.

B6.5.10 Yhteisö esimerkiksi suojautuu valuuttaan A liittyvältä riskiltä käyttämällä valuuttajohdannaista, jonka viitevaluutta on valuutta B, ja valuutat A ja B ovat toisiinsa sidottuja (pegged) (ts. niiden välinen vaihtokurssi pidetään tietyn putken sisällä tai on keskuspankin tai muun viranomaisen asettama). Jos valuuttojen A ja B välinen vaihtokurssi muuttuisi (ts. asetettaisiin uusi putki tai kurssi), suojaussuhteen uudelleen tasapainottaminen siten, että se kuvastaa uutta vaihtokurssia, varmistaisi, että suojaussuhde edelleen täyttää suojausasteeseen liittyvän suojauksen tehokkuutta koskevan vaatimuksen uusissa olosuhteissa. Toisaalta jos valuuttajohdannaiseen on liittynyt laiminlyönti, suojausastetta muuttamalla ei voitaisi varmistaa, että suojaussuhde edelleen täyttäisi tämän suojauksen tehokkuutta koskevan vaatimuksen. Näin ollen uudelleen tasapainottaminen ei edistä suojaussuhteen jatkumista tilanteissa, joissa suojausinstrumentin ja suojauskohteen välinen suhde muuttuu siten, että muutosta ei voida kompensoida oikaisemalla suojausastetta.

B6.5.11 Kaikki muutokset, joita tapahtuu siinä, missä määrin suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset ja suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset kumoavat toisiaan, eivät ole suojausinstrumentin ja suojauskohteen välisen suhteen muutoksia. Yhteisö analysoi suojauksen tehottomuuden lähteet, joiden se on odottanut vaikuttavan suojaussuhteeseen sen voimassaoloaikana, ja arvioi, ovatko keskinäisen kumoamisen laajuudessa tapahtuvat muutokset:

a) vaihtelua suojausasteen ympärillä tämän pysyessä ennallaan (ts. se kuvastaa edelleen asianmukaisesti suojausinstrumentin ja suojauskohteen välistä suhdetta); vai

▼**M53**

b) viite siitä, ettei suojausaste enää asianmukaisella tavalla kuvasta suojausinstrumentin ja suojauskohteen välistä suhdetta.

Yhteisö suorittaa tämän arvioinnin suojausasteeseen liittyvää suojauksen tehokkuutta koskevaan vaatimukseen nähden, ts. sen varmistamiseksi, ettei suojaussuhde kuvasta sellaista suojauskohteen ja suojausinstrumentin painotusten välistä epätasapainoa, josta voisi aiheutua suojauksen tehottomuutta (olipa se kirjattavaa tai ei), joka voisi johtaa suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan. Näin ollen tämä arviointi edellyttää harkintaa.

B6.5.12 Pysyvän suojausasteen ympärillä tapahtuvaa vaihtelua (ja näin ollen tähän liittyvää suojauksen tehottomuutta) ei voida pienentää oikaisemalla suojausastetta reaktiona jokaiseen erityiseen lopputulemaan. Näin ollen muutos siinä, missä määrin keskinäistä kumoamista tapahtuu, on tällaisissa olosuhteissa seikka, joka liittyy suojauksen tehottomuuden mittaamiseen ja kirjaamiseen, mutta ei edellytä uudelleen tasapainottamista.

B6.5.13 Toisaalta jos muutokset siinä, missä määrin keskinäistä kumoamista tapahtuu, viittaavat siihen, että vaihtelu tapahtuu sellaisen suojausasteen ympärillä, joka ei ole sama kuin kyseisessä suojaussuhteessa sillä hetkellä käytettävä, tai jos suuntaus vie poispäin kyseisestä suojausasteesta, suojauksen tehottomuutta voidaan vähentää oikaisemalla suojausastetta, kun taas suojausasteen pitäminen ennallaan aiheuttaisi suojauksen tehottomuutta. Tällaisissa olosuhteissa yhteisön täytyy siis arvioida, kuvastaako suojausaste suojauskohteen ja suojausinstrumentin painotusten välistä epätasapainoa, josta aiheutuisi suojauksen tehottomuutta (olipa se kirjattavaa tai ei), joka voisi johtaa suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan. Jos suojaussuhdetta oikaistaan, se vaikuttaa myös suojauksen tehottomuuden mittaamiseen ja kirjaamiseen, koska uudelleen tasapainottamisen yhteydessä suojaussuhteen suojauksen tehottomuus täytyy määrittää ja kirjata välittömästi, ennen kuin suojaussuhdetta oikaistaan kappaleen B6.5.8 mukaisesti.

B6.5.14 Suojauslaskennan tarkoitusta varten uudelleen tasapainottaminen tarkoittaa, että yhteisö suojaussuhteen alkamisen jälkeen oikaisee suojausinstrumentin tai suojauskohteen määrää sellaisten olosuhteiden muutosten seurauksena, jotka vaikuttavat kyseisen suojaussuhteen suojausasteeseen. Tämän oikaisun tulisi tyypillisesti kuvastaa oikaisuja suojausinstrumentin ja suojauskohteen määrissä, joita yhteisö tosiasiallisesti käyttää. Yhteisön täytyy kuitenkin oikaista tosiasiallisesti käyttämistään suojausinstrumentin ja suojauskohteen määristä johtuvaa suojausastetta, jos:

a) suojausaste, joka seuraa yhteisön tosiasiallisesti käyttämien suojausinstrumentin tai suojauskohteen määrien muutoksista, kuvastaisi epätasapainoa, josta voisi aiheutua suojauksen tehottomuutta, joka voisi johtaa suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan; tai

▼**M53**

b) yhteisö säilyttäisi tosiasiallisesti käyttämänsä suojausinstrumentin ja suojauskohteen määrät ja näin muodostuisi suojausaste, joka uusissa olosuhteissa kuvastaisi epätasapainoa, josta aiheutuisi suojauksen tehottomuutta, joka voisi johtaa suojauslaskennan tarkoitusta vastaamattomaan kirjanpidolliseen lopputulemaan (ts. yhteisö ei saa aiheuttaa epätasapainoa jättämällä suojausasteen oikaisematta).

B6.5.15 Uudelleen tasapainottamista ei sovelleta, jos suojaussuhdetta koskeva riskienhallinnan tavoite on muuttunut. Sen sijaan on lopetettava suojauslaskennan soveltaminen kyseiseen suojaussuhteeseen (huolimatta siitä, että yhteisö saattaisi määrittää uuden suojaussuhteen, jossa on osallisena aiemmassa suojaussuhteessa mukana ollut suojausinstrumentti tai suojauskohde kappaleessa B6.5.28 kuvatulla tavalla).

B6.5.16 Jos suojaussuhde tasapainotetaan uudelleen, suojausasteen oikaiseminen voidaan toteuttaa eri tavoin:

a) suojauskohteen painotusta voidaan kasvattaa (mikä samanaikaisesti pienentää suojausinstrumentin painotusta):

i) kasvattamalla suojauskohteen volyymia; tai

ii) pienentämällä suojausinstrumentin volyymia.

b) suojausinstrumentin painotusta voidaan kasvattaa (mikä samanaikaisesti pienentää suojauskohteen painotusta):

i) kasvattamalla suojausinstrumentin volyymia; tai

ii) pienentämällä suojauskohteen volyymia.

Volyymin muutokset viittaavat määriin, jotka ovat osa suojaussuhdetta. Näin ollen volyymin pienentäminen ei välttämättä tarkoita, ettei eriä tai liiketoimia olisi enää olemassa tai ettei niiden enää odotettaisi toteutuvan, vaan etteivät ne ole osa suojaussuhdetta. Esimerkiksi suojausinstrumentin volyymin pienentäminen voi johtaa siihen, että yhteisö pitää johdannaisen mutta vai osa siitä saattaa pysyä suojausinstrumenttina suojaussuhteessa. Näin voisi käydä, jos uudelleen tasapainottaminen voitaisiin toteuttaa vain pienentämällä suojausinstrumentin volyymia suojaussuhteessa mutta yhteisö pitää volyymin, jota ei enää tarvita. Tällöin johdannaisen suojaukseen määrittämätön osa käsiteltäisiin kirjanpidossa käypään arvoon tulosvaikutteisesti (paitsi jos se on määritetty suojausinstrumentiksi toisessa suojaussuhteessa).

B6.5.17 Suojausasteen oikaiseminen suojauskohteen volyymia kasvattamalla ei vaikuta siihen, kuinka suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset määritetään. Myös aiemmin suojattavaksi määritettyyn volyymiin liittyvien suojauskohteen arvon muutosten määrittäminen pysyy muuttumattomana. Suojauskohteen arvon muutokset sisältävät kuitenkin uudelleen tasapainottamisen ajankohdasta lukien myös suojauskohteen lisävolyymin arvon muutoksen. Suojaussuhteen määrittämisajankohdan sijaan nämä muutokset määritetään uudelleen tasapainottamisen ajankohdasta lukien ja siihen perustuen. Esimerkiksi jos yhteisö on

▼M53

alun perin suojannut 100 tonnia hyödykettä termiinihintaan 80 CU (termiinihinta suojaussuhteen alkaessa) ja lisännyt volyymia 10 tonnia uudelleen tasapainottamisen yhteydessä, kun termiinihinta on ollut 90 CU, suojauskohde koostuisi uudelleen tasapainottamisen jälkeen kahdesta kerroksesta: 100 tonnia, joka on suojattu hintaan 80 CU, ja 10 tonnia, joka on suojattu hintaan 90 CU.

B6.5.18 Suojausasteen oikaiseminen suojausinstrumentin volyymia pienentämällä ei vaikuta siihen, kuinka suojauskohteen käyvän arvon muutokset määritetään. Myös suojaukseen määritettynä pysyvään volyymiin liittyvien suojausinstrumentin käyvän arvon muutosten määrittäminen pysyy muuttumattomana. Uudelleen tasapainottamisen ajankohdasta lukien se volyymi, jolla suojausinstrumenttia on pienennetty, ei kuitenkaan enää ole osa suojaussuhdetta. Esimerkiksi jos yhteisö on alun perin suojautunut hyödykkeen hintariskiltä käyttämällä suojausinstrumenttina 100 tonnin suuruista johdannaisvolyymia ja pienentää tätä volyymia uudelleen tasapainottamisen yhteydessä 10 tonnilla, suojausinstrumentin nimellismääräksi jäisi 90 tonnia (ks. kappale B6.5.16 seurauksista sen johdannaisvolyymin (ts. 10 tonnin) osalta, joka ei enää ole osa suojaussuhdetta).

B6.5.19 Suojausasteen oikaiseminen suojausinstrumentin volyymia kasvattamalla ei vaikuta siihen, kuinka suojauskohteen arvon muutokset määritetään. Myös aiemmin suojaukseksi määritettyyn volyymiin liittyvien suojausinstrumentin käyvän arvon muutosten määrittäminen pysyy muuttumattomana. Suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset sisältävät kuitenkin uudelleen tasapainottamisen ajankohdasta lukien myös suojausinstrumentin lisävolyymin arvon muutokset. Suojaussuhteen määrittämisajankohdan sijaan muutokset määritetään uudelleen tasapainottamisen ajankohdasta lukien ja siihen perustuen. Esimerkiksi jos yhteisö on alun perin suojautunut hyödykkeen hintariskiltä käyttämällä suojausinstrumenttina 100 tonnin suuruista johdannaisvolyymia ja lisännyt volyymia uudelleen tasapainottamisen yhteydessä 10 tonnilla, suojausinstrumentti sisältäisi uudelleen tasapainottamisen jälkeen johdannaisvolyymin, joka on yhteensä 110 tonnia. Suojausinstrumentin käyvän arvon muutos on 110 tonnin kokonaisvolyymin muodostavien johdannaisten käyvän arvon kokonaismuutos. Näiden johdannaisten keskeiset ehdot, kuten termiinihinnat, voivat olla (ja todennäköisesti ovat) erilaiset, koska sopimukset on tehty eri ajankohtina (mukaan lukien mahdollisuus määrittää johdannaiset suojaussuhteisiin niiden alkuperäisen kirjaamisen jälkeen).

B6.5.20 Suojausasteen oikaiseminen suojauskohteen volyymia pienentämällä ei vaikuta siihen, kuinka suojausinstrumentin käyvän arvon muutokset määritetään. Myös suojaukseen määritettynä pysyvään volyymiin liittyvien suojauskohteen arvon muutosten määrittäminen pysyy muuttumattomana. Uudelleen tasapainottamisen ajankohdasta lukien se volyymi, jolla suojauskohdetta on pienennetty, ei kuitenkaan enää ole osa suojaussuhdetta. Esimerkiksi jos yhteisö on alun perin suojannut 100 tonnia hyödykettä termiinihintaan 80 CU ja pienentää tätä volyymia uudelleen tasapainottamisen yhteydessä 10 tonnilla, suojauskohde olisi uudelleen tasapainottamisen jälkeen 90 tonnia suojattuna hintaan 80 CU. Se 10 tonnin osuus suojauskohteesta, joka ei enää ole osa suojaussuhdetta, käsiteltäisiin kirjanpidossa suojauslaskennan lopettamista koskevien vaatimusten mukaisesti (ks. kappaleet 6.5.6–6.5.7 ja B6.5.22–B6.5.28).

▼**M53**

B6.5.21 Kun suojaussuhde tasapainotetaan uudelleen, yhteisön on päivitettävä analyysinsa suojauksen tehottomuuden lähteistä, joiden odotetaan vaikuttavan suojaussuhteeseen sen (jäljellä olevana) voimassaoloaikana (ks. kappale B6.4.2). Suojaussuhdetta koskeva dokumentaatio on päivitettävä vastaavasti.

Suojauslaskennan lopettaminen

B6.5.22 Suojauslaskennan lopettaminen toteutetaan ei-takautuvasti siitä päivästä lukien, jona sen kriteerit eivät enää täyty.

B6.5.23 Yhteisö ei saa purkaa ja näin ollen lopettaa sellaista suojaussuhdetta, joka:

a) täyttää vieläkin sen riskienhallinnan tavoitteen, jonka perusteella se on täyttänyt suojauslaskennan soveltamisen edellytykset (ts. yhteisöllä on edelleen kyseinen riskienhallinnan tavoite); ja

b) täyttää edelleen kaikki muut kriteerit (kun otetaan huomioon suojaussuhteen mahdollinen uudelleen tasapainottaminen, jos se on sovellettavissa).

B6.5.24 Tässä standardissa yhteisön riskienhallinnan strategia erotetaan sen riskienhallinnan tavoitteista. Riskienhallinnan strategia asetetaan korkeimmalla tasolla, jolla yhteisö päättää, kuinka se hallitsee riskiään. Riskienhallinnan strategiassa tyypillisesti yksilöidään riskit, joille yhteisö on alttiina, ja määrätään, kuinka yhteisö vastaa niihin. Riskienhallinnan strategia on tyypillisesti käytössä pidemmän ajan, ja siihen voi sisältyä jonkin verran joustoa, jotta voidaan reagoida sellaisiin olosuhteiden muutoksiin, jotka tapahtuvat strategian ollessa käytössä (esim. erilaiset korkotasot tai hyödykkeiden hintojen tasot, jotka johtavat erilaiseen suojauksen laajuuteen). Tämä sisältyy tavallisesti yleiseen asiakirjaan, joka jaetaan koko yhteisöön tarkempaa ohjeistusta sisältävinä toimintaperiaatteina. Toisaalta suojaussuhdetta koskeva riskienhallinnan tavoite koskee yksittäisen suojaussuhteen tasoa. Se liittyy siihen, kuinka tiettyä määritettyä suojausinstrumenttia käytetään suojaamaan tiettyä suojauskohteeksi määritettyä riskille alttiina olevaa kohdetta. Näin ollen riskienhallinnan strategiaan voi kuulua useita eri suojaussuhteita, joita koskevat riskienhallinnan tavoitteet liittyvät tämän riskienhallinnan kokonaisstrategian toteuttamiseen. Esimerkiksi:

a) yhteisöllä on velkarahoituksen korkoriskin hallitsemiseen strategia, jonka mukaan määrätään koko yhteisöä koskevat vaihtelualueet sille, miten rahoitus jakautuu vaihtuva- ja kiinteäkorkoisen välillä. Strategiana on säilyttää 20–40 prosenttia velasta kiinteäkorkoisena. Yhteisö päättää ajoittain, kuinka tämä strategia toteutetaan (ts. mihin 20 ja 40 prosentin välillä se asettuu kiinteäkorkoisen velan suhteen) korkotasosta riippuen. Jos korot ovat matalat, yhteisö kiinnittää suuremman velkamäärän koron kuin korkojen ollessa korkeat. Yhteisöllä on 100 CU:n suuruinen vaihtuvakorkoinen velka, josta 30 CU on koronvaihtosopimuksella vaihdettu kiinteäkorkoiseksi. Yhteisö hyödyntää matalia korkoja laskemalla suuren investoinnin rahoittamiseksi liikkeeseen 50 CU:n suuruisen lisävelan, minkä se toteuttaa laskemalla liikkeeseen kiinteäkorkoisen joukkovelkakirjalainan. Matalat korot huomioon ottaen yhteisö päättää asettaa kiinteäkorkoisten velkojen osuuden 40 prosenttiin kokonaisveloista vähentämällä 20 CU:lla määrää, jonka se oli

▼M53

aiemmin suojannut vaihtuvakorkoisesta velastaan, jolloin tuloksena on 60 CU:n suuruinen kiinteäkorkoinen velka. Tässä tilanteessa itse riskienhallinnan strategia pysyy muuttumattomana. Sen sijaan tapa, jolla yhteisö toimeenpanee tätä strategiaa, on kuitenkin muuttunut, ja tämä tarkoittaa, että riskienhallinnan tavoite on muuttunut aiemmin suojatun vaihtuvakorkoisen velan 20 CU:n osuuden osalta (ts. suojaussuhteen tasolla). Näin ollen tässä tilanteessa täytyy lopettaa suojauslaskennan soveltaminen 20 CU:n osuuteen aiemmin suojatusta vaihtuvakorkoisesta velasta. Tämä voisi toteutua siten, että koronvaihtosopimuksen kohteena olevaa positiota vähennetään 20 CU:n nimellismäärällä, mutta olosuhteista riippuen yhteisö saattaisi säilyttää tämän koronvaihtosopimuksen volyymin ja käyttää sen esimerkiksi jonkin muun riskille alttiina olevan kohteen suojaamiseen, tai siitä voisi tulla osa kaupankäyntisalkkua. Toisaalta jos yhteisö olisi sen sijaan vaihtanut osan uudesta kiinteäkorkoisesta velastaan vaihtuvakorkoiseksi, sen olisi jatkettava suojauslaskennan soveltamista aiemmin suojattuun vaihtuvakorkoiseen velkaan.

b) jotkin riskille altistumiset aiheutuvat positioista, jotka muuttuvat usein, esimerkiksi vieraan pääoman ehtoisista instrumenteista koostuvan avoimen salkun korkoriski. Uusien vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien lisääminen ja vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien kirjaaminen pois taseesta muuttavat tätä riskille alttiina olevaa määrää jatkuvasti (ts. se on erilainen kuin jos erääntyvä positio yksinkertaisesti poistuisi). Tämä on dynaaminen prosessi, jossa sen paremmin riskille alttiina oleva kohde kuin riskin hallintaan käytettävä suojausinstrumenttikaan eivät pysy kauan samoina. Näin ollen yhteisö, jolla on tällainen riskille alttiina oleva kohde, oikaisee usein korkoriskin hallintaan käytettäviä suojausinstrumentteja sitä mukaa kuin riskille alttiina oleva kohde muuttuu. Esimerkiksi vieraan pääoman ehtoiset instrumentit, joiden erääntymiseen on 24 kuukautta, määritetään suojauskohteeksi 24 kuukauden korkoriskiltä suojauduttaessa. Samaa menettelyä sovelletaan muihin ajanjaksojen (time bucket) tai juoksuaikojen mukaan määräytyviin ryhmiin. Lyhyen ajan kuluttua yhteisö lopettaa kaikki tai jotkut aiemmin juoksuaikojen mukaisille ryhmille määritetyt suojaussuhteet tai osan niistä ja määrittää uudet suojaussuhteet juoksuaikojen mukaisille ryhmille perustuen niiden kokoon ja kyseisenä ajankohtana käytettävissä oleviin suojausinstrumentteihin. Tässä tilanteessa suojauslaskennan lopettaminen kuvastaa sitä, että kyseiset suojaussuhteet on luotu siten, että yhteisö tarkastelee uutta suojausinstrumenttia ja uutta suojauskohdetta aiemmin määritetyn suojausinstrumentin ja suojauskohteen sijaan. Riskienhallinnan strategia pysyy ennallaan, mutta ei ole mitään sellaista riskienhallinnan tavoitetta, joka jatkuisi koskien näitä aiemmin määritettyjä suojaussuhteita, joita sellaisenaan ei enää ole olemassa. Tällaisessa tilanteessa suojauslaskenta lopetetaan siltä osin kuin riskienhallinnan tavoite on muuttunut. Tämä riippuu yhteisön tilanteesta ja voisi vaikuttaa esimerkiksi jonkin juoksuajan mukaisen ryhmän kaikkiin suojaussuhteisiin tai vain joihinkin niistä tai vain osaan jostakin suojaussuhteesta.

c) yhteisöllä on riskienhallinnan strategia, jonka mukaan se hallitsee ennakoitujen myyntien ja niistä syntyvien saamisten valuuttariskiä. Tämän strategian mukaan yhteisö toteuttaa valuuttariskin hallinnan tiettynä suojaussuhteena vain saamisen kirjaamisajankohtaan saakka. Sen jälkeen yhteisö ei enää hallitse valuuttariskiä tämän tietyn suojaussuhteen perusteella. Sen sijaan se hallitsee saman valuutan määräisistä saamisista, veloista ja johdannaisista (jotka eivät liity

▼**M53**

vielä toteutumattomiin ennakoituihin liiketoimiin) johtuvaa valuuttariskiä yhdessä. Kirjanpidossa tämä toimii ”luonnollisena” suojauksena, koska kaikkien kyseisten erien valuuttariskistä aiheutuvat voitot ja tappiot kirjataan välittömästi tulosvaikutteisesti. Näin ollen jos suojaussuhde on määritetty maksupäivään saakka ulottuvalle ajanjaksolle, se on kirjanpidon tarkoituksia varten lopetettava, kun saaminen kirjataan, koska alkuperäistä suojaussuhdetta koskeva riskienhallinnan tavoite ei enää ole voimassa. Valuuttariskiä hallitaan nyt saman strategian mukaisesti mutta erilaisella perusteella. Toisaalta jos yhteisöllä olisi erilainen riskienhallinnan tavoite ja sen valuuttariskin hallinta toteutettaisiin yhtenä jatkuvana suojaussuhteena, joka koskee erityisesti kyseistä ennakoitua myyntimäärää ja siitä syntyvää saamista maksupäivään saakka, suojauslaskenta jatkuisi kyseiseen päivään saakka.

B6.5.25 Suojauslaskennan lopettaminen voi vaikuttaa:

a) suojaussuhteeseen kokonaisuudessaan; tai

b) osaan suojaussuhteesta (mikä tarkoittaa, että suojauslaskennan soveltamista jatketaan suojaussuhteen jäljelle jäävään osuuteen).

B6.5.26 Suojaussuhde lopetetaan kokonaisuudessaan, kun se kokonaisuutena tarkasteltuna ei enää täytä kriteerejä. Esimerkiksi:

a) suojaussuhde ei enää saavuta riskienhallinnan tavoitetta, jonka perusteella se on täyttänyt suojauslaskennan soveltamisen edellytykset (ts. yhteisöllä ei enää ole kyseistä riskienhallinnan tavoitetta);

b) suojausinstrumentti tai -instrumentit on myyty tai päätetty (suhteessa koko siihen volyymiin, joka oli osa suojaussuhdetta); tai

c) suojauskohteen ja suojausinstrumentin välillä ei enää ole taloudellista suhdetta, tai luottoriskin vaikutus alkaa dominoida tästä taloudellisesta suhteesta johtuvia arvon muutoksia.

B6.5.27 Osa suojaussuhteesta lopetetaan (ja suojauslaskennan soveltamista jatketaan jäljelle jäävään osuuteen), kun vain osa suojaussuhteesta lakkaa täyttämästä kriteerit. Esimerkiksi:

a) suojaussuhdetta uudelleen tasapainotettaessa suojausastetta voitaisiin oikaista niin, että osa suojauskohteen volyymista ei enää ole osa suojaussuhdetta (ks. kappale B6.5.20); näin ollen suojauslaskentaa lakataan soveltamasta vain suojauskohteen siihen volyymiin, joka ei enää ole osa suojaussuhdetta; tai

b) kun ei enää ole erittäin todennäköistä, että jokin osuus suojauskohteen – joka on ennakoitu liiketoimi (tai sen osa) – volyymista toteutuu, suojauslaskentaa lakataan soveltamasta vain suojauskohteen siihen volyymiin, jonka toteutuminen ei enää ole erittäin todennäköistä. Jos yhteisö kuitenkin on aiemmin määrittänyt ennakoitujen liiketoimien suojauksia ja myöhemmin todennut, ettei ennakoitujen liiketoimien enää odoteta toteutuvan, yhteisön kyky ennakoida tulevia liiketoimia tarkasti käy kyseenalaiseksi vastaavanlaisia ennakoituja liiketoimia ennustettaessa. Tämä vaikuttaa arvioon siitä, ovatko samankaltaiset ennakoidut liiketoimet erittäin todennäköisiä (ks. kappale 6.3.3) ja näin ollen ovatko ne hyväksyttäviä suojauskohteita.

▼M53

B6.5.28 Yhteisö voi määrittää uuden suojaussuhteen, jossa on osallisena suojausinstrumentti tai suojauskohde aiemmasta suojaussuhteesta, johon on lakattu soveltamasta suojauslaskentaa (kokonaan tai osittain). Tämä ei ole suojaussuhteen jatkamista, vaan kyseessä on uusi aloitus. Esimerkiksi:

a) suojausinstrumentin luoton laatu heikkenee niin vakavasti, että yhteisö korvaa sen uudella suojausinstrumentilla. Tämä tarkoittaa, että alkuperäinen suojaussuhde ei ole onnistunut saavuttamaan riskienhallinnan tavoitetta, ja sen vuoksi se lopetetaan kokonaisuudessaan. Uusi suojausinstrumentti määritetään suojaamaan samaa riskille alttiina olevaa kohdetta kuin aiemmin suojattiin, ja se muodostaa uuden suojaussuhteen. Näin ollen suojauskohteen käyvän arvon tai rahavirtojen muutokset määritetään alkuperäisen suojaussuhteen määrittämisajankohdan sijaan uuden suojaussuhteen määrittämisajankohdasta lukien ja siihen perustuen.

b) suojaussuhde lopetetaan ennen sen voimassaoloajan päättymistä. Tässä suojaussuhteessa ollut suojausinstrumentti voidaan määrittää suojausinstrumentiksi toisessa suojaussuhteessa (esimerkiksi kun oikaistaan suojausastetta uudelleen tasapainottamisen yhteydessä kasvattamalla suojausinstrumentin volyymia tai kun määritetään kokonaan uusi suojaussuhde).

Optioiden aika-arvon kirjanpitokäsittely

B6.5.29 Option voidaan katsoa liittyvän johonkin ajanjaksoon, koska sen aika-arvo edustaa korvausta suojan antamisesta option haltijalle joksikin ajanjaksoksi. Merkityksellinen näkökohta arvioitaessa, suojaako optio liiketoimeen vai ajanjaksoon liittyvää suojauskohdetta, ovat suojauskohteen ominaispiirteet, mukaan lukien kuinka ja milloin se vaikuttaa voittoon tai tappioon. Näin ollen yhteisön on arvioitava suojauskohteen tyyppi (ks. kappale 6.5.15(a)) suojauskohteen luonteen perusteella (riippumatta siitä, onko suojaussuhde rahavirran suojaus vai käyvän arvon suojaus):

a) option aika-arvo liittyy liiketoimeen liittyvään suojauskohteeseen, jos suojauskohde on luonteeltaan liiketoimi, jolle aika-arvo on liiketoimesta johtuvan menon luonteinen. Esimerkki tästä on, kun option aika-arvo liittyy suojauskohteeseen, joka johtaa sellaisen erän kirjaamiseen, jonka alun perin määritettävään arvoon sisältyy transaktiomenoja (yhteisö esimerkiksi suojaa hyödykeostoa – olipa se ennakoitu liiketoimi tai kiinteäehtoinen sitoumus – hyödykkeen hinnanmuutoksen riskiltä ja sisällyttää transaktiomenot vaihto-omaisuuden alkuperäiseen arvonmääritykseen). Sen seurauksena, että option aika-arvo sisällytetään tietyn suojauskohteen alkuperäiseen arvonmääritykseen, aika-arvo vaikuttaa voittoon tai tappioon samaan aikaan kuin kyseinen suojauskohde. Vastaavasti yhteisö, joka suojaa hyödykkeen myyntiä – olipa se ennakoitu liiketoimi tai kiinteäehtoinen sitoumus – sisällyttäisi option aika-arvon kyseiseen myyntiin liittyviin menoihin (näin ollen aika-arvo kirjattaisiin tulosvaikutteisesti samalla kaudella kuin tuotot suojatusta myynnistä).

▼**M53**

b) option aika-arvo liittyy ajanjaksoon liittyvään suojauskohteeseen, jos suojauskohde on luonteeltaan sellainen, että aika-arvo on sellaisen menon luonteinen, joka koskee suojan saamista riskiä vastaan tietyksi ajanjaksoksi (mutta suojauskohde ei johda liiketoimeen, johon liittyy transaktiomeno kohdan (a) mukaisesti). Jos esimerkiksi hyödykevarastoa suojataan käyvän arvon vähentymiseltä kuudeksi kuukaudeksi käyttäen voimassaoloajaltaan vastaavaa hyödykeoptiota, option aika-arvo kohdistetaan tulosvaikutteisesti (ts. jaksotetaan systemaattisella ja rationaalisella perusteella) tälle kuuden kuukauden ajanjaksolle. Toinen esimerkki on ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus, jossa nettosijoitus suojataan 18 kuukaudeksi valuuttaoptiolla, mikä johtaisi option aika-arvon jaksottamiseen tälle 18 kuukauden ajanjaksolle.

B6.5.30 Suojauskohteen ominaispiirteet, mukaan lukien se, kuinka ja milloin suojauskohde vaikuttaa voittoon tai tappion, vaikuttavat myös siihen ajanjaksoon, jolle ajanjaksoon liittyvää suojauskohdetta suojaavan option aika-arvo jaksotetaan, ja se vastaa ajanjaksoa, jona option perusarvo voi vaikuttaa voittoon tai tappioon suojauslaskennan mukaisesti. Esimerkiksi jos korko-optiota (korkokattoa) käytetään suojauduttaessa vaihtuvakorkoisen joukkovelkakirjalainan korkokulujen kasvulta, tämän korkokaton aika-arvo jaksotetaan tulosvaikutteisesti samalle ajanjaksolle kuin jona korkokaton perusarvo vaikuttaisi voittoon tai tappioon:

a) jos korkokatto suojaa korkojen nousulta vaihtuvakorkoisen joukkovelkakirjalainan koko viiden vuoden voimassaoloajan kolmena ensimmäisenä vuotena, korkokaton aika-arvo jaksotetaan kolmelle ensimmäiselle vuodelle; tai

a) jos korkokatto on tiettynä tulevana ajankohtana voimaan astuva optio (forward start option), joka suojaa korkojen nousulta vaihtuvakorkoisen joukkovelkakirjanlainan viiden vuoden kokonaisvoimassaoloajan toisena ja kolmantena vuotena, korkokaton aika-arvo jaksotetaan vuosille kaksi ja kolme.

B6.5.31 Kappaleen 6.5.15 mukaista optioiden aika-arvon kirjanpitokäsittelyä sovelletaan myös ostetun ja asetetun option yhdistelmään (toisen ollessa myyntioptio ja toisen osto-optio), jonka aika-arvo suojausinstrumentiksi määrittämisen ajankohtana on nolla (tästä käytetään yleisesti nimitystä ”nollakustanteinen kaulus” (”zero-cost collar”)). Tällöin yhteisön on kirjattava aika-arvon mahdolliset muutokset muihin laajan tuloksen eriin, vaikka aika-arvon kertynyt muutos suojaussuhteen koko kestoaikana on nolla. Näin ollen jos option aika-arvo liittyy:

a) liiketoimeen liittyvään suojauskohteeseen, aika-arvon määrä, joka suojaussuhteen lopussa oikaisee suojauskohdetta tai siirretään tulosvaikutteiseksi (ks. kappale 6.5.15(b)), olisi nolla.

b) ajanjaksoon liittyvään suojauskohteeseen, aika-arvoon liittyvä jaksotettava kulu on nolla.

▼**M53**

B6.5.32 Kappaleen 6.5.15 mukaista optioiden aika-arvon kirjanpitokäsittelyä sovelletaan vain siltä osin kuin aika-arvo liittyy suojauskohteeseen (yhdenmukainen aika-arvo (aligned time value)). Option aika-arvo liittyy suojauskohteeseen, jos option keskeiset ehdot (kuten nimellismäärä, voimassaoloaika ja kohde-etuus) ovat suojauskohteen kanssa yhdenmukaiset. Näin ollen jos option ja suojauskohteen keskeiset ehdot eivät ole täysin yhdenmukaisia (fully aligned), yhteisön on määritettävä yhteensopiva aika-arvo, ts. kuinka suuri osuus preemioon sisältyvästä aika-arvosta (todellinen aika-arvo) liittyy suojauskohteeseen (ja tulisi sen vuoksi käsitellä kappaleen 6.5.15 mukaisesti). Yhteisö määrittää yhdenmukaisen aika-arvon käyttäen sellaisen option arvon määritystä, jonka keskeiset ehdot täysin vastaavat suojauskohdetta.

B6.5.33 Jos todellinen aika-arvo ja yhdenmukainen aika-arvo eroavat toisistaan, yhteisön on määritettävä oman pääoman erilliseen erään kappaleen 6.5.15 mukaisesti kerrytettävä määrä seuraavasti:

a) jos todellinen aika-arvo on suojaussuhteen alkaessa suurempi kuin yhdenmukainen aika-arvo, yhteisön on:

   i) määritettävä oman pääoman erilliseen erään kerrytettävä määrä yhdenmukaisen aika-arvon perusteella; ja

   ii) käsiteltävä näiden kahden aika-arvon käypien arvojen muutosten väliset erot kirjanpidossa tulosvaikutteisesti.

b) jos todellinen aika-arvo on suojaussuhteen alkaessa pienempi kuin yhdenmukainen aika-arvo, yhteisön on määritettävä oman pääoman erilliseen erään kerrytettävä määrä perustuen kertyneistä käyvän arvon muutoksista siihen, joka seuraavista on pienempi:

   i) todellinen aika-arvo; ja

   ii) yhdenmukainen aika-arvo.

Todellisen aika-arvon käyvän arvon muutoksesta mahdollisesti jäljelle jäävä osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

Termiinisopimusten korko-osuuden ja rahoitusinstrumenttien eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion (foreign currency basis spread) kirjanpitokäsittely

B6.5.34 Termiinisopimuksen voidaan katsoa liittyvän ajanjaksoon, koska sen korko-osuus edustaa veloitusta joltakin ajanjaksolta (joka on korko-ajanjakso, jolle se määritetään). Merkityksellinen näkökohta arvioitaessa, suojaako suojausinstrumentti liiketoimeen vai ajanjaksoon liittyvää suojauskohdetta, ovat suojauskohteen ominaispiirteet, mukaan lukien kuinka ja milloin se vaikuttaa voittoon tai tappioon. Näin ollen yhteisön on arvioitava suojauskohteen tyyppi (ks. kappaleet 6.5.16 ja 6.5.15(a)) suojauskohteen luonteen perusteella (riippumatta siitä, onko suojaussuhde rahavirran suojaus vai käyvän arvon suojaus):

▼**M53**

a) termiinisopimuksen korko-osuus liittyy liiketoimeen liittyvään suojauskohteeseen, jos suojauskohde on luonteeltaan liiketoimi, jolle korko-osuus on liiketoimesta johtuvan menon luonteinen. Esimerkki tästä on, kun korko-osuus liittyy suojauskohteeseen, joka johtaa sellaisen erän kirjaamiseen, jonka alun perin määritettävään arvoon sisältyy transaktiomenoja (yhteisö esimerkiksi suojaa ulkomaan rahan määräistä vaihto-omaisuusostoa – olipa se ennakoitu liiketoimi tai kiinteäehtoinen sitoumus – valuuttariskiltä ja sisällyttää transaktiomenot vaihto-omaisuuden alkuperäiseen arvonmääritykseen). Sen seurauksena, että korko-osuus sisällytetään tietyn suojauskohteen alkuperäiseen arvonmääritykseen, korko-osuus vaikuttaa voittoon tai tappioon samaan aikaan kuin kyseinen suojauskohde. Vastaavasti yhteisö, joka suojaa valuuttariskiltä ulkomaan rahan määräistä hyödykemyyntiä – olipa se ennakoitu liiketoimi tai kiinteäehtoinen sitoumus – sisällyttäisi korko-osuuden kyseiseen myyntiin liittyviin menoihin (näin ollen korko-osuus kirjattaisiin tulosvaikutteisesti samalla kaudella kuin tuotot suojatusta myynnistä).

b) termiinisopimuksen korko-osuus liittyy ajanjaksoon liittyvään suojauskohteeseen, jos suojauskohde on luonteeltaan sellainen, että korko-osuus on sellaisen menon luonteinen, joka koskee suojan saamista riskiä vastaan tietyksi ajanjaksoksi (mutta suojauskohde ei johda liiketoimeen, johon liittyy transaktiomeno kohdan (a) mukaisesti). Jos esimerkiksi hyödykevarastoa suojataan käyvän arvon muutoksilta kuudeksi kuukaudeksi käyttäen voimassaoloajaltaan vastaavaa hyödyketermiinisopimusta, termiinisopimuksen korko-osuus kohdistettaisiin tulosvaikutteisesti (ts. jaksotettaisiin systemaattisella ja rationaalisella perusteella) tälle kuuden kuukauden ajanjaksolle. Toinen esimerkki on ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaus, jossa nettosijoitus suojataan 18 kuukaudeksi valuuttatermiinillä, mikä johtaisi termiinisopimuksen korko-osuuden jaksottamisen tälle 18 kuukauden ajanjaksolle.

B6.5.35 Suojauskohteen ominaispiirteet, mukaan lukien se, kuinka ja milloin suojauskohde vaikuttaa voittoon tai tappion, vaikuttavat myös siihen ajanjaksoon, jolle ajanjaksoon liittyvää suojauskohdetta suojaavan termiinisopimuksen korko-osuus jaksotetaan, ja se on ajanjakso, johon korko-osuus liittyy. Jos termiinisopimuksella esimerkiksi suojaudutaan kolmen kuukauden korkojen vaihtelulta kolmen kuukauden ajanjaksona, joka alkaa kuuden kuukauden kuluttua, korko-osuus jaksotetaan seitsemännestä yhdeksänteen kuukauteen ulottuvalle ajanjaksolle.

B6.5.36 Kappaleen 6.5.16 mukaista termiinisopimuksen korko-osuuden kirjanpitokäsittelyä sovelletaan myös, jos korko-osuus on nollan suuruinen ajankohtana, jona termiinisopimus määritetään suojausinstrumentiksi. Tällöin yhteisön on kirjattava korko-osuudesta johtuvat käyvän arvon mahdolliset muutokset muihin laajan tuloksen eriin, vaikka korko-osuudesta johtuva käyvän arvon kertynyt muutos suojaussuhteen koko kestoaikana on nolla. Näin ollen jos termiinisopimuksen korko-osuus liittyy:

a) liiketoimeen liittyvään suojauskohteeseen, korko-osuutta koskeva määrä, joka suojaussuhteen lopussa oikaisee suojauskohdetta tai siirretään tulosvaikutteiseksi (ks. kappaleet 6.5.15(b) ja 6.5.16), olisi nolla.

▼**M53**

b) ajanjaksoon liittyvään suojauskohteeseen, korko-osuuteen liittyvä jaksotettava kulu on nolla.

B6.5.37 Kappaleen 6.5.16 mukaista termiinisopimuksen korko-osuuden kirjanpitokäsittelyä sovelletaan vain siltä osin kuin korko-osuus liittyy suojauskohteeseen (yhdenmukainen korko-osuus (aligned forward element)). Termiinisopimuksen korko-osuus liittyy suojauskohteeseen, jos termiinisopimuksen keskeiset ehdot (kuten nimellismäärä, voimassaoloaika ja kohde-etuus) ovat suojauskohteen kanssa yhdenmukaiset. Näin ollen jos termiinisopimuksen ja suojauskohteen keskeiset ehdot eivät ole täysin yhdenmukaisia, yhteisön on määritettävä yhdenmukainen korko-osuus, ts. kuinka suuri osuus termiinisopimukseen sisältyvästä korko-osuudesta (todellinen korko-osuus) liittyy suojauskohteeseen (ja tulisi sen vuoksi käsitellä kappaleen 6.5.16 mukaisesti). Yhteisö määrittää yhdenmukaisen korko-osuuden käyttäen sellaisen termiinisopimuksen arvon määritystä, jonka keskeiset ehdot täysin vastaavat suojauskohdetta.

B6.5.38 Jos todellinen korko-osuus ja yhdenmukainen korko-osuus eroavat toisistaan, yhteisön on määritettävä oman pääoman erilliseen erään kappaleen 6.5.16 mukaisesti kerrytettävä määrä seuraavasti:

a) jos todellisen korko-osuuden absoluuttinen määrä on suojaussuhteen alkaessa suurempi kuin yhdenmukaisen korko-osuuden absoluuttinen määrä, yhteisön on:

i) määritettävä oman pääoman erilliseen erään kerrytettävä määrä yhdenmukaisen korko-osuuden perusteella; ja

ii) käsiteltävä näiden kahden korko-osuuden käypien arvojen muutosten väliset erot kirjanpidossa tulosvaikutteisesti.

b) jos todellisen korko-osuuden absoluuttinen määrä on suojaussuhteen alkaessa pienempi kuin yhdenmukaisen korko-osuuden absoluuttinen määrä, yhteisön on määritettävä oman pääoman erilliseen erään kerrytettävä määrä perustuen kertyneistä käyvän arvon muutoksista siihen, joka seuraavista on pienempi:

i) todellisen korko-osuuden absoluuttinen määrä; ja

ii) yhdenmukaisen korko-osuuden absoluuttinen määrä.

Todellisen korko-osuuden käyvän arvon muutoksesta mahdollisesti jäljelle jäävä osuus on kirjattava tulosvaikutteisesti.

B6.5.39 Kun yhteisö erottaa rahoitusinstrumentista eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemion ja jättää sen ulkopuolelle määrittäessään kyseistä rahoitusinstrumenttia suojausinstrumentiksi (ks. kappale 6.2.4(b)), kappaleisiin B6.5.34–B6.5.38 sisältyvää soveltamisohjeistusta sovelletaan eri valuuttojen välisen viitekoronvaihtosopimuksen preemioon samalla tavoin kuin sitä sovelletaan termiinisopimuksen korko-osuuteen.

▼M53

Eristä koostuvan ryhmän suojaus (luku 6.6)

Nettoposition suojaus

Soveltuvuus suojauslaskennan kohteeksi ja nettoposition määrittäminen suojattavaksi

B6.6.1 Nettopositioon voidaan soveltaa suojauslaskentaa vain, jos yhteisö suojaa nettoperusteisesti riskienhallinnan tarkoituksia varten. Se, suojaako yhteisö tällä tavalla, on tosiseikka (ei pelkästään väittämään tai dokumentaatioon perustuva asia). Näin ollen yhteisö ei voi soveltaa suojauslaskentaa nettoperusteisesti pelkästään saavuttaakseen tietyn kirjanpidollisen lopputuleman, jos tämä ei kuvastaisi sen riskienhallinnassa noudatettavaa lähestymistapaa. Nettoposition suojauksen täytyy olla osa asetettua riskienhallinnan strategiaa. Tavallisesti sen hyväksyvät IAS 24:ssä määritellyt johtoon kuuluvat avainhenkilöt.

B6.6.2 Esimerkiksi yhteisöllä A, jonka toimintavaluuttana on sen paikallinen valuutta, on kiinteäehtoinen sitoumus, jonka mukaan se maksaa 150 000 FC mainoskuluja yhdeksän kuukauden kuluttua, sekä kiinteäehtoinen sitoumus, jonka mukaan se myy valmiita tuotteita 150 000 FC:llä 15 kuukauden kuluttua. Yhteisö A tekee yhdeksän kuukauden kuluttua selvitettävän valuuttajohdannaissopimuksen, jonka mukaan se saa 100 FC ja maksaa 70 CU. Yhteisöllä ei ole muita FC-valuuttaan liittyviä riskille alttiina olevia kohteita. Yhteisö A ei hallitse valuuttariskiä nettoperusteisesti. Näin ollen yhteisö A ei voi soveltaa suojauslaskentaa valuuttajohdannaisen ja 100 FC:n suuruisen nettoposition (joka koostuu 150 000 FC:n suuruisesta kiinteäehtoisesta ostositoumuksesta – ts. mainospalveluista – ja 149 900 FC:n (150 000 FC:stä) suuruisesta kiinteäehtoisesta myyntisitoumuksesta) väliseen suojaussuhteeseen yhdeksän kuukauden ajanjaksona.

B6.6.3 Jos yhteisö A hallitsisi valuuttariskiä nettoperusteisesti eikä tekisi valuuttajohdannaissopimusta (koska se lisää valuuttariskiä sen sijaan että vähentäisi sitä), niin yhteisöllä olisi luonnollinen suojattu positio yhdeksän kuukauden ajaksi. Tämä suojattu positio ei tavallisesti vaikuttaisi tilinpäätökseen, koska liiketoimet kirjataan eri raportointikausilla tulevaisuudessa. Nollan suuruiseen nettopositioon voitaisiin soveltaa suojauslaskentaa vain, jos kappaleen 6.6.6 mukaiset ehdot täyttyvät.

B6.6.4 Kun nettoposition muodostava eristä koostuva ryhmä määritetään suojauskohteeksi, yhteisön on määritettävä suojattavaksi koko se eristä koostuva ryhmä, joka sisältää erät, joista nettopositio voi muodostua. Yhteisön ei ole sallittua määrittää suojattavaksi täsmentämätöntä abstraktia nettoposition määrää. Yhteisöllä on esimerkiksi 100 FC:n suuruinen ryhmä yhdeksän kuukauden kuluttua toteutuvia kiinteäehtoisia myyntisitoumuksia ja 120 FC:n suuruinen ryhmä 18 kuukauden kuluttua toteutuvia kiinteäehtoisia ostositoumuksia. Yhteisö ei voi määrittää suojauskohteeksi enintään 20 FC:n suuruista abstraktia määrää. Sen sijaan sen täytyy määrittää suojattavaksi bruttomäärä ostoja ja bruttomäärä myyntejä, joista yhdessä muodostuu suojattava nettopositio. Yhteisön on määritettävä suojattavaksi bruttomääräiset positiot, joista nettopositio muodostuu, jotta se pystyy noudattamaan ehdot täyttäviä suojaussuhteita koskevia vaatimuksia.

Suojauksen tehokkuutta koskevien vaatimusten soveltaminen nettoposition suojaukseen

B6.6.5 Kun yhteisö nettopositiota suojatessaan määrittää, täyttyvätkö kappaleen 6.4.1(c) mukaiset suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset, sen on otettava huomioon nettopositioon kuuluvien erien arvon muutokset, joilla on samankaltainen vaikutus kuin suojausinstrumentilla,

▼**M53**

yhdessä suojausinstrumentin käyvän arvon muutoksen kanssa. Yhteisöllä on esimerkiksi 100 FC:n suuruinen ryhmä yhdeksän kuukauden kuluttua toteutuvia kiinteäehtoisia myyntisitoumuksia ja 120 FC:n suuruinen ryhmä 18 kuukauden kuluttua toteutuvia kiinteäehtoisia ostositoumuksia. Se suojautuu 20 FC:n suuruisen nettoposition valuuttariskiltä 20 FC:n suuruisella valuuttatermiinisopimuksella. Määrittäessään, täyttyvätkö kappaleen 6.4.1(c) mukaiset suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset, yhteisön on otettava huomioon seuraavien tekijöiden välinen suhde:

a) valuuttatermiinisopimuksen käyvän arvon muutos yhdessä valuuttariskiin liittyvien kiinteäehtoisten myyntisitoumusten arvon muutosten kanssa; ja

b) valuuttariskiin liittyvät kiinteäehtoisten ostositoumusten arvon muutokset.

B6.6.6 Vastaavasti jos yhteisöllä olisi kappaleessa B6.6.5 esitetyssä esimerkissä nollan suuruinen nettopositio, se ottaisi huomioon kiinteäehtoisten myyntisopimusten arvossa tapahtuvien valuuttariskiin liittyvien muutosten ja kiinteäehtoisten ostositoumusten arvossa tapahtuvien valuuttariskiin liittyvien muutosten välisen suhteen ratkaistessaan, täyttyvätkö kappaleen 6.4.1(c) mukaiset suojauksen tehokkuutta koskevat vaatimukset.

Nettoposition muodostavat rahavirran suojaukset

B6.6.7 Kun yhteisö suojaa sellaisista eristä koostuvaa ryhmää, joilla on toisensa kumoavat riskipositiot (ts. nettopositiota), suojauslaskennan hyväksyttävyys riippuu suojauksen tyypistä. Jos suojaus on käyvän arvon suojaus, nettopositio voi olla hyväksyttävä suojauskohde. Jos suojaus kuitenkin on rahavirran suojaus, nettopositio voi olla hyväksyttävä suojauskohde vain, jos suojaudutaan valuuttariskiltä ja nettopositiota suojauskohteeksi määritettäessä yksilöidään raportointikausi, jolla ennakoitujen liiketoimien odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon, ja myös yksilöidään niiden luonne ja volyymi.

B6.6.8 Yhteisöllä on esimerkiksi nettopositio, joka muodostuu myynnin alimmasta kerroksesta 100 FC ja ostojen alimmasta kerroksesta 150 FC. Sekä myynnit että ostot ovat saman valuutan määräisiä. Jotta suojattava nettopositio määritettäisiin riittävän yksityiskohtaisesti, yhteisö yksilöi suojaussuhteen alkuperäisessä dokumentaatiossa, että myynti voi olla tuotteen A tai tuotteen B myyntiä ja ostot voivat olla konetyyppiä A, konetyyppiä B ja raaka-ainetta A. Yhteisö määrittää myös kunkin luonteisten liiketoimien volyymit. Yhteisö dokumentoi, että myynnin alin kerros (100 FC) muodostuu tuotteen A ennakoidun myyntivolyymin ensimmäisestä 70 FC:stä ja tuotteen B ennakoidun myyntivolyymin ensimmäisestä 30 FC:stä. Jos näiden myyntivolyymien odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon eri raportointikausilla, yhteisö sisällyttäisi tämän tiedon dokumentaatioon, esimerkiksi

▼**M53**

ensimmäiset 70 FC tuotteen A myynnistä, jonka odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon ensimmäisellä raportointikaudella, ja ensimmäiset 30 FC tuotteen B myynnistä, jonka odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon toisella raportointikaudella. Yhteisö dokumentoi myös, että ostojen alin kerros (150 FC) muodostuu konetyypin A ostojen ensimmäisestä 60 FC:stä, konetyypin B ostojen ensimmäisestä 40 FC:stä ja raaka-aineen A ostojen ensimmäisestä 50 FC:stä. Jos näiden ostovolyymien odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon eri raportointikausilla, yhteisö sisällyttäisi dokumentaatioon ostovolyymin erittelyn niiden raportointikausien mukaan, joilla niiden odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappion (vastaavasti kuin se dokumentoi myyntivolyymit). Ennakoitu liiketoimi voitaisiin yksilöidä esimerkiksi seuraavasti:

a) ensimmäiset 60 FC konetyypin A ostoista, joiden odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon kolmannesta raportointikaudesta lähtien seuraavien kymmenen raportointikauden ajan;

b) ensimmäiset 40 FC konetyypin B ostoista, joiden odotetaan vaikuttavan voittoon tai tappioon neljännestä raportointikaudesta lähtien seuraavien 20 raportointikauden ajan; ja

c) ensimmäiset 50 FC raaka-aineen A ostoista, jotka odotetaan vastaanotettavan kolmannella raportointikaudella ja myytävän (ts. vaikuttavan voittoon tai tappioon) kyseisellä ja seuraavalla raportointikaudella.

Ennakoidun liiketoimen luonteen yksilöimiseen kuuluisi sellaisia näkökohtia kuin saman tyyppisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistojen jakautuminen, jos kyseiset hyödykkeet ovat luonteeltaan sellaisia, että poistojen jakautuminen voisi vaihdella sen mukaan, kuinka yhteisö käyttää kyseisiä hyödykkeitä. Esimerkiksi jos yhteisö käyttää konetyypin A hyödykkeitä kahdessa erilaisessa tuotantoprosessissa, joissa toisessa tehdään tasapoistot kymmenen raportointikauden aikana ja toisessa käytetään tuotantoyksikköihin perustuvaa menetelmää, konetyypin A ennakoitua ostovolyymia koskevassa dokumentaatiossa eriteltäisiin volyymit, joihin näitä poistojen jakautumisia sovelletaan.

B6.6.9 Kun kyseessä on nettoposition rahavirran suojaus, kappaleen 6.5.11 mukaisesti määritettävien määrien on sisällettävä nettopositioon kuuluvien erien arvon muutokset, joilla on samankaltainen vaikutus kuin suojausinstrumentilla, yhdessä suojausinstrumentin käyvän arvon muutoksen kanssa. Nettopositioon kuuluvien erien arvon muutokset, joilla on samankaltainen vaikutus kuin suojausinstrumentilla, kirjataan kuitenkin vasta, kun kirjataan liiketoimet, joihin ne liittyvät, esimerkiksi kun ennakoitu myynti tuloutetaan. Yhteisöllä on esimerkiksi 100 FC:n suuruinen ryhmä yhdeksän kuukauden kuluttua toteutuvia erittäin todennäköisiä ennakoituja myyntejä ja 120 FC:n suuruinen ryhmä 18 kuukauden kuluttua toteutuvia erittäin todennäköisiä ennakoituja ostoja. Se suojautuu 20 FC:n suuruisen nettoposition valuuttariskiltä 20 FC:n suuruisella valuuttatermiinisopimuksella. Määrittäessään rahavirran suojausrahastoon kappaleiden 6.5.11(a)–6.5.11(b) mukaisesti kirjattavia määriä yhteisö vertaa toisiinsa seuraavia määriä:

a) valuuttatermiinisopimuksen käyvän arvon muutos yhdessä valuuttariskiin liittyvien erittäin todennäköisten ennakoitujen myyntien arvon muutosten kanssa; ja

b) valuuttariskiin liittyvät erittäin todennäköisten ennakoitujen ostojen arvon muutokset.

▼M53

Yhteisö kirjaa kuitenkin vain valuuttatermiinisopimukseen liittyvät määrät, kunnes erittäin todennäköiset ennakoidut myyntitapahtumat merkitään tilinpäätökseen, jolloin kirjataan näistä ennakoiduista liiketoimista syntyvät voitot tai tappiot (ts. arvonmuutos, joka johtuu valuuttakurssin muuttumisesta suojaussuhteen määrittämisen ja myyntituottojen kirjaamisen välillä).

B6.6.10 Vastaavasti jos yhteisöllä olisi esimerkissä nollan suuruinen nettoposition, se vertaisi toisiinsa valuuttariskiin liittyviä erittäin todennäköisten ennakoitujen myyntien arvon muutoksia ja valuuttariskiin liittyviä erittäin todennäköisten ennakoitujen ostojen arvon muutoksia. Nämä määrät kirjataan kuitenkin vasta, kun niihin liittyvät ennakoidut liiketoimet merkitään tilinpäätökseen.

Suojauskohteeksi määritetyt eristä koostuvien ryhmien kerrokset

B6.6.11 Samoista syistä kuin kappaleessa B6.3.19 todetaan, olemassa olevista eristä koostuvien ryhmien kerroskomponenttien määrittäminen suojauskohteeksi edellyttää, että yksilöidään erikseen sen eristä koostuvan ryhmän nimellismäärä, josta suojattava kerroskomponentti määritellään.

B6.6.12 Suojaussuhteeseen voi sisältyä kerroksia useasta eristä koostuvasta ryhmästä. Esimerkiksi varoista koostuvan ryhmän ja veloista koostuvan ryhmän muodostaman nettoposition suojauksessa suojaussuhteeseen voivat kuulua varoista koostuvan ryhmän kerroskomponentti ja veloista koostuvan ryhmän kerroskomponentti yhdessä.

Suojausinstrumentin voittojen tai tappioiden esittäminen

B6.6.13 Jos eriä suojataan yhdessä ryhmänä rahavirran suojauksessa, ne voivat vaikuttaa voittoa tai tappiota tai muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelmaan eri riveihin. Suojausvoittojen tai -tappioiden esittäminen kyseisessä laskelmassa riippuu eristä koostuvasta ryhmästä.

B6.6.14 Jos eristä koostuvalla ryhmällä ei ole toisensa kumoavia riskipositioita (esimerkiksi ryhmä valuuttariskiltä suojattavia ulkomaan valuutan määräisiä kuluja, jotka vaikuttavat voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavan laskelman eri riveihin), tulosvaikutteisiksi siirrettävät suojausinstrumentin voitot tai tappiot on jaoteltava niille riveille, joihin suojauskohteet vaikuttavat. Tämä jaottelu on tehtävä systemaattisella ja rationaalisella perusteella, eikä se saa johtaa yhdestä suojausinstrumentista aiheutuvien nettovoittojen tai -tappioiden brutottamiseen.

B6.6.15 Jos eristä koostuvalla ryhmällä ei ole toisiaan kumoavia nettopositioita (esim. ryhmä ulkomaanrahan määräisiä myyntejä ja kuluja, joita suojataan valuuttariskiltä yhdessä), yhteisön on esitettävä suojausvoitot tai -tappiot voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa omana eränään. Ajatellaan esimerkiksi, että nettopositiota, jonka muodostavat ulkomaanrahan määräiset myynnit 100 FC ja ulkomaan rahan määräiset ostot 80 FC, suojataan valuuttariskiltä käyttäen 20 FC:n valuuttatermiinisopimusta. Valuuttatermiinisopimuksesta johtuva voitto tai tappio, joka siirretään rahavirran suojausrahastosta tulosvaikutteiseksi (kun nettopositio vaikuttaa voittoon tai tappioon), on esitettävä omana eränään erillään suojatuista myynneistä ja kuluista.

▼M53

Lisäksi jos myynnit toteutuvat aiemmalla kaudella kuin kulut, myyntituotot on kuitenkin määritettävä spot-kurssia käyttäen IAS 21:n mukaisesti. Tähän liittyvä suojausvoitto tai -tappio esitetään omana eränään siten, että nettoposition suojaus esitetään tulosvaikutteisesti ja vastaava oikaisu tehdään rahavirran suojausrahastoon. Kun suojatut kulut vaikuttavat voittoon tai tappioon myöhemmällä kaudella, aiemmin rahavirran suojausrahastoon kirjattu suojausvoitto tai -tappio siirretään tulosvaikutteiseksi ja esitetään omana eränään erillään riveistä, joihin IAS 21:n mukaisesti spot-kurssia käyttäen määritetyt suojatut kulut sisältyvät.

B6.6.16 Jonkin tyyppisissä käyvän arvon suojauksissa suojauksen ensisijaisena tavoitteena ei ole suojauskohteen käyvän arvon muutosten kumoaminen vaan sen sijaan suojauskohteen rahavirtojen muuttaminen. Yhteisö esimerkiksi suojautuu kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon korkoriskiltä koronvaihtosopimusta käyttäen. Yhteisön suojauksen tavoitteena on muuttaa kiinteän koron rahavirrat vaihtuvan koron rahavirroiksi. Tämä tavoite kuvastuu suojaussuhteen kirjanpitokäsittelyssä siten, että koronvaihtosopimuksen siirtyvä nettokorko kirjataan tulosvaikutteisesti. Jos kyseessä on nettoposition (esim. kiinteäkorkoisen omaisuuserän ja vaihtuvakorkoisen velan muodostaman nettoposition) suojaus, tämä siirtyvää nettokorkoa koskeva kirjaus on esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa omana eränään. Tämän tarkoituksena on välttää yksittäisen instrumentin nettomääräisten voittojen ja -tappioiden brutottaminen toisensa kumoaviksi bruttomääriksi ja niiden kirjaaminen eri riveille (näin esimerkiksi vältetään yhdestä koronvaihtosopimuksesta saatavan nettokoron brutottaminen bruttomääräiseksi korkotuotoksi ja bruttomääräiseksi korkokuluksi).

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT (LUKU 7)

Siirtymäsäännöt (luku 7.2)

Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat

B7.2.1 Yhteisön on tämän standardin soveltamisen aloittamisajankohtana ratkaistava, täyttääkö yhteisön joidenkin rahoitusvarojen hallinnoinnissa noudatettavan liiketoimintamallin tavoite kappaleen 4.1.2(a) mukaisen ehdon tai kappaleen 4.1.2A(a) mukaisen ehdon tai voidaanko johonkin rahoitusvaroihin kuuluvaan erään soveltaa kappaleen 5.7.5 mukaista valintaa. Tätä varten yhteisön on ratkaistava, vastaavatko rahoitusvarat kaupankäyntitarkoituksessa pidettävän määritelmää, ikään kuin yhteisö olisi ostanut varat soveltamisen aloittamisajankohtana.

Arvon alentuminen

B7.2.2 Yhteisön tulisi pyrkiä siirtymisen yhteydessä arvioimaan alkuperäisen kirjaamisajankohdan luottoriski ottamalla huomioon kaikki järkevä ja perusteltavissa oleva informaatio, joka on saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja. Yhteisön ei tarvitse suorittaa perinpohjaista tiedonhakua ratkaistessaan siirtymäajankohtana, onko luottoriski lisääntynyt alkuperäisen kirjaamisen jälkeen merkittävästi. Jos yhteisö ei pysty tekemään tätä ratkaisua ilman kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, sovelletaan kappaletta 7.2.20.

▼M53

B7.2.3 Tappiota koskevan vähennyserän määrittämiseksi rahoitusinstrumenteille, jotka on alun perin kirjattu (tai luottositoumuksille tai takaussopimuksille, joiden sopimusosapuoli yhteisöstä on tullut) ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa, yhteisön on sekä siirtymisen yhteydessä että erien taseesta pois kirjaamiseen saakka otettava huomioon informaatio, joka on merkityksellistä luottoriskin määrittämisen tai arvioimisen kannalta alkuperäisenä kirjaamisajankohtana. Alkuvaiheen luottoriskin määrittämiseksi tai arvioimiseksi yhteisö voi ottaa huomioon sisäistä ja ulkoista informaatiota, salkkukohtainen informaatio mukaan lukien, kappaleiden B5.5.1–B5.5.6 mukaisesti.

B7.2.4 Yhteisö, jolla on vain vähän toteutumatietoa, voi käyttää sisäisistä raporteista ja tilastoista saatavaa tietoa (joka voi olla tuotettu päätettäessä, tuodaanko uusi tuote markkinoille), samankaltaisia tuotteita koskevaa tietoa tai vertaisryhmien kokemusta vertailukelpoisista rahoitusinstrumentista, jos tämä on relevanttia.

MÄÄRITELMÄT (LIITE A)

Johdannaiset

BA.1 Tyypillisiä esimerkkejä johdannaisista ovat futuurit sekä termiini-, swap- ja optiosopimukset. Johdannaisella on yleensä nimellismäärä, joka on sopimuksessa määritetty rahamäärä, osakemäärä, paino- tai tilavuusyksikkömäärä tai jokin muu yksikkömäärä. Johdannaisinstrumentti ei kuitenkaan edellytä, että haltija tai asettaja sijoittaa tai vastaanottaa nimellismäärän sopimuksen syntymishetkellä. Johdannainen voisi vaihtoehtoisesti edellyttää kiinteää maksua tai maksua, jonka määrä voi muuttua (mutta ei suhteessa kohde-etuuden muutokseen) jonkin nimellismäärään liittymättömän vastaisen tapahtuman seurauksena. Sopimus saattaa esimerkiksi edellyttää 1 000 CU:n suuruista kiinteää maksua, jos kuuden kuukauden LIBOR nousee 100 korkopisteellä. Tällainen sopimus on johdannainen, vaikka nimellisarvoa ei ole määritetty.

BA.2 Tämän standardin mukainen johdannaisen määritelmä kattaa sopimukset, jotka toteutetaan bruttomääräisesti luovuttamalla kohde-etuus (esimerkiksi termiinisopimus kiinteäkorkoisen vieraan pääoman ehtoisen instrumentin hankkimisesta). Yhteisö on saattanut tehdä rahoituseriin kuulumatonta erää koskevan osto- tai myyntisopimuksen, joka voidaan toteuttaa nettomääräisesti joko käteisvaroina tai muuna rahoitusinstrumenttina taikka rahoitusinstrumentteja vaihtamalla (esimerkiksi sopimus hyödykkeen ostamisesta tai myymisestä tulevana ajankohtana kiinteään hintaan). Tällainen sopimus kuuluu tämän standardin soveltamisalaan, paitsi jos se on tehty ja pidetään edelleen voimassa rahoituseriin kuulumattoman erän luovuttamiseksi yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden mukaisesti. Tätä standardia sovelletaan kuitenkin tällaisiin sopimuksiin yhteisön odotettavissa olevien osto-, myynti- tai käyttötarpeiden osalta, jos yhteisö toteuttaa kappaleen 2.5 mukaisen nimenomaisen luokittelun (ks. kappaleet 2.4–2.7).

BA.3 Yksi johdannaisen määrittelevistä ominaispiirteistä on, että sen edellyttämä alkuperäinen nettosijoitus on pienempi kuin mitä edellytettäisiin muun tyyppisissä sopimuksissa, joiden odotettaisiin reagoivan vastaavalla tavalla markkinatekijöiden muutoksiin. Optiosopimus on tämän määritelmän mukainen, koska preemio on pienempi kuin sijoitus, joka vaadittaisiin sen kohde-etuutena olevan rahoitusinstrumentin hankkimiseksi, johon optio on sidottu. Valuutanvaihtosopimus, joka edellyttää käyvältä arvoltaan yhtä suurten, eri valuutoissa olevien määrien vaihtamista sopimuksen syntyessä, on määritelmän mukainen, koska alkuperäinen nettosijoitus on siinä nollan suuruinen.

▼M53

BA.4 Selvityspäiväkäytännön mukainen osto tai myynti synnyttää kaupantekopäivän ja selvityspäivän väliseksi ajaksi kiinteähintaisen sitoumuksen, joka on johdannaisen määritelmän mukainen. Sitoumuksen lyhyen keston vuoksi sitä ei kuitenkaan merkitä tilinpäätökseen johdannaisinstrumentiksi. Sen sijaan tässä standardissa määrätään tällaisille selvityspäiväkäytännön mukaisille sopimuksille erityinen kirjanpitokäsittely (ks. kappaleet 3.1.2 ja B3.1.3–B3.1.6).

BA.5 Johdannaisen määritelmässä viitataan muihin kuin taloudellisiin muuttujiin, jotka eivät liity nimenomaisesti sopimusosapuoliin. Näihin kuuluvat tietyn alueen maanjäristysvahinkoindeksi ja tietyn kaupungin lämpötilaindeksi. Sopimusosapuoleen nimenomaisesti liittyviin muihin kuin taloudellisiin muuttujiin kuuluu esimerkiksi se, että sattuu tulipalo, joka vahingoittaa tai tuhoaa kyseisen osapuolen omaisuutta, tai että tulipaloa ei satu. Rahoitusvaroihin kuulumattoman erän käyvän arvon muutos liittyy nimenomaisesti sen omistajaan, jos käypä arvo kuvastaa tällaisten omaisuuserien markkinahintojen muutosten (taloudellinen muuttuja) lisäksi kyseisen rahoitusvaroihin kuulumattoman erän kuntoa (muu kuin taloudellinen muuttuja). Esimerkiksi jos tietyn auton jäännösarvon takaaja altistuu takauksen seurauksena auton kunnon muutoksiin liittyvälle riskille, tämän jäännösarvon muutos liittyy nimenomaisesti auton omistajaan.

Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävät rahoitusvarat ja -velat

BA.6 Kaupankäynti tarkoittaa yleensä aktiivista ja toistuvaa ostamista ja myymistä, ja kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusinstrumentteja käytetään yleensä tavoitteena kerryttää voittoa hinnan tai välittäjän katteen lyhyen aikavälin vaihteluista.

BA.7 Kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusvelkoja ovat:

a) johdannaisvelat, joita ei käsitellä kirjanpidossa suojausinstrumentteina;

b) lyhyeksimyyjän (toisin sanoen yhteisön, joka myy rahoitusvaroja, jotka se on ottanut lainaksi ja joita se ei vielä omista) velvoitteet, jotka koskevat lainaksi otettujen rahoitusvarojen luovuttamista;

c) rahoitusvelat, jotka otetaan tarkoituksena ostaa ne takaisin lähitulevaisuudessa (esimerkiksi noteerattu vieraan pääoman ehtoinen instrumentti, jonka liikkeeseenlaskija voi ostaa takaisin lähitulevaisuudessa sen käyvän arvon muutoksista riippuen); ja

d) rahoitusvelat, jotka ovat osa sellaisten yksilöityjen rahoitusinstrumenttien muodostamaa salkkua, joita hallinnoidaan yhdessä ja joita on todistettavasti käytetty viime aikoina lyhyen aikavälin voiton tavoitteluun.

BA.8 Se, että velkaa käytetään kaupankäynnin rahoittamiseen, ei itsessään tee kyseisestä velasta kaupankäyntitarkoituksessa pidettävää.

▼M32

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 10

Konsernitilinpäätös

TAVOITE

1 Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on luoda periaatteet, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen esittämistä ja laatimista, kun yhteisöllä on määräysvalta yhdessä tai useammassa muussa yhteisössä.

Tavoitteen saavuttaminen

▼M38

2 Kappaleessa 1 esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi tässä IFRS-standardissa:

▼M32

(a) vaaditaan, että yhteisö (*emoyritys*), jolla on määräysvalta yhdessä tai useammassa muussa yhteisössä (*tytäryritykset*) esittää konsernitilinpäätöksen;

(b) määritellään *määräysvallan* periaate ja asetetaan määräysvalta perusteeksi konsernitilinpäätökseen yhdistelemiselle;

▼M38

(c) esitetään, kuinka määräysvallan periaatetta sovelletaan sen tunnistamiseksi, onko sijoittajalla määräysvalta sijoituskohteessa ja onko sijoituskohde sen vuoksi yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen;

(d) asetetaan kirjanpitokäsittelyä koskevat vaatimukset konsernitilinpäätöksen laatimista varten; ja

(e) määritellään sijoitusyhteisö ja säädetään poikkeus sijoitusyhteisön tiettyjen tytäryritysten yhdistelemisestä konsernitilinpäätökseen.

▼M32

3 Tässä IFRS-standardissa ei käsitellä liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä koskevia vaatimuksia ja niiden vaikutusta konsernitilinpäätöksen laatimiseen, mukaan lukien liiketoimintojen yhdistämisestä syntyvä liikearvo (ks. IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

SOVELTAMISALA

▼M51

4 Yhteisön, joka on emoyritys, on esitettävä konsernitilinpäätös. Tätä IFRS-standardia sovelletaan kaikkiin yhteisöihin seuraavin poikkeuksin:

(a) emoyrityksen ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä, jos se täyttää kaikki seuraavat ehdot:

(i) se on itse kokonaan omistettu tytäryritys tai toisen yhteisön osittain omistama tytäryritys ja sen kaikille muille omistajille, myös niille, joilla ei muutoin olisi äänioikeutta, on ilmoitettu, että emoyritys ei esitä konsernitilinpäätöstä, ja nämä eivät vastusta sitä;

(ii) sen vieraan tai oman pääoman ehtoisia instrumentteja ei ole julkisen kaupankäynnin kohteena (ei kotimaisessa eikä ulkomaisessa pörssissä eikä OTC-markkinoilla, paikalliset ja alueelliset markkinapaikat mukaan luettuina);

▼M51

(iii) se ei ole toimittanut tilinpäätöstään arvopaperimarkkinavalvojalle tai muulle viranomaistaholle tarkoituksenaan laskea liikkeeseen minkäänlaisia instrumentteja julkiseen kaupankäyntiin, eikä sillä ole parhaillaan meneillään tällaista prosessia;

(iv) koko konsernin emoyritys tai jokin sen ja emoyrityksen välissä oleva alakonsernin emoyritys laatii yleisesti saatavilla olevan, IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen, johon tytäryritykset yhdistellään tai jossa ne arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti tämän standardin mukaisesti.

(b) [poistettu].

(c) [poistettu].

4A Tätä IFRS-standardia ei sovelleta työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskeviin järjestelyihin, joihin sovelletaan IAS 19:ää *Työsuhde-etuudet*.

4B Emoyrityksen, joka on sijoitusyhteisö, ei tarvitse esittää konsernitilinpäätöstä, jos sen on tämän IFRS-standardin kappaleen 31 mukaan arvostettava kaikki tytäryrityksensä käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

▼M32

Määräysvalta

5 Sijoittajan on riippumatta siitä, millä tavoin se on osallisena yhteisössä (sijoituskohde), ratkaistava, onko se emoyritys, arvioimalla, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa.

6 Sijoittajalla on määräysvalta sijoituskohteessa, kun se olemalla osallisena sijoituskohteessa altistuu sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai on oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon ja se pystyy vaikuttamaan tähän tuottoon käyttämällä sijoituskohdetta koskevaa valtaansa.

7 Näin ollen sijoittajalla on määräysvalta sijoituskohteessa siinä ja vain siinä tapauksessa, että kaikki seuraavat seikat toteutuvat sijoittajan osalta:

(a) **sillä on sijoituskohdetta koskeva valta (ks. kappaleet 10–14);**

(b) **olemalla osallisena sijoituskohteessa se altistuu sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai on oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon (ks. kappaleet 15 ja 16); ja**

(c) **se pystyy käyttämään sijoituskohdetta koskevaa valtaansa ja näin vaikuttamaan saamansa tuoton määrään (ks. kappaleet 17 ja 18).**

8 Sijoittajan on otettava huomioon kaikki tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa. Sijoittajan on arvioitava uudelleen, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa, jos tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että yhdessä tai useammassa kappaleessa 7 mainituista määräysvallan kolmesta osatekijästä on tapahtunut muutoksia (ks. kappaleet B80–B85).

9 Kaksi tai useampi sijoittaja käyttää yhdessä määräysvaltaa sijoituskohteessa, kun niiden täytyy toimia yhdessä merkityksellisten toimintojen ohjaamiseksi. Koska tällaisissa tapauksissa mikään sijoittajista ei voi ohjata toimintoja tekemättä yhteistyötä muiden kanssa, millään sijoittajalla ei ole yksin määräysvaltaa sijoituskohteessa. Kukin sijoittaja käsittelee osuutensa sijoituskohteessa asiaankuuluvan IFRS-standardin, kuten IFRS 11:n *Yhteisjärjestelyt,* IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* tai IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit,* mukaisesti.

▼M32

Valta

10 Sijoittajalla on sijoituskohdetta koskeva valta, kun sijoittajalla on olemassa olevia oikeuksia, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat sille kyvyn ohjata *merkityksellisiä toimintoja,* ts. toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon.

11 Valta johtuu oikeuksista. Joskus vallan arvioiminen on suoraviivaista, esimerkiksi kun sijoituskohdetta koskeva valta perustuu suoraan ja yksinomaan oman pääoman ehtoisten instrumenttien, kuten osakkeiden, tuottamiin äänioikeuksiin, ja sitä voidaan arvioida tarkastelemalla kyseisten instrumenttien tuottamia äänioikeuksia. Toisissa tapauksissa arviointi on monimutkaisempaa ja vaatii useamman kuin yhden tekijän tarkastelua, esimerkiksi, kun valta johtuu yhdestä tai useammasta sopimukseen perustuvasta järjestelystä.

12 Sijoittajalla, joka tarkasteluhetkellä pystyy ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja, on valta, vaikka sillä olevat ohjaamisoikeudet olisivat vielä toteuttamatta. Näyttö siitä, että sijoittaja on ohjannut merkityksellisiä toimintoja, voi auttaa ratkaisemaan, onko sijoittajalla valta, mutta tällainen näyttö ei itsessään ole ratkaisevaa sen kannalta, onko sijoittajalla sijoituskohdetta koskeva valta.

13 Jos kahdella tai useammalla sijoittajalla on kummallakin olemassa olevia oikeuksia, jotka tuottavat niille kyvyn yksipuolisesti ohjata eri toimintoja, jotka ovat merkityksellisiä, sijoituskohdetta koskeva valta on sillä sijoittajalla, joka tarkasteluhetkellä pystyy ohjaamaan niitä toimintoja, joilla on merkittävin vaikutus sijoituskohteen tuottoon.

14 Sijoittajalla voi olla sijoituskohdetta koskeva valta, vaikka muilla yhteisöillä olisi olemassa olevia oikeuksia, joiden perusteella ne tarkasteluhetkellä pystyvät osallistumaan merkityksellisten toimintojen ohjaamiseen, esimerkiksi kun toisella yhteisöllä on *huomattava vaikutusvalta*. Sijoittajalla, jolla on vain suojaavia oikeuksia, ei kuitenkaan ole sijoituskohdetta koskevaa valtaa (ks. kappaleet B26–B28), eikä sillä sen vuoksi ole määräysvaltaa sijoituskohteessa.

Tuotto

15 Sijoittaja altistuu sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai on oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon olemalla osallisena sijoituskohteessa, kun sijoittajan osallisuutensa perusteella saama tuotto voi vaihdella sijoituskohteen tuloksen seurauksena. Sijoittajan saama tuotto saattaa olla pelkästään positiivista, pelkästään negatiivista tai sekä positiivista että negatiivista.

16 Vaikka vain yhdellä sijoittajalla voi olla määräysvalta sijoituskohteessa, useampi osapuoli voi osallistua sijoituskohteen tuottoon. Esimerkiksi määräysvallattomien omistajien osuuksien haltijat voivat osallistua sijoituskohteen voittoihin tai varojen jakamiseen.

Vallan ja tuoton välinen yhteys

17 Sijoittajalla on määräysvalta sijoituskohteessa, jos sijoittaja sen lisäksi, että sillä on sijoituskohdetta koskeva valta ja se olemalla osallisena sijoituskohteessa altistuu sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai on oikeutettu sijoituskohteen muuttuvaan tuottoon, pystyy myös käyttämään valtaansa ja näin vaikuttamaan siihen tuottoon, jonka sijoittaja saa sijoituskohteesta osallisuutensa perusteella.

▼M32

18 Näin ollen sijoittajan, jolla on päätöksenteko-oikeuksia, on ratkaistava, onko se päämies vai agentti. Sijoittajalla, joka on agentti kappaleiden B58–B72 mukaisesti, ei ole määräysvaltaa sijoituskohteessa, kun se toteuttaa sille delegoituja päätöksenteko-oikeuksia.

KIRJANPITOKÄSITTELYÄ KOSKEVAT VAATIMUKSET

19 Emoyrityksen on laadittava konsernitilinpäätös soveltaen yhtenäisiä laatimisperiaatteita samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja muihin tapahtumiin.

20 Sijoituskohde on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen siitä päivästä lukien, jona sijoittaja saa määräysvallan sijoituskohteessa, ja yhdisteleminen on lopetettava, kun sijoittaja menettää määräysvallan sijoituskohteessa.

21 Kappaleissa B86–B93 on ohjeistusta konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Määräysvallattomien omistajien osuus

22 Emoyrityksen on esitettävä määräysvallattomien omistajien osuus konsernitaseen omassa pääomassa erillään emoyrityksen omistajille kuuluvasta omasta pääomasta.

23 Emoyrityksellä tytäryrityksessä olevan omistusosuuden muutokset, joiden seurauksena emoyritys ei menetä määräysvaltaa, ovat omaa pääomaa koskevia liiketoimia (ts. liiketoimia omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa).

24 Kappaleissa B94–B96 on ohjeistusta määräysvallattomien omistajien osuuden käsittelystä konsernitilinpäätöksessä.

Määräysvallan menettäminen

25 Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, emoyritys:

(a) kirjaa aiemman tytäryrityksen varat ja velat pois konsernitaseesta.

(b) kirjaa aiemmassa tytäryrityksessä mahdollisesti säilytetyn sijoituksen määräysvallan menettämisajankohdan käypään arvoon ja sen jälkeen käsittelee asiaankuuluvien IFRS-standardien mukaisesti kyseistä määrää sekä määriä, jotka aiempi tytäryritys on velkaa sille tai se aiemmalle tytäryritykselle. Tätä käypää arvoa on pidettävä käypänä arvona rahoitusvaroihin kuuluvan erän IFRS 9:n mukaisessa alkuperäisessä kirjaamisessa tai, silloin kun se on asianmukaista, hankintamenona osakkuus- tai yhteisyritykseen tehdyn sijoituksen alkuperäisessä kirjaamisessa.

(c) kirjaa aiemmalle määräysvaltaiselle omistajalle kuuluvan voiton tai tappion, joka liittyy määräysvallan menettämiseen.

26 Kappaleissa B97–B99 on ohjeistusta määräysvallan menettämisen kirjanpitokäsittelystä.

▼M38

SEN RATKAISEMINEN, ONKO YHTEISÖ SIJOITUSYHTEISÖ

27 Emoyrityksen on ratkaistava, onko se sijoitusyhteisö. Sijoitusyhteisö on yhteisö,

(a) joka saa yhdeltä tai useammalta sijoittajalta rahaa siinä tarkoituksessa, että kyseiselle sijoittajalle (tai kyseisille sijoittajille) tarjotaan sijoitusten hallinnointipalveluja;

(b) joka sitoutuu sijoittajaansa (tai sijoittajiaan) kohtaan siihen, että sen liiketoiminnan tarkoituksena on rahan sijoittaminen yksinomaan tuoton hankkimiseksi pääoman arvon nousuna, sijoitustuottoina tai näinä molempina; ja

(c) jonka sijoituksista olennainen osa arvostetaan ja niiden tuloksellisuutta arvioidaan käypään arvoon perustuen.

Kappaleissa B85A–B85M on tätä koskevaa soveltamisohjeistusta.

28 Kun yhteisö arvioi, onko se kappaleessa 27 kuvatun määritelmän mukainen, sen on harkittava, onko sillä seuraavat sijoitusyhteisölle tyypilliset ominaispiirteet:

(a) sillä on useampi kuin yksi sijoitus (ks. kappaleet B85O–B85P);

(b) sillä on useampi kuin yksi sijoittaja (ks. kappaleet B85Q–B85S);

(c) sillä on sijoittajia, jotka eivät kuulu yhteisön lähipiiriin (ks. kappaleet B85T–B85U); ja

(d) sen omistusosuudet ovat muodoltaan oman pääoman ehtoisia tai vastaavia osuuksia (ks. kappaleet B85V–B85W).

Se, että jokin näistä tyypillisistä ominaispiirteistä puuttuu, ei välttämättä estä yhteisön luokittelemista sijoitusyhteisöksi. Sijoitusyhteisö, jolla ei ole kaikkia näitä tyypillisiä ominaispiirteitä, esittää tilinpäätöksessään IFRS 12:n *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä* kappaleessa 9A vaadittavat lisätiedot.

29 Jos tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että on tapahtunut muutoksia yhdessä tai useammassa niistä kolmesta osatekijästä, joista kappaleessa 27 kuvattu sijoitusyhteisön määritelmä muodostuu, tai että on tapahtunut muutoksia kappaleessa 28 kuvatuissa sijoitusyhteisön tyypillisissä ominaispiirteissä, emoyrityksen on arvoitava uudelleen, onko se sijoitusyhteisö.

30 Yhteisön, joka lakkaa olemasta sijoitusyhteisö tai josta tulee sijoitusyhteisö, on käsiteltävä statuksen muutos kirjanpidossa ei-takautuvasti siitä päivästä lukien, jona statuksen muutos on tapahtunut (ks. kappaleet B100–B101).

SIJOITUSYHTEISÖT: POIKKEUS KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN YHDISTELEMISESTÄ

31 Kappaleessa 32 kuvattuja poikkeuksia lukuun ottamatta sijoitusyhteisö ei saa yhdistellä tytäryrityksiään konsernitilinpäätökseen eikä soveltaa IFRS 3:a, kun se saa määräysvallan toisessa yhteisössä. Sen sijaan sijoitusyhteisön on arvostettava tytäryrityssijoitus IFRS 9:n ([1]) mukaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

([1]) IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* kappaleessa C7 todetaan: ”Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.”

▼M51

32 Jos sijoitusyhteisöllä on tytäryritys, joka ei itse ole sijoitusyhteisö ja jonka pääasiallisena tarkoituksena ja toimintana on tuottaa sijoitusyhteisön sijoitustoimintaan liittyviä palveluja (ks. kappaleet B85C–B85E), sijoitusyhteisön on kappaleeseen 31 sisältyvästä vaatimuksesta huolimatta yhdisteltävä kyseinen tytäryritys konsernitilinpäätökseen tämän IFRS-standardin kappaleiden 19–26 mukaisesti ja sovellettava tällaisen tytäryrityksen hankintaan IFRS 3:n vaatimuksia.

▼M38

33 Sijoitusyhteisön emoyrityksen on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen kaikki määräysvallassaan olevat yhteisöt, mukaan lukien yhteisöt, joissa määräysvaltaa käytetään sellaisen tytäryrityksen kautta, joka on sijoitusyhteisö, paitsi jos emoyritys itse on sijoitusyhteisö.

▼M32

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

konsernitilin- päätös — **Konsernista** laadittu tilinpäätös, jossa **emoyrityksen** ja sen **tytäryritysten** varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat esitetään yhden taloudellisen kokonaisuuden varoina, velkoina, omana pääomana, tuottoina, kuluina ja rahavirtoina.

määräysvalta sijoituskohteessa — Sijoittajalla on määräysvalta sijoituskohteessa, kun sijoittaja olemalla osallisena sijoituskohteessa altistuu sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai on oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon ja se pystyy vaikuttamaan tähän tuottoon käyttämällä sijoituskohdetta koskevaa valtaansa.

päätöksentekijä — Yhteisö, jolla on päätöksenteko-oikeuksia ja joka on joko päämies tai muiden osapuolten agentti.

konserni — **Emoyritys** ja sen **tytäryritykset**.

▼M38

sijoitusyhteisö — Yhteisö,

(a) joka saa yhdeltä tai useammalta sijoittajalta rahaa siinä tarkoituksessa, että kyseiselle sijoittajalle (tai kyseisille sijoittajille) tuotetaan sijoitusten hallinnointipalveluja;

(b) joka sitoutuu sijoittajaansa (tai sijoittajiaan) kohtaan siihen, että sen liiketoiminnan tarkoituksena on rahan sijoittaminen yksinomaan tuoton hankkimiseksi pääoman arvon nousuna, sijoitustuottoina tai näinä molempina; ja

(c) jonka sijoituksista olennainen osa arvostetaan ja niiden tuloksellisuutta arvioidaan käypään arvoon perustuen.

▼M32

määräysvallattomien omistajien osuus	**Tytäryrityksen** oma pääoma, joka ei kuulu välittömästi eikä välillisesti **emoyritykselle.**
emoyritys	Yhteisö, jolla on **määräysvalta** yhdessä tai useammassa yhteisössä.
valta	Olemassa olevat oikeudet, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat kyvyn ohjata **merkityksellisiä toimintoja**.
suojaavat oikeudet	Oikeudet, joiden tarkoituksena on suojata sen osapuolen oikeuksia, joiden hallussa ne ovat, antamatta kyseiselle osapuolelle valtaa siihen yhteisöön nähden, johon oikeudet liittyvät.
merkitykselliset toiminnot	Merkityksellisillä toiminnoilla tarkoitetaan tässä IFRS-standardissa sijoituskohteen toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon.
päätösvallan poistamisoikeudet	Oikeudet poistaa päätöksentekijältä päätöksentekovaltuudet.
tytäryritys	Yhteisö, joka on toisen yhteisön määräysvallassa.

Seuraavat termit määritellään IFRS 11:ssä, IFRS 12:ssa *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä*, IAS 28:ssa (muutettu 2011) tai IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä,* ja niitä käytetään tässä IFRS-standardissa kyseisissä standardeissa annetussa merkityksessä.

— osakkuusyritys

— osuus toisessa yhteisössä

— yhteisyritys

— johtoon kuuluvat avainhenkilöt

— lähipiiri

— huomattava vaikutusvalta

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–26 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

B1 Tähän liitteeseen sisältyvät esimerkit kuvaavat kuvitteellisia tilanteita. Vaikka joitakin esimerkkeihin liittyviä näkökohtia saattaa esiintyä todellisissa tosiseikastoissa, IFRS 10:tä sovellettaessa pitää arvioida kaikkia tiettyyn tosiseikastoon kuuluvia asioita ja olosuhteita.

▼M32

MÄÄRÄYSVALLAN ARVIOIMINEN

B2 Sen ratkaisemiseksi, onko sijoittajalla määräysvalta sijoituskohteessa, sen on arvioitava, toteutuvatko kaikki seuraavat seikat sen osalta:

(a) sillä on sijoituskohdetta koskeva valta;

(b) olemalla osallisena sijoituskohteessa se altistuu sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai on oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon; ja

(c) se pystyy käyttämään sijoituskohdetta koskevaa valtaansa ja näin vaikuttamaan saamansa tuoton määrään.

B3 Seuraavien tekijöiden tarkastelusta saattaa olla apua tätä ratkaisua tehtäessä:

(a) sijoituskohteen tarkoitus ja rakenne (ks. kappaleet B5–B8);

(b) mitkä ovat merkitykselliset toiminnot ja kuinka tehdään näitä toimintoja koskevia päätöksiä (ks. kappaleet B11–B13);

(c) tuottavatko sijoittajalla olevat oikeudet sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja (ks. kappaleet B14–B54);

(d) onko sijoittaja osallistumalla sijoituskohteeseen altistunut sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon (ks. kappaleet B55–B57); ja

(e) pystyykö sijoittaja käyttämään sijoituskohdetta koskevaa valtaansa ja näin vaikuttamaan saamansa tuoton määrään (ks. kappaleet B58–B72).

B4 Arvioidessaan sijoituskohdetta koskevaa määräysvaltaa sijoittajan on tarkasteltava sen suhteen luonnetta, joka sillä on muiden osapuolten kanssa (ks. kappaleet B73–B75).

Sijoituskohteen tarkoitus ja rakenne

B5 Arvioidessaan sijoituskohdetta koskevaa määräysvaltaa sijoittajan on tarkasteltava sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta tunnistaakseen, mitkä ovat merkitykselliset toiminnot, kuinka tehdään merkityksellisiä toimintoja koskevia päätöksiä, kuka pystyy tarkasteluhetkellä ohjaamaan näitä toimintoja ja kuka saa tuoton näistä toiminnoista.

B6 Sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta tarkasteltaessa voi olla selvää, että sijoituskohdetta koskeva määräysvalta perustuu sellaisiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jotka tuottavat haltijalleen suhteellisia äänioikeuksia, esimerkiksi sijoituskohteen kantaosakkeisiin. Ellei päätöksentekoa muuttavia lisäjärjestelyjä ole, määräysvaltaa arvioitaessa keskitytään tässä tapauksessa siihen, mikä osapuoli mahdollisesti pystyy toteuttamaan riittävän suuren määrän äänioikeuksia pystyäkseen päättämään sijoituskohteen liiketoiminnan ja rahoituksen periaatteista (ks. kappaleet B34–B50). Selvimmässä tapauksessa sijoittajalla, jolla on enemmistö näistä äänioikeuksista, on määräysvalta sijoituskohteessa, ellei mitään muita tekijöitä esiinny.

B7 Sen ratkaisemiseksi, onko sijoittajalla monimutkaisemmissa tapauksissa määräysvalta sijoituskohteessa, voi olla tarpeellista tarkastella joitakin tai kaikkia kappaleessa B3 mainittuja muita tekijöitä.

▼M32

B8 Sijoituskohde voi olla rakennettu siten, etteivät äänioikeudet ole ratkaiseva tekijä päätettäessä, kenellä on määräysvalta sijoituskohteessa, esimerkiksi kun äänioikeudet liittyvät vain hallinnollisiin tehtäviin ja merkityksellisiä toimintoja ohjataan sopimukseen perustuvien järjestelyjen avulla. Tällaisissa tapauksissa sijoittajan on sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta tarkastellessaan otettava huomioon myös riskit, joille sijoituskohteen on ollut tarkoitus altistua, riskit, jotka sen on ollut tarkoitus siirtää eteenpäin osapuolille, jotka ovat osallisina sijoituskohteessa, sekä se, altistuuko sijoittaja joillekin tai kaikille näistä riskeistä. Riskien tarkastelu ei kata vain tappioriskiä vaan myös voiton mahdollisuuden.

Valta

B9 Jotta sijoittajalla olisi sijoituskohdetta koskeva valta, sillä täytyy olla olemassa olevia oikeuksia, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat sille kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja. Valtaa arvioitaessa on otettava huomioon vain tosiasialliset oikeudet sekä oikeudet, jotka eivät ole suojaavia (ks. kappaleet B22–B28).

B10 Sen ratkaiseminen, onko sijoittajalla valta, riippuu merkityksellisistä toiminnoista, siitä kuinka merkityksellisiä toimintoja koskevia päätöksiä tehdään, sekä oikeuksista, joita sijoittajalla ja muilla osapuolilla on sijoituskohteeseen nähden.

Merkitykselliset toiminnot ja niiden ohjaaminen

B11 Monissa sijoituskohteissa useilla erilaisilla liiketoimintaan ja rahoitukseen liittyvillä toiminnoilla on merkittävä vaikutus niiden tuottoon. Esimerkkejä toiminnoista, jotka olosuhteista riippuen voivat olla merkityksellisiä toimintoja, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(a) tavaroiden tai palvelujen myyminen ja ostaminen;

(b) rahoitusvarojen hallinnointi niiden voimassaoloaikana (myös laiminlyöntien tapahtuessa);

(c) omaisuuserien valitseminen, hankkiminen tai luovuttaminen;

(d) uusia tuotteita tai prosesseja koskeva tutkimus ja kehittäminen; ja

(e) rahoitusrakenteesta päättäminen tai rahoituksen hankkiminen.

B12 Esimerkkejä merkityksellisiä toimintoja koskevista päätöksistä ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(a) sijoituskohteen liiketoimintaa ja pääomaa koskevien päätösten tekeminen, budjetit mukaan lukien; ja

(b) sijoituskohteen johtoon kuuluvien avainhenkilöiden tai sen palveluntuottajien nimittäminen ja palkitseminen ja näiden palvelujen tai työsuhteen lopettaminen.

B13 Joissakin tilanteissa toiminnot, jotka toteutetaan ennen ja jälkeen tietyn olosuhteiden muodostaman kokonaisuuden syntymistä tai tietyn tapahtuman toteutumista, voivat olla merkityksellisiä toimintoja. Kun kaksi tai useampi sijoittaja pystyy tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja ja kyseiset toiminnot toteutuvat eri ajankohtina, sijoittajien on ratkaistava, mikä niistä pystyy ohjaamaan toimintoja, joilla on merkittävin vaikutus tuottoon, ja tämän on tapahduttava yhdenmukaisesti samanaikaisten päätöksenteko-oikeuksien tarkastelun kanssa (ks. kappale 13). Sijoittajien tulee tehdä tämä arviointi uudelleen ajan kuluessa, jos merkitykselliset tosiseikat tai olosuhteet muuttuvat.

▼M32

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 1

Kaksi sijoittajaa muodostaa sijoituskohteen lääkkeen kehittämistä ja markkinointia varten. Toinen sijoittaja vastaa lääkkeen kehittämisestä ja sääntelytahon hyväksynnän hankkimisesta — tähän kuuluu, että se pystyy tekemään yksipuolisesti kaikki tuotteen kehittämiseen ja sääntelytahon hyväksynnän hankkimiseen liittyvät päätökset. Kun sääntelytaho on hyväksynyt tuotteen, toinen sijoittaja valmistaa ja markkinoi sitä – tämä sijoittaja pystyy tekemään yksipuolisesti kaikki valmistusta ja markkinointia koskevat päätökset projektissa. Jos kaikki toiminnot – kehittäminen ja sääntelytahon hyväksynnän hankkiminen samoin kuin lääkkeen valmistus ja markkinointi – ovat merkityksellisiä toimintoja, kunkin sijoittajan pitää ratkaista, pystyykö se ohjaamaan toimintoja, joilla on *merkittävin* vaikutus sijoituskohteen tuottoon. Näin ollen kummankin sijoittajan pitää harkita, onko kehittäminen ja sääntelytahon hyväksymisen hankkiminen vai lääkkeen valmistus ja markkinointi se toiminto, jolla on *merkittävin* vaikutus sijoituskohteen tuottoon ja pystyykö se ohjaamaan kyseistä toimintoa. Ratkaistessaan, kummalla sijoittajalla on valta, sijoittajat tarkastelevat:

(a) sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta;

(b) tekijöitä, jotka määräävät katteen, liikevaihdon ja sijoituskohteen arvon samoin kuin lääkkeen arvon;

(c) sitä, mikä vaikutus sijoituskohteen tuottoon johtuu kunkin sijoittajan päätöksentekovaltuuksista, jotka koskevat kohdassa (b) tarkoitettuja tekijöitä; ja

(d) sijoittajien altistumista tuoton vaihtelulle.

Tässä nimenomaisessa esimerkissä sijoittajat tarkastelisivat myös:

(e) sääntelytaholta saatavan hyväksynnän epävarmuutta ja sen hankkimisesta aiheutuvia ponnistuksia (ottaen huomioon sen, kuinka hyvin sijoittaja on aiemmin menestynyt kehittäessään lääkkeitä ja hankkiessaan niille sääntelytahon hyväksynnän); ja

(f) sitä, kummalla sijoittajalla on määräysvalta lääkkeeseen, kun kehittämisvaihe on hoidettu menestyksekkäästi.

Esimerkki 2

Luodaan sijoitusväline (sijoituskohde), joka rahoitetaan sijoittajan (vieraan pääoman sijoittaja) hallussa olevalla vieraan pääoman ehtoisella instrumentilla sekä useiden muiden sijoittajien hallussa olevilla oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla. Oman pääoman siivun on tarkoitus kantaa sijoituskohteen ensimmäiset tappiot ja saada mahdollinen jäännöstuotto. Yksi oman pääoman sijoittajista, jolla on 30 prosentin osuus omasta pääomasta, toimii myös varainhoitajana. Sijoituskohde käyttää saamansa maksut rahoitusvaroista koostuvan salkun ostamiseen ja näin altistuu luottoriskille, joka liittyy varoja koskevien pääoma- ja korkomaksujen mahdolliseen laiminlyöntiin. Transaktiota markkinoidaan vieraan pääoman sijoittajalle sijoituksena, johon liittyy erittäin vähän salkkuun kuuluvia varoja koskevaan mahdolliseen laiminlyöntiin liittyvää luottoriskiä, mikä johtuu kyseisten varojen luonteesta ja siitä, että oman pääoman siivun on tarkoitus kantaa sijoituskohteen ensimmäiset tappiot. Sijoituskohteen tuottoon vaikuttaa merkittävästi sen varoista muodostuvan salkun hallinnointi, johon kuuluu varojen valintaa, hankkimista ja luovuttamista koskevia päätöksiä salkkua koskevien suuntaviivojen mukaisesti sekä hallinnointi salkkuun kuuluviin varoihin kohdistuvien laiminlyöntien tapahtuessa. Varainhoitaja hallinnoi kaikkia näitä toimintoja, kunnes laiminlyönnit saavuttavat tietyn osuuden salkun arvosta (ts. kun salkun arvo on sellainen, että sijoituskohteen oman pääoman siivu on kulutettu). Siitä

▼M32

alkaen varoja hallinnoi ulkopuolinen omaisuudenhoitaja vieraan pääoman sijoittajan ohjeiden mukaisesti. Sijoituskohteen varoista koostuvan salkun hallinnointi on sijoituskohteen merkityksellinen toiminto. Varainhoitaja pystyy ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja, kunnes varat, joihin kohdistuu laiminlyöntejä, ylittävät tietyn osuuden salkun arvosta; vieraan pääoman sijoittaja pystyy ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja sitten, kun varat, joihin kohdistuu laiminlyöntejä, ylittävät määrätyn osuuden salkun arvosta. Varainhoitajan ja vieraan pääoman sijoittajan pitää kummankin ratkaista, pystyvätkö ne ohjaamaan toimintoja, joilla on *merkittävin* vaikutus sijoituskohteen tuottoon, mihin kuuluu, että tarkastellaan sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta sekä kunkin osapuolen altistumista tuoton vaihtelulle.

Oikeudet, jotka tuottavat sijoittajalle sijoituskohdetta koskevan vallan

B14 Valta syntyy oikeuksista. Jotta sijoittajalla olisi sijoituskohdetta koskeva valta, sillä täytyy olla olemassa olevia oikeuksia, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat sille kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja. Oikeudet, jotka voivat tuottaa sijoittajalle vallan, saattavat olla erilaisia eri sijoituskohteissa.

B15 Esimerkkejä oikeuksia, jotka joko yksin tai yhdessä voivat tuottaa sijoittajalle vallan, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(a) sijoituskohdetta koskevien äänioikeuksien (tai potentiaalisten äänioikeuksien) muodossa olevat oikeudet (ks. kappaleet B34–B50);

(b) oikeudet nimittää tai asettaa uudelleen tehtäväänsä tai poistaa asemastaan sijoituskohteen johtoon kuuluvia avainhenkilöitä, jotka pystyvät ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja;

(c) oikeudet nimittää tehtävään tai poistaa asemastaan toinen yhteisö, joka ohjaa merkityksellisiä toimintoja;

(d) oikeudet ohjata sijoituskohdetta ryhtymään liiketoimiin sijoittajan hyödyksi tai kieltää tällaisiin liiketoimiin tehtävät muutokset; ja

(e) muut oikeudet (kuten hallinnointisopimuksessa määrätyt päätöksenteko-oikeudet), jotka tuottavat haltijalleen kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja.

B16 Yleensä kun sijoituskohteella on erilaisia liiketoimintaan ja rahoitukseen kuuluvia toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus sen tuottoon ja kun näitä toimintoja koskevaa tosiasiallista päätöksentekoa tarvitaan jatkuvasti, juuri äänioikeudet tai muut vastaavat oikeudet tuottavat sijoittajalle vallan joko yksin tai yhdessä muiden järjestelyjen kanssa.

B17 Silloin kun äänioikeuksilla ei voi olla merkittävää vaikutusta sijoituskohteen tuottoon, esimerkiksi kun äänioikeudet liittyvät yksinomaan hallinnollisiin tehtäviin ja sopimuksiin perustuvat järjestelyt määräävät merkityksellisten toimintojen ohjaamisesta, sijoittajan pitää arvioida näitä sopimuksiin perustuvia järjestelyjä ratkaistakseen, riittävätkö sen oikeudet tuottamaan sille sijoituskohdetta koskevan vallan. Ratkaistakseen, riittävätkö sen oikeudet tuottamaan sille vallan, sijoittajan on tarkasteltava sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta (ks. kappaleet B5–B8) sekä kappaleiden B51–B54 vaatimuksia yhdessä kappaleiden B18–B20 kanssa.

▼**M32**

B18 Joissakin olosuhteissa saattaa olla vaikeaa ratkaista, riittävätkö sijoittajan oikeudet tuottamaan sille sijoituskohdetta koskevan vallan. Jotta valtaa pystyttäisiin arvioimaan tällaisissa tapauksissa, sijoittajan on tarkasteltava näyttöä, joka koskee sitä, pystyykö se käytännössä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja yksipuolisesti. Huomioon otetaan seuraavat seikat – niihin kuitenkaan rajoittumatta – jotka tarkasteltuina yhdessä sen oikeuksien sekä kappaleissa B19 ja B20 tarkoitettujen viitteiden kanssa saattavat antaa näyttöä siitä, että sijoittajan oikeudet riittävät tuottamaan sille sijoituskohdetta koskevan vallan.

(a) Sijoittaja voi, ilman että sillä on sopimukseen perustuvaa oikeutta tähän, nimittää sijoituskohteen johtoon kuuluvat avainhenkilöt, jotka pystyvät ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja, tai hyväksyä tällaiset nimitykset.

(b) Sijoittaja voi, ilman että sillä on sopimukseen perustuvaa oikeutta tähän, ohjata sijoituskohdetta ryhtymään merkittäviin liiketoimiin sijoittajan hyödyksi tai kieltämään tällaisiin liiketoimiin tehtävät muutokset.

(c) Sijoittaja voi dominoida joko nimitysprosessia, jossa valitaan sijoituskohteen hallintoelimen jäsenet, tai valtuutusten saantia muilta äänioikeuksien haltijoilta.

(d) Sijoituskohteen johtoon kuuluvat avainhenkilöt kuuluvat sijoittajan lähipiiriin (esimerkiksi sijoituskohteen ja sijoittajan toimitusjohtaja on sama henkilö).

(e) Enemmistö sijoituskohteen hallintoelimen jäsenistä kuuluu sijoittajan lähipiiriin.

B19 Joskus voi olla viitteitä siitä, että sijoittajalla on erityinen suhde sijoituskohteeseen, mikä viittaa siihen, että sijoittajan osuus sijoituskohteessa on muutakin kuin passiivinen. Yksittäisen viitteen tai tietyn useammasta viitteestä muodostuvan kokonaisuuden esiintyminen ei välttämättä tarkoita, että vallan kriteeri täyttyisi. Se, että osuus sijoituskohteessa on muutakin kuin passiivinen, saattaa kuitenkin viitata siihen, että sijoittajalla on muita asiaan liittyviä oikeuksia, jotka riittävät tuottamaan sille vallan tai antamaan näyttöä sijoituskohdetta koskevasta olemassa olevasta vallasta. Esimerkiksi seuraavat seikat viittaavat siihen, että sijoittajalla on muutakin kuin passiivinen osuus sijoituskohteessa, ja ne saattavat yhdessä toisten oikeuksien kanssa viitata valtaan.

(a) Sijoituskohteen johtoon kuuluvat avainhenkilöt, jotka pystyvät ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja, ovat sijoittajan senhetkisiä tai entisiä työntekijöitä.

(b) Sijoituskohteen toiminnot ovat riippuvaisia sijoittajasta, kuten seuraavissa tilanteissa:

(i) Sijoituskohde on riippuvainen siitä, että sijoittaja rahoittaa merkittävän osan sen toiminnoista.

(ii) Sijoittaja takaa merkittävän osan sijoituskohteen velvoitteista.

(iii) Sijoituskohde on riippuvainen sijoittajasta ratkaisevien palveluiden, teknologian, tarvikkeiden tai raaka-aineiden osalta.

(iv) Sijoittajalla on määräysvalta sellaisiin omaisuuseriin kuin lisensseihin tai tavaramerkkeihin, jotka ovat sijoituskohteen toiminnan kannalta ratkaisevia.

▼M32

(v) Sijoituskohde on riippuvainen sijoittajasta johtoon kuuluvien avainhenkilöiden osalta, esimerkiksi kun sijoittajan henkilöstöllä on erityistä tietoa sijoituskohteen toiminnasta.

(c) Sijoittaja on mukana merkittävässä osassa sijoituskohteen toimintoja tai ne toteutetaan sijoittajan puolesta.

(d) Osallistumalla sijoituskohteeseen sijoittaja altistuu sijoituskohteen tuotolle tai on oikeutettu sen tuottoon suhteettomasti suuremmassa määrin kuin sen äänioikeudet tai muut oikeudet tarkoittavat. Voi esimerkiksi olla sellainen tilanne, jossa sijoittaja on oikeutettu enempään kuin puoleen sijoituskohteen tuotosta tai altistuu enemmälle kuin puolelle sen tuotosta mutta omistaa alle puolet sijoituskohteen äänioikeuksista.

B20 Mitä enemmän sijoittaja altistuu sijoituskohteen tuoton vaihtelulle tai on oikeutettu sen tuoton vaihteluun osallistumalla sijoituskohteeseen, sitä suurempi kannustin tämä on sijoittajalle sellaisten oikeuksien hankkimiseen, jotka riittävät tuottamaan sille vallan. Suuri altistuminen tuoton vaihtelulle on sen vuoksi viite siitä, että sijoittajalla saattaa olla valta. Sijoittajan altistumisen suuruus ei kuitenkaan itsessään ratkaise, onko sijoittajalla sijoituskohdetta koskeva valta.

B21 Kun kappaleessa B18 esitettyjä tekijöitä ja kappaleissa B19 ja B20 esitettyjä viitteitä tarkastellaan yhdessä sijoittajan oikeuksien kanssa, on painotettava enemmän kappaleessa B18 kuvattua näyttöä vallasta.

Tosiasialliset oikeudet

B22 Kun sijoittaja arvioi, onko sillä valta, se ottaa huomioon vain sijoituskohdetta koskevat tosiasialliset oikeudet (jotka on sillä itsellään ja muilla). Jotta oikeus olisi tosiasiallinen, sen haltijan täytyy pystyä käytännössä toteuttamaan kyseinen oikeus.

B23 Sen ratkaiseminen, ovatko oikeudet tosiasiallisia, vaatii harkintaa, jossa otetaan huomioon kaikki tosiseikat ja olosuhteet. Tätä ratkaisua tehtäessä huomioon otettaviin tekijöihin kuuluvat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(a) Onko olemassa mitään esteitä (taloudellisia tai muita), jotka estävät haltijaa (tai haltijoita) toteuttamasta oikeuksiaan. Esimerkkejä tällaisista esteistä ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(i) taloudelliset seuraamukset ja kannustimet, jotka estäisivät haltijaa toteuttamasta oikeuksiaan (tai saisivat sen luopumaan niiden toteuttamisesta).

(ii) toteutus- tai vaihtohinta, joka muodostaa taloudellisen esteen, joka estäisi haltijaa toteuttamasta oikeuksiaan (tai saisi sen luopumaan niiden toteuttamisesta).

(iii) ehdot, joiden vuoksi oikeuksien toteuttaminen olisi epätodennäköistä, esimerkiksi toteuttamisaikaa tiukasti rajoittavat ehdot.

(iv) sellaisen nimenomaisen, kohtuullisen mekanismin puuttuminen sijoituskohteen perustamisasiakirjoista tai sovellettavista säädöksistä tai määräyksistä, joka sallisi haltijan toteuttaa oikeutensa.

(v) oikeuksien haltijan kyvyttömyys hankkia oikeuksiensa toteuttamiseksi tarvittava informaatio.

(vi) toiminnalliset esteet tai kannustimet, jotka estäisivät haltijaa toteuttamasta oikeuksiaan (tai saisivat sen luopumaan niiden toteuttamisesta) (esimerkiksi se, ettei ole muita hallinnoijia, jotka haluaisivat tai pystyisivät tuottamaan erikoistuneita palveluja tai tuottamaan palvelut ja ottamaan hoidettavakseen nykyisen hallinnoijan muita osuuksia).

▼M32

(vii) säädöksiin tai määräyksiin perustuvat vaatimukset, jotka estävät haltijaa toteuttamasta oikeuksiaan (esimerkiksi kun ulkomaisen sijoittajan on kiellettyä toteuttaa oikeuksiaan).

(b) Kun oikeuksien toteuttaminen edellyttää useamman kuin yhden osapuolen hyväksyntää tai kun oikeudet ovat useamman kuin yhden osapuolen hallussa, se, onko olemassa mekanismia, joka tuottaa näille osapuolille kyvyn käytännössä toteuttaa oikeutensa yhdessä, jos ne haluavat tehdä näin. Jos tällaista mekanismia ei ole, tämä on viitteenä siitä, etteivät oikeudet mahdollisesti ole tosiasiallisia. Mitä useamman osapuolen täytyy sopia oikeuksien toteuttamisesta, sitä epätodennäköisemmin kyseiset oikeudet ovat tosiasiallisia. Hallitus, jonka jäsenet ovat riippumattomia päätöksentekijästä, voi kuitenkin toimia mekanismina, jonka avulla lukuisat sijoittajat toimivat yhdessä toteuttaessaan oikeuksiaan. Sen vuoksi päätösvallan poistamisoikeudet, jotka ovat riippumattoman hallituksen toteutettavissa, ovat tosiasiallisia todennäköisemmin kuin jos samat oikeudet olisivat suuren sijoittajajoukon yksittäin toteutettavissa.

(c) Hyötyisivätkö osapuoli tai osapuolet, joiden hallussa oikeudet ovat, näiden oikeuksien käyttämisestä. Esimerkiksi osapuolen, jolla on potentiaalisia äänioikeuksia sijoituskohteessa (ks. kappaleet B47–B50), on tarkasteltava instrumentin toteutus- tai vaihtohintaa. Potentiaalisten äänioikeuksien ehdot ovat todennäköisemmin tosiasiallisia, kun instrumentti on plusoptio (*in the money*) tai sijoittaja muista syistä (esim. realisoimalla sijoittajan ja sijoituskohteen välisiä synergioita) hyötyisi instrumentin toteuttamisesta tai vaihtamisesta.

B24 Jotta oikeudet olisivat tosiasiallisia, niiden pitää myös olla toteutettavissa, kun tarvitaan merkityksellisten toimintojen ohjaamista koskevia päätöksiä. Ollakseen tosiasiallisia oikeuksien pitää yleensä olla toteutettavissa tarkasteluhetkellä. Joskus oikeudet saattavat kuitenkin olla tosiasiallisia, vaikkeivät ne olisi tarkasteluhetkellä toteutettavissa.

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 3

Sijoituskohteella on vuosittain yhtiökokous, jossa tehdään merkityksellisten toimintojen ohjaamista koskevia päätöksiä. Seuraava aikataulun mukainen yhtiökokous pidetään kahdeksan kuukauden kuluttua. Osakkeenomistajat, joilla yksin tai yhdessä on vähintään 5 prosenttia äänioikeuksista, voivat kuitenkin kutsua koolle ylimääräisen kokouksen muuttaakseen merkityksellisiä toimintoja koskevia voimassaolevia periaatteita, mutta asiasta on ilmoitettava etukäteen muille osakkaille, ja tämä tarkoittaa, ettei tällaista kokousta voida pitää ennen kuin on kulunut vähintään 30 päivää. Merkityksellisiä toimintoja koskevia periaatteita voidaan muuttaa vain ylimääräisissä tai aikataulun mukaisissa yhtiökokouksissa. Tämä koskee myös olennaisia varojen myyntejä samoin kuin merkittävien sijoitusten tekemistä tai luovuttamista.

Edellä esitetty tosiseikasto koskee seuraavassa kuvattuja esimerkkejä 3A–3D. Kutakin esimerkkiä tarkastellaan erikseen.

Esimerkki 3A

Sijoittajalla on enemmistö äänioikeuksista sijoituskohteessa. Sijoittajan äänioikeudet ovat tosiasiallisia, koska sijoittaja pystyy tekemään merkityksellisten toimintojen ohjaamista koskevia päätöksiä, kun niitä tarvitaan. Se, että kestää 30 päivää ennen kuin sijoittaja pystyy toteuttamaan äänioikeutensa, ei estä sitä, että sijoittaja pystyy tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja siitä hetkestä alkaen, kun se hankkii osakeomistuksen.

▼M32

Esimerkki 3B

Sijoittaja on osapuolena sijoituskohteen osakkeiden enemmistön hankkimista koskevassa termiinisopimuksessa. Termiinisopimuksen toteuttamispäivä on 25 päivän kuluttua. Nykyiset osakkeenomistajat eivät pysty muuttamaan merkityksellisiä toimintoja koskevia olemassa olevia periaatteita, koska ylimääräistä kokousta ei voida pitää ennen kuin on kulunut vähintään 30 päivää, ja tällöin termiinisopimus on jo toteutettu. Täten sijoittajalla on oikeuksia, jotka perimmältään vastaavat edellä esimerkissä 3A tarkoitettuja enemmistöomistajan oikeuksia (ts. sijoittaja, joka on termiinisopimuksen haltija, voi tehdä merkityksellisten toimintojen ohjaamista koskevia päätöksiä, kun niitä tarvitaan). Sijoittajan termiinisopimus on tosiasiallinen oikeus, joka tuottaa sijoittajalle tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja jopa ennen termiinisopimuksen toteuttamista.

Esimerkki 3C

Sijoittajalla on sijoituskohteen osake-enemmistön hankkimista koskeva tosiasiallinen optio, joka on toteutettavissa 25 päivän kuluttua ja on selvästi plusoptio. Johtopäätös on sama kuin esimerkissä 3B.

Esimerkki 3D

Sijoittaja on osapuolena sijoituskohteen osake-enemmistön hankkimista koskevassa termiinisopimuksessa, ja sillä ei ole muita tähän liittyviä oikeuksia sijoituskohteeseen nähden. Termiinisopimuksen toteuttamispäivä on kuuden kuukauden kuluttua. Toisin kuin edellä olevissa esimerkeissä, sijoittaja ei pysty tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja. Nykyiset osakkeenomistajat pystyvät tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja, koska ne voivat muuttaa merkityksellisiä toimintoja koskevia olemassa olevia periaatteita ennen kuin termiinisopimus toteutetaan.

B25 Muiden osapuolten käytettävissä olevat tosiasialliset oikeudet voivat estää sijoittajaa käyttämästä määräysvaltaa sijoituskohteessa, johon nämä oikeudet liittyvät. Tällaiset tosiasialliset oikeudet eivät edellytä, että niiden haltijat pystyisivät tekemään aloitteita päätöksistä. Niin kauan kuin oikeudet eivät ole pelkästään suojaavia (ks. kappaleet B26–B28), muilla osapuolilla olevat tosiasialliset oikeudet saattavat estää sijoittajaa käyttämästä määräysvaltaa sijoituskohteessa, vaikka oikeudet tuottaisivat haltijoilleen tarkasteluhetkellä vain kyvyn hyväksyä tai torjua merkityksellisiä toimintoja koskevia päätöksiä.

Suojaavat oikeudet

B26 Arvioidessaan, tuottavatko oikeudet sijoittajalle sijoituskohdetta koskevan vallan, sijoittajan on arvioitava, ovatko sen oikeudet ja muilla olevat oikeudet suojaavia oikeuksia. Suojaavat oikeudet liittyvät perustavanlaatuisiin muutoksiin sijoituskohteen toiminnoissa tai koskevat poikkeuksellisia olosuhteita. Kaikki oikeudet, jotka koskevat poikkeuksellisia olosuhteita tai riippuvat tapahtumista, eivät kuitenkaan ole suojaavia (ks. kappaleet B13 ja B53).

B27 Koska suojaavien oikeuksien tarkoituksena on suojata haltijansa oikeuksia antamatta kyseiselle osapuolelle valtaa siihen sijoituskohteeseen nähden, johon nämä oikeudet liittyvät, sijoittajalla, jolla on vain suojaavia oikeuksia, ei voi olla valtaa, eikä se voi estää sitä, että toisella osapuolella on sijoituskohdetta koskeva valta (ks. kappale 14).

▼M32

B28 Esimerkkejä suojaavista oikeuksista ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(a) luotonantajan oikeus rajoittaa luotonsaajan ryhtymistä toimiin, jotka voisivat merkittävästi muuttaa luotonsaajan luottoriskiä luotonantajan vahingoksi.

(b) sijoituskohteessa määräysvallattoman omistajan osuutta hallitsevan osapuolen oikeus hyväksyä investointi, joka on tavanomaisessa liiketoiminnassa tarvittavaa suurempi, tai hyväksyä oman tai vieraan pääoman ehtoisen instrumenttien liikkeeseenlasku.

(c) luotonantajan oikeus takavarikoida luotonsaajan varoja, jos tämä ei täytä tiettyjä lainan takaisinmaksuun liittyviä ehtoja.

Franchising

B29 Franchising-sopimus, jonka mukaan sijoituskohde on franchising-oikeuden saaja, tuottaa usein franchising-oikeuden antajalle oikeuksia, joiden tarkoituksena on suojata franchising-oikeuden kohteena olevaa brändiä. Tyypillisesti franchising-sopimukset tuottavat franchising-oikeuden antajille joitakin päätöksenteko-oikeuksia, jotka koskevat franchising-oikeuden saajan toimintoja.

B30 Franchising-oikeuden antajien oikeudet eivät yleensä rajoita muiden osapuolten oikeutta tehdä päätöksiä, joilla voi olla merkittävä vaikutus franchising-oikeuden saajan tuottoon. Franchising-sopimuksiin sisältyvät franchising-oikeuden antajan oikeudet eivät myöskään välttämättä tuota franchising-oikeuden antajalle tarkasteluhetkellä kykyä ohjata toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus franchising-oikeuden saajan tuottoon.

B31 On tarpeellista erottaa toisistaan tarkasteluhetkellä olemassa oleva kyky tehdä päätöksiä, jotka merkittävästi vaikuttavat franchising-oikeuden saajan tuottoon, ja kyky tehdä päätöksiä, jotka suojaavat franchising-oikeuden kohteena olevaa brändiä. Franchising-oikeuden antajalla ei ole franchising-oikeuden saajaa koskevaa valtaa, jos muilla osapuolilla on olemassa olevia oikeuksia, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat niille kyvyn ohjata franchising-oikeuden saajan merkityksellisiä toimintoja.

B32 Tekemällä franchising-sopimuksen franchising-oikeuden saaja on tehnyt yksipuolisen päätöksen siitä, että se toteuttaa liiketoimintaansa franchising-sopimuksen ehtojen mukaisesti mutta omaan lukuunsa.

B33 Määräysvalta, joka koskee sellaisia perustavanlaatuisia päätöksiä kuin franchising-oikeuden saajan juridista muotoa ja sen rahoitusrakennetta, voi olla muilla osapuolilla kuin franchising-oikeuden antajalla, ja tällä voi olla merkittävä vaikutus franchising-oikeuden saajan tuottoon. Mitä vähemmän franchising-oikeuden antaja antaa taloudellista tukea ja mitä vähemmän se altistuu franchising-oikeuden saajan tuoton vaihtelulle, sitä todennäköisemmin franchising-oikeuden antajalla on vain suojaavia oikeuksia.

Äänioikeudet

B34 Usein sijoittaja pystyy tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja äänioikeuksien tai vastaavanlaisten oikeuksien perusteella. Sijoittaja tarkastelee tähän osioon (kappaleet B35–B50) sisältyviä vaatimuksia, jos sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja ohjataan äänioikeuksien perusteella.

Valta ja enemmistö äänioikeuksista

B35 Sijoittajalla, jolla on yli puolet sijoituskohteen äänioikeuksista, on valta seuraavissa tilanteissa, paitsi jos kappale B36 tai B37 tulee sovellettavaksi:

▼**M32**

(a) merkityksellisiä toimintoja ohjataan äänioikeuksien enemmistön haltijan antamilla äänillä; tai

(b) enemmistö merkityksellisiä toimintoja ohjaavan hallintoelimen jäsenistä nimitetään äänioikeuksien enemmistön haltijan antamilla äänillä.

Enemmistö äänioikeuksista mutta ei valtaa

B36 Jotta sijoittajalla, jolla on yli puolet sijoituskohteen äänioikeuksista, olisi sijoituskohdetta koskeva valta, äänioikeuksien täytyy olla tosiasiallisia kappaleiden B22–B25 mukaisesti ja niiden täytyy tuottaa sijoittajalle tarkasteluhetkellä kyky ohjata merkityksellisiä toimintoja, mikä usein tapahtuu päättämällä toiminnan ja rahoituksen periaatteista. Jos toisella yhteisöllä on olemassa olevia oikeuksia, jotka tuottavat kyseiselle yhteisölle kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja, eikä kyseinen yhteisö ole sijoittajan agentti, sijoittajalla ei ole sijoituskohdetta koskevaa valtaa.

B37 Sijoittajalla ei ole sijoituskohdetta koskevaa valtaa, vaikka sillä olisi enemmistö äänioikeuksista sijoituskohteessa, kun nämä äänioikeudet eivät ole tosiasiallisia. Esimerkiksi sijoittajalla, jolla on yli puolet äänioikeuksista sijoituskohteessa, ei voi olla valtaa, jos merkitykselliset toiminnot ovat julkisen vallan, oikeusistuimen, hallinnoijan, konkurssitoimitsijan, selvitysmiehen tai sääntelyelimen ohjauksessa.

Valta ilman äänioikeuksien enemmistöä

B38 Sijoittajalla voi olla valta, vaikka sillä ei olisi enemmistöä sijoituskohteen äänioikeuksista. Sijoittajalla voi olla valta ilman äänioikeuksien enemmistöä esimerkiksi perustuen:

(a) sijoittajan ja muiden äänioikeuksien haltijoiden väliseen sopimukseen perustuvaan järjestelyyn (ks. kappale B39);

(b) muista sopimukseen perustuvista järjestelyistä johtuviin oikeuksiin (ks. kappale B40);

(c) sijoittajan äänioikeuksiin (ks. kappaleet B41–B45);

(d) potentiaalisiin äänioikeuksiin (ks. kappaleet B47–B50); tai

(e) kohtien (a)–(d) yhdistelmään.

Sopimukseen perustuva järjestely muiden äänioikeuksien haltijoiden kanssa

B39 Sijoittajan ja muiden äänioikeuksien haltijoiden välinen sopimukseen perustuva järjestely voi tuottaa sijoittajalle oikeuden käyttää äänioikeuksia, jotka riittävät tuottamaan sille vallan, vaikkei sijoittajalla ilman sopimukseen perustuvaa järjestelyä olisi äänioikeuksia, jotka riittävät tuottamaan sille vallan. Sopimukseen perustuva järjestely saattaisi kuitenkin varmistaa, että sijoittaja pystyy ohjaamaan riittävän monta muuta äänioikeuden haltijaa äänestämään niin, että sijoittaja pystyy tekemään päätöksiä merkityksellisistä toiminnoista.

Muista sopimukseen perustuvista järjestelyistä johtuvat oikeudet

B40 Muut päätöksenteko-oikeudet voivat yhdessä äänioikeuksien kanssa tuottaa sijoittajalle tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja. Esimerkiksi sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määritetyt oikeudet voivat yhdessä äänioikeuksien kanssa riittää tuottamaan sijoittajalle tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata sijoituskohteen valmistusprosessia tai muita sen toimintaan tai rahoitukseen kuuluvia toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon. Jos mitään muita oikeuksia ei ole, sijoituskohteen taloudellinen riippuvuus sijoittajasta (esimerkiksi tavarantoimittajan suhde tärkeimpään asiakkaaseen) ei kuitenkaan johda siihen, että sijoittajalla olisi sijoituskohdetta koskeva valta.

▼**M32**

Sijoittajan äänioikeudet

B41 Sijoittajalla, jolla ei ole enemmistöä äänioikeuksista, on oikeudet, jotka riittävät tuottamaan sille vallan, kun se pystyy käytännössä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja yksipuolisesti.

B42 Arvioidessaan, riittävätkö sen äänioikeudet tuottamaan sille vallan, sijoittaja tarkastelee kaikkia tosiseikkoja ja olosuhteita, joihin kuuluvat:

(a) sijoittajan äänioikeuksia tuottavan omistuksen suuruus suhteessa muiden äänioikeuksien haltijoiden äänioikeuksia tuottavan omistuksen suuruuteen ja hajaantumiseen, ottaen huomioon, että:

(i) mitä enemmän äänioikeuksia sijoittajalla on, sitä todennäköisemmin sillä on olemassa olevia oikeuksia, jotka tuottavat sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja;

(ii) mitä enemmän äänioikeuksia sijoittajalla on suhteutettuna muihin äänioikeuksien haltijoihin, sitä todennäköisemmin sillä on olemassa olevia oikeuksia, jotka tuottavat sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja;

(iii) mitä useamman osapuolen pitäisi toimia yhdessä voittaakseen sijoittajan äänestyksessä, sitä todennäköisemmin sijoittajalla on olemassa olevia oikeuksia, jotka tuottavat sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja;

(b) sijoittajalla, muilla äänioikeuksien haltijoilla tai muilla osapuolilla olevat potentiaaliset äänioikeudet (ks. kappaleet B47–B50);

(c) muista sopimukseen perustuvista järjestelyistä johtuvat oikeudet (ks. kappale B40); ja

(d) mahdolliset muut tosiseikat ja olosuhteet, jotka viittaavat siihen, että sijoittaja pystyy tai ei pysty tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja, kun päätöksiä tarvitaan, mukaan lukien äänien jakautuminen aiemmissa yhtiökokouksissa.

B43 Kun merkityksellisten toimintojen ohjaaminen tapahtuu äänten enemmistön perusteella ja sijoittajalla on merkittävästi enemmän äänioikeuksia kuin yhdelläkään muulla äänioikeuksien haltijalla tai näiden järjestäytyneellä ryhmällä ja muut osakeomistukset ovat laajalle hajaantuneita, saattaa olla pelkästään kappaleissa 42(a)–(c) lueteltujen tekijöiden tarkastelun perusteella selvää, että sijoittajalla on sijoituskohdetta koskeva valta.

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 4

Sijoittaja hankkii 48 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Loput äänioikeudet kuuluvat tuhansille osakkeenomistajille, joista yhdelläkään ei yksin ole enempää kuin 1 prosentti äänioikeuksista. Millään osakkeenomistajalla ei ole järjestelyjä, joiden mukaan ne konsultoisivat toisia tai tekisivät yhteisiä päätöksiä. Arvioidessaan, kuinka suuri osuus äänioikeuksista hankitaan, sijoittaja on muiden osakeomistusten suhteellisen suuruuden perusteella todennut, että 48 prosentin osuus riittäisi tuottamaan sille määräysvallan. Tässä tapauksessa sijoittaja tekee oman omistuksensa absoluuttisen suuruuden ja muiden osakeomistusten suhteellisen suuruuden perusteella johtopäätöksen, että sillä on riittävän määräävä ääniosuus vallan kriteerin täyttymiseksi ilman, että tarvitsee ottaa huomioon mitään muuta näyttöä vallasta.

▼M32

Esimerkki 5

Sijoittajalla A on 40 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista, ja kahdellatoista muulla sijoittajalla on kullakin 5 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Osakassopimuksen mukaan sijoittajalla A on oikeus nimittää ja erottaa merkityksellisten toimintojen ohjaamisesta vastaava johto ja päättää sen palkitsemisesta. Sopimuksen muuttamiseen tarvitaan kahden kolmasosan enemmistö osakkeenomistajien äänistä. Tässä tapauksessa sijoittaja A tekee sen johtopäätöksen, etteivät sen omistuksen absoluuttinen suuruus ja muiden osakeomistusten suhteellinen suuruus yksin ole ratkaisevia päätettäessä riittävätkö sijoittajan oikeudet tuottamaan sille vallan. Sijoittaja A toteaa kuitenkin, että sillä oleva sopimukseen perustuva oikeus nimittää ja erottaa johto ja päättää sen palkitsemisesta riittää johtopäätökseen, että sillä on sijoituskohdetta koskeva valta. Sitä, ettei sijoittaja A mahdollisesti ole toteuttanut tätä oikeutta tai sitä, kuinka todennäköisesti sijoittaja A toteuttaa oikeutensa valita, nimittää tai erottaa johto, ei pidä ottaa huomioon arvioitaessa onko sijoittajalla A valta.

B44 Toisissa tilanteissa voi olla yksinomaan kappaleissa B42(a)–(c) lueteltujen tekijöiden tarkastelun perusteella selvää, ettei sijoittajalla ole valta.

Esimerkki soveltamisesta

Esimerkki 6

Sijoittajalla A on 45 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Kahdella muulla sijoittajalla on kummallakin 26 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Loput äänioikeudet kuuluvat kolmelle muulle osakkeenomistajalle, joilla kullakin on 1 prosentti. Muita päätöksentekoon vaikuttavia järjestelyjä ei ole. Tässä tapauksessa sijoittajan A äänisuuden suuruus ja sen suhteellinen suuruus muihin osakeomistuksiin verrattuna riittävät johtopäätökseen, ettei sijoittajalla A ole valtaa. Vain kahden muun sijoittajan tarvitsisi toimia yhdessä pystyäkseen estämään sijoittajaa A ohjaamasta sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja.

B45 Kappaleissa B42(a)–(c) luetellut seikat eivät mahdollisesti kuitenkaan yksin ole ratkaisevia. Jos sijoittajalle on näitä tekijöitä tarkasteltuaan epäselvää, onko sillä valta, sen on tarkasteltava muita tosiseikkoja ja olosuhteita, kuten sitä, ovatko muut osakkeenomistajat luonteeltaan passiivisia sen perusteella, kuinka äänet ovat jakautuneet aiemmissa yhtiökokouksissa. Tähän kuuluu kappaleessa B18 mainittujen tekijöiden ja kappaleissa B19 ja B20 mainittujen viitteiden arvioiminen. Mitä vähemmän sijoittajalla on äänioikeuksia ja mitä harvempien osapuolten tarvitsisi toimia yhdessä voittaakseen sijoittajan äänestyksessä, sitä enemmän painotettaisiin muita tosiseikkoja ja olosuhteita arvioitaessa sitä, riittävätkö sijoittajan äänioikeudet tuottamaan sille vallan. Kun kappaleissa B18–B20 tarkoitettuja tosiseikkoja ja olosuhteita tarkastellaan yhdessä sijoittajan oikeuksien kanssa, painotetaan enemmän kappaleessa B18 tarkoitettua näyttöä vallasta kuin kappaleissa B19 ja B20 tarkoitettuja viitteitä vallasta.

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 7

Sijoittajalla on 45 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Yhdellätoista muulla osakkeenomistajalla on kullakin 5 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Millään osakkeenomistajalla ei ole sopimukseen perustuvia järjestelyjä, joiden mukaan ne konsultoisivat toisia tai tekisivät yhteisiä päätöksiä. Tässä tapauksessa sijoittajan omistuksen absoluuttinen suuruus ja muiden osakeomistusten suhteellinen suuruus eivät yksin ole ratkaisevia päätettäessä, riittävätkö sijoittajan oikeudet tuottamaan sille sijoituskohdetta koskevan vallan. On tarkasteltava muita tosiseikkoja ja olosuhteita, jotka voivat antaa näyttöä siitä, että sijoittajalla on valta tai sillä ei ole valtaa.

▼M32

Esimerkki 8

Sijoittajalla on 35 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Kolmella muulla osakkeenomistajalla on kullakin 5 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Jäljellä olevat äänioikeudet kuuluvat lukuisille muille osakkeenomistajille, joista yhdelläkään ei yksin ole enempää kuin 1 prosentti äänioikeuksista. Millään osakkeenomistajalla ei ole järjestelyjä, joiden mukaan ne konsultoisivat ketään toisista tai tekisivät yhteisiä päätöksiä. Sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät äänten enemmistöä asiaankuuluvissa yhtiökokouksissa – viimeaikaisissa asiaankuuluvissa yhtiökokouksissa on käytetty 75 prosenttia äänioikeuksista. Tässä tapauksessa muiden osakkeenomistajien aktiivinen osallistuminen viimeaikaisissa yhtiökokouksissa viittaa siihen, ettei sijoittaja pystyisi käytännössä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja yksipuolisesti riippumatta siitä, onko sijoittaja ohjannut merkityksellisiä toimintoja sen vuoksi, että riittävä määrä muita osakkeenomistajia on äänestänyt samalla tavalla kuin se.

B46 Jos kappaleissa B42(a)–(d) tarkoitettujen tekijöiden tarkastelun jälkeen ei ole selvää, että sijoittajalla on valta, sillä ei ole määräysvaltaa sijoituskohteessa.

Potentiaaliset äänioikeudet

B47 Määräysvaltaa arvioidessaan sijoittaja tarkastelee potentiaalisia äänioikeuksiaan samoin kuin muilla osapuolilla olevia potentiaalisia äänioikeuksia ratkaistakseen, onko sillä valta. Potentiaaliset äänioikeudet ovat oikeuksia, joiden perusteella saadaan sijoituskohteen äänioikeuksia, ja niitä ovat esimerkiksi oikeudet, jotka johtuvat vaihdettavista instrumenteista tai optioista, termiinisopimukset mukaan lukien. Nämä potentiaaliset äänioikeudet otetaan huomioon vain, jos oikeudet ovat tosiasiallisia (ks. kappaleet B22–B25).

B48 Kun sijoittaja tarkastelee potentiaalisia äänioikeuksia, sen on otettava huomioon instrumentin tarkoitus ja rakenne samoin kuin muun sillä sijoituskohteessa mahdollisesti olevan osallisuuden tarkoitus ja rakenne. Tähän kuuluu, että arvioidaan instrumentin erilaisia ehtoja sekä sijoittajan ilmeisiä odotuksia, motiiveja ja syitä, joiden vuoksi se on suostunut näihin ehtoihin.

B49 Jos sijoittajalla on myös sijoituskohteen toimintoja koskevia äänioikeuksia tai muita päätöksenteko-oikeuksia, se arvioi, tuottavatko nämä oikeudet yhdessä potentiaalisten äänioikeuksien kanssa sille vallan.

B50 Tosiasialliset potentiaaliset äänioikeudet voivat yksin tai yhdessä muiden oikeuksien kanssa tuottaa sijoittajalle tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja. Näin on todennäköisesti esimerkiksi silloin, kun sijoittajalla on 40 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista ja sillä on kappaleen B23 mukaisesti optioista johtuvia tosiasiallisia oikeuksia, joiden perusteella se voi hankkia vielä 20 prosenttia äänioikeuksista.

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 9

Sijoittajalla A on 70 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Sijoittajalla B on 30 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista sekä optio, joka oikeuttaa sen hankkimaan puolet sijoittajan A äänioikeuksista. Optio on toteutettavissa kahden seuraavan vuoden aikana kiinteään hintaan, joka tekee siitä selvästi miinusoption (*out of the money)* (ja sen odotetaan pysyvän sellaisena seuraavat kaksi vuotta). Sijoittaja A

▼M32

on käyttänyt ääniään ja ohjaa aktiivisesti sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja. Tällaisessa tapauksessa sijoittaja A todennäköisesti täyttää vallan kriteerin, koska vaikuttaa siltä, että se pystyy tarkasteluhetkellä ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja. Vaikka sijoittajalla B on tarkasteluhetkellä toteutettavissa olevia optioita, jotka oikeuttavat sen ostamaan lisää äänioikeuksia (ja jotka, jos ne toteutetaan, tuottaisivat sille enemmistön äänioikeuksista sijoituskohteessa), näihin optioihin liittyvät ehdot ovat sellaisia, ettei optioiden katsota olevan tosiasiallisia.

Esimerkki 10

Sijoittajalla A ja kahdella muulla sijoittajalla on kullakin kolmannes sijoituskohteen äänioikeuksista. Sijoituskohteen liiketoiminta liittyy läheisesti sijoittajaan A. Oman pääoman ehtoisten instrumenttien lisäksi sijoittajalla A on myös vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja, jotka ovat milloin tahansa vaihdettavissa sijoituskohteen kantaosakkeisiin kiinteään hintaan, joka tekee niistä miinusoptioita (mutta ei selvästi miinusoptioita). Jos velkakirjat vaihdettaisiin, sijoittajalla A olisi 60 prosenttia sijoituskohteen äänioikeuksista. Sijoittaja A hyötyisi synergioiden realisoimisesta, jos vieraan pääoman ehtoiset instrumentit vaihdettaisiin kantaosakkeisiin. Sijoittajalla A on sijoituskohdetta koskeva valta, koska sillä on sijoituskohteen äänioikeuksia ja samalla tosiasiallisia potentiaalisia äänioikeuksia, jotka tuottavat sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja.

Valta, kun äänioikeuksilla tai vastaavilla oikeuksilla ei ole merkittävää vaikutusta sijoituskohteen tuottoon

B51 Sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta arvioidessaan (ks. kappaleet B5–B8) sijoittajan on tarkasteltava osallisuutta, johon on ryhdytty, ja päätöksiä, jotka on tehty sijoituskohdetta alkuun saatettaessa osana sen rakenteen suunnittelua, ja arvioitava, tuottavatko osallisuutta koskevan liiketoimen ehdot ja piirteet sijoittajalle oikeuksia, jotka riittävät tuottamaan sille vallan. Osallisuus sijoituskohteen rakenteen suunnittelussa ei yksin riitä tuottamaan sijoittajalle määräysvaltaa. Osallisuus rakenteen suunnittelussa voi kuitenkin viitata siihen, että sijoittajalla on ollut tilaisuus hankkia sellaiset oikeudet, jotka riittävät tuottamaan sille sijoituskohdetta koskevan vallan.

B52 Lisäksi sijoittajan on tarkasteltava sopimukseen perustuvia järjestelyjä, kuten osto- ja myyntioikeuksia ja purkamiseen liittyviä oikeuksia, jotka on perustettu sijoituskohdetta alkuun saatettaessa. Kun näihin sopimukseen perustuviin järjestelyihin kuuluu toimintoja, jotka liittyvät läheisesti sijoituskohteeseen, nämä toiminnot ovat tosiasiallisesti kiinteä osa sijoituskohteen toimintojen kokonaisuutta, vaikka ne saattavat toteutua sijoituskohteen juridisten rajojen ulkopuolella. Tämän vuoksi sopimukseen perustuviin järjestelyihin kytkettyjen eksplisiittisten tai implisiittisten päätöksenteko-oikeuksien, jotka liittyvät läheisesti sijoituskohteeseen, pitää katsoa olevan merkityksellisiä toimintoja määritettäessä sijoituskohdetta koskevaa valtaa.

B53 Joidenkin sijoituskohteiden merkitykselliset toiminnot toteutuvat vain tiettyjen olosuhteiden vallitessa tai tiettyjen tapahtumien toteutuessa. Sijoituskohde on voitu rakentaa niin, että sen toimintojen ohjaaminen ja sen tuotto ovat ennalta määrättyjä, paitsi jos ja siihen asti kun nämä tietyt olosuhteet vallitsevat tai tapahtumat toteutuvat. Tässä tapauksessa vain päätökset, jotka koskevat sijoituskohteen toimintoja näiden olosuhteiden vallitessa tai tapahtumien toteutuessa, voivat merkittävästi vaikuttaa sen tuottoon ja siten olla merkityksellisiä toimintoja. Olosuhteiden tai tapahtumien ei tarvitse olla toteutunut, jotta näitä päätöksiä tekemään pystyvällä sijoittajalla olisi valta. Se, että oikeus tehdä päätöksiä riippuu olosuhteiden tai tapahtuman toteutumisesta, ei itsessään tee näistä oikeuksista suojaavia.

▼M32

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 11

Sijoituskohteen ainoa liiketoiminta on sen perustamisasiakirjojen mukaisesti sen sijoittajien saamisten ostaminen ja niiden päivittäinen hoitaminen. Päivittäiseen hoitamiseen kuuluu pääomaa ja korkoja koskevien maksujen periminen ja välittäminen niiden erääntyessä. Jos saamisen maksu laiminlyödään, sijoituskohde lunastuttaa saamisen sijoittajalla automaattisesti sijoittajan ja sijoituskohteen välisen erillisen lunastussopimuksen mukaisesti. Ainoa merkityksellinen toiminto on saamisten hallinnointi laiminlyönnin tapahtuessa, koska se on ainoa toiminto, jolla voi olla merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon. Saamisten hoitaminen ennen maksun laiminlyöntiä ei ole merkityksellinen toiminto, koska se ei edellytä tosiasiallisia päätöksiä, joilla voisi olla merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon – toiminnot ennen laiminlyöntiä ovat ennalta määrättyjä ja koostuvat vain rahavirtojen vastaanottamisesta maksujen erääntyessä ja niiden välittämisestä sijoittajille. Sen vuoksi vain sijoittajan oikeus hallinnoida varoja laiminlyönnin tapahtuessa tulee ottaa huomioon arvioitaessa sijoituskohteen toimintojen kokonaisuutta, jolla on merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon. Tässä esimerkissä sijoituskohteen rakenne varmistaa sen, että sijoittajalla on päätöksentekovaltuudet koskien toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus tuottoon, sinä ainoana ajankohtana, jona tällaisia päätöksentekovaltuuksia tarvitaan. Lunastussopimuksen ehdot ovat kiinteä osa liiketoimen kokonaisuutta ja sijoituskohteen perustamista. Siksi lunastussopimuksen ehdot yhdessä sijoituskohteen perustamisasiakirjojen kanssa tuovat siihen johtopäätökseen, että sijoittajalla on sijoituskohdetta koskeva valta, vaikka sijoittaja ottaa saamiset omistukseensa vain laiminlyönnin tapahtuessa ja hallinnoi laiminlyönnin kohteena olleita saamisia sijoituskohteen juridisten rajojen ulkopuolella.

Esimerkki 12

Sijoituskohteen varat koostuvat pelkästään saamisista. Kun tarkastellaan sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta, todetaan, että ainoa merkityksellinen toiminto on saamisten hallinnointi laiminlyönnin tapahtuessa. Osapuolella, joka pystyy hallinnoimaan laiminlyönnin kohteena olevia saamisia, on sijoituskohdetta koskeva valta riippumatta siitä, onko yksikään velallisista laiminlyönyt maksuja.

B54 Sijoittaja voi olla eksplisiittisesti tai implisiittisesti sitoutunut sen varmistamiseen, että sijoituskohde jatkaa toimintaansa suunnitellulla tavalla. Tällainen sitoumus voi lisätä sijoittajan altistumista tuoton vaihtelulle ja näin lisätä kannustimia sellaisten oikeuksien hankkimiseen, jotka riittävät tuottamaan sille vallan. Sen vuoksi sitoutuminen sen varmistamiseen, että sijoituskohde toimii suunnitellulla tavalla, voi olla viite siitä, että sijoittajalla on valta, mutta se ei itsessään tuota sijoittajalle valtaa eikä myöskään estä sitä, että toisella osapuolella on valta.

Altistuminen sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai oikeudet sen muuttuvaan tuottoon

B55 Arvioidessaan, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa, sijoittaja ratkaisee, onko se olemalla osallisena sijoituskohteessa altistunut sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai oikeutettu sen muuttuvaan tuottoon.

▼M32

B56 Muuttuvalla tuotolla tarkoitetaan tuottoa, joka ei ole kiinteä ja joka voi vaihdella sijoituskohteen tuloksen seurauksena. Muuttuva tuotto voi olla pelkästään positiivinen, pelkästään negatiivinen tai sekä positiivinen että negatiivinen (ks. kappale 15). Sijoittaja arvioi sitä, onko sijoituskohteesta saatava tuotto muuttuva ja kuinka muuttuva tämä tuotto on, järjestelyn tosiasiallisen sisällön perusteella ja tuoton juridisesta muodosta riippumatta. Sijoittajalla voi esimerkiksi olla kiinteäkorkoinen joukkovelkakirjalaina. Kiinteät korkomaksut katsotaan tässä IFRS-standardissa muuttuvaksi tuotoksi, koska niihin liittyy riski maksujen laiminlyönnistä ja sijoittaja altistuu joukkovelkakirjan liikkeeseenlaskijan luottoriskille. Vaihtelun määrä (ts. miten muuttuva kyseinen tuotto on) riippuu joukkovelkakirjan luottoriskistä. Vastaavasti kiinteät tulokseen perustuvat palkkiot, jotka saadaan sijoituskohteen varojen hallinnoimisesta, ovat muuttuvaa tuottoa, koska sijoittaja altistuu sijoituskohteen tulokseen liittyvälle riskille. Vaihtelun määrä riippuu sijoituskohteen kyvystä tuottaa riittävästi tuloa palkkion maksamista varten.

B57 Esimerkkejä tuotosta ovat:

(a) osingot, muunlaiset taloudellisen hyödyn jakamiset sijoituskohteesta (esim. korko sijoituskohteen liikkeeseen laskemista vieraan pääoman ehtoisista arvopapereista) sekä sijoittajan sijoituskohteeseen tekemän sijoituksen arvon muutokset.

(b) kompensaatio, joka saadaan sijoituskohteen varojen tai velkojen hoitamisesta, palkkiot ja tappioriski, jotka johtuvat luoton tai maksuvalmiustuen antamisesta, osuus sijoituskohteen varojen ja velkojen erotuksesta sijoituskohteen purkautuessa, verohyödyt sekä maksuvalmius, joka sijoittajalle syntyy tulevaisuudessa sen osallisuudesta sijoituskohteeseen.

(c) tuotto, joka ei ole muiden osuuksien haltijoiden saatavissa. Sijoittaja voi esimerkiksi käyttää omia varojaan yhdessä sijoituskohteen varojen kanssa esimerkiksi yhdistämällä liiketoimintoja, jotta saadaan mittakaavaetuja, kustannussäästöjä, niukasti saatavilla olevia tuotteita tai rajoitettua tietoa tai jotta asetetaan rajoituksia joillekin toiminnoille tai varoille sijoittajan muiden omaisuuserien arvon lisäämiseksi.

Vallan ja tuoton välinen yhteys

Delegoitu valta

B58 Kun sijoittaja, jolla on päätöksenteko-oikeuksia (päätöksentekijä) arvioi, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa, sen on ratkaistava, onko se päämies vai agentti. Sijoittajan on myös ratkaistava, toimiiko jokin muu yhteisö, jolla on päätöksenteko-oikeuksia, sijoittajan agenttina. Agentti on osapuoli, joka pääasiallisesti toimii muun osapuolen tai muiden osapuolten (päämiehen tai päämiesten) puolesta ja hyödyksi, eikä sillä sen vuoksi ole sijoituskohteessa määräysvaltaa, kun se käyttää päätöksentekovaltuuksiaan (ks. kappaleet 17 ja 18). Näin ollen sijoittajan valta voi olla agentin hallussa ja käytettävissä, mutta tämä tapahtuu päämiehen puolesta. Päätöksentekijä ei ole agentti pelkästään sillä perusteella, että muut osapuolet voivat hyötyä sen tekemistä päätöksistä.

B59 Sijoittaja voi delegoida agentille joitakin tiettyjä asioita tai kaikkia merkityksellisiä toimintoja koskevat päätöksentekovaltuutensa. Arvioidessaan, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa, sijoittajan on käsiteltävä agentilleen delegoimiaan päätöksentekovaltuuksia ikään kuin ne olisivat suoraan sijoittajan hallussa. Tilanteissa, joissa päämiehiä on useampia kuin yksi, kunkin niistä on arvioitava, onko sillä sijoituskohdetta koskeva valta, tarkastelemalla kappaleiden B5–B54 vaatimuksia. Kappaleissa B60–B72 on ohjeistusta sen ratkaisemisesta, onko päätöksentekijä agentti vai päämies.

▼**M32**

B60 Päätöksentekijän on tarkasteltava itsensä, hallinnoitavan sijoituskohteen ja muiden sijoituskohteeseen osallisena olevien osapuolten välistä suhdetta kokonaisuutena, erityisesti kaikkia alla mainittuja tekijöitä, ratkaistessaan, onko se agentti:

(a) sijoituskohdetta koskevien päätöksentekovaltuuksien laajuus (kappaleet B62 ja B63).

(b) muilla osapuolilla olevat oikeudet (kappaleet B64–B67).

(c) kompensaatio, johon se on oikeutettu kompensaatiosopimuksen (tai -sopimusten) mukaisesti (kappaleet B68–B70).

(d) päätöksentekijän altistuminen sillä sijoituskohteessa olevista muista osuuksista saatavan tuoton vaihtelulle (kappaleet B71 ja B72).

Tekijöitä tulee nimenomaisten tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella painottaa eri tavoin.

B61 Sen ratkaiseminen, onko päätöksentekijä agentti, edellyttää kaikkien kappaleessa B60 lueteltujen tekijöiden arvioimista, paitsi jos yksittäisellä osapuolella on tosiasialliset oikeudet poistaa päätöksentekijä asemastaan (päätösvallan poistamisoikeudet) ja se voi poistaa päätöksentekijän asemastaan ilman syytä (ks. kappale B65).

Päätöksentekovaltuuksien laajuus

B62 Päätöksentekijän päätöksentekovaltuuksien laajuutta arvioidaan tarkastelemalla:

(a) toimintoja, jotka ovat sallittuja päätöksentekosopimuksen (tai -sopimusten) mukaan ja joista on määrätty laissa; ja

(b) päätöksentekijällä olevaa harkintavaltaa näitä toimintoja koskevia päätöksiä tehtäessä.

B63 Päätöksentekijän on tarkasteltava sijoituskohteen tarkoitusta ja rakennetta, riskejä, joille sijoituskohteen on ollut tarkoitus altistua, riskejä, jotka sen on ollut tarkoitus siirtää eteenpäin siihen osallistuville osapuolille, sekä sitä, missä määrin päätöksentekijä on ollut osallisena sijoituskohteen rakenteen suunnittelussa. Jos päätöksentekijä esimerkiksi on merkittävästi osallisena sijoituskohteen rakenteen suunnittelussa (mukaan lukien päättäminen päätöksentekovaltuuksien laajuudesta), tämä osallisuus saattaa viitata siihen, että päätöksentekijällä on ollut tilaisuus saada sellaisia oikeuksia ja kannustin sellaisten oikeuksien hankkimiseen, joiden tuloksena se pystyy ohjaamaan merkityksellisiä toimintoja.

Muilla osapuolilla olevat oikeudet

B64 Muilla osapuolilla olevat tosiasialliset oikeudet voivat vaikuttaa päätöksentekijän kykyyn ohjata sijoituskohteen merkityksellisiä toimintoja. Tosiasialliset päätösvallan poistamisoikeudet tai muut oikeudet voivat viitata siihen, että päätöksentekijä on agentti.

▼**M32**

B65 Kun jollakin yksittäisellä osapuolella on tosiasialliset päätösvallan poistamisoikeudet ja se voi poistaa päätöksentekijän asemastaan ilman syytä, tämä yksin riittää sen johtopäätöksen tekemiseen, että päätöksentekijä on agentti. Jos tällaisia oikeuksia on useammalla kuin yhdellä osapuolella (eikä mikään yksittäinen osapuoli voi poistaa päätöksentekijää asemastaan ilman toisten osapuolten suostumusta), nämä oikeudet eivät yksin ole ratkaisevia sen toteamiseksi, että päätöksentekijä toimii pääasiassa muiden puolesta ja hyödyksi. Lisäksi mitä useampien osapuolten täytyy toimia yhdessä käyttääkseen oikeutensa päätöksentekijän poistamiseksi asemastaan ja mitä suurempi on päätöksentekijän muiden taloudellisten intressien (ts. kompensaation ja muiden osuuksien) laajuus ja niihin liittyvä vaihtelu, sitä vähemmän tätä tekijää on painotettava.

B66 Muilla osapuolilla olevia tosiasiallisia oikeuksia, jotka rajoittavat päätöksentekijän harkintavaltaa, on tarkasteltava vastaavalla tavalla kuin päätösvallan poistamisoikeuksia arvioitaessa, onko päätöksentekijä agentti. Esimerkiksi päätöksentekijä, jonka täytyy hankkia toimiinsa hyväksyntä pieneltä määrältä muita osapuolia, on yleensä agentti. (Kappaleissa B22–B25 on lisäohjeistusta, joka koskee oikeuksia ja sitä, ovatko ne tosiasiallisia.)

B67 Muilla osapuolilla olevia oikeuksia tarkasteltaessa on arvioitava myös mahdollisia oikeuksia, jotka ovat sijoituskohteen hallituksen (tai muun hallintoelimen) käytettävissä, ja niiden vaikutusta päätöksentekovaltuuteen (ks. kappale B23(b)).

Kompensaatio

B68 Mitä suurempi on päätöksentekijän saama kompensaatio ja mitä enemmän vaihtelua siihen liittyy sijoituskohteen toiminnoista odotettavissa olevaan tuottoon suhteutettuna, sitä todennäköisemmin päätöksentekijä on päämies.

B69 Ratkaistessaan, onko se päämies vai agentti, päätöksentekijän on myös harkittava, vallitsevatko seuraavat olosuhteet:

(a) Päätöksentekijän saama kompensaatio on yhteismitallinen tuotettavien palvelujen kanssa.

(b) Kompensaatiosopimus sisältää vain sellaisia kohtia, ehtoja tai rahamääriä, joita tavanomaisesti esiintyy toisistaan riippumattomien osapuolten välillä neuvotelluissa vastaavanlaisia palveluja ja osaamistasoja koskevissa järjestelyissä.

B70 Päätöksentekijä ei voi olla agentti, elleivät kappaleen B69 kohdissa (a) ja (b) mainitut ehdot täyty. Näiden ehtojen täyttyminen erillisinä ei kuitenkaan riitä sen johtopäätöksen tekemiseen, että päätöksentekijä on agentti.

Altistuminen muista osuuksista saatavan tuoton vaihtelulle

B71 Päätöksentekijä, jolla on sijoituskohteessa muita osuuksia (esimerkiksi sijoituksia sijoituskohteeseen tai sijoituskohteen tulosta koskevia annettuja takauksia), on tarkasteltava altistumistaan näistä osuuksista saatavan tuoton vaihtelulle arvioidessaan, onko se agentti. Muut osuudet sijoituskohteessa viittaavat siihen, että päätöksentekijä saattaa olla päämies.

▼**M32**

B72 Arvioidessaan altistumistaan sen tuoton vaihtelulle, jonka se saa muista osuuksista sijoituskohteessa, päätöksentekijän on tarkasteltava seuraavia seikkoja:

(a) mitä suurempia sen taloudelliset intressit ja mitä suurempi vaihtelu niihin liittyy, ottaen huomioon kompensaation ja muiden osuuksien yhteismäärän, sitä todennäköisemmin päätöksentekijä on päämies.

(b) poikkeaako sen altistuminen tuoton vaihtelulle muiden sijoittajien altistumisesta, ja jos poikkeaa, voisiko tämä vaikuttaa sen toimiin. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun päätöksentekijällä on sijoituskohteessa etuoikeusasemaltaan huonompia osuuksia tai se tekee muunlaisia sijoituskohteen luoton laatua parantavia järjestelyjä.

Päätöksentekijän on arvioitava altistumistaan suhteutettuna sijoituskohteesta saatavan tuoton kokonaisvaihteluun. Tämä arviointi tapahtuu pääasiassa sijoituskohteen toiminnoista odotettavissa olevan tuoton perusteella, mutta ei pidä jättää huomioimatta päätöksentekijän enimmäisaltistumista sijoituskohteen tuoton vaihtelulle muiden osuuksiensa kautta.

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 13

Päätöksentekijä (rahaston hoitaja) perustaa julkisen kaupankäynnin ja sääntelyn kohteena olevan rahaston ja markkinoi ja hoitaa sitä niiden tiukkojen parametrien mukaisesti, jotka sijoitusmandaatille on määrätty paikallisten säädösten ja määräysten vaatimalla tavalla. Sijoittajille rahastoa on markkinoitu sijoituksena julkisen kaupankäynnin kohteena olevista oman pääoman ehtoisista arvopapereista koostuvaan hajautettuun salkkuun. Määriteltyjen parametrien mukaan rahaston hoitajalla on harkintavalta siinä, mihin varoihin sijoitetaan. Rahaston hoitaja on tehnyt 10 prosentin suuruisen suhteellisen sijoituksen rahastoon, ja se saa palveluistaan markkinoilla määräytyvän palkkion, joka on 1 prosentti rahaston nettovarojen arvosta. Palkkiot ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa. Rahaston hoitajalla ei ole 10 prosentin suuruisen sijoituksensa lisäksi mitään tappioiden kattamiseen liittyviä velvoitteita. Rahasto ei ole velvollinen perustamaan eikä se ole perustanut itsenäistä hallitusta. Sijoittajilla ei ole tosiasiallisia oikeuksia, jotka vaikuttaisivat rahaston hoitajan päätöksentekovaltuuksiin, mutta ne voivat vaatia osuuksiensa lunastamista tietyissä rahaston asettamissa rajoissa.

Vaikka rahaston hoitaja toimii sijoitusmandaatin määräämien parametrien rajoissa ja sääntelytahojen vaatimusten mukaisesti, sillä on päätöksenteko-oikeuksia, jotka tuottavat sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata rahaston merkityksellisiä toimintoja – sijoittajilla ei ole tosiasiallisia oikeuksia, jotka voisivat vaikuttaa rahaston hoitajan päätöksentekovaltuuksiin. Rahaston hoitaja saa palveluistaan markkinoilla määräytyvän palkkion, joka on yhteismitallinen tuotettavien palvelujen kanssa, ja se on myös tehnyt rahastoon suhteellisen sijoituksen. Saatava kompensaatio ja sen oma sijoitus altistavat rahaston hoitajan rahaston toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, ilman että syntyy niin merkittävää altistumista, että se osoittaisi rahaston hoitajan olevan päämies.

Tässä esimerkissä rahaston hoitajan altistuminen rahaston tuoton vaihtelulle yhdessä sen rajoitettujen parametrien rajoissa toteutuvien päätöksentekovaltuuksien kanssa viittaa siihen, että rahaston hoitaja on agentti. Rahaston hoitaja tekee johtopäätöksen, ettei sillä ole määräysvaltaa rahastossa.

▼M32

Esimerkki 14

Päätöksentekijä perustaa useille sijoittajille sijoitusmahdollisuuksia tarjoavan rahaston sekä markkinoi ja hallinnoi sitä. Päätöksentekijän (rahaston hoitaja) täytyy tehdä päätöksiä kaikkien sijoittajien parhaaksi ja rahaston perustamissopimuksen mukaisesti. Rahaston hoitajalla on kuitenkin päätöksenteossaan laaja harkintavalta. Rahaston hoitaja saa markkinoilla määräytyvän palkkion, joka on 1 prosentti hallinnoitavista varoista ja 20 prosenttia rahaston voitosta, jos voitto saavuttaa tietyn tason. Palkkiot ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa.

Vaikka rahaston hoitajan täytyy tehdä päätökset kaikkien sijoittajien parhaaksi, sillä on laajat päätöksentekovaltuudet rahaston merkityksellisten toimintojen ohjaamiseksi. Rahaston hoitajalle maksetaan kiinteä ja tulokseen perustuva palkkio, jotka ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa. Lisäksi kompensaatio tekee rahaston hoitajan intressin samansuuntaiseksi muiden sijoittajien intressin kanssa, intressin ollessa rahaston arvon kasvattaminen, ilman että syntyy niin merkittävää altistumista rahaston toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, että kompensaatio erikseen tarkasteltuna osoittaisi rahaston hoitajan olevan päämies.

Edellä esitetty tosiseikasto ja analyysi koskee alla kuvattuja esimerkkejä 14A–14C. Kutakin esimerkkiä tarkastellaan erikseen.

Esimerkki 14A

Rahaston hoitajalla on myös 2 prosentin suuruinen sijoitus rahastoon, ja tämä tekee sen intressit samansuuntaisiksi muiden sijoittajien intressien kanssa. Rahaston hoitajalla ei ole 2 prosentin suuruisen sijoituksensa lisäksi mitään tappioiden kattamiseen liittyviä velvoitteita. Sijoittajat voivat poistaa rahaston hoitajan asemastaan yksinkertaisella äänten enemmistöllä, mutta vain jos sopimusta rikotaan.

Rahaston hoitajan 2 prosentin suuruinen sijoitus lisää sen altistumista rahaston toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, ilman että syntyisi niin merkittävää altistumista, että se osoittaisi rahaston hoitajan olevan päämies. Muiden sijoittajien oikeuksien, jotka koskevat rahaston hoitajan poistamista asemastaan, katsotaan olevan suojaavia oikeuksia, koska ne ovat toteutettavissa vain, jos sopimusta rikotaan. Vaikka rahaston hoitajalla on laaja päätöksentekovaltuus ja se on altistunut osuudestaan ja kompensaatiostaan saamansa tuoton vaihtelulle, tässä esimerkissä sen altistuminen osoittaa sen olevan agentti. Rahaston hoitaja tekee johtopäätöksen, ettei sillä ole määräysvaltaa rahastossa.

Esimerkki 14B

Rahaston hoitaja on tehnyt huomattavamman suhteellisen sijoituksen rahastoon, mutta sillä ei ole tämän sijoituksen lisäksi mitään tappioiden kattamiseen liittyviä velvoitteita. Sijoittajat voivat poistaa rahaston hoitajan asemastaan yksinkertaisella äänten enemmistöllä, mutta vain jos sopimusta rikotaan.

Tässä esimerkissä muiden sijoittajien oikeuksien, jotka koskevat rahaston hoitajan poistamista asemastaan, katsotaan olevan suojaavia oikeuksia, koska ne ovat käytettävissä vain, jos sopimusta rikotaan. Vaikka rahaston hoitajalle maksetaan kiinteä ja tulokseen perustuva palkkio, jotka ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa, rahaston hoitajan sijoitus yhdessä sen saaman kompensaation kanssa voisi tarkoittaa niin merkittävää altistumista rahaston toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, että se osoittaa rahaston hoitajan olevan päämies. Mitä suuremmat ovat rahaston hoitajan taloudelliset intressit ja mitä enemmän vaihtelua niihin liittyy (ottaen huomioon sen saama kompensaatio ja muut osuudet yhteenlaskettuina), sitä enemmän rahaston hoitaja painottaisi analyysissaan näitä taloudellisia intressejä ja sitä todennäköisemmin se on päämies.

▼M32

Saamaansa kompensaatiota ja muita tekijöitä tarkasteltuaan rahaston hoitaja voisi todeta 20 prosentin suuruisen sijoituksen riittävän johtopäätökseen, että sillä on määräysvalta rahastossa. Erilaisissa olosuhteissa (ts. jos kompensaatio tai muut tekijät ovat erilaiset), määräysvalta voi kuitenkin toteutua eritasoisella sijoituksella.

Esimerkki 14C

Rahaston hoitaja on tehnyt 20 prosentin suuruisen suhteellisen sijoituksen rahastoon, mutta sillä ei ole 20 prosentin suuruisen sijoituksensa lisäksi mitään tappioiden kattamiseen liittyviä velvoitteita. Rahastolla on hallitus, jonka kaikki jäsenet ovat riippumattomia rahaston hoitajasta ja muiden sijoittajien nimittämiä. Hallitus nimittää rahaston hoitajan vuosittain. Jos hallitus päättäisi olla uudistamatta rahaston hoitajan sopimusta, muut toimialalla toimivat hallinnoijat pystyisivät tuottamaan rahaston hoitajan tuottamat palvelut.

Vaikka rahaston hoitajalle maksetaan kiinteä ja tulokseen perustuva palkkio, jotka ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa, rahaston hoitajan 20 prosentin sijoitus yhdessä sen saaman kompensaation kanssa tarkoittaa niin merkittävää altistumista rahaston toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, että se osoittaa rahaston hoitajan olevan päämies. Sijoittajilla on kuitenkin tosiasiallisia oikeuksia, jotka koskevat rahaston hoitajan poistamista asemastaan – hallitus toimii mekanismina, joka varmistaa sen, että sijoittajat voivat niin päättäessään poistaa rahaston hoitajan asemastaan.

Tässä esimerkissä rahaston hoitaja painottaa analyysissaan enemmän tosiasiallisia päätösvallan poistamisoikeuksia. Näin ollen, vaikka rahaston hoitajalla on laajat päätöksentekovaltuudet ja se on saamansa kompensaation ja sijoituksensa vuoksi altistunut rahaston tuoton vaihtelulle, muilla sijoittajilla olevat tosiasialliset oikeudet viittaavat siihen, että rahaston hoitaja on agentti. Näin ollen rahaston hoitaja tekee johtopäätöksen, ettei sillä ole määräysvaltaa rahastossa.

Esimerkki 15

Luodaan sijoituskohde, ja se ostaa kiinteäkorkoisista omaisuuserään perustuvista arvopapereista koostuvan salkun, joka rahoitetaan kiinteäkorkoisilla vieraan pääoman ehtoisilla instrumenteilla sekä oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla. Oman pääoman ehtoisten instrumenttien on tarkoitus suojata vieraan pääoman sijoittajia ensimmäisiltä tappioilta ja saada sijoituskohteen mahdollinen jäännöstuotto. Transaktiota on markkinoitu potentiaalisille vieraan pääoman sijoittajille sijoituksena omaisuuserään perustuvista arvopapereista muodostuvaan salkkuun, jota koskeva luottoriski liittyy salkkuun sisältyvien, omaisuuserään perustuvien arvopapereiden liikkeeseenlaskijoiden mahdollisiin laiminlyönteihin, ja jota koskeva korkoriski liittyy salkun hallinnointiin. Muodostamishetkellä oman pääoman ehtoiset instrumentit muodostavat 10 prosenttia ostetuista varoista. Päätöksentekijä (varainhoitaja) hallinnoi aktiivista omaisuussalkkua tekemällä sijoituspäätöksiä sijoituskohteen liikkeeseenlaskuesitteessä mainittujen parametrien rajoissa. Varainhoitaja saa näistä palveluista markkinoilla määräytyvän kiinteän palkkion (ts. 1 prosentti hoidettavista varoista) sekä tulokseen perustuvia palkkioita (ts. 10 prosenttia voitosta), jos sijoituskohteen voitto ylittää tietyn tason. Palkkiot ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa. Varainhoitajalla on 35 prosentin osuus sijoituskohteen omasta pääomasta.

▼M32

Loput 65 prosenttia omasta pääomasta ja kaikki vieraan pääoman ehtoiset instrumentit ovat lukuisien lähipiiriin kuulumattomien laajalle hajaantuneiden kolmansien osapuolten hallussa. Varainhoitaja voidaan poistaa asemastaan ilman eri syytä muiden sijoittajien yksinkertaisella enemmistöpäätöksellä.

Varainhoitajalle maksetaan kiinteä ja tulokseen perustuva palkkio, jotka ovat yhteismitallisia tuotettavien palvelujen kanssa. Kompensaatio saattaa rahaston hoitajan intressit samansuuntaisiksi muiden sijoittajien intressin kanssa, intressin ollessa rahaston arvon kasvattaminen. Varainhoitaja on altistunut rahaston toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, koska sillä on 35 prosenttia omasta pääomasta, sekä kompensaationa saamansa tuoton vaihtelulle.

Vaikka varainhoitaja toimii sijoituskohteen liikkeeseenlaskuesitteessä mainittujen parametrien rajoissa, se pystyy tarkasteluhetkellä tekemään sijoituspäätöksiä, joilla on merkittävä vaikutus sijoituskohteen tuottoon – toisilla sijoittajilla olevat päätösvallan poistamisoikeudet saavat analyysissa vain vähän painoa, koska nämä oikeudet jakautuvat suurelle joukolle laajalle hajaantuneita sijoittajia. Tässä esimerkissä varainhoitaja painottaa enemmän oman pääoman ehtoisesta osuudestaan johtuvaa altistumistaan rahaston tuoton vaihtelulle, koska sen etuoikeusasema on huonompi kuin vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien. Se, että varainhoitajalla on 35 prosenttia omasta pääomasta, aiheuttaa etuoikeusasemaltaan huonomman altistumisen sijoituskohteen tappioille ja oikeuden sen tuottoon, ja tämä on niin merkittävää, että se osoittaa varainhoitajan olevan päämies. Näin ollen varainhoitaja tekee johtopäätöksen, että sillä on määräysvalta sijoituskohteessa.

Esimerkki 16

Päätöksentekijä (sponsori) sponsoroi multi-seller conduit -sijoitusvälinettä, joka laskee liikkeeseen lyhytaikaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja sijoittajille, jotka ovat lähipiiriin kuulumattomia kolmansia osapuolia. Transaktiota on markkinoitu potentiaalisille sijoittajille sijoituksena korkean luottoluokituksen saaneista keskipitkän aikavälin varoista koostuvaan salkkuun, jonka luottoriski on erittäin vähäinen ja liittyy salkkuun sisältyvien varojen liikkeeseenlaskijoiden mahdollisiin laiminlyönteihin. Useat varoja siirtävät osapuolet myyvät conduit-sijoitusvälineelle korkealaatuisista keskipitkän aikavälin varoista koostuvia salkkuja. Kukin varoja siirtävä osapuoli hoitaa conduit-sijoitusvälineelle myymäänsä varoista koostuvaa salkkua ja hallinnoi laiminlyönnin kohteena olevia saamisia markkinoilla määräytyvää hoitopalkkiota vastaan. Kaikki varoja siirtävät osapuolet tarjoavat myös suojan varoista koostuvan salkun ensimmäisiä luottotappioita vastaan antamalla conduit-sijoitusvälineelle siirretyille varoille ylisuuret vakuudet. Sponsori määrää conduit-sijoitusvälineen ehdot ja hallinnoi sen toimintaa markkinoilla määräytyvää palkkiota vastaan. Palkkio on yhteismitallinen tuotettavien palvelujen kanssa. Sponsori hyväksyy myyjät, joiden on sallittua myydä varoja conduit-sijoitusvälineelle, hyväksyy varat, joita conduit-sijoitusväline ostaa, sekä tekee conduit-sijoitusvälineen rahoitusta koskevat päätökset. Sponsorin täytyy toimia kaikkien sijoittajien parhaaksi.

Sponsori on oikeutettu conduit-sijoitusvälineen jäännöstuottoon, ja lisäksi se tekee conduit-sijoitusvälineen luoton laatua parantavia järjestelyjä ja tarjoaa sille maksuvalmiuslimiittejä. Sponsorin tekemien luoton laatua parantavien järjestelyjen avulla kannetaan tappiot 5 prosenttiin saakka conduit-sijoitusvälineen kokonaisvaroista, sen jälkeen kun siirron tekijät ovat kantaneet tappionsa. Maksuvalmiuslimiittejä ei anneta sellaisia varoja vastaan, joihin kohdistuu laiminlyöntejä. Sijoittajilla ei ole tosiasiallisia oikeuksia, joilla voisi olla vaikutusta sponsorin päätöksentekovaltuuksiin.

▼M32

Vaikka sponsorille maksetaan palveluistaan markkinoilla määräytyvä palkkio, joka on yhteismitallinen tuotettavien palvelujen kanssa, sponsori altistuu conduit-sijoitusvälineen toiminnoista saatavan tuoton vaihtelulle, koska sillä on oikeudet conduit-sijoitusvälineen mahdolliseen jäännöstuottoon ja se tarjoaa luoton laatua parantavia järjestelyjä ja maksuvalmiuslimiittejä (ts. conduit-sijoitusväline altistuu maksuvalmiusriskille käyttämällä lyhytaikaisia vieraan pääoman instrumentteja keskipitkän aikavälin varojen rahoittamiseen). Vaikka jokaisella varoja siirtävällä osapuolella on päätöksenteko-oikeuksia, joilla on vaikutusta conduit-sijoitusvälineen varojen arvoon, sponsorilla on laajat päätöksentekovaltuudet, jotka tuottavat sille tarkasteluhetkellä kyvyn ohjata toimintoja, joilla on *merkittävin* vaikutus conduit-sijoitusvälineen tuottoon (ts. sponsori on määrännyt conduit-sijoitusvälineen ehdot, sillä on oikeus tehdä päätöksiä varoista (ostettavien varojen hyväksyminen ja näitä varoja siirtävät tahot) ja conduit-sijoitusvälineen rahoituksesta (jota varten täytyy löytää säännöllisesti uusia sijoituksia)). Oikeus conduit-sijoitusvälineen jäännöstuottoon sekä luoton laatua parantavien järjestelyjen tekeminen ja maksuvalmiuslimiittien tarjoaminen altistavat sponsorin conduit-sijoitusvälineen toiminnoista saatava tuoton vaihtelulle, ja tämä poikkeaa muiden sijoittajien altistumisesta. Näin ollen tämä altistuminen viittaa siihen, että sponsori on päämies, ja sponsori tekee siis johtopäätöksen, että sillä on määräysvalta conduit-sijoitusvälineessä. Sponsorin velvollisuus toimia kaikkien sijoittajien parhaaksi ei estä sitä olemasta päämies.

Suhde muiden osapuolten kanssa

B73 Määräysvaltaa arvioidessaan sijoittajan on tarkasteltava sen suhteen luonnetta, joka sillä on muiden osapuolten kanssa, ja sitä, toimivatko nämä muut osapuolet sijoittajan puolesta (ts. ovatko ne ”de facto -agentteja”). Sen ratkaiseminen, ovatko muut osapuolet de facto -agentteja, edellyttää harkintaa, jossa tarkastellaan suhteen luonteen lisäksi sitä, kuinka kyseiset osapuolet toimivat keskenään ja sijoittajan kanssa.

B74 Tällaiseen suhteeseen ei tarvitse liittyä sopimukseen perustuvaa järjestelyä. Osapuoli on de facto -agentti, kun sijoittaja tai sen toimintoja ohjaavat tahot pystyvät ohjaamaan kyseistä osapuolta toimimaan sijoittajan puolesta. Näissä olosuhteissa sijoittajan on tarkasteltava de facto -agenttinsa päätöksenteko-oikeuksia ja de facto -agentin kautta tapahtuvaa epäsuoraa altistumistaan muuttuvalle tuotolle tai epäsuoria oikeuksiaan muuttuvaan tuottoon yhdessä oman altistumisensa ja omien oikeuksiensa kanssa, kun se arvioi määräysvaltaa sijoituskohteessa.

B75 Seuraavat ovat esimerkkejä sellaisista muista osapuolista, jotka suhteensa luonteen perusteella voisivat toimia sijoittajan de facto -agenttina:

(a) sijoittajan lähipiiri.

(b) osapuoli, joka on saanut osuutensa sijoituskohteessa panoksena tai lainana sijoittajalta.

(c) osapuoli, joka on sopinut olevansa myymättä, siirtämättä tai rasittamatta osuuksia, jotka sillä on sijoituskohteessa, ilman sijoittajan etukäteishyväksyntää (paitsi tilanteissa, joissa sijoittajalla ja kyseisellä muulla osapuolella on oikeus antaa etukäteishyväksyntä ja oikeudet perustuvat halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten molemminpuolisesti hyväksymiin ehtoihin).

(d) osapuoli, joka ei pysty rahoittamaan liiketoimintaansa ilman sijoittajan antamaa, huonommassa etuoikeusasemassa olevaa taloudellista tukea.

▼M32

(e) sijoituskohde, jossa enemmistö hallintoelimen jäsenistä tai johtoon kuuluvat avainhenkilöt ovat samoja kuin sijoittajalla.

(f) osapuoli, jolla on läheinen liikesuhde sijoittajan kanssa, kuten asiantuntijapalvelun tuottajan ja sen merkittävän asiakkaan välinen suhde.

Määräysvalta määrättyihin varoihin

B76 Sijoittajan on harkittava, käsitteleekö se osaa sijoituskohteesta erilliseksi katsottavana yhteisönä, ja jos näin on, onko sillä määräysvalta erilliseksi katsottavassa yhteisössä.

B77 Sijoittajan on käsiteltävä osaa sijoituskohteesta erilliseksi katsottavana yhteisönä siinä ja vain siinä tapauksessa, että seuraava ehto täyttyy:

Sijoituskohteen määrätyt varat (ja niihin liittyvät mahdolliset luoton laatua parantavat järjestelyt) ovat sijoituskohteen määrättyjä velkoja tai määrättyjä muita sijoituskohteeseen kohdistuvia osuuksia koskevien maksujen ainoa lähde. Muilla kuin määrätyn velan osapuolilla ei ole määrättyihin varoihin tai näiden varojen jäännösrahavirtoihin liittyviä oikeuksia eikä velvoitteita. Tosiasiallisesti sijoituskohteen muu osa ei voi käyttää mitään osaa määrättyjen varojen tuotosta, eikä mitään erilliseksi katsottavan yhteisön veloista makseta sijoituskohteen muun osan varoista. Näin ollen kaikki kyseisen erilliseksi katsottavan yhteisön varat, velat ja oma pääoma on aidattu erilleen sijoituskohteen kokonaisuudesta. Tällaisesta erilliseksi katsottavasta yhteisöstä käytetään usein nimitystä ”siilo”.

B78 Kun kappaleessa B77 tarkoitettu ehto täyttyy, sijoittajan on yksilöitävä ne toiminnot, joilla on merkittävä vaikutus erilliseksi katsottavan yhteisön tuottoon, ja tunnistettava, kuinka näitä toimintoja ohjataan, sen arvioimiseksi, onko sillä sijoituskohteen tätä osaa koskeva valta. Arvioidessaan määräysvaltaa erilliseksi katsottavassa yhteisössä sijoittajan on myös harkittava, onko se altistunut muuttuvalle tuotolle tai oikeutettu muuttuvaan tuottoon olemalla osallisena tässä erilliseksi katsottavassa yhteisössä ja pystyykö sen käyttämään sijoituskohteen tätä osaa koskevaa valtaansa ja näin vaikuttamaan saamansa tuoton määrään.

B79 Jos sijoittajalla on määräysvalta erilliseksi katsottavassa yhteisössä, sen on yhdisteltävä sijoituskohteen kyseinen osa konsernitilinpäätökseen. Tässä tapauksessa muut osapuolet jättävät sijoituskohteen tämän osan huomioimatta arvioidessaan määräysvaltaa ja yhdistellessään sijoituskohdetta konsernitilinpäätökseen.

Jatkuva arviointi

B80 Sijoittajan on arvioitava uudelleen, onko sillä määräysvalta sijoituskohteessa, jos tosiseikat ja olosuhteet antavat viitteitä siitä, että yhdessä tai useammassa kappaleessa 7 mainituista määräysvallan osatekijöistä on tapahtunut muutoksia.

B81 Jos on tapahtunut muutos siinä, kuinka sijoituskohdetta koskevaa valtaa voidaan käyttää, tämän muutoksen täytyy kuvastua siinä, kuinka sijoittaja arvioi sijoituskohdetta koskevaa valtaansa. Esimerkiksi päätöksenteko-oikeuksissa tapahtuneet muutokset voivat tarkoittaa, ettei merkityksellisiä toimintoja enää ohjata äänioikeuksien perusteella, vaan sen sijaan muut järjestelyt, kuten sopimukset, tuottavat tarkasteluhetkellä toiselle osapuolelle tai toisille osapuolille kyvyn ohjata merkityksellisiä toimintoja.

▼M32

B82 Jokin tapahtuma voi johtaa siihen, että sijoittaja saa tai menettää sijoituskohdetta koskevan vallan, ilman että sijoittaja olisi osallisena tässä tapahtumassa. Sijoittaja voi saada sijoituskohdetta koskevan vallan esimerkiksi siksi, että toisella osapuolella tai toisilla osapuolilla olevat päätöksenteko-oikeudet, jotka aiemmin ovat estäneet sijoittajan määräysvallan sijoituskohteessa, ovat lakanneet olemasta voimassa.

B83 Sijoittaja tarkastelee myös muutoksia, jotka vaikuttavat sen osallisuudesta sijoituskohteeseen johtuvaan altistumiseen sijoituskohteen muuttuvalle tuotolle tai sen osallisuudesta sijoituskohteeseen johtuviin oikeuksiin sijoituskohteen muuttuvaan tuottoon. Esimerkiksi sijoittaja, jolla on sijoituskohdetta koskeva valta, voi menettää määräysvallan sijoituskohteessa, jos se ei enää ole oikeutettu saamaan tuottoa tai lakkaa olemasta vastuussa velvoitteista, koska se ei täyttäisi kappaleen 7(b) ehtoja (esim. jos tulokseen perustuvien palkkioiden saamista koskeva sopimus irtisanotaan).

B84 Sijoittajan on harkittava, onko sen arvio siitä, että se toimii agenttina tai päämiehenä, muuttunut. Sijoittajan ja muiden osapuolten välisessä suhteessa tapahtuneet muutokset voivat tarkoittaa, ettei sijoittaja enää toimi agenttina, vaikka se on aiemmin toiminut agenttina, ja päinvastoin. Jos esimerkiksi sijoittajan tai muiden osapuolten oikeuksissa tapahtuu muutoksia, sijoittajan on tarkasteltava uudelleen asemaansa päämiehenä tai agenttina.

B85 Sijoittajan alkuperäinen arvio määräysvallasta tai asemastaan päämiehenä tai agenttina ei muutu pelkästään markkinaolosuhteiden muutoksen (esim. markkinaolosuhteista aiheutuva muutos sijoituskohteen tuotossa) vuoksi, paitsi jos markkinaolosuhteiden muutos muuttaa yhtä tai useampaa kappaleessa 7 luetelluista määräysvallan kolmesta osatekijästä tai jos se muuttaa päämiehen ja agentin välistä kokonaissuhdetta.

▼M38

SEN RATKAISEMINEN, ONKO YHTEISÖ SIJOITUSYHTEISÖ

B85A Yhteisön on otettava huomioon kaikki tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, onko se sijoitusyhteisö, yhteisön tarkoitus ja rakenne mukaan luettuina. Yhteisö, jonka osalta sijoitusyhteisön määritelmän kappaleessa 27 esitetyt kolme osatekijää toteutuvat, on sijoitusyhteisö. Määritelmän osatekijöitä kuvataan yksityiskohtaisemmin kappaleissa B85B–B85M.

Liiketoiminnan tarkoitus

B85B Sijoitusyhteisön määritelmä edellyttää, että yhteisön tarkoituksena on sijoittaminen yksinomaan pääoman arvon nousun tai sijoitustuottojen (kuten osinkojen, korkotuottojen tai vuokratuottojen) tai näiden molempien hankkimiseksi. Yhteisön sijoitustavoitteita osoittavat asiakirjat, kuten yhteisön tarjousesite, yhteisön jakamat julkaisut ja muut yhtiödokumentit, tuottavat tyypillisesti näyttöä sijoitusyhteisön liiketoiminnan tarkoituksesta. Lisänäyttönä voi toimia esimerkiksi tapa, jolla yhteisö esittäytyy muille osapuolille (kuten potentiaalisille sijoittajille tai potentiaalisille sijoituskohteille); yhteisö voi esimerkiksi esittää liiketoimintansa muodostuvan keskipitkän aikavälin sijoituksista, joilla tavoitellaan pääoman arvon nousua. Toisaalta jos yhteisö esittäytyy sijoittajana, jonka tavoitteena on kehittää, valmistaa tai markkinoida tuotteita yhdessä sijoituskohteidensa kanssa, sen liiketoiminnan tarkoitus on ristiriidassa sijoitusyhteisön liiketoiminnan tarkoituksen kanssa, koska yhteisö ansaitsee tuottoa sijoitustensa lisäksi kehittämis-, tuotanto- tai markkinointitoiminnosta (ks. kappale B85I).

▼M51

B85C Sijoitusyhteisö voi tuottaa sijoittamiseen liittyviä palveluja (esim. sijoitusneuvontapalveluja, sijoitusten hallinnointia, sijoitustukea sekä hallintopalveluja) joko suoraan tai tytäryrityksen kautta sekä kolmansille osapuolille että sijoittajilleen, vaikka nämä palvelut olisivat yhteisön kannalta huomattavia, edellyttäen, että yhteisö on edelleen sijoitusyhteisön määritelmän mukainen.

▼M38

B85D Sijoitusyhteisö voi myös osallistua seuraaviin sijoittamiseen liittyviin toimintoihin joko suoraan tai tytäryrityksen kautta, jos näiden toimintojen tarkoituksena on sen sijoituskohteisiin tehdyistä sijoituksista saatavan tuoton (pääoman arvon nousun tai sijoitustuottojen) maksimointi eivätkä ne edusta sijoitusyhteisölle erillistä huomattavaa liiketoimintaa tai erillistä huomattavaa tulonlähdettä:

(a) hallinnointipalvelujen tuottaminen ja strategisten neuvojen antaminen sijoituskohteelle; ja

(b) sijoituskohteelle annettava taloudellinen tuki, kuten laina, pääomasitoumus tai takaus.

▼M51

B85E Jos sijoitusyhteisöllä on tytäryritys, joka ei itse ole sijoitusyhteisö ja jonka pääasiallisena tarkoituksena ja toimintana on tuottaa yhteisölle tai muille osapuolille sijoittamiseen liittyviä palveluja tai suorittaa siihen liittyviä toimintoja, jotka liittyvät sijoitusyhteisön sijoitustoimintoihin, esimerkiksi kappaleissa B85C–B85D kuvattuja palveluja ja toimintoja, sijoitusyhteisön on yhdisteltävä kyseinen tytäryritys konsernitilinpäätökseen kappaleen 32 mukaisesti. Jos tytäryritys, joka tuottaa sijoittamiseen liittyviä palveluja tai suorittaa siihen liittyviä toimintoja, on itse sijoitusyhteisö, emoyrityksenä olevan sijoitusyhteisön on arvostettava kyseinen tytäryritys käypään arvoon tulosvaikutteisesti kappaleen 31 mukaisesti.

▼M38

Irtautumisstrategiat

B85F Myös yhteisön sijoitussuunnitelmista saadaan sen liiketoiminnan tarkoitusta koskevaa näyttöä. Yksi piirre, joka erottaa sijoitusyhteisön muista yhteisöistä, on se, että sijoitusyhteisö ei suunnittele pitävänsä sijoituksiaan rajoittamattomasti; se pitää ne rajoitetun ajan. Koska oman pääoman ehtoiset sijoitukset ja sijoitukset muihin kuin rahoitusvaroihin on mahdollista pitää rajoittamattoman ajan, sijoitusyhteisöllä on oltava irtautumisstrategia, jossa dokumentoidaan, kuinka yhteisö suunnittelee realisoivansa pääoman arvon nousun olennaisesta osasta oman pääoman ehtoisia sijoituksiaan ja sijoituksiaan muihin kuin rahoitusvaroihin. Sijoitusyhteisöllä on myös oltava irtautumisstrategia sellaisia vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja varten, jotka on mahdollista pitää rajoittamattoman ajan, esimerkiksi ikuiset velkainstrumentit. Yhteisön ei tarvitse dokumentoida tarkkaa irtautumisstrategiaa jokaiselle yksittäiselle sijoitukselle, mutta sen on yksilöitävä potentiaaliset strategiat eri sijoitustyypeille tai -salkuille, mukaan lukien tosiasiallinen aikaväli, jonka kuluessa sijoituksista irtaudutaan. Irtautumismekanismeja, jotka otetaan käyttöön vain rikkomistapauksissa, esimerkiksi jos sopimusta rikotaan tai maksuja jää suorittamatta, ei tässä arvioinnissa katsota irtautumisstrategioiksi.

B85G Irtautumisstrategiat voivat vaihdella sijoituksen tyypin mukaan. Esimerkiksi jos kyseessä ovat sijoitukset yksityisen yhteisön oman pääoman ehtoisiin arvopapereihin, irtautumisstrategioihin kuuluvat listautumisanti, suunnattu osakeanti, liiketoiminnan myynti, sijoituskohteiden omistusosuuksien jakaminen (sijoittajille) sekä varojen myynti (mukaan lukien sijoituskohteen varojen myynti, jonka jälkeen sijoituskohde puretaan). Kun kyseessä ovat julkisen kaupankäynnin

▼**M38**

kohteena olevat oman pääoman ehtoiset sijoitukset, irtautumisstrategioita ovat esimerkiksi sijoituksen myyminen suunnatussa osakeannissa tai julkisilla markkinoilla. Kun kyseessä on kiinteistösijoitus, irtautumisstrategiana on esimerkiksi kiinteistön myyminen erikoistuneiden kiinteistönvälittäjien välityksellä tai avoimilla markkinoilla.

B85H Sijoitusyhteisöllä voi olla sijoitus toisessa sijoitusyhteisössä, joka on perustettu yhteisön yhteyteen juridisista, sääntelyyn tai verotukseen liittyvistä tai vastaavista liiketoiminnallisista syistä. Tässä tapauksessa sijoittajana toimivalla sijoitusyhteisöllä ei tarvitse olla irtautumisstrategiaa kyseistä sijoitusta varten edellyttäen, että sijoituskohteena toimivalla sijoitusyhteisöllä on asianmukaiset irtautumisstrategiat omia sijoituksiaan varten.

Tuotto sijoituksista

B85I Yhteisö ei harjoita sijoittamista yksinomaan pääoman arvon nousun, sijoitustuottojen tai näiden molempien hankkimiseksi, jos yhteisö tai jokin muu sen kanssa samaan konserniin (ts. konserniin, jossa määräysvaltaa käyttää sijoitusyhteisön ylimmän tason emoyritys) kuuluva yritys saa tai sen tavoitteena on saada yhteisön sijoituksista muuta hyötyä, joka ei ole sijoituskohteen lähipiiriin kuulumattomien muiden osapuolten saatavilla. Tällaista etua ovat esimerkiksi:

(a) sijoituskohteen prosessien, omaisuuserien tai teknologian hankkiminen, käyttäminen, vaihtaminen tai hyödyntäminen. Tähän kuuluu, että yhteisöllä tai muulla samaan konserniin kuuluvalla yrityksellä on suhteettoman suuret tai yksinomaiset oikeudet jonkin sijoituskohteen omaisuuserien, teknologian, tuotteiden tai palvelujen hankkimiseen; esimerkiksi siten, että sillä on oikeus ostaa omaisuuserä sijoituskohteelta, jos omaisuuserän kehittäminen katsotaan menestykselliseksi;

(b) yhteisön tai toisen samaan konserniin kuuluvan yrityksen ja sijoituskohteen väliset (IFRS 11:ssä määritellyt) yhteisjärjestelyt tai muut järjestelyt, jotka koskevat tuotteiden tai palvelujen kehittämistä, valmistamista, markkinointia tai tuottamista;

(c) sijoituskohteen antamat takaukset tai varat, jotka toimivat yhteisön tai toisen samaan konserniin kuuluvan yrityksen lainajärjestelyjen vakuutena (sijoitusyhteisön olisi kuitenkin mahdollista käyttää sijoituskohteessa olevaa sijoitusta omien lainojensa vakuutena);

(d) yhteisön lähipiiriin kuuluvalla osapuolella oleva oikeus ostaa yhteisöltä tai toiselta samaan konserniin kuuluvalta yritykseltä omistusosuus yhteisön sijoituskohteessa;

(e) kappaleessa B85J kuvattuja liiketoimia lukuun ottamatta sellaiset yhteisön tai toisen samaan konserniin kuuluvan yrityksen ja sijoituskohteen väliset liiketoimet, jotka

(i) toteutuvat ehdoin, jotka eivät ole saavutettavissa yhteisöille, jotka eivät kuulu yhteisön, toisen samaan konserniin kuuluvan yrityksen tai sijoituskohteen lähipiiriin;

(ii) eivät toteudu käypään arvoon; tai

▼M38

(iii) muodostavat huomattavan osan sijoituskohteen tai yhteisön liiketoiminnasta, mukaan lukien muiden konserniin kuuluvien yhteisöjen liiketoiminnot.

B85J Sijoitusyhteisön strategiana voi olla, että se sijoittaa useampaan kuin yhteen kohteeseen samalla toimialalla, samoilla markkinoilla tai samalla maantieteellisellä alueella hyötyäkseen synergioista, jotka lisäävät kyseisistä sijoituskohteista saatavaa pääoman arvon nousua ja sijoitustuottoja. Kappaleesta B85I(e) huolimatta pelkästään se, että tällaiset sijoituskohteet käyvät kauppaa keskenään, ei estä yhteisön luokittelemista sijoitusyhteisöksi.

Käypään arvoon arvostaminen

B85K Keskeinen osa sijoitusyhteisön määritelmää on, että sen sijoituksista olennainen osa arvostetaan ja niiden tuloksellisuutta arvioidaan käypään arvoon perustuen, koska käypää arvoa käyttämällä tuotetaan merkityksellisempää informaatiota kuin esimerkiksi yhdistelemällä tytäryritykset konsernitilinpäätökseen tai soveltamalla osakkuus- tai yhteisyritysosuuksiin pääomaosuusmenetelmää. Osoittaakseen, että määritelmän tämä osa toteutuu, sijoitusyhteisö:

(a) toimittaa sijoittajille käypiä arvoja koskevia tietoja ja arvostaa tilinpäätöksessään olennaisen osan sijoituksistaan käypään arvoon aina, kun IFRS-standardien mukaan vaaditaan käypää arvoa tai se sallitaan; ja

(b) raportoi käypiä arvoja koskevia tietoja sisäisesti yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille (määritelty IAS 24:ssä), jotka käyttävät käypää arvoa ensisijaisena arvostusperusteena olennaisessa osassa sijoitusten tuloksellisuuden arviointia ja sijoituspäätösten tekoa.

B85L Jotta kappaleen B85K(a) mukainen vaatimus täyttyisi, sijoitusyhteisö:

(a) valitsee mahdollisten sijoituskiinteistöjen kirjanpitokäsittelyä varten IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaisen käyvän arvon mallin;

(b) valitsee IAS 28:n mukaisen pääomaosuusmenetelmän soveltamista koskevan helpotuksen osakkuus- ja yhteisyrityssijoitustensa osalta; ja

(c) arvostaa rahoitusvaransa käypään arvoon IFRS 9:n vaatimusten mukaisesti.

B85M Sijoitusyhteisöllä voi olla joitakin sijoitusvaroihin kuulumattomia varoja, kuten pääkonttorikiinteistö ja siihen liittyvää laitteistoa, ja sillä voi olla myös rahoitusvelkoja. Kappaleessa 27(c) esitettyyn sijoitusyhteisön määritelmään kuuluvaa käypään arvoon arvostamista koskevaa osatekijää sovelletaan sijoitusyhteisön tekemiin sijoituksiin. Näin ollen sijoitusyhteisön ei tarvitse arvostaa sijoitusvaroihin kuulumattomia varojaan tai velkojaan käypään arvoon.

Sijoitusyhteisön tyypilliset ominaispiirteet

B85N Yhteisön ratkaistessa, onko se sijoitusyhteisö, sen on harkittava, onko sillä sijoitusyhteisölle tyypilliset ominaispiirteet (ks. kappale 28). Se, että yksi tai useampi näistä tyypillisistä ominaispiirteistä puuttuu, ei välttämättä estä yhteisön luokittelemista sijoitusyhteisöksi mutta viittaa siihen, että tarvitaan lisää harkintaa ratkaistaessa, onko yhteisö sijoitusyhteisö.

▼M38

Useampi kuin yksi sijoitus

B85O Sijoitusyhteisöllä on tyypillisesti useita sijoituksia riskin hajauttamiseksi ja tuoton maksimoimiseksi. Yhteisö voi pitää sijoitussalkkua hallussaan suoraan tai epäsuorasti, esimerkiksi siten, että sillä on yksi ainoa sijoitus toisessa sijoitusyhteisössä, jolla puolestaan on useita sijoituksia.

B85P Yhteisöllä voi ajoittain olla vain yksi sijoitus. Vain yhden sijoituksen hallussapito ei välttämättä estä yhteisöä olemasta sijoitusyhteisön määritelmän mukainen. Sijoitusyhteisöllä voi olla vain yksi sijoitus esimerkiksi, kun yhteisö:

(a) on toimintansa alkuvaiheessa eikä ole vielä tunnistanut sopivia sijoituksia eikä siis ole vielä toteuttanut useiden sijoitusten hankkimista koskevaa sijoitussuunnitelmaansa;

(b) ei ole vielä tehnyt luovutettujen sijoitustensa tilalle uusia sijoituksia;

(c) on perustettu tarkoituksena yhdistää eri sijoittajien varoja ja sijoittaa yhteen kohteeseen, kun kyseinen sijoitus ei ole mahdollinen yksittäisille sijoittajille (esim. kun vaadittava vähimmäissijoitus on liian suuri yksittäiselle sijoittajalle); tai

(d) on lopettamassa toimintaansa.

Useampi kuin yksi sijoittaja

B85Q Sijoitusyhteisöllä on tyypillisesti useampia sijoittajia, jotka yhdistävät rahansa saadakseen käyttöönsä sijoitusten hallinnointipalveluja sekä saadakseen tilaisuuksia sijoituksiin, jotka eivät ehkä olisi niille yksin mahdollisia. Kun sijoittajia on useita, on vähemmän todennäköistä, että yhteisö tai muut sen kanssa samaan konserniin kuuluvat yritykset saisivat muuta hyötyä kuin pääoman arvon nousua tai sijoitustuottoja (ks. kappale B85I).

B85R Vaihtoehtoisesti sijoitusyhteisön voi perustaa sellainen yksittäinen sijoittaja tai se voidaan perustaa sellaista yksittäistä sijoittajaa varten, joka edustaa tai tukee laajemman sijoittajaryhmän intressejä (esimerkiksi eläkerahasto, valtion sijoitusrahasto tai perheoikeudellinen trusti).

B85S Yhteisöllä voi ajoittain olla tilapäisesti myös vain yksi sijoittaja. Sijoitusyhteisöllä voi olla vain yksi sijoittaja esimerkiksi, kun

(a) yhteisöllä on meneillään ensimmäinen tarjouskierros, joka ei ole vielä päättynyt, ja yhteisö etsii aktiivisesti sopivia sijoittajia;

(b) yhteisö ei ole vielä löytänyt sopivia sijoittajia korvaamaan lunastettuja omistusosuuksia; tai

(c) yhteisö on lopettamassa toimintaansa.

Lähipiiriin kuulumattomia sijoittajia

B85T Sijoitusyhteisöllä on tyypillisesti useampia sijoittajia, jotka eivät kuulu yhteisön eivätkä muiden samaan konserniin kuuluvien yritysten lähipiiriin (määritelty IAS 24:ssä). Kun yhteisöllä on lähipiiriin kuulumattomia sijoittajia, on vähemmän todennäköistä, että yhteisö tai muut samaan konserniin kuuluvat yritykset saisivat muuta hyötyä kuin pääoman arvon nousua tai sijoitustuottoja (ks. kappale B85I).

▼M38

B85U Yhteisö voi kuitenkin olla sijoitusyhteisö, vaikka sen sijoittajat kuuluisivat sen lähipiiriin. Sijoitusyhteisö voi esimerkiksi perustaa tiettyjä työntekijöitään (kuten johtoon kuuluvia avainhenkilöitä) tai muita lähipiiriin kuuluvia sijoittajia varten erillisen ”rinnakkaisen” rahaston, joka heijastaa yhteisön pääasiallisen sijoitusrahaston sijoituksia. Tämä ”rinnakkainen” rahasto voi olla sijoitusyhteisö, vaikka kaikki sen sijoittajat kuuluisivat lähipiiriin.

Omistusosuudet

B85V Sijoitusyhteisö on tyypillisesti mutta ei välttämättä erillinen juridinen yhteisö. Sijoitusyhteisön omistusosuudet ovat tyypillisesti muodoltaan oman pääoman ehtoisia tai vastaavanlaisia osuuksia (esim. henkilöyhtiöosuuksia), joille kuuluu suhteellinen osuus sijoitusyhteisön nettovarallisuudesta. Se, että yhteisöllä on erilaisia sijoittajaluokkia, joista joillakin on oikeudet vain tiettyyn sijoitukseen tai sijoitusten ryhmiin tai joilla on erilaiset suhteelliset osuudet nettovarallisuudesta, ei kuitenkaan estä yhteisöä olemasta sijoitusyhteisö.

B85W Lisäksi yhteisö, jolla on merkittäviä vieraan pääoman muodossa olevia omistusosuuksia, jotka muiden sovellettavien IFRS-standardien mukaan eivät vastaa oman pääoman määritelmää, voi tästä huolimatta olla sijoitusyhteisö edellyttäen, että vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien haltijat altistuvat muuttuvalle tuotolle yhteisön nettovarallisuuden käyvän arvon muutoksista johtuen.

▼M32

KIRJANPITOKÄSITTELYÄ KOSKEVAT VAATIMUKSET

Konsernitilinpäätöksen laatimistoimenpiteet

B86 Konsernitilinpäätöksessä:

(a) yhdistellään emoyrityksen ja sen tytäryritysten samanlaiset varojen, velkojen, oman pääoman, tuottojen, kulujen ja rahavirtojen erät.

(b) vähennetään toisistaan (eliminoidaan) emoyrityksen kuhunkin tytäryritykseen tekemän sijoituksen kirjanpitoarvo ja emoyrityksen osuus kunkin tytäryrityksen omasta pääomasta (IFRS 3:ssa selitetään, kuinka tästä mahdollisesti syntyvä liikearvo käsitellään kirjanpidossa).

(c) eliminoidaan konserniin kuuluvien yhteisöjen välisiin liiketoimiin liittyvät konsernin sisäiset varat ja velat, oma pääoma, tuotot, kulut ja rahavirrat kokonaisuudessaan (konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvat voitot ja tappiot, jotka on kirjattu omaisuuseriin, kuten vaihto-omaisuuteen ja käyttöomaisuuteen, eliminoidaan kokonaisuudessaan). Konsernin sisäiset tappiot saattavat viitata arvonalentumiseen, joka on kirjattava konsernitilinpäätöksessä. Konsernin sisäisistä liiketoimista johtuvien voittojen ja tappioiden eliminoimisesta syntyviin väliaikaisiin eroihin sovelletaan IAS 12:ta *Tuloverot*.

Yhtenäiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

B87 Jos konserniin kuuluva yhteisö soveltaa erilaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin konsernitilinpäätöksessä sovelletaan samankaltaisissa olosuhteissa toteutuviin samanlaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin, kyseisen yhteisön tilinpäätökseen tehdään konsernitilinpäätöstä laadittaessa asianmukaiset oikaisut, jotta varmistetaan yhdenmukaisuus konsernissa sovellettaviin tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin nähden.

▼M32

Arvostaminen

B88 Yhteisö sisällyttää tytäryrityksen tuotot ja kulut konsernitilinpäätökseen siitä päivästä alkaen, jona se saa määräysvallan, siihen päivään saakka, jona yhteisöllä lakkaa olemasta määräysvalta tytäryrityksessä. Tytäryrityksen tuotot ja kulut perustuvat niihin varojen ja velkojen määriin, jotka on merkitty konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana. Esimerkiksi konsernin laajaan tuloslaskelmaan merkittävät hankinta-ajankohdan jälkeiset poistot perustuvat asianomaisten poistojen kohteena olevien omaisuuserien käypiin arvoihin, jotka on merkitty konsernitilinpäätökseen hankinta-ajankohtana.

Potentiaaliset äänioikeudet

B89 Silloin kun on olemassa potentiaalisia äänioikeuksia tai muita johdannaisia, joihin sisältyy potentiaalisia äänioikeuksia, emoyritykselle ja määräysvallattomille omistajille kohdistettava osuus voitosta tai tappiosta ja omasta pääomasta konsernitilinpäätöstä laadittaessa määritetään pelkästään olemassa olevien omistusosuuksien perusteella, eikä siinä oteta huomioon potentiaalisten äänioikeuksien ja muiden johdannaisten mahdollista toteutumista toteutettaessa oikeus tai suoritettaessa vaihto, paitsi jos kappale B90 tulee sovellettavaksi.

B90 Joissakin olosuhteissa yhteisöllä on tosiasiassa olemassa oleva omistusosuus sellaisen liiketoimen tuloksena, joka tarkasteluhetkellä oikeuttaa sen omistusosuuteen liittyvään tuottoon. Tällaisissa olosuhteissa emoyritykselle ja määräysvallattomille omistajille kohdistettava osuus konsernitilinpäätöstä laadittaessa määritetään ottamalla huomioon niiden potentiaalisten äänioikeuksien ja muiden johdannaisten mahdollinen toteuttaminen, jotka tarkasteluhetkellä tuottavat yhteisölle oikeuden tuottoon.

B91 IFRS 9:ää ei sovelleta osuuksiin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä tytäryrityksissä. Kun potentiaalisia äänioikeuksia sisältävät instrumentit tosiasiallisesti oikeuttavat tarkasteluhetkellä tytäryrityksessä olevaan omistusosuuteen liittyvään tuottoon, kyseisiin instrumentteihin ei sovelleta IFRS 9:n vaatimuksia. Kaikissa muissa tapauksissa potentiaalisia äänioikeuksia tytäryrityksessä sisältäviä instrumentteja käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.

Raportointipäivä

B92 Konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytettävät emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätökset on laadittava samalle raportointipäivälle. Silloin kun emoyrityksen ja tytäryrityksen raportointikaudet päättyvät eri päivinä, tytäryritys tuottaa lisäksi konsernitilinpäätöstä varten taloudellista informaatiota samalle päivälle kuin emoyrityksen tilinpäätös, jotta emoyritys pystyy yhdistelemään tytäryrityksen taloudellisen informaation konsernitilinpäätökseen, paitsi jos ei ole käytännössä mahdollista tehdä niin.

B93 Jos ei ole käytännössä mahdollista tehdä niin, emoyrityksen on yhdisteltävä tytäryrityksen taloudellinen informaatio konsernitilinpäätökseen käyttäen tytäryrityksen viimeisintä tilinpäätöstä, jota oikaistaan niiden merkittävien liiketoimien tai tapahtumien huomioon ottamiseksi, jotka toteutuvat kyseisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen ajankohtien välillä. Tytäryrityksen tilinpäätöspäivän ja konsernitilinpäätöksen tilinpäätöspäivän välinen aika ei missään tapauksessa saa olla pidempi kuin kolme kuukautta, ja raportointikausien pituuden ja tilinpäätöspäivien välisen eron on oltava samat kaudesta toiseen.

▼M32

Määräysvallattomien omistajien osuus

B94 Yhteisön on kohdistettava voitto tai tappio sekä kaikki muihin laajan tuloksen eriin kuuluvat erät emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille. Yhteisön on myös kohdistettava laaja tulos emoyrityksen omistajille ja määräysvallattomille omistajille, vaikka tämä johtaisi siihen, että määräysvallattomien omistajien osuudesta tulisi negatiivinen.

B95 Jos tytäryrityksellä on ulkona olevia, kumuloituvaa osinkoa kerryttäviä etuosakkeita, jotka luokitellaan omaksi pääomaksi ja jotka ovat määräysvallattomien omistajien hallussa, emoyrityksen on laskettava osuutensa voitosta tai tappiosta tytäryrityksen tällaisille osakkeille kuuluvia osinkoja koskevan oikaisun jälkeen riippumatta siitä, onko tällaisista osingoista tehty päätös vai ei.

Muutokset määräysvallattomien omistajien osuudessa

B96 Kun määräysvallattomien omistajien osuus omasta pääomasta muuttuu, yhteisön on oikaistava määräysvaltaisten ja määräysvallattomien omistajien osuuksien kirjanpitoarvoja, jotta otetaan huomioon muutokset niillä tytäryrityksestä olevissa suhteellisissa osuuksissa. Yhteisön on kirjattava suoraan omaan pääomaan määrä, jolla määräysvallattomien omistajien osuuteen tehtävä oikaisu poikkeaa maksetun tai saadun vastikkeen käyvästä arvosta, ja se on kohdistettava emoyrityksen omistajille.

Määräysvallan menettäminen

B97 Emoyritys saattaa menettää määräysvallan tytäryrityksessä kahden tai useamman järjestelyn (liiketoimen) tuloksena. Joskus olosuhteet viittaavat kuitenkin siihen, että useita erillisiä järjestelyjä pitäisi käsitellä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena. Tehdessään päätöstä siitä, käsitelläänkö järjestelyjä yhtenä liiketoimena, emoyrityksen on tarkasteltava järjestelyjen kaikkia ehtoja ja taloudellisia vaikutuksia. Yksi tai useampi seuraavista seikoista viittaa siihen, että emoyrityksen tulee käsitellä useita eri järjestelyjä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena:

(a) Ne on toteutettu samanaikaisesti tai toisiaan ennakoiden.

(b) Ne muodostavat yhden liiketoimen, jonka tarkoituksena on jonkin taloudellisen kokonaisvaikutuksen aikaansaaminen.

(c) Yhden järjestelyn toteutuminen riippuu vähintään yhden muun järjestelyn toteutumisesta.

(d) Yksi järjestely ei ole yksittäin tarkasteltuna taloudellisesti perusteltu, mutta se on taloudellisesti perusteltu, kun sitä tarkastellaan yhdessä toisten järjestelyjen kanssa. Esimerkki tästä on tilanne, jossa osakkeiden myynti tapahtuu alle markkinahinnan ja tämän kompensoi myöhemmin tapahtuva myynti markkinahinnan ylittävään hintaan.

B98 Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, sen on:

(a) kirjattava pois taseesta:

(i) tytäryrityksen varat (mahdollinen liikearvo mukaan luettuna) ja velat määräysvallan menettämisajankohdan kirjanpitoarvoihin; ja

(ii) aiemmassa tytäryrityksessä määräysvallan menettämisajankohtana mahdollisesti olleen määräysvallattomien omistajien osuuden (niille mahdollisesti kuuluvat muut laajan tuloksen erät mukaan luettuina) kirjanpitoarvo.

(b) kirjattava:

(i) määräysvallan menettämiseen johtaneesta liiketoimesta, tapahtumasta tai olosuhteista saadun vastikkeen käypä arvo, jos vastiketta on saatu;

▼M32

(ii) jos määräysvallan menettämiseen johtaneeseen liiketoimeen, tapahtumaan tai olosuhteisiin kuuluu tytäryrityksen osakkeiden jakamista omistajille näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa, kyseinen jakaminen; ja

(iii) entisessä tytäryrityksessä mahdollisesti jäljellä oleva sijoitus sen määräysvallan menettämisajankohdan käypään arvoon.

(c) siirrettävä tulosvaikutteiseksi tai muiden IFRS-standardien sitä vaatiessa suoraan kertyneisiin voittovaroihin tytäryritykseen liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjatut määrät kappaleessa B99 kuvatulla perusteella.

(d) kirjattava tästä mahdollisesti syntyvä erotus tulosvaikutteisesti emoyritykselle kuuluvaksi voitoksi tai tappioksi.

B99 Jos emoyritys menettää määräysvallan tytäryrityksessä, emoyrityksen on käsiteltävä kaikki kyseiseen tytäryritykseen liittyvät muihin laajan tuloksen eriin aiemmin kirjatut määrät samalla perusteella kuin ne olisi käsiteltävä, jos emoyritys olisi suoraan luovuttanut asianomaiset varat tai velat. Näin ollen jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu voitto tai tappio siirrettäisiin tulosvaikutteiseksi asianomaisten varojen tai velkojen luovutuksen yhteydessä, emoyrityksen on siirrettävä kyseinen voitto tai tappio omasta pääomasta tulosvaikutteiseksi (luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna), kun se menettää määräysvallan tytäryrityksessä. Jos aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattu uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys siirrettäisiin kyseisen omaisuuserän myynnin yhteydessä suoraan kertyneisiin voittovaroihin, emoyrityksen on siirrettävä uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys suoraan kertyneisiin voittovaroihin, kun se menettää määräysvallan tytäryrityksessä.

▼M38

SIJOITUSYHTIÖSTATUKSEN MUUTOKSEN KÄSITTELY KIRJANPIDOSSA

B100 Kun yhteisö lakkaa olemasta sijoitusyhteisö, sen on sovellettava IFRS 3:a tytäryrityksiin, jotka on aiemmin arvostettu käypään arvoon tulosvaikutteisesti kappaleen 31 mukaisesti. Statuksen muuttumispäivää on pidettävä oletushankinta-ajankohtana. Tytäryrityksen oletushankinta-ajankohdan käyvän arvon on edustettava oletettua luovutettua vastiketta, kun määritetään oletetusta hankinnasta syntyvää liikearvoa tai hyvästä kaupasta syntyvää voittoa. Kaikki tytäryritykset on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen tämän IFRS-standardin kappaleiden 19–24 mukaisesti statuksen muuttumispäivästä lukien.

B101 Kun yhteisöstä tulee sijoitusyhteisö, sen on lakattava yhdistelemästä tytäryrityksensä konsernitilinpäätökseen statuksen muuttumispäivästä lukien, lukuun ottamatta tytäryrityksiä, jotka edelleen yhdistellään kappaleen 32 mukaisesti. Sijoitusyhteisön on sovellettava tytäryrityksiin, joiden yhdistelemisen se lopettaa, kappaleiden 25 ja 26 vaatimuksia ikään kuin yhteisö olisi menettänyt määräysvallan kyseisissä tytäryrityksissä kyseisenä päivänä.

▼M32

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

VOIMAANTULO

C1 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava IFRS 11:tä, IFRS 12:ta, IAS 27:ää *Erillistilinpäätös* sekä IAS 28:aa (muutettu 2011).

▼**M37**

C1A Kesäkuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Konsernitilinpäätös, yhteisjärjestelyt ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä: siirtymistä koskeva ohjeistus* (Muutokset IFRS 10:een, IFRS 11:een ja IFRS 12:een) muutettiin kappaleita C2–C6 sekä lisättiin kappaleet C2A–C2B, C4A–C4C, C5A ja C6A–C6B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 10:tä aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M38**

C1B Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaleita 2, 4, C2A, C6A ja liitettä A sekä lisättiin kappaleet 27–33, B85A–B85W, B100–B101 ja C3A–C3F. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

▼**M51**

C1D Joulukuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt: konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevan poikkeuksen soveltaminen* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 28:aan) muutettiin kappaleita 4, 32, B85C, B85E ja C2A sekä lisättiin kappaleet 4A–4B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M32**

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼**M37**

C2 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti, lukuun ottamatta kappaleissa C2A–C6 mainittuja tapauksia.

▼**M51**

C2A IAS 8:n kappaleen 28 vaatimuksista huolimatta yhteisön tarvitsee esittää tätä IFRS-standardia ensimmäistä kertaa soveltaessaan ja mahdollisena tätä myöhempänä ajankohtana, jona tähän IFRS-standardiin asiakirjoilla *Sijoitusyhteisöt* ja *Sijoitusyhteisöt: konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevan poikkeuksen soveltaminen* tehtyjä muutoksia sovelletaan ensimmäistä kertaa, IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavat määrälliset tiedot vain siltä tilikaudelta, joka välittömästi edeltää tämän IFRS-standardin soveltamisen aloittamisajankohtaa (”välittömästi edeltävä kausi”). [käännös edellisessä solussa] Yhteisö saa esittää nämä tiedot myös tarkasteltavana olevalta kaudelta tai aikaisemmilta vertailukausilta, mutta tätä ei vaadita.

▼**M37**

C2B Soveltamisen aloittamisajankohdalla tarkoitetaan tässä IFRS-standardissa sen tilikauden alkua, jolla tätä IFRS-standardia sovelletaan ensimmäisen kerran.

C3 Yhteisön ei tarvitse tehdä soveltamisen aloittamispäivänä oikaisuja aiempaan kirjanpitokäsittelyyn, joka koskee sen osallisuutta:

(a) yhteisöissä, jotka olisi kyseisenä ajankohtana yhdistelty konsernitilinpäätökseen IAS 27:n *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* ja SIC-12:n *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* mukaan ja jotka tämän IFRS-standardin mukaan edelleen yhdistellään konsernitilinpäätökseen; tai

▼M37

(b) yhteisöissä, joita ei olisi kyseisenä ajankohtana yhdistelty konsernitilinpäätökseen IAS 27:n ja SIC-12:n mukaan ja joita ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen tämän IFRS-standardin mukaan.

▼M38

C3A Yhteisön on arvioitava soveltamisen aloittamisajankohtana, onko se kyseisenä ajankohtana vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella sijoitusyhteisö. Jos yhteisö tekee standardin soveltamisen aloittamisajankohtana johtopäätöksen, että se on sijoitusyhteisö, sen on sovellettava kappaleiden C5–C5A vaatimusten sijaan kappaleiden C3B–C3F vaatimuksia.

C3B Lukuun ottamatta tytäryrityksiä, jotka yhdistellään konsernitilinpäätökseen kappaleen 32 mukaisesti (ja joihin sovelletaan kappaleita C3 ja C6 tai kappaleita C4–C4C sen mukaan kummat ovat relevantteja), sijoitusyhteisön on arvostettava kukin tytäryrityssijoituksensa käypään arvoon tulosvaikutteisesti ikään kuin tämän IFRS-standardin vaatimuksia olisi sovellettu aina. Sijoitusyhteisön on oikaistava takautuvasti sekä soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävää tilikautta että välittömästi edeltävän tilikauden alun omaa pääomaa seuraavien erien välisellä erotuksella:

(a) tytäryrityksen aiempi kirjanpitoarvo; ja

(b) sijoitusyhteisön tytäryrityssijoituksen käypä arvo.

Aiemmin muihin laajan tuloksen eriin kirjattujen käypää arvoa koskevien oikaisujen kertynyt määrä on siirrettävä soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävän tilikauden alun kertyneisiin voittovaroihin.

C3C Ennen IFRS 13:n *Käyvän arvon määrittäminen* käyttöönottoa sijoitusyhteisön on käytettävä käypiä arvoja, jotka on aiemmin raportoitu sijoittajille tai johdolle, jos kyseiset määrät edustavat sitä rahamäärää, johon sijoitus olisi voitu vaihtaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä arvon määrittämispäivänä.

C3D Jos tytäryrityssijoituksen arvostaminen kappaleiden C3B–C3C mukaisesti ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa), sijoitusyhteisön on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia aikaisimman sellaisen kauden alussa, jolla kappaleiden C3B–C3C soveltaminen on käytännössä mahdollista, ja tämä saattaa olla tarkasteltavana oleva kausi. Sijoittajan on oikaistava soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävä tilikausi takautuvasti, paitsi jos sen aikaisimman kauden alku, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana olevalla kaudella. Omaan pääomaan tehtävä oikaisu on tällöin kirjattava tarkasteltavana olevan kauden alussa.

C3E Jos sijoitusyhteisö on luopunut tytäryrityksessä olleesta sijoituksesta tai menettänyt siinä määräysvallan ennen tämän IFRS-standardin soveltamisen aloittamisajankohtaa, sijoitusyhteisön ei tarvitse tehdä oikaisuja kyseisen tytäryrityksen aiempaan kirjanpitokäsittelyyn.

C3F Jos yhteisö soveltaa asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia myöhemmällä kaudella kuin jolla se soveltaa IFRS 10:tä ensimmäistä kertaa, viittaukset ”standardin soveltamisen aloittamisajankohtaan” on luettava viittauksina ”ensimmäisen sellaisen tilikauden alkuun, jolla lokakuussa 2012 julkaistuun asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) sisältyviä muutoksia sovelletaan ensimmäistä kertaa”.

▼**M37**

C4 Jos sijoittaja tekee soveltamisen aloittamisajankohtana sen johtopäätöksen, että sen on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen sijoituskohde, jota ei yhdistelty IAS 27:n ja SIC-12:n mukaan, sijoittajan on:

(a) jos sijoituskohde on (IFRS 3:ssa *Liiketoimintojen yhdistäminen* määritelty) liiketoiminta, arvostettava tämän aiemmin konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömän sijoituskohteen varat ja velat ja määräysvallattomien omistajien osuudet siinä ikään kuin kyseinen sijoituskohde olisi yhdistelty konsernitilinpäätökseen (ja siihen olisi täten sovellettu hankintalaskentaa IFRS 3:n mukaisesti) siitä päivästä alkaen, jona sijoittaja on tämän IFRS-standardin vaatimusten perusteella saanut määräysvallan kyseisessä sijoituskohteessa. Sijoittajan on oikaistava soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävä tilikausi takautuvasti. Kun päivä, jona määräysvalta on saatu, on aikaisempi kuin välittömästi edeltävän kauden alku, sijoittajan on kirjattava oman pääoman oikaisuna välittömästi edeltävän kauden alussa seuraavien erien välinen erotus:

(i) taseeseen merkittyjen varojen, velkojen ja määräysvallattomien omistajien osuuksien määrä; ja

(ii) sijoittajalla sijoituskohteessa olevan osallisuuden aiempi kirjanpitoarvo.

(b) jos sijoituskohde ei ole (IFRS 3:ssa määritelty) liiketoiminta, arvostettava tämän aiemmin konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömän sijoituskohteen varat ja velat ja määräysvallattomien omistajien osuudet siinä ikään kuin kyseinen sijoituskohde olisi yhdistelty konsernitilinpäätökseen (soveltaen IFRS 3:ssa kuvattua hankintamenetelmää mutta kirjaamatta sijoituskohteesta liikearvoa) siitä päivästä alkaen, jona sijoittaja on tämän IFRS-standardin vaatimusten perusteella saanut määräysvallan kyseisessä sijoituskohteessa. Sijoittajan on oikaistava soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävä tilikausi takautuvasti. Kun päivä, jona määräysvalta on saatu, on aikaisempi kuin välittömästi edeltävän kauden alku, sijoittajan on kirjattava oman pääoman oikaisuna välittömästi edeltävän kauden alussa seuraavien erien välinen erotus:

(i) taseeseen merkittyjen varojen, velkojen ja määräysvallattomien omistajien osuuksien määrä; ja

(ii) sijoittajalla sijoituskohteessa olevan osallisuuden aiempi kirjanpitoarvo.

C4A Jos sijoituskohteen varojen, velkojen ja määräysvallattomien omistajin osuuksien arvostaminen kappaleen C4 kohtien (a) tai (b) mukaisesti ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa), sijoittajan on:

(a) jos sijoituskohde on liiketoiminta, sovellettava IFRS 3:n vaatimuksia oletushankinta-ajankohtana. Oletushankinta-ajankohdan on oltava sen aikaisimman kauden alku, jolla kappaleen C4(a) soveltaminen on käytännössä mahdollista, ja tämä voi olla tarkasteltavana oleva kausi.

(b) jos sijoituskohde ei ole liiketoiminta, sovellettava IFRS 3:ssa kuvattua hankintamenetelmää oletushankinta-ajankohtana mutta oltava kirjaamatta sijoituskohteesta liikearvoa. Oletushankinta-ajankohdan on oltava sen aikaisimman kauden alku, jolla kappaleen C4(b) soveltaminen on käytännössä mahdollista, ja tämä voi olla tarkasteltavana oleva kausi.

▼**M37**

Sijoittajan on oikaistava välittömästi soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltävä tilikausi takautuvasti, paitsi jos sen aikaisimman kauden alku, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana olevalla kaudella. Kun oletushankinta-ajankohta on aikaisempi kuin välittömästi edeltävän kauden alku, sijoittajan on kirjattava oman pääoman oikaisuna välittömästi edeltävän kauden alussa seuraavien erien välinen erotus:

(c) taseeseen merkittyjen varojen, velkojen ja määräysvallattomien omistajien osuuksien määrä; ja

(d) sijoittajalla sijoituskohteessa olevan osallisuuden aiempi kirjanpitoarvo.

Jos aikaisin kausi, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana oleva kausi, omaan pääomaan tehtävä oikaisu on kirjattava tarkasteltavana olevan kauden alussa.

C4B Kun sijoittaja soveltaa kappaleita C4–C4A ja päivä, jona määräysvalta on saatu tämän IFRS-standardin mukaan, on myöhempi kuin vuonna 2008 uudistetun IFRS 3:n (IFRS 3 (2008)) voimaantulopäivä, kappaleissa C4 ja C4A olevan viittauksen IFRS 3:een on oltava viittaus IFRS 3:een (2008). Jos määräysvalta on saatu ennen IFRS 3:n (2008) voimaantulopäivää, sijoittajan on sovellettava joko IFRS 3:a (2008) tai IFRS 3:a (julkaistu 2004).

C4C Kun sijoittaja soveltaa kappaleita C4–C4A ja päivä, jona määräysvalta on saatu tämän IFRS-standardin mukaan, on myöhempi kuin vuonna 2008 uudistetun IAS 27:n (IAS 27 (2008)) voimaantulopäivä, sijoittajan on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia kaikilla niillä kausilla, joilla sijoituskohde yhdistellään konsernitilinpäätökseen takautuvasti kappaleiden C4–C4A mukaisesti. Jos määräysvalta on saatu ennen IAS 27:n (2008) voimaantulopäivää, sijoittajan on sovellettava joko:

(a) tämän IFRS-standardin vaatimuksia kaikilla kausilla, joilla sijoituskohde yhdistellään konsernitilinpäätökseen takautuvasti kappaleiden C4–C4A mukaisesti; tai

(b) IAS 27:n vuonna 2003 julkaistun version (IAS 27 (2003)) vaatimuksia IAS 27:n (2008) voimaantulopäivää edeltävillä kausilla ja sen jälkeen tämän IFRS-standardin vaatimuksia myöhemmillä kausilla.

C5 Jos sijoittaja tekee soveltamisen aloittamisajankohtana sen johtopäätöksen, ettei se enää yhdistele konsernitilinpäätökseen sijoituskohdetta, joka yhdisteltiin IAS 27:n ja SIC-12:n mukaan, sijoittajan on arvostettava osuutensa sijoituskohteessa määrään, johon se olisi arvostettu, jos tämän IFRS-standardin vaatimukset olisivat olleet voimassa, kun sijoittaja tuli osalliseksi sijoituskohteessa (mutta ei saanut määräysvaltaa tämän IFRS-standardin mukaan) tai kun se menetti määräysvallan sijoituskohteessa. Sijoittajan on oikaistava soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävä tilikausi takautuvasti. Kun päivä, jona sijoittaja tuli osalliseksi sijoituskohteessa (mutta ei saanut määräysvaltaa tämän standardin mukaan) tai menetti määräysvallan siinä, on aikaisempi kuin välittömästi edeltävän kauden alku, sijoittajan on kirjattava oman pääoman oikaisuna välittömästi edeltävän kauden alussa seuraavien erien välinen erotus:

(a) varojen, velkojen ja määräysvallattomien omistajien osuuksien aiempi kirjanpitoarvo; ja

(b) sijoittajalla sijoituskohteessa olevan osuuden taseeseen merkitty määrä.

▼M37

C5A Jos sijoituskohteessa olevan osuuden arvostaminen kappaleen C5 mukaisesti ei ole käytännössä mahdollista (määritelty IAS 8:ssa), sijoittajan on sovellettava tämän IFRS-standardin vaatimuksia aikaisimman sellaisen kauden alussa, jolla kappaleen C5 soveltaminen on käytännössä mahdollista, ja tämä saattaa olla tarkasteltavana oleva kausi. Sijoittajan on oikaistava välittömästi soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltävä tilikausi takautuvasti, paitsi jos sen aikaisimman kauden alku, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana olevalla kaudella. Kun päivä, jona sijoittaja tuli osalliseksi sijoituskohteessa (mutta ei saanut määräysvaltaa tämän standardin mukaan) tai menetti määräysvallan siinä, on aikaisempi kuin välittömästi edeltävän kauden alku, sijoittajan on kirjattava oman pääoman oikaisuna välittömästi edeltävän kauden alussa seuraavien erien välinen erotus:

(a) varojen, velkojen ja määräysvallattomien omistajien osuuksien aiempi kirjanpitoarvo; ja

(b) sijoittajalla sijoituskohteessa olevan osuuden taseeseen merkitty määrä.

Jos aikaisin kausi, jolla tämän kappaleen soveltaminen on käytännössä mahdollista, on tarkasteltavana oleva kausi, omaan pääomaan tehtävä oikaisu on kirjattava tarkasteltavana olevan kauden alussa.

C6 Kappaleet 23, 25, B94 ja B96–B99 ovat IAS 27:ään vuonna 2008 tehtyjä muutoksia, jotka on siirretty IFRS 10:een. Yhteisön on sovellettava kyseisten kappaleiden vaatimuksia seuraavasti, paitsi jos se soveltaa kappaletta C3 tai sen täytyy soveltaa kappaleita C4–C5A:

▼M32

(a) Yhteisö ei saa tehdä muutoksia voiton tai tappion kohdistamiseen aikaisemmilla raportointikausilla kuin millä se on soveltanut kappaleen B94 mukaista muutosta ensimmäisen kerran.

(b) Kappaleisiin 23 ja B96 sisältyviä vaatimuksia, jotka koskevat määräysvallan saamisen jälkeen tapahtuneiden tytäryrityksen omistusosuuksien muutosten kirjanpitokäsittelyä, ei sovelleta muutoksiin, jotka ovat tapahtuneet ennen kuin yhteisö on soveltanut näitä muutoksia ensimmäisen kerran.

(c) Yhteisö ei saa muuttaa entisessä tytäryrityksessä olevan sijoituksensa kirjanpitoarvoa, jos määräysvalta on menetetty ennen kuin se on soveltanut kappaleisiin 25 ja B97–B99 sisältyviä muutoksia ensimmäisen kerran. Yhteisö ei myöskään saa laskea uudelleen voittoa tai tappiota, joka johtuu tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä, joka on toteutunut ennen kuin kappaleisiin 25 ja B97–B99 sisältyviä muutoksia on sovellettu ensimmäisen kerran.

▼M37

Viittaukset ”välittömästi edeltävään kauteen”

▼M38

C6A Huolimatta siitä, että kappaleissa C3B–C5A viitataan välittömästi soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltävään tilikauteen (”välittömästi edeltävä kausi”), yhteisö saa esittää oikaistut vertailutiedot myös mahdollisesti esitettäviltä aiemmilta kausilta, mutta tätä ei vaadita. Jos yhteisö esittää oikaistuja vertailutietoja aiemmilta kausilta, kaikki kappaleisiin C3B–C5A sisältyvät viittaukset ”välittömästi edeltävään kauteen” on luettava viittauksina ”aikaisimpaan esitettävään oikaistuun vertailukauteen”.

▼M37

C6B Jos yhteisö esittää oikaisemattomia vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, sen on selkeästi ilmoitettava, että tietoja ei ole oikaistu, todettava, että ne on tuotettu erilaisella perusteella, ja selostettava tätä perustetta.

▼**M32**

Viittaukset IFRS 9:ään

C7 Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

MUIDEN IFRS-STANDARDIEN KUMOAMINEN

C8 Tämä IFRS-standardi korvaa konsernitilinpäätöstä koskevat vaatimukset, jotka sisältyvät IAS 27:ään (muutettu 2008).

C9 Tämä IFRS-standardi korvaa myös SIC-12:n *Konsernitilinpäätös – erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt.*

▼M32

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 11

Yhteisjärjestelyt

TAVOITE

1 **Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on asettaa taloudellista raportointia koskevat periaatteet yhteisöille, joilla on osuus yhteisessä määräysvallassa olevissa järjestelyissä (ts. *yhteisjärjestelyissä*).**

Tavoitteen saavuttaminen

2 Kappaleessa 1 mainitun tavoitteen saavuttamiseksi tässä IFRS-standardissa määritellään *yhteinen määräysvalta* ja edellytetään, että *yhteisjärjestelyn osapuolena* oleva yhteisö ratkaisee arvioimalla oikeuksiaan ja velvoitteitaan, minkätyyppisessä yhteisjärjestelyssä se on osallisena, ja käsittelee nämä oikeudet ja velvoitteet kirjanpidossa kyseisen yhteisjärjestelytyypin mukaisesti.

SOVELTAMISALA

3 **Kaikkien yhteisöjen, jotka ovat yhteisjärjestelyn osapuolena, on sovellettava tätä IFRS-standardia.**

YHTEISJÄRJESTELYT

4 **Yhteisjärjestely on järjestely, jossa kahdella tai useammalla osapuolella on yhteinen määräysvalta.**

5 **Yhteisjärjestelyllä on seuraavat ominaispiirteet:**

(a) **Osapuolia sitoo sopimukseen perustuva järjestely (ks. kappaleet B2–B4).**

(b) **Sopimukseen perustuva järjestely tuottaa kahdelle tai useammalle näistä osapuolista yhteisen määräysvallan järjestelyssä (ks. kappaleet 7–13).**

6 **Yhteisjärjestely on joko *yhteinen toiminto* tai *yhteisyritys*.**

Yhteinen määräysvalta

7 **Yhteinen määräysvalta on järjestelyä koskevan määräysvallan pitämistä yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät määräysvallan jakavien osapuolten yksimielistä hyväksymistä.**

8 Järjestelyn osapuolena olevan yhteisön on arvioitava, tuottaako sopimukseen perustuva järjestely kaikille osapuolille tai osapuolista koostuvalle ryhmälle yhdessä järjestelyä koskevan määräysvallan. Kaikilla osapuolilla tai osapuolista koostuvalla ryhmällä yhdessä on määräysvalta järjestelyssä, kun niiden täytyy toimia yhdessä ohjatakseen toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus järjestelyn tuottoon (ts. merkityksellisiä toimintoja).

9 Kun on ratkaistu, että kaikilla osapuolilla tai osapuolista koostuvalla ryhmällä yhdessä on määräysvalta järjestelyssä, yhteinen määräysvalta vallitsee vain, kun merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät niiden osapuolten yksimielistä suostumusta, joilla yhdessä on määräysvalta järjestelyssä.

10 Yhteisjärjestelyssä millään yksittäisellä osapuolella ei yksinään ole järjestelyä koskevaa määräysvaltaa. Osapuoli, jolla on järjestelyssä yhteinen määräysvalta, voi estää minkä tahansa muun osapuolen tai osapuolista koostuvan ryhmän määräysvallan järjestelyssä.

▼M32

11 Järjestely voi olla yhteisjärjestely, vaikkei kaikilla sen osapuolilla olisi yhteistä määräysvaltaa järjestelyssä. Tässä IFRS-standardissa erotetaan osapuolet, joilla on yhteinen määräysvalta yhteisjärjestelyssä (*yhteisen toiminnon osapuolet* tai *yhteisyrityksen osapuolet*), osapuolista, jotka osallistuvat yhteisjärjestelyyn mutta joilla ei ole siinä yhteistä määräysvaltaa.

12 Yhteisön pitää käyttää harkintaa arvioidessaan, onko kaikilla osapuolilla tai osapuolista koostuvalle ryhmällä yhteinen määräysvalta järjestelyssä. Yhteisön on tehtävä tämä arviointi tarkastelemalla kaikkia tosiseikkoja ja olosuhteita (ks. kappaleet B5–B11).

13 Jos tosiseikat ja olosuhteet muuttuvat, yhteisön on arvioitava uudelleen, onko sillä edelleen yhteinen määräysvalta järjestelyssä.

Yhteisjärjestelyn tyypit

14 Yhteisön on ratkaistava, minkätyyppisessä yhteisjärjestelyssä se on osallisena. Yhteisjärjestelyn luokittelu yhteiseksi toiminnoksi tai yhteisyritykseksi riippuu järjestelyn osapuolten oikeuksista ja velvoitteista.

15 Yhteinen toiminto on yhteisjärjestely, jonka mukaan osapuolilla, joilla on järjestelyssä yhteinen määräysvalta, on järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita. Näitä osapuolia nimitetään yhteisen toiminnon osapuoliksi.

16 Yhteisyritys on yhteisjärjestely, jonka mukaan osapuolilla, joilla on järjestelyssä yhteinen määräysvalta, on oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen. Näitä osapuolia nimitetään yhteisyrityksen osapuoliksi.

17 Yhteisö käyttää harkintaa arvioidessaan, onko yhteisjärjestely yhteinen toiminto vai yhteisyritys. Yhteisön on ratkaistava, minkätyyppisessä yhteisjärjestelyssä se on osallisena, tarkastelemalla järjestelystä johtuvia oikeuksiaan ja velvoitteitaan. Yhteisö arvioi oikeuksiaan ja velvoitteitaan tarkastelemalla järjestelyn rakennetta ja oikeudellista muotoa, sopimukseen perustuvan järjestelyn osapuolten sopimia ehtoja ja, kun niillä on merkitystä, muita tosiseikkoja ja olosuhteita (ks. kappaleet B12–B33).

18 Joskus osapuolia sitoo puitesopimus, jossa määrätään yleiset sopimusehdot yhden tai useamman toiminnon harjoittamista varten. Puitesopimuksessa saatetaan määrätä, että osapuolet perustavat erilaisia yhteisjärjestelyjä käsitelläkseen erityisiä toimintoja, jotka muodostavat osan sopimuksesta. Vaikka kyseiset yhteisjärjestelyt liittyvät samaan puitesopimukseen, ne voivat olla erityyppisiä, jos osapuolten oikeudet ja velvoitteet ovat erilaisia harjoitettaessa erilaisia puitesopimuksessa käsiteltäviä toimintoja. Tämän vuoksi voi samalla esiintyä sekä yhteisiä toimintoja että yhteisyrityksiä, kun osapuolet harjoittavat erilaisia toimintoja, jotka ovat osa samaa puitesopimusta.

19 Jos tosiseikat ja olosuhteet muuttuvat, yhteisön on arvioitava uudelleen, onko yhteisjärjestely, jossa se on osallisena, muuttunut toisentyyppiseksi.

▼M32

YHTEISJÄRJESTELYN OSAPUOLTEN TILINPÄÄTÖKSET

Yhteiset toiminnot

20 **Yhteisen toiminnon osapuolen on merkittävä tilinpäätökseensä osuudestaan yhteisessä toiminnossa:**

(a) **omat varansa, mukaan lukien osuutensa yhteisistä varoista, jos niitä on;**

(b) **omat velkansa, mukaan lukien osuutensa yhteisistä veloista, jos niitä on;**

(c) **omat tuottonsa, jotka se on saanut myymällä osuutensa yhteisen toiminnon tuotoksesta;**

(d) **oma osuutensa tuotoista, jonka yhteinen toiminto on saanut tuotoksensa myynnistä; ja**

(e) **omat kulunsa, mukaan lukien osuutensa yhteisistä kuluista, jos niitä on.**

21 Yhteisen toiminnon osapuolen tulee käsitellä kirjanpidossaan varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja, jotka liittyvät sen osuuteen yhteisessä toiminnossa, asianomaisia varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja koskevien IFRS-standardien mukaisesti.

▼M46

21A Kun yhteisö hankkii osuuden yhteisessä toiminnossa, jossa yhteisen toiminnon toiminta muodostaa IFRS 3:n määritelmän mukaisen liiketoiminnan, sen on sovellettava kappaleen 20 mukaiseen osuuteensa kaikkia IFRS 3:ssä ja muissa IFRS-standardeissa olevia liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä koskevia periaatteita, jotka eivät ole ristiriidassa tässä IFRS:ssä olevan ohjeistuksen kanssa, ja annettava tiedot, jotka kyseisissä IFRS-standardeissa vaaditaan liiketoimintojen yhdistämisistä. Tätä sovelletaan sekä alkuperäiseen osuuteen että lisäosuuksiin yhteisessä toiminnossa, jossa yhteisen toiminnon toiminta muodostaa liiketoiminnan. Tällaisesta yhteisestä toiminnosta hankittavan osuuden kirjanpitokäsittely määritetään kappaleissa B33A–B33D.

▼M32

22 Sellaisten liiketoimien kuin omaisuuserien myyntien, panostusten tai ostojen, jotka toteutuvat yhteisön ja yhteisen toiminnon, jossa se on osapuolena, välillä, kirjanpitokäsittelystä määrätään kappaleissa B34–B37.

23 Myös osapuolen, joka osallistuu yhteiseen toimintoon mutta jolla ei ole siinä yhteistä määräysvaltaa, on käsiteltävä kirjanpidossa osuutensa järjestelyssä kappaleiden 20–22 mukaisesti, jos tällä osapuolella on myös yhteiseen toimintoon liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita. Jos osapuolella, joka osallistuu yhteiseen toimintoon mutta jolla ei ole siinä yhteistä määräysvaltaa, ei ole yhteiseen toimintoon liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita, sen on käsiteltävä kirjanpidossaan osuutensa yhteisessä toiminnossa kyseiseen osuuteen sovellettavien IFRS-standardien mukaisesti.

Yhteisyritykset

24 **Yhteisyrityksen osapuolen on kirjattava osuutensa yhteisyrityksessä sijoitukseksi, ja sen on käsiteltävä tätä sijoitusta kirjanpidossa pääomaosuusmenetelmällä IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* mukaisesti, paitsi jos yhteisö on kyseisessä standardissa määrätyllä tavalla vapautettu pääomaosuusmenetelmän soveltamisesta.**

25 Osapuoli, joka osallistuu yhteisyritykseen mutta jolla ei ole siinä yhteistä määräysvaltaa, on käsiteltävä kirjanpidossaan osuutensa järjestelyssä IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti, paitsi jos sillä on yhteisyrityksessä huomattava vaikutusvalta, jolloin sen on käsiteltävä se kirjanpidossaan IAS 28:n (muutettu 2011) mukaisesti.

▼M32

ERILLISTILINPÄÄTÖS

26 **Yhteisen toiminnon tai yhteisyrityksen osapuolen on erillistilinpäätöksessään käsiteltävä osuutensa:**

(a) **yhteisessä toiminnossa kappaleiden 20–22 mukaisesti;**

(b) **yhteisyrityksessä IAS 27:n *Erillistilinpäätös* kappaleen 10 mukaisesti.**

27 **Osapuolen, joka osallistuu yhteisjärjestelyyn mutta jolla ei ole siinä yhteistä määräysvaltaa, on erillistilinpäätöksessään käsiteltävä osuutensa:**

(a) **yhteisessä toiminnossa kappaleen 23 mukaisesti;**

(b) **yhteisyrityksessä IFRS 9:n mukaisesti, paitsi jos yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta yhteisyrityksessä, jolloin sen on sovellettava IAS 27:n (muutettu 2011) kappaletta 10.**

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

yhteisjärjestely	Järjestely, jossa kahdella tai useammalla osapuolella on **yhteinen määräysvalta.**
yhteinen määräysvalta	Järjestelyä koskevan määräysvallan pitäminen yhteisenä sopimukseen perustuen, ja se vallitsee vain silloin, kun merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät määräysvallan jakavien osapuolten yksimielistä hyväksymistä.
yhteinen toiminto	**Yhteisjärjestely**, jonka mukaan osapuolilla, joilla on järjestelyssä **yhteinen määräysvalta**, on järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita.
yhteisen toiminnon osapuoli	**Yhteisen toiminnon** osapuoli, jolla on **yhteinen määräysvalta** kyseisessä yhteisessä toiminnossa.
yhteisyritys	**Yhteisjärjestely**, jonka mukaan osapuolilla, joilla on järjestelyssä **yhteinen määräysvalta**, on oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen.
yhteisyrityksen osapuoli	**Yhteisyrityksen** osapuoli, jolla on **yhteinen määräysvalta** kyseisessä yhteisyrityksessä.
yhteisjärjestelyn osapuoli	**Yhteisjärjestelyyn** osallistuva yhteisö riippumatta siitä, onko kyseisellä yhteisöllä **yhteinen määräysvalta** järjestelyssä.

▼M32

erillinen sijoitusväline	Erikseen yksilöitävissä oleva taloudellinen rakenne, mukaan lukien erilliset juridiset yhteisöt tai sitovassa säännöstössä mainitut yhteisöt riippumatta siitä, ovatko kyseiset yhteisöt oikeushenkilöitä.

Seuraavat termit on määritelty IAS 27:ssä (muutettu 2011), IAS 28:ssa (muutettu 2011) tai IFRS 10:ssä *Konsernitilinpäätös*, ja niitä käytetään tässä IFRS-standardissa kyseisissä IFRS-standardeissa annetussa merkityksessä:

— määräysvalta sijoituskohteessa

— pääomaosuusmenetelmä

— valta

— suojaavat oikeudet

— merkitykselliset toiminnot

— erillistilinpäätös

— huomattava vaikutusvalta

Liite B

soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–27 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

B1 Tähän liitteeseen sisältyvät esimerkit kuvaavat kuvitteellisia tilanteita. Vaikka joitakin esimerkkeihin liittyviä näkökohtia saattaa esiintyä todellisissa tosiseikastoissa, IFRS 11:tä sovellettaessa pitää arvioida kaikkia tiettyyn tosiseikastoon kuuluvia tosiseikkoja ja olosuhteita.

YHTEISJÄRJESTELYT

Sopimukseen perustuva järjestely (kappale 5)

B2 Sopimukseen perustuvat järjestelyt voidaan osoittaa monella eri tavalla. Täytäntöön pantavissa oleva sopimukseen perustuva järjestely on usein, mutta ei aina, kirjallinen, ja yleensä sen muotona on osapuolten välinen sopimus tai dokumentoitu keskustelu. Myös lakisääteiset mekanismit voivat luoda järjestelyjä, jotka ovat pantavissa täytäntöön joko sellaisenaan tai yhdessä osapuolten välisten sopimusten kanssa.

B3 Kun yhteisjärjestely rakennetaan käyttäen *erillistä sijoitusvälinettä* (ks. kappaleet B19–B33), sopimukseen perustuva järjestely tai jotkin siihen liittyvät näkökohdat on joissakin tapauksissa sisällytetty erillisen sijoitusvälineen yhtiöjärjestykseen, perustamiskirjaan tai sääntöihin.

▼M32

B4 Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään ehdot, joilla osapuolet osallistuvat järjestelyn kohteena olevaan toimintoon. Yleensä sopimukseen perustuvassa järjestelyssä käsitellään sellaisia asioita kuin:

(a) yhteisjärjestelyn tarkoitusta, toimintaa ja kestoaikaa.

(b) sitä, kuinka yhteisjärjestelyn hallituksen tai vastaavan hallintoelimen jäsenet nimitetään.

(c) päätöksentekoprosessia: osapuolten päätöksiä edellyttäviä seikkoja, osapuolten äänioikeuksia ja sitä, minkä tasoinen tuki näille seikoille tarvitaan. Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä kuvastuva päätöksentekoprosessi luo järjestelyä koskevan yhteisen määräysvallan (ks. kappaleet B5–B11).

(d) osapuolilta edellytettävää pääomasijoitusta tai muita panoksia.

(e) sitä, kuinka osapuolet jakavat yhteisjärjestelyyn liittyvät varat, velat, tuotot, kulut tai voiton tai tappion.

Yhteinen määräysvalta (kappaleet 7–13)

B5 Arvioidessaan, onko sillä yhteinen määräysvalta järjestelyssä, yhteisön on ensiksi arvioitava, onko kaikilla osapuolilla tai osapuolista koostuvalla ryhmällä määräysvalta järjestelyssä. Määräysvalta määritellään IFRS 10:ssä, ja sitä on käytettävä ratkaistaessa, ovatko kaikki osapuolet tai osapuolista koostuva ryhmä osallistumalla järjestelyyn altistuneet järjestelyn muuttuvalle tuotolle tai oikeutettuja sen muuttuvaan tuottoon ja pystyvätkö ne vaikuttamaan tähän tuottoon käyttämällä järjestelyä koskevaa valtaansa. Kun kaikki osapuolet tai osapuolista koostuva ryhmä yhdessä tarkasteltuina pystyvät ohjaamaan toimintoja, joilla on merkittävä vaikutus järjestelyn tuottoon (ts. merkityksellisiä toimintoja), osapuolilla yhdessä on määräysvalta järjestelyssä.

B6 Kun on todettu, että kaikilla osapuolilla tai osapuolista koostuvalla ryhmällä yhdessä on määräysvalta järjestelyssä, yhteisön on arvioitava, onko sillä yhteinen määräysvalta järjestelyssä. Yhteinen määräysvalta esiintyy vain, kun merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät kaikkien niiden osapuolten yksimielistä hyväksyntää, joilla yhdessä on määräysvalta järjestelyssä. Sen arvioiminen, onko kaikilla järjestelyn osapuolilla tai osapuolista koostuvalla ryhmällä yhteinen määräysvalta järjestelyssä vai onko siinä määräysvalta yhdellä osapuolella yksin, voi vaatia harkintaa.

B7 Joskus päätöksentekoprosessi, josta osapuolet ovat sopineet sopimukseen perustuvassa järjestelyssään, johtaa yhteiseen määräysvaltaan implisiittisesti. Oletetaan esimerkiksi, että kaksi osapuolta perustaa järjestelyn, jossa kummallakin on 50 prosenttia äänioikeuksista, ja niiden välisessä sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että merkityksellisiä toimintoja koskevien päätösten tekemiseen tarvitaan vähintään 51 prosenttia äänioikeuksista. Tässä tapauksessa osapuolet ovat hiljaisesti sopineet, että niillä on järjestelyssä yhteinen määräysvalta, koska merkityksellisiä toimintoja koskevia päätöksiä ei voida tehdä ilman molempien osapuolten suostumusta.

▼M32

B8 Toisissa olosuhteissa sopimukseen perustuva järjestely edellyttää vähimmäisosuutta äänioikeuksista merkityksellisiä toimintoja koskevien päätösten tekemiseksi. Kun tämä vaadittava vähimmäisosuus äänioikeuksista voidaan saavuttaa asiasta yhdessä sopivien osapuolten useamman kuin yhden yhdistelmän avulla, järjestely ei ole yhteisjärjestely, paitsi jos sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, mitkä osapuolet (tai niiden yhdistelmä) tarvitaan sopimaan yksimielisesti järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevista päätöksistä.

Esimerkkejä soveltamisesta

Esimerkki 1

Oletetaan, että kolme osapuolta perustavat järjestelyn. A:lla on järjestelyssä 50 prosenttia äänioikeuksista, B:llä 30 prosenttia ja C:llä 20 prosenttia. A:n, B:n ja C:n välisessä sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevien päätöksen tekemiseen tarvitaan vähintään 75 prosenttia äänioikeuksista. Vaikka A pystyy estämään minkä tahansa päätöksen, sillä ei ole järjestelyssä määräysvaltaa, koska se tarvitsee B:n hyväksymisen. Sopimukseen perustuvan järjestelyn ehdot, joiden mukaan merkityksellisiä toimintoja koskevien päätösten tekemiseen tarvitaan vähintään 75 prosenttia äänioikeuksista, viittaavat siihen, että A:lla ja B:llä on yhteinen määräysvalta järjestelyssä, koska järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevia päätöksiä ei ole mahdollista tehdä ilman, että A ja B ovat yksimielisiä.

Esimerkki 2

Oletetaan, että järjestelyssä on kolme osapuolta. A:lla on järjestelyssä 50 prosenttia äänioikeuksista, ja B:llä ja C:llä on kummallakin 25 prosenttia. A:n, B:n ja C:n välisessä sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevien päätöksen tekemiseen tarvitaan vähintään 75 prosenttia äänioikeuksista. Vaikka A pystyy estämään minkä tahansa päätöksen, sillä ei ole järjestelyssä määräysvaltaa, koska se tarvitsee joko B:n tai C:n hyväksymisen. Tässä esimerkissä A:lla, B:llä ja C:llä on yhdessä määräysvalta järjestelyssä. Osapuolten yhdistelmiä, jotka voivat keskenään sopia siitä, että päästään 75 prosenttiin äänioikeuksista, on kuitenkin useampia kuin yksi (ts. joko A ja B tai A ja C). Jotta kyseessä olisi yhteisjärjestely, pitäisi tällaisessa tilanteessa osapuolten välisessä sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätä, minkä osapuolten yhdistelmän edellytetään yksimielisesti hyväksyvän järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset.

Esimerkki 3

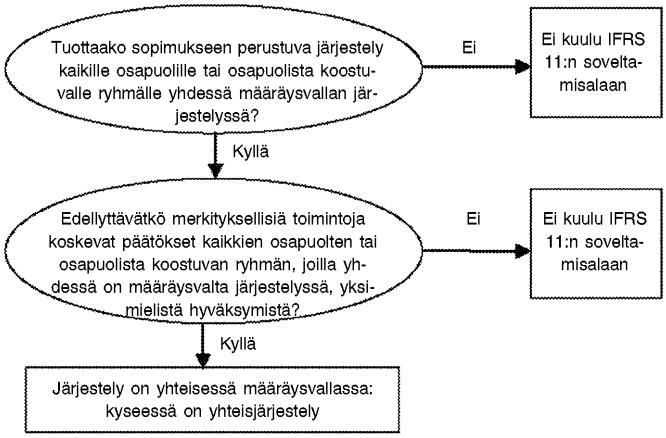
Oletetaan järjestely, jossa A:lla ja B:llä on kummallakin 35 prosenttia äänioikeuksista järjestelyssä ja loput 30 prosenttia on laajalle hajaantunut. Merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät äänioikeuksien enemmistöä. A:lla ja B:llä on järjestelyssä yhteinen määräysvalta vain, jos sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevat päätökset edellyttävät sekä A:n että B:n suostumusta.

B9 Vaatimus yksimielisestä hyväksymisestä tarkoittaa, että mikä tahansa osapuoli, jolla on yhteinen määräysvalta järjestelyssä, voi estää mitä tahansa muita osapuolia tai osapuolista koostuvaa ryhmää tekemästä (merkityksellisiä toimintoja koskevia) yksipuolisia päätöksiä ilman sen suostumusta. Jos vaatimus yksimielisestä suostumuksesta koskee vain päätöksiä, jotka antavat jollekin osapuolelle suojaavia oikeuksia, eikä se koske järjestelyn merkityksellisiä toimintoja koskevia päätöksiä, kyseisellä osapuolella ei ole yhteistä määräysvaltaa järjestelyssä.

▼M32

B10 Sopimukseen perustuvaan järjestelyyn voi sisältyä lausekkeita, jotka koskevat erimielisyyksien ratkaisemista, esimerkiksi välimiesmenettelyä. Nämä ehdot voivat sallia päätösten tekemisen ilman niiden osapuolten yksimielistä suostumusta, joilla on yhteinen määräysvalta. Tällaisten ehtojen olemassaolo ei estä järjestelyä olemasta yhteisessä määräysvallassa eikä siis estä sitä olemasta yhteisjärjestely.

Yhteisen määräysvallan arvioiminen



B11 Kun järjestely ei kuulu IFRS 11:n soveltamisalaan, yhteisö käsittelee osuuttaan järjestelyssä asiaankuuluvien IFRS-standardien, kuten IFRS 10:n, IAS 28:n (muutettu 2011) tai IFRS 9:n, mukaisesti.

YHTEISJÄRJESTELYN TYYPIT (KAPPALEET 14–19)

B12 Yhteisjärjestelyjä perustetaan monenlaisia tarkoituksia varten (esimerkiksi keinoksi, jolla osapuolet jakavat kustannuksia ja riskejä, tai keinoksi, joka antaa osapuolille pääsyn uuteen teknologiaan tai uusille markkinoille), ja niissä voidaan käyttää erilaisia rakenteita ja oikeudellisia muotoja.

B13 Jotkin järjestelyt eivät edellytä, että toimintoa, jota järjestely koskee, harjoitettaisiin erillistä sijoitusvälinettä käyttäen. Toisiin järjestelyihin kuitenkin kuuluu erillisen sijoitusvälineen perustaminen.

B14 Tässä IFRS-standardissa vaadittava yhteisjärjestelyjen luokittelu riippuu oikeuksista ja velvoitteista, joita järjestelystä aiheutuu osapuolille tavanomaisessa liiketoiminnassa. Tässä IFRS-standardissa yhteisjärjestelyt luokitellaan yhteisiksi toiminnoiksi tai yhteisyrityksiksi. Kun yhteisöllä on järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita, järjestely on yhteinen toiminto. Kun yhteisöllä on oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen, järjestely on yhteisyritys. Kappaleissa B16–B33 kuvataan arviointia, jonka yhteisö tekee ratkaistakseen, onko sillä osuus yhteisessä toiminnossa vai osuus yhteisyrityksessä.

▼M32

Yhteisjärjestelyn luokittelu

B15 Kuten kappaleessa B14 todetaan, yhteisjärjestelyjen luokitteleminen edellyttää, että osapuolet arvioivat järjestelystä johtuvat oikeutensa ja velvoitteensa. Tätä arviointia tehdessään yhteisön on tarkasteltava seuraavia asioita:

(a) yhteisjärjestelyn rakenne (ks. kappaleet B16–B21).

(b) kun yhteisjärjestely on rakennettu erillistä sijoitusvälinettä käyttäen:

(i) erillisen sijoitusvälineen oikeudellinen muoto (ks. kappaleet B22–B24);

(ii) sopimukseen perustuvan järjestelyn ehdot (ks. kappaleet B25–B28); ja

(iii) muut tosiseikat ja olosuhteet, kun niillä on merkitystä (ks. kappaleet B29–B33).

Yhteisjärjestelyn rakenne

Yhteisjärjestelyt, joita ei ole rakennettu erillistä sijoitusvälinettä käyttäen

B16 Yhteisjärjestely, jota ei ole rakennettu erillistä sijoitusvälinettä käyttäen, on yhteinen toiminto. Tällaisissa tapauksissa sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään osapuolten oikeuksista, jotka koskevat järjestelyyn liittyviä varoja, ja velvoitteista, jotka koskevat järjestelyyn liittyviä velkoja, sekä osapuolten oikeuksista, jotka koskevat vastaavia tuottoja, ja velvoitteista, jotka koskevat vastaavia kuluja.

B17 Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä kuvataan usein niiden toimintojen luonnetta, joita järjestely koskee, ja sitä, kuinka osapuolten on tarkoitus harjoittaa näitä toimintoja yhdessä. Yhteisjärjestelyn osapuolet voisivat esimerkiksi sopia valmistavansa tuotetta yhdessä siten, että kukin osapuoli vastaa tietystä tehtävästä ja kukin käyttää omia varojaan ja vastaa omista veloistaan. Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä voitaisiin myös määrätä, kuinka osapuolille yhteiset tuotot ja kulut jaetaan niiden kesken. Tällaisessa tapauksessa kukin yhteisen toiminnon osapuoli kirjaa tämän tietyn tehtävän hoitamisessa käytettävät varat ja velat sekä osuutensa tuotoista ja kuluista sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti.

B18 Toisissa tapauksissa yhteisjärjestelyn osapuolet voisivat esimerkiksi sopia jonkin omaisuuserän pitämisestä ja käyttämisestä yhteisenä. Tällaisessa tapauksessa sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään osapuolten oikeuksista yhteisesti käytettävään omaisuuserään sekä siitä, kuinka omaisuuserän tuotos tai tuotot ja toiminnasta johtuvat menot jaetaan osapuolten kesken. Kukin osapuoli käsittelee kirjanpidossaan oman osuutensa yhteisestä omaisuuserästä sekä sovitun osuutensa mahdollisista veloista ja kirjaa oman osuutensa tuotoksesta, tuotoista ja kuluista sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti.

▼**M32**

Yhteisjärjestelyt, jotka on rakennettu erillistä sijoitusvälinettä käyttäen

B19 Yhteisjärjestely, jossa järjestelyyn liittyvät varat ja velat ovat erillisessä sijoitusvälineessä, voi olla joko yhteisyritys tai yhteinen toiminto.

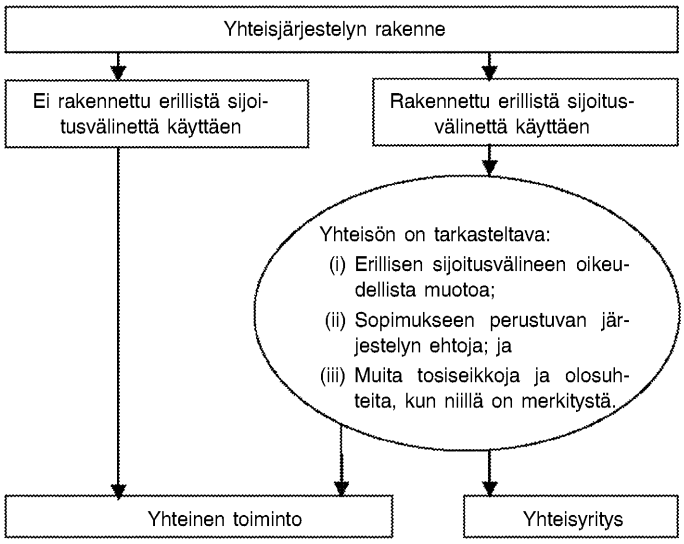
B20 Se, onko jokin osapuoli yhteisen toiminnon osapuoli vai yhteisyrityksen osapuoli, riippuu kyseisen osapuolen oikeuksista ja velvoitteista, jotka koskevat erillisessä sijoitusvälineessä olevia järjestelyyn liittyviä varoja ja velkoja.

B21 Kuten kappaleessa B15 todetaan, kun osapuolet ovat rakentaneet yhteisjärjestelyn käyttäen erillistä sijoitusvälinettä, niiden pitää arvioida, tuottavatko erillisen sijoitusvälinen oikeudellinen muoto, sopimukseen perustuvan järjestelyn ehdot ja, kun sillä on merkitystä, muut tosiseikat ja olosuhteet niille:

(a) järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita (ts. järjestely on yhteinen toiminto); vai

(b) oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen (ts. järjestely on yhteisyritys).

Yhteisjärjestelyn luokittelu: osapuolille järjestelystä aiheutuvien oikeuksien ja velvoitteiden arvioiminen



Erillisen sijoitusvälineen oikeudellinen muoto

B22 Erillisen sijoitusvälineen oikeudellisella muodolla on merkitystä arvioitaessa yhteisjärjestelyn tyyppiä. Oikeudellisesta muodosta on apua tehtäessä ensimmäistä arviota osapuolten oikeuksista, jotka koskevat erillisessä sijoitusvälineessä olevia varoja, ja velvoitteista, jotka koskevat erillisessä sijoitusvälineessä olevia velkoja, kuten onko osapuolilla osuudet erillisessä sijoitusvälineessä olevista varoista ja vastaavatko ne erillisessä sijoitusvälineessä olevista veloista.

B23 Osapuolet voisivat esimerkiksi hoitaa yhteisjärjestelyä käyttäen erillistä sijoitusvälinettä, jonka oikeudellinen muoto on sellainen, että sitä on tarkasteltava omana kokonaisuutenaan (ts. erillisessä sijoitusvälineessä olevat varat ja velat ovat sen varoja ja velkoja, eivät osapuolten varoja ja velkoja). Tällaisessa tapauksessa arviointi, joka koskee erillisen sijoitusvälineen oikeudellisesta muodosta osapuolille

▼M32

aiheutuvia oikeuksia ja velvoitteita, antaa viitteitä siitä, että järjestely on yhteisyritys. Ehdot, joista osapuolet ovat sopineet sopimukseen perustuvassa järjestelyssään (ks. kappaleet B25–B28), sekä muut tosiseikat ja olosuhteet, kun niillä on merkitystä (ks. kappaleet B29–B33), voivat kuitenkin syrjäyttää arvioinnin, joka koskee erillisen sijoitusvälineen oikeudellisesta muodosta osapuolille aiheutuvia oikeuksia ja velvoitteita.

B24 Arviointi, joka koskee erillisen sijoitusvälineen oikeudellisesta muodosta osapuolille aiheutuvia oikeuksia ja velvoitteita, riittää johtopäätökseen siitä, että järjestely on yhteinen toiminto, vain jos osapuolet hoitavat yhteisjärjestelyä sellaista erillistä sijoitusvälinettä käyttäen, jonka oikeudellinen muoto ei tee eroa osapuolten ja erillisen sijoitusvälineen välille (ts. erillisessä sijoitusvälineessä olevat varat ja velat ovat osapuolten varoja ja velkoja).

Sopimukseen perustuvan järjestelyn ehtojen arvioiminen

B25 Oikeudet ja velvoitteet, joista osapuolet ovat sopineet sopimukseen perustuvassa järjestelyssään, ovat monissa tapauksissa yhdenmukaisia niiden oikeuksien ja velvoitteiden kanssa tai eivät ole ristiriidassa niihin oikeuksiin ja velvoitteisiin nähden, jotka osapuolille aiheutuu sen erillisen sijoitusvälineen oikeudellisesta muodosta, jota käyttäen järjestely on rakennettu.

B26 Toisissa tapauksissa osapuolet käyttävät sopimukseen perustuvia järjestelyjä niiden oikeuksien kumoamiseen tai muuttamiseen, jotka niille aiheutuu sen erillisen sijoituskohteen oikeudellisesta muodosta, jota käyttäen järjestely on rakennettu.

Esimerkki soveltamisesta

Esimerkki 4

Oletetaan, että kaksi osapuolta rakentavat yhteisjärjestelyn käyttäen osakeyhtiömuotoista yhteisöä. Kummallakin osapuolella on osakeyhtiömuotoisessa yhteisössä 50 prosentin omistusosuus. Osakeyhtiömuotoisuus mahdollistaa yhteisön erottamisen omistajistaan, ja tästä seuraa, että yhteisössä olevat varat ja velat ovat kyseisen osakeyhtiömuotoisen yhteisön varoja ja velkoja. Tällaisessa tapauksessa arviointi, joka koskee erillisen sijoitusvälineen oikeudellisesta muodosta osapuolille aiheutuvia oikeuksia ja velvoitteita, antaa viitteitä siitä, että osapuolilla on oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen.

Osapuolet kuitenkin muuttavat osakeyhtiömuotoon liittyviä piirteitä sopimukseen perustuvalla järjestelyllään siten, että kummallakin on osuus osakeyhtiömuotoisen yhteisön varoista ja kumpikin vastaa sen veloista määrätyssä suhteessa. Tällaiset sopimukseen perustuvat muutokset osakeyhtiömuodon piirteisiin voivat johtaa siihen, että järjestely on yhteinen toiminto.

B27 Seuraavassa taulukossa verrataan ehtoja, joita yleisesti esiintyy yhteisen toiminnon osapuolten tekemissä sopimukseen perustuvissa järjestelyissä, ja ehtoja, joita yleisesti esiintyy yhteisyrityksen osapuolten tekemissä sopimukseen perustuvissa järjestelyissä. Seuraavaan taulukkoon sisältyvät esimerkit sopimusehdoista eivät ole tyhjentäviä.

Sopimukseen perustuvan järjestelyn ehtojen arvioiminen

	Yhteinen toiminto	**Yhteisyritys**
Sopimukseen perustuvan järjestelyn ehdot	Sopimukseen perustuva järjestely tuottaa yhteisjärjestelyn osapuolille järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita.	Sopimukseen perustuva järjestely tuottaa yhteisjärjestelyn osapuolille oikeuksia järjestelyn nettovarallisuuteen (ts. järjestelyyn liittyviä varoja koskevat oikeudet ja velkoja koskevat velvoitteet ovat erillisellä sijoitusvälineellä, eivät osapuolilla).

▼M32

	Yhteinen toiminto	Yhteisyritys
Varoja koskevat oikeudet	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että yhteisjärjestelyn osapuolet jakavat kaikki järjestelyyn liittyviä varoja koskevat osuudet (ts. oikeudet, omistusoikeudet tai omistuksen) määrätyssä suhteessa (esim. osapuolilla järjestelyssä olevien omistusosuuksien suhteessa tai suoraan niille kuuluvien, järjestelyn kautta harjoitettavien toimintojen suhteessa).	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että varat, jotka on tuotu järjestelyyn tai jotka yhteisjärjestely on myöhemmin hankkinut, ovat järjestelyn varoja. Osapuolilla ei ole mitään osuutta (ts. ei oikeuksia, omistusoikeutta eikä omistusta) järjestelyn varoihin.
Velkoja koskevat velvoitteet	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että yhteisjärjestelyn osapuolet jakavat kaikki velat, velvoitteet, menot ja kulut määrätyssä suhteessa (esim. osapuolilla järjestelyssä olevien omistusosuuksien suhteessa tai suoraan niille kuuluvien, järjestelyn kautta harjoitettavien toimintojen suhteessa).	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että yhteisjärjestely vastaa järjestelyn veloista ja velvoitteista.
		Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että yhteisjärjestelyn osapuolten vastuu järjestelyä kohtaan rajoittuu siihen määrään, joka vastaa niiden sijoitusta järjestelyyn tai niiden velvollisuutta suorittaa järjestelyyn maksamatonta tai uutta pääomaa taikka näitä molempia.
	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että yhteisjärjestelyn osapuolet ovat vastuussa kolmansien osapuolten vaateista.	Sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaan yhteisjärjestelyn velkojilla ei ole järjestelyn velkoja tai velvoitteita koskevaa takautumisoikeutta mitään osapuolta kohtaan.
Tuotot, kulut, voitto tai tappio	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään tuottojen ja kulujen jakamisesta yhteisjärjestelyn osapuolten suhteellisen suorituksen perusteella. Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä voitaisiin esimerkiksi määrätä, että tuotot ja kulut jaetaan perustuen kapasiteettiin, jota kukin osapuoli käyttää yhteisesti hoidettavassa tehtaassa, ja se voi poiketa niillä yhteisjärjestelyssä olevasta omistusosuudesta. Muissa tapauksissa osapuolet olisivat voineet sopia jakavansa järjestelyyn liittyvän voiton tai tappion jossakin tietyssä suhteessa, kuten osapuolilla järjestelyssä olevien omistusosuuksien mukaisesti. Tämä ei estäisi järjestelyä olemasta yhteinen toiminto, jos osapuolilla on järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita.	Sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään kunkin osapuolen osuus järjestelyn toimintoihin liittyvästä voitosta tai tappiosta.
Takaukset	Yhteisjärjestelyn osapuolia vaaditaan usein antamaan takauksia kolmansille osapuolille, jotka esimerkiksi vastaanottavat yhteisjärjestelyltä palveluja tai antavat sille rahoitusta. Tällaisten takausten antaminen tai osapuolten sitoutuminen niiden antamiseen ei itsessään ratkaise, että yhteisjärjestely on yhteinen toiminto. Piirre, joka ratkaisee, onko yhteisjärjestely yhteinen toiminto vai yhteisyritys, on se, onko osapuolilla velvoitteita, jotka koskevat järjestelyyn liittyviä velkoja (osapuolet ovat mahdollisesti antaneet takauksen joistakin näistä tai eivät ole antaneet takausta).	

▼M32

B28 Kun sopimukseen perustuvassa järjestelyssä määrätään, että osapuolilla on järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita, ne ovat yhteisen toiminnon osapuolia, eikä niiden tarvitse tarkastella muita tosiseikkoja ja olosuhteita (kappaleet B29–B33) yhteisjärjestelyn luokittelua varten.

Muiden tosiseikkojen ja olosuhteiden arvioiminen

B29 Kun sopimukseen perustuvan järjestelyn ehdoista ei ilmene, että osapuolilla on järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita, osapuolten on tarkasteltava muita tosiseikkoja ja olosuhteita arvioidakseen, onko järjestely yhteinen toiminto vai yhteisyritys.

B30 Yhteisjärjestely saattaa olla rakennettu käyttäen erillistä sijoitusvälinettä, jonka oikeudellinen muoto tekee eron osapuolten ja erillisen sijoitusvälineen välille. Osapuolen sopimissa sopimusehdoissa ei välttämättä määrätä osapuolten varoja koskevista oikeuksista ja velkoja koskevista velvoitteista, mutta muiden tosiseikkojen ja olosuhteiden tarkastelu voi kuitenkin johtaa siihen, että järjestely luokitellaan yhteiseksi toiminnoksi. Näin on silloin kun muut tosiseikat ja olosuhteet tuottavat osapuolille järjestelyyn liittyviä varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita.

B31 Kun järjestelyn toimintojen ensisijaisena tarkoituksena on järjestää tuotosta osapuolia varten, tämä viittaa siihen, että osapuolilla on oikeudet olennaiseen osaan järjestelyn varoihin liittyvästä taloudellisesta hyödystä. Tällaisten järjestelyjen osapuolet usein varmistavat, että järjestelyn tuotos on niiden käytettävissä, estämällä järjestelyä myymästä tuotostaan kolmansille osapuolille.

B32 Kun järjestelyn rakenne ja tarkoitus ovat tällaiset, tällä on se vaikutus, että järjestelylle syntyvät velat maksetaan tosiasiallisesti rahavirroista, jotka saadaan osapuolilta näiden ostaessa tuotoksen. Kun osapuolet ovat tosiasiallisesti ainoa järjestelyn toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavien rahavirtojen lähde, tämä viittaa siihen, että osapuolilla on järjestelyyn liittyviä velkoja koskeva velvoite.

Esimerkki soveltamisesta

Esimerkki 5

Oletetaan, että kaksi osapuolta rakentavat yhteisjärjestelyn käyttäen osakeyhtiömuotoista yhteisöä (yhteisö C), jossa kummallakin on 50 prosentin omistusosuus. Järjestelyn tarkoituksena on valmistaa materiaaleja, joita osapuolet tarvitsevat omissa erilisissä valmistusprosesseissaan. Järjestely varmistaa, että osapuolilla on toiminnassa tehdas, joka tuottaa materiaalit osapuolten antamien määrä- ja laatuvaatimusten mukaisesti.

Yhteisön C, jonka kautta toimintoja harjoitetaan, oikeudellinen muoto (osakeyhtiömuotoinen yhteisö) viittaa aluksi siihen, että yhteisössä C olevat varat ja velat ovat yhteisön C varoja ja velkoja. Osapuolen välisessä sopimukseen perustuvassa järjestelyssä ei määrätä, että osapuolilla olisi yhteisön C varoja koskevia oikeuksia ja velkoja koskevia velvoitteita. Näin ollen yhteisön C oikeudellinen muoto ja sopimukseen perustuvan järjestelyn ehdot viittaavat siihen, että järjestely on yhteisyritys.

▼M32

Osapuolet kuitenkin tarkastelevat myös seuraavia järjestelyyn liittyviä näkökohtia:

— Osapuolet ovat sopineet ostavansa kaiken yhteisön C valmistaman tuotoksen suhteessa 50:50. Yhteisö C ei saa lainkaan myydä tuotostaan kolmansille osapuolille, elleivät järjestelyn kaksi osapuolta anna siihen lupaa. Koska järjestelyn tarkoituksena on järjestää osapuolille niiden tarvitsema tuotos, tällaisten kolmansille osapuolille tapahtuvien myyntien odotetaan olevan epätavallisia ja epäolennaisia.

— Molemmat osapuolet asettavat niille myytävän tuotoksen hinnan sellaiselle tasolle, että se on suunniteltu kattamaan yhteisölle C syntyvät valmistusmenot ja hallintokulut. Tämän toimintamallin perusteella järjestelyn on tarkoitus toimia kannattavuusrajan tasolla.

Seuraavilla tosiseikoilla ja olosuhteilla on merkitystä edellä esitetyn tosiseikaston perusteella:

— Se, että osapuolet ovat velvollisia ostamaan yhteisön C koko tuotoksen, kuvastaa yhteisön C täydellistä riippuvuutta osapuolista rahavirran kerryttämisessä, ja näin ollen osapuolet ovat velvollisia rahoittamaan yhteisön C velkojen maksamisen.

— Se, että osapuolilla on oikeus yhteisön C koko tuotokseen tarkoittaa, että osapuolet käyttävät kaiken yhteisön C varoihin liittyvän taloudellisen hyödyn, ja sen vuoksi niillä on oikeudet koko tähän taloudelliseen hyötyyn.

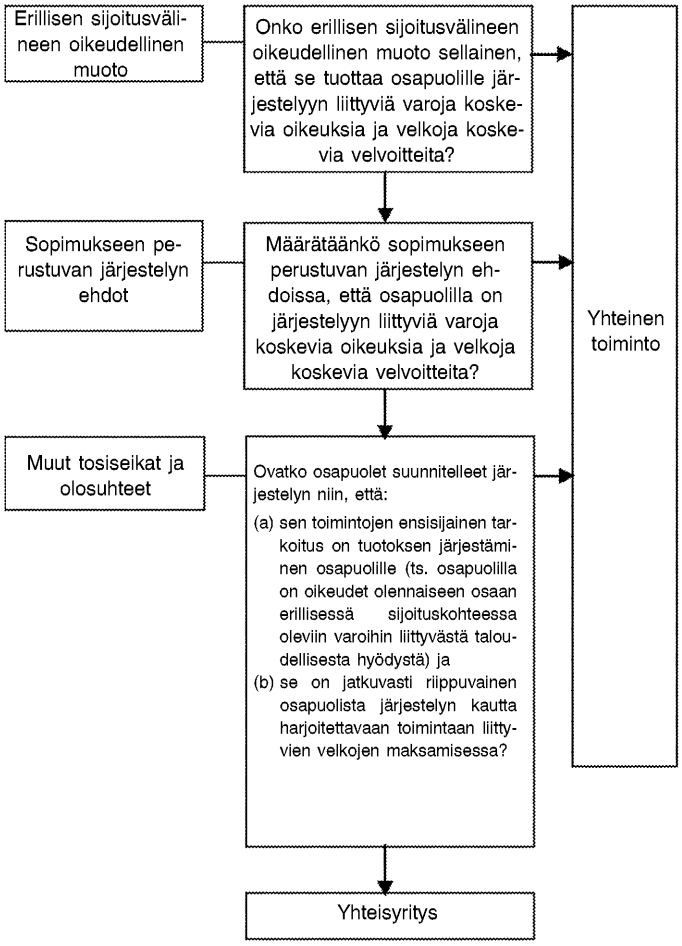
Nämä tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että järjestely on yhteinen toiminto. Yhteisjärjestelyn luokittelua koskeva johtopäätös ei näissä olosuhteissa muuttuisi, jos osapuolet sen sijaan, että ne käyttävät osuutensa tuotoksesta omassa tuotantoprosessissaan, myisivät osuutensa tuotoksesta kolmansille osapuolille.

Jos osapuolet muuttaisivat sopimukseen perustuvan järjestelyn ehtoja siten, että järjestely voisi myydä tuotostaan kolmansille osapuolille, tästä seuraisi, että yhteisölle C syntyy kysyntään, vaihto-omaisuuteen ja luottoon liittyviä riskejä. Tässä skenaariossa tällainen tosiseikkojen ja olosuhteiden muutos tarkoittaisi, että yhteisjärjestelyn luokittelua täytyy arvioida uudelleen. Tällaiset tosiseikat ja olosuhteet viittaisivat siihen, että järjestely on yhteisyritys.

B33 Seuraava vuokaavio kuvaa arviointia, jota yhteisö tekee järjestelyn luokittelemiseksi, kun yhteisjärjestely on rakennettu käyttäen erillistä sijoitusvälinettä:

Erillistä sijoitusvälinettä käyttäen rakennetun yhteisjärjestelyn luokittelu

▼M32



▼M46

YHTEISJÄRJESTELYN OSAPUOLTEN TILINPÄÄTÖKSET (KAPPALEET 21A–22)

Kirjanpitokäsittely hankittaessa osuuksia yhteisissä toiminnoissa

B33A Kun yhteisö hankkii osuuden yhteisessä toiminnossa, jossa yhteisen toiminnon toiminta muodostaa IFRS 3:n määritelmän mukaisen liiketoiminnan, sen on sovellettava kappaleen 20 mukaiseen osuuteensa kaikkia IFRS 3:ssä ja muissa IFRS-standardeissa olevia liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä koskevia periaatteita, jotka eivät ole ristiriidassa tässä IFRS:ssä olevan ohjeistuksen kanssa, ja annettava tiedot, jotka kyseisissä IFRS-standardeissa vaaditaan liiketoimintojen yhdistämisistä. Liiketoimintojen yhdistämisten kirjanpitokäsittelyä koskevia periaatteita, jotka eivät ole ristiriidassa tässä IFRS:ssä olevan ohjeistuksen kanssa, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) yksilöitävissä olevien varojen ja velkojen arvostaminen käypään arvoon lukuun ottamatta eriä, joita koskevia helpotuksia IFRS 3 ja muut IFRS-standardit sisältävät;

▼M46

b) hankintaan liittyvien menojen kirjaaminen kuluiksi kausilla, joilla menot aiheutuvat ja palvelut otetaan vastaan, lukuun ottamatta vieraan tai oman pääoman ehtoisten arvopapereiden liikkeeseenlaskusta aiheutuvia menoja, joiden kirjaamisessa noudatetaan IAS 32:ta *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* ja IFRS 9:ää ([1]);

c) varojen tai velkojen alkuperäisestä kirjaamisesta johtuvien laskennallisten verosaamisten ja -velkojen kirjaaminen IFRS 3:n ja IAS 12:n *Tuloverot* vaatimusten mukaisesti liiketoimintojen yhdistämisten osalta lukuun ottamatta liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta aiheutuvia laskennallisia verovelkoja;

d) yksilöitävissä olevien hankittujen varojen ja vastattavaksi otettujen velkojen hankinta-ajankohdan nettomäärän ylittävän vastikkeen, jos tällaista on, kirjaaminen liikearvona; sekä

e) arvonalentumistestauksen tekeminen liiketoimintojen yhdistämisistä hankitun liikearvon osalta rahavirtaa tuottavalle yksikölle, jolle on kohdistettu liikearvoa, vähintään kerran vuodessa ja aina silloin, kun esiintyy viitteitä siitä, että yksikön arvo saattaa olla alentunut, IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* vaatimusten mukaisesti.

B33B Kappaleita 21A ja B 33A sovelletaan myös yhteisen toiminnon muodostamiseen, jos ja vain jos yksi yhteiseen toimintoon osallistuvista osapuolista antaa IFRS 3:n määritelmän mukaisen olemassa olevan liiketoiminnan panoksena yhteiseen toimintoon sen muodostamisen yhteydessä. Näitä kappaleita ei kuitenkaan sovelleta yhteisen toiminnon muodostamiseen, jos kaikki yhteiseen toimintoon osallistuvat osapuolet antavat panokseksi yhteiseen toimintoon sen muodostamisen yhteydessä vain sellaisia omaisuuseriä tai omaisuuseräryhmiä, jotka eivät muodosta liiketoimintaa.

B33C Yhteisen toiminnon osapuoli voi kasvattaa osuuttaan yhteisessä toiminnossa, jossa yhteisön toiminnon toiminta muodostaa IFRS 3:n määritelmän mukaisen liiketoiminnan, hankkimalla lisäosuuden yhteisessä toiminnossa. Tällaisissa tapauksissa aikaisemmin hallussa pidettyjä osuuksia yhteisessä toiminnossa ei arvosteta uudelleen, jos yhteisen toiminnon osapuoli säilyttää yhteisen määräysvallan.

▼M67

B33CA Osapuoli, joka osallistuu yhteiseen toimintoon mutta jolla ei ole siinä yhteistä määräysvaltaa, saattaa saada yhteisen määräysvallan yhteisessä toiminnossa, jossa yhteisen toiminnon toiminta muodostaa IFRS 3:ssa määritellyn liiketoiminnan. Tällaisissa tapauksissa aiemmin hallussa pidettyjä osuuksia yhteisessä toiminnossa ei arvosteta uudelleen.

▼M46

B33D Kappaleita 21A ja B33A–B33C ei sovelleta osuuden hankintaan yhteisessä toiminnossa, kun yhteistä määräysvaltaa käyttävät osapuolet, mukaan lukien yhteisö, joka hankkii osuuden yhteisessä toiminnossa, ovat viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen hankintaa että sen jälkeen, eikä tämä määräysvalta ole tilapäistä.

▼M32

Yhteiselle toiminnolle tapahtuvan varojen myynnin tai sille panoksena annettavien varojen kirjanpitokäsittely

B34 Kun yhteisö toteuttaa liiketoimen sellaisen yhteisen toiminnon kanssa, jossa se on osapuolena, kuten varojen myynnin tai niiden antamisen panoksena, se toteuttaa liiketoimen yhteisen toiminnon muiden osapuolten kanssa, ja näin ollen sen on kirjattava tällaisesta liiketoimesta aiheutuvat voitot ja tappiot vain yhteisen toiminnon muiden osapuolten osuuksien osalta.

([1]) Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki näissä muutoksissa olevat viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

▼M32

B35 Kun tällaiset liiketoimet antavat näyttöä yhteiselle toiminnolle myytävien tai panoksena annettavien varojen nettorealisointiarvon pienentymisestä tai näitä varoja koskevasta arvonalentumistappiosta, yhteisen toiminnon osapuolen on kirjattava nämä tappiot kokonaisuudessaan.

Yhteiseltä toiminnolta tapahtuvan varojen ostamisen kirjanpitokäsittely

B36 Kun yhteisö toteuttaa liiketoimen sellaisen yhteisen toiminnon kanssa, jossa se on osapuolena, kuten varojen oston, se ei saa kirjata osuuttaan voitoista ja tappioista ennen kuin se myy kyseiset varat edelleen kolmannelle osapuolelle.

B37 Kun tällaiset liiketoimet antavat näyttöä ostettavien varojen nettorealisointiarvon pienentymisestä tai näitä varoja koskevasta arvonalentumistappiosta, yhteisen toiminnon osapuolen on kirjattava osuutensa näistä tappioista.

Liite C

Voimaantulo, siirtymäsäännöt ja muiden IFRS-standardien kumoaminen

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

VOIMAANTULO

C1 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmin, sen on annettava tieto tästä ja samanaikaisesti sovellettava IFRS 10:tä, IFRS 12:ta *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä*, IAS 27:ää (muutettu 2011) ja IAS 28:aa (muutettu 2011).

▼M37

C1A Kesäkuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Konsernitilinpäätös, yhteisjärjestelyt ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä: siirtymistä koskeva ohjeistus* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 11:een ja IFRS 12:een) muutettiin kappaleita C2–C5, C7–C10 ja C12 sekä lisättiin kappaleet C1B ja C12A–C12B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 11:tä aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M46

C1AA Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Kirjanpitokäsittely hankittaessa osuuksia yhteisissä toiminnoissa* (muutokset IFRS 11:een) muutettiin kappaleen B33 jälkeistä otsikkoa ja lisättiin kappaleet 21A, B33A–B33D ja C14A sekä niihin liittyvät otsikot. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti 1. tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M67

C1AB Joulukuussa 2017 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2015–2017* lisättiin kappale B33CA. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia liiketoimiin, joissa se saa yhteisen määräysvallan 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa näitä muutoksia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M32

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼M37

C1B IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* kappaleen 28 vaatimuksista huolimatta yhteisön tarvitsee esittää tätä IFRS-standardia ensi kertaa soveltaessaan IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavat määrälliset tiedot vain siltä tilikaudelta, joka välittömästi edeltää ensimmäistä tilikautta, jolla IFRS 11:tä sovelletaan (”välittömästi edeltävä kausi”). Yhteisö saa esittää nämä tiedot myös tarkasteltavana olevalta kaudelta tai aikaisemmilta vertailukausilta, mutta tätä ei vaadita.

Yhteisyritykset – siirtyminen suhteellisesta yhdistelystä pääomaosuusmenetelmään

C2 Siirtyessään suhteellisesta yhdistelystä pääomaosuusmenetelmään yhteisön on kirjattava sijoituksensa yhteisyritykseen välittömästi edeltävän kauden alussa. Tämä alkuperäinen sijoitus on arvostettava määrään, joka vastaa niiden varojen ja velkojen yhteenlaskettua kirjanpitoarvoa, jotka yhteisö oli aiemmin yhdistellyt suhteellisesti, mukaan lukien mahdollinen hankinnasta johtuva liikearvo. Jos liikearvo on aiemmin kuulunut suurempaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmään, yhteisön on kohdistettava liikearvoa yhteisyritykselle yhteisyrityksen ja sen rahavirtaa tuottavan yksikön tai rahavirtaa tuottavien yksikköjen ryhmän, johon se on kuulunut, suhteellisten kirjanpitoarvojen perusteella.

C3 Kappaleen C2 mukaisesti määritettyä sijoituksen alkusaldoa pidetään sijoituksen oletushankintamenona sen alkuperäisessä kirjaamisessa. Yhteisön on sovellettava sijoituksen alkusaldoon IAS 28:n (muutettu 2011) kappaleita 40–43 arvioidakseen, onko sijoituksen arvo alentunut, ja sen on kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio kertyneiden voittovarojen oikaisuksi välittömästi edeltävän kauden alussa. Alkuperäistä kirjaamista koskeva poikkeus IAS 12:n *Tuloverot* kappaleissa 15 ja 24 ei ole sovellettavissa, kun yhteisö kirjaa yhteisyritykseen tehdyn sijoituksen niiden siirtymäsääntöjen soveltamisen seurauksena, jotka koskevat aiemmin suhteellisesti yhdisteltyjä yhteisyrityksiä.

C4 Jos kaikkien aiemmin suhteellisesti yhdisteltyjen varojen ja velkojen laskeminen yhteen johtaa negatiiviseen nettovarallisuuteen, yhteisön on arvioitava, onko sillä negatiiviseen nettovarallisuuteen liittyviä oikeudellisia tai tosiasiallisia velvoitteita, ja jos on, sen on kirjattava vastaava velka. Jos yhteisö tekee johtopäätöksen, ettei sillä ole negatiiviseen nettovarallisuuteen liittyviä oikeudellisia eikä tosiasiallisia velvoitteita, se ei saa kirjata vastaavaa velkaa vaan sen on oikaistava kertyneitä voittovaroja välittömästi edeltävän kauden alussa. Yhteisön on annettava tieto tästä samoin kuin kertyneestä kirjaamattomasta osuudesta yhteisyritystensä tappioista välittömästi edeltävän kauden alussa sekä tämän IFRS-standardin soveltamisen aloittamisajankohtana.

C5 Yhteisön on esitettävä erittely sijoituksen saldoksi yhdelle riville yhdistetyistä varoista ja veloista välittömästi edeltävän kauden alussa. Tämä liitetieto on laadittava yhdistettynä kaikista yhteisyrityksistä, joihin yhteisö soveltaa kappaleissa C2–C6 tarkoitettuja siirtymäsääntöjä.

▼M32

C6 Yhteisön on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käsiteltävä yhteisyritykseen tekemäänsä sijoitusta pääomaosuusmenetelmällä IAS 28:n (muutettu 2011) mukaisesti.

▼M37

Yhteiset toiminnot – siirtyminen pääomaosuusmenetelmästä varojen ja velkojen käsittelyyn kirjanpidossa

C7 Siirtyessään käsittelemään osuuttaan yhteisessä toiminnossa pääomaosuusmenetelmän sijaan varoina ja velkoina yhteisön on kirjattava välittömästi edeltävän kauden alussa pois taseesta aiemmin pääomaosuusmenetelmän mukaisesti käsitelty sijoitus ja mahdolliset muut erät, jotka ovat muodostaneet osan yhteisön nettosijoituksesta järjestelyyn IAS 28:n (muutettu 2011) kappaleen 38 mukaisesti, ja kirjattava osuutensa kaikista varoista ja veloista, jotka koskevat sen osuutta yhteisessä toiminnossa, mukaan lukien liikearvo, joka on saattanut muodostaa osan sijoituksen kirjanpitoarvosta.

C8 Yhteisön on määritettävä osuutensa yhteiseen toimintoon liittyvistä varoista ja veloista oikeuksiensa ja velvoitteidensa perusteella sopimukseen perustuvan järjestelyn mukaisesti määrätyssä suhteessa. Yhteisö määrittää varojen ja velkojen alkuperäiset kirjanpitoarvot erottelemalla ne sijoituksen kirjanpitoarvosta välittömästi edeltävän kauden alussa sen informaation perusteella, jota yhteisö on käyttänyt pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan.

C9 Mahdollinen ero, joka syntyy aiemmin pääomaosuusmenetelmällä käsitellyn sijoituksen ja mahdollisten muiden erien, jotka ovat muodostaneet osan yhteisön nettosijoituksesta järjestelyyn (IAS 28:n kappaleen 38 mukaisesti), ja toisaalta kirjattavien varojen ja velkojen, mahdollinen liikearvo mukaan lukien, nettomäärän välille, on:

(a) kirjattava sijoitukseen liittyvää liikearvoa vastaan ja oikaistava mahdollinen jäljelle jäävä ero kertyneiden voittovarojen alkusaldoa vastaan välittömästi edeltävän kauden alussa, jos kirjattavien varojen ja velkojen, mahdollinen liikearvo mukaan lukien, nettomäärä on suurempi kuin taseesta pois kirjattu sijoitus (ja mahdolliset muut erät, jotka ovat muodostaneet osan yhteisön nettosijoituksesta).

(b) oikaistava kertyneitä voittovaroja vastaan välittömästi edeltävän kauden alussa, jos kirjattavien varojen ja velkojen, mahdollinen liikearvo mukaan lukien, nettomäärä on pienempi kuin taseesta pois kirjattu sijoitus (ja mahdolliset muut erät, jotka ovat muodostaneet osan yhteisön nettosijoituksesta).

C10 Yhteisön, joka siirtyy pääomaosuusmenetelmästä varojen ja velkojen käsittelyyn kirjanpidossa, on esitettävä täsmäytyslaskelma taseesta pois kirjatun sijoituksen ja kirjattujen varojen ja velkojen ja mahdollisen jäljelle jäävän kertyneitä voittovaroja vastaan oikaistun erotuksen välillä välittömästi edeltävän kauden alussa.

▼M32

C11 Alkuperäistä kirjaamista koskeva poikkeus, joka sisältyy IAS 12:n kappaleisiin 15 ja 24, ei ole sovellettavissa, kun yhteisö kirjaa varoja ja velkoja, jotka liittyvät sen osuuteen yhteisessä toiminnossa.

▼M37

Yhteisön erillistilinpäätöksessä noudatettavat siirtymäsäännöt

C12 Yhteisön, joka on IAS 27:n kappaleen 10 mukaisesti aiemmin käsitellyt erillistilinpäätöksessään osuutensa yhteisessä toiminnossa hankintamenoon arvostettavana sijoituksena tai IFRS 9:n mukaisesti, on:

(a) kirjattava sijoitus pois taseesta ja kirjattava varat ja velat, jotka koskevat sen osuutta yhteisessä toiminnossa, kappaleiden C7–C9 mukaisesti määritettäviin rahamääriin.

(b) esitettävä täsmäytyslaskelma taseesta pois kirjatun sijoituksen ja kirjattujen varojen ja velkojen ja mahdollisen jäljelle jäävän kertyneitä voittovaroja vastaan kirjatun erotuksen välillä välittömästi edeltävän kauden alussa.

Viittaukset "välittömästi edeltävään kauteen"

C12A Huolimatta siitä, että kappaleissa C2–C12 viitataan "välittömästi edeltävään kauteen", yhteisö saa esittää oikaistut vertailutiedot myös aikaisemmilta esitettäviltä kausilta, mutta tätä ei vaadita. Jos yhteisö esittää oikaistuja vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, kaikki kappaleisiin C2–C12 sisältyvät viittaukset "välittömästi edeltävään kauteen" on luettava viittauksina "aikaisimpaan esitettävään oikaistuun vertailukauteen".

C12B Jos yhteisö esittää oikaisemattomia vertailutietoja aikaisemmilta kausilta, sen on selkeästi ilmoitettava, että tietoja ei ole oikaistu, todettava, että ne on tuotettu erilaisella perusteella ja selostettava tätä perustetta.

▼M32

C13 Alkuperäistä kirjaamista koskeva poikkeus, joka sisältyy IAS 12:n kappaleisiin 15 ja 24, ei ole sovellettavissa, kun yhteisö merkitsee erillistilinpäätökseensä varoja ja velkoja, jotka liittyvät sen osuuteen yhteisessä toiminnossa, kappaleessa C12 tarkoitettujen, yhteisiä toimintoja koskevien siirtymisvaatimusten soveltamisen seurauksena.

Viittaukset IFRS 9:ään

C14 Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

▼M46

Kirjanpitokäsittely hankittaessa osuuksia yhteisissä toiminnoissa

C14A Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Kirjanpitokäsittely hankittaessa osuuksia yhteisissä toiminnoissa* (muutokset IFRS 11:een) muutettiin kappaleen B33 jälkeistä otsikkoa ja lisättiin kappaleet 21A, B33A–B33D ja C1AA sekä niihin liittyvät otsikot. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia ei-takautuvasti sellaisiin osuuksien hankintoihin yhteisissä toiminnoissa, joissa yhteisten toimintojen toiminnat muodostavat IFRS:n 3:n määritelmän mukaisen liiketoiminnan, ja niitä on sovellettava niihin hankintoihin, jotka tehdään sen ensimmäisen kauden alusta lähtien, jona se soveltaa kyseisiä muutoksia. Tämän vuoksi määriä, jotka on kirjattu aiemmilla kausilla toteutuneista yhteisissä toiminnoissa olevien osuuksien hankinnoista, ei saa oikaista.

▼M32

MUIDEN IFRS-STANDARDIEN KUMOAMINEN

C15 Tämä IFRS-standardi korvaa seuraavat IFRS-standardit:

(a) IAS 31 *Osuudet yhteisyrityksissä;* ja

(b) SIC-13 *Yhteisessä määräysvallassa olevat yksiköt – osapuolten ei-monetaariset panokset.*

▼M32

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 12

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä

TAVOITE

1 **Tämän IFRS-standardin tarkoituksena on vaatia yhteisöä esittämään informaatiota, jonka avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida:**

(a) **minkä luonteisia ovat sen *osuudet muissa yhteisöissä* ja mitä riskejä niihin liittyy; ja**

(b) **kyseisten osuuksien vaikutuksia sen taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.**

Tavoitteen saavuttaminen

▼M38

2 Kappaleessa 1 esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja oletukset, jotka se on tehnyt ratkaistessaan:

(i) minkä luonteinen osuus sillä on toisessa yhteisössä tai järjestelyssä;

(ii) minkä tyyppinen on yhteisjärjestely, jossa sillä on osuus (kappaleet 7–9);

(iii) että se on sijoitusyhteisön määritelmän mukainen, jos tämä on sovellettavissa (kappale 9A); ja

▼M32

(b) tietoja osuuksista, jotka sillä on:

(i) tytäryrityksissä (kappaleet 10–19);

(ii) yhteisjärjestelyissä ja osakkuusyrityksissä (kappaleet 20–23); ja

(iii) *strukturoiduissa yhteisöissä*, jotka eivät ole yhteisön määräysvallassa (konsernitilinpäätökseen sisältymättömät strukturoidut yhteisöt) (kappaleet 24–31).

3 Jos tässä standardissa vaadittavat tiedot yhdessä muissa IFRS-standardeissa vaadittavien tietojen kanssa eivät riitä kappaleessa 1 tarkoitetun tavoitteen saavuttamiseksi, yhteisön on esitettävä kaikki tämän tavoitteen saavuttamiseksi tarvittavat lisätiedot.

4 Yhteisön on harkittava, kuinka yksityiskohtaisella tasolla tiedot on tarpeellista antaa esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi ja kuinka paljon painotetaan kutakin tämän IFRS-standardin sisältämistä vaatimuksista. Sen on yhdistettävä tai eroteltava esitettäviä tietoja siten, ettei hyödyllistä informaatiota tehdä vaikeasti ymmärrettäväksi esittämällä paljon merkityksettömiä yksityiskohtia eikä yhdistämällä eriä, joilla on erilaiset ominaispiirteet (ks. kappaleet B2–B6).

▼M32

SOVELTAMISALA

5 Tätä standardia on sovellettava yhteisön, jolla on osuus jossakin seuraavista:

(a) tytäryritykset

(b) yhteisjärjestelyt (ts. yhteiset toiminnot tai yhteisyritykset)

(c) osakkuusyritykset

(d) konsernitilinpäätöksen sisältymättömät strukturoidut yhteisöt.

▼M59

5A Tämän IFRS-standardin vaatimuksia sovelletaan kappaleessa B17 kuvatuin poikkeuksin yhteisöllä oleviin kappaleessa 5 lueteltuihin osuuksiin, jotka luokitellaan (tai sisältyvät luovutettavien erien ryhmään, joka luokitellaan) myytävänä oleviksi tai lopetetuiksi toiminnoiksi IFRS 5:n Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot mukaisesti.

▼M32

6 Tätä IFRS-standardia ei sovelleta:

(a) työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia työsuhde-etuuksia koskeviin järjestelyihin, joihin sovelletaan IAS 19:ää *Työsuhde-etuudet*.

▼M51

(b) yhteisön erillistilinpäätökseen, johon sovelletaan IAS 27:ää *Erillistilinpäätös*. Kuitenkin:

(i) jos yhteisöllä on osuuksia konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä ja se laatii erillistilinpäätöksen ainoana tilinpäätöksenään, sen on sovellettava kyseistä erillistilinpäätöstä laatiessaan kappaleisiin 24–31 sisältyviä vaatimuksia.

(ii) sijoitusyhteisön, joka laatii tilinpäätöksen, jossa kaikki sen tytäryritykset arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 10:n kappaleen 31 mukaisesti, on esitettävä tilinpäätöksessään tässä IFRS-standardissa vaadittavat sijoitusyhteisöjä koskevat tiedot.

▼M32

(c) yhteisöllä olevaan osuuteen, jolla se osallistuu yhteisjärjestelyyn mutta joka ei tuota sille siinä yhteistä määräysvaltaa, paitsi jos kyseinen osuus johtaa huomattavaan vaikutusvaltaan järjestelyssä tai se on osuus strukturoidussa yhteisössä.

(d) IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* mukaisesti kirjanpidossa käsiteltävään osuuteen toisessa yhteisössä. Yhteisön on kuitenkin sovellettava tätä IFRS-standardia:

(i) kun kyseinen osuus on osuus osakkuus- tai yhteisyrityksessä, joka IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* mukaisesti arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti; tai

(ii) kun kyseinen osuus on osuus konsernitilinpäätökseen sisältymättömässä strukturoidussa yhteisössä.

MERKITTÄVÄT HARKINTAAN PERUSTUVAT RATKAISUT JA OLETUKSET

7 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja oletuksista, jotka se on tehnyt, (ja näiden ratkaisujen ja oletusten muutoksista) ratkaistessaan:

(a) **että sillä on IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös* kappaleissa 5 ja 6 kuvattu määräysvalta toisessa yhteisössä, ts. sijoituskohteessa;**

(b) **että sillä on yhteinen määräysvalta järjestelyssä tai huomattava vaikutusvalta toisessa yhteisössä; ja**

▼M32

(c) **minkä tyyppinen yhteisjärjestely on (ts. yhteinen toiminto vai yhteisyritys), kun järjestely on rakennettu erillistä sijoitusvälinettä käyttäen.**

8 Kappaleen 7 mukaisesti esitettäviin merkittäviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin ja oletuksiin kuuluvat myös ne ratkaisut ja oletukset, joita yhteisö tekee, kun tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuu sellaisia muutoksia, että johtopäätös siitä, onko sillä määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta, muuttuu raportointikauden aikana.

9 Kappaleen 7 noudattamiseksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään esimerkiksi ne merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja oletukset, jotka on tehty ratkaistaessa, että:

(a) sillä ei ole määräysvaltaa toisessa yhteisössä, vaikka sillä on enemmän kuin puolet toisen yhteisön äänioikeuksista.

(b) sillä on määräysvalta toisessa yhteisössä, vaikka sillä on vähemmän kuin puolet toisen yhteisön äänioikeuksista.

(c) se on agentti tai päämies (ks. IFRS 10:n kappaleet 58–72).

(d) sillä ei ole huomattavaa vaikutusvaltaa, vaikka sillä on vähintään 20 prosenttia toisen yhteisön äänioikeuksista.

(e) sillä on huomattava vaikutusvalta, vaikka sillä on vähemmän kuin 20 prosenttia toisen yhteisön äänioikeuksista.

▼M38

Sijoitusyhteisöstatus

9A Kun emoyritys toteaa IFRS 10:n kappaleen 27 mukaisesti olevansa sijoitusyhteisö, sijoitusyhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot merkittävistä harkintaan perustuvista ratkaisuista ja oletuksista, jotka se on tehnyt todetessaan olevansa sijoitusyhteisö. Jos sijoitusyhteisöltä puuttuu yksi tai useampi sijoitusyhteisölle tyypillisistä ominaispiirteistä (ks. IFRS 10:n kappale 28), sen on esitettävä tilinpäätöksessään syyt johtopäätökseen, että se tästä huolimatta on sijoitusyhteisö.

9B Kun yhteisöstä tulee tai se lakkaa olemasta sijoitusyhteisö, sen on esitettävä tilinpäätöksessään sijoitusyhteisöstatuksen muutos ja syyt tähän muutokseen. Lisäksi yhteisön, josta tulee sijoitusyhteisö, on esitettävä statuksen muutoksen vaikutus esitettävän kauden tilinpäätökseen, mukaan lukien:

(a) tytäryhtiöiden, jotka lakataan yhdistelemästä konsernitilinpäätökseen, yhteenlaskettu käypä arvo statuksen muuttumisajankohtana;

(b) IFRS 10:n kappaleen B101 mukaisesti laskettu kokonaisvoitto tai -tappio, jos sellaista on; ja

(c) rivi(t), jo(i)lla voitto tai tappio on esitetty tulosvaikutteisesti (jos sitä ei ole esitetty omana eränään).

▼M32

OSUUDET TYTÄRYRITYKSISSÄ

10 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen konsernitilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista

(a) **saada käsitys:**

(i) **konsernin koostumuksesta; ja**

(ii) **osuudesta, joka määräysvallattomilla omistajilla on konsernin toiminnoista ja rahavirroista (kappale 12); ja**

(b) **arvioida:**

(i) **niiden merkittävien rajoitusten luonnetta ja laajuutta, jotka koskevat sen kykyä päästä käsiksi konsernin varoihin tai käyttää niitä ja sen kykyä maksaa konsernin velkoja (kappale 13);**

▼M32

(ii) **niiden riskien luonnetta, jotka liittyvät sen osuuksiin konsernitilinpäätökseen sisältyvissä strukturoiduissa yhteisöissä, ja näissä riskeissä tapahtuneita muutoksia (kappaleet 14–17);**

(iii) **seurauksia, joita aiheutuu tytäryrityksestä omistetun osuuden muutoksista, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen (kappale 18); ja**

(iv) **seurauksia, joita aiheutuu tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä raportointikauden aikana (kappale 19).**

11 Kun konsernitilinpäätöksen laatimiseen käytetty tytäryrityksen tilinpäätös on eri päivältä tai kaudelta kuin konsernitilinpäätös (ks. IFRS 10:n kappaleet B92 ja B93), yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kyseisen tytäryrityksen tilinpäätöksen raportointikauden päättymispäivä; ja

(b) syy, jonka vuoksi on käytetty erilaista päivää tai kautta.

Osuus, joka määräysvallattomilla omistajilla on konsernin toiminnoista ja rahavirroista

12 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta sellaisesta tytäryrityksestä, jossa on raportoivan yhteisön kannalta olennainen määräysvallattomien omistajien osuus:

(a) tytäryrityksen nimi.

(b) tytäryrityksen pääasiallinen toimipaikka (ja rekisteröintimaa, jos se poikkeaa pääasiallisesta toimipaikasta).

(c) määräysvallattomien omistajien omistusosuus.

(d) määräysvallattomien omistajien osuus äänioikeuksista, jos se poikkeaa omistusosuudesta.

(e) tytäryrityksen määräysvallattomille omistajille raportointikaudella kohdistettu voitto tai tappio.

(f) kertyneet määräysvallattomien omistajien osuudet tytäryrityksessä raportointikauden lopussa.

(g) yhteenveto tytäryritystä koskevasta taloudellisesta informaatiosta (ks. kappale B10).

Merkittävien rajoitusten luonne ja laajuus

13 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) merkittävät rajoitukset (esim. lakiin, sopimukseen tai määräykseen perustuvat), jotka koskevat sen kykyä päästä käsiksi konsernin varoihin tai käyttää niitä ja kykyä maksaa konsernin velkoja, kuten:

(i) rajoitukset, jotka rajoittavat emoyrityksen tai sen tytäryritysten kykyä siirtää käteisvaroja tai muita varoja muille konserniin kuuluville yhteisöille (tai näiltä itselleen).

(ii) takaukset tai muut vaatimukset, jotka voivat rajoittaa osinkojen maksamista tai muuta pääoman jakamista taikka lainojen tai ennakkojen myöntämistä tai takaisinmaksua muille konserniin kuuluville yhteisöille (tai näiltä yhteisölle).

(b) millä tavoin ja kuinka laajasti määräysvallattomilla omistajilla olevat suojaavat oikeudet voivat merkittävästi rajoittaa yhteisön kykyä päästä käsiksi konsernin varoihin tai käyttää niitä tai sen kykyä maksaa konsernin velkoja (esimerkiksi kun emoyritys on velvollinen maksamaan tytäryrityksen velat ennen omien velkojensa maksamista tai kun joko pääseminen käsiksi tytäryrityksen varoihin tai sen velkojen maksaminen edellyttää määräysvallattomien omistajien suostumusta).

▼M32

(c) näiden rajoitusten kohteena olevien varojen ja velkojen kirjanpitoarvo konsernitilinpäätöksessä.

Niiden riskien luonne, jotka liittyvät yhteisön osuuksiin konsernitilinpäätökseen sisältyvissä strukturoiduissa yhteisöissä

14 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään sellaisten sopimukseen perustuvien järjestelyjen ehdot, joiden mukaan emoyritystä tai sen tytäryrityksiä voitaisiin vaatia antamaan taloudellista tukea konsernitilinpäätökseen sisältyvälle strukturoidulle yhteisölle, mukaan lukien tapahtumat tai olosuhteet, joiden seurauksena raportoiva yhteisö voisi altistua tappiolle (esim. maksuvalmiusjärjestelyt tai luottoluokituksen laukaisevat tekijät, joihin liittyy velvollisuus ostaa strukturoidun yhteisön varoja tai antaa taloudellista tukea).

15 Jos emoyritys tai jokin sen tytäryrityksistä on raportointikauden aikana antanut konsernitilinpäätökseen sisältyvälle strukturoidulle yhteisölle taloudellista tai muuta tukea (esim. ostamalla strukturoidun yhteisön varoja tai sen liikkeeseen laskemia instrumentteja), ilman että sillä on sopimukseen perustuvaa velvoitetta tähän, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) minkä tyyppistä tukea on annettu ja kuinka paljon sitä on annettu, mukaan lukien tilanteet, joissa emoyritys tai sen tytäryritykset ovat avustaneet strukturoitua yhteisöä taloudellisen tuen hankkimisessa; ja

(b) syyt tuen antamiseen.

16 Jos emoyritys tai jokin sen tytäryrityksistä on raportointikauden aikana antanut aiemmin konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle strukturoidulle yhteisölle taloudellista tai muuta tukea ilman, että sillä on tähän sopimukseen perustuvaa velvoitetta, ja tämän tuen antaminen on johtanut siihen, että yhteisöllä on määräysvalta strukturoidussa yhteisössä, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään selvitys tekijöistä, joilla on ollut merkitystä tätä päätöstä tehtäessä.

17 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään senhetkiset aikomuksensa, jotka koskevat taloudellisen tai muun tuen antamista konsernitilinpäätökseen sisältyvälle strukturoidulle yhteisölle, mukaan lukien aikomukset, jotka koskevat strukturoidun yhteisön avustamista taloudellisen tuen hankkimisessa.

Seuraukset, joita aiheutuu emoyrityksen tytäryrityksestä omistaman osuuden muutoksista, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen

18 Yhteisön on esitettävä taulukko, joka osoittaa, mitä vaikutuksia emoyrityksen omistajille kuuluvaan omaan pääomaan on emoyrityksen tytäryrityksestä omistaman osuuden muutoksilla, jotka eivät johda määräysvallan menettämiseen.

Seuraukset, joita aiheutuu tytäryritystä koskevan määräysvallan menettämisestä raportointikauden aikana

19 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään IFRS 10:n kappaleen 25 mukaisesti laskettava voitto tai tappio, jos sellaista on, sekä:

(a) kyseisen voiton tai tappion osa, joka johtuu entisessä tytäryrityksessä jäljellä olevan sijoituksen arvostamisesta määräysvallan menettämispäivän käypään arvoon; ja

(b) rivi(t), jo(i)lla voitto tai tappio on esitetty tulosvaikutteisesti (jos sitä ei ole esitetty omana eränään).

▼**M38**

OSUUDET KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN SISÄLTYMÄTTÖMISSÄ TYTÄRYRITYKSISSÄ (SIJOITUSYHTEISÖT)

19A Sijoitusyhteisön, jonka täytyy IFRS 10:n mukaan soveltaa konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevaa poikkeusta ja sen sijaan arvostaa tytäryrityssijoituksensa käypään arvoon tulosvaikutteisesti, on annettava tieto tästä.

19B Sijoitusyhteisön on esitettävä jokaisesta konsernitilinpäätökseen sisältymättömästä tytäryrityksestä:

(a) tytäryrityksen nimi;

(b) tytäryrityksen pääasiallinen toimipaikka (ja rekisteröintimaa, jos se poikkeaa pääasiallisesta toimipaikasta); ja

(c) sijoitusyhteisöllä oleva omistusosuus sekä osuus äänioikeuksista, jos se on erisuuruinen.

19C Jos sijoitusyhteisö on toisen sijoitusyhteisön emoyritys, emoyrityksen on esitettävä kappaleen 19B kohtien (a)–(c) mukaiset tiedot myös sijoituksista, jotka ovat sen tytäryrityksenä olevan sijoitusyhteisön määräysvallassa. Tiedot voidaan esittää sisällyttämällä emoyrityksen tilinpäätökseen tytäryrityksen tilinpäätös (tai tytäryritysten tilinpäätökset), joka sisältää (tai jotka sisältävät) edellä mainitut tiedot.

19D Sijoitusyhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esim. lainajärjestelyistä, sääntelytahon vaatimuksista tai sopimukseen perustuvista järjestelyistä) luonne ja laajuus, jotka koskevat konsernitilinpäätökseen sisältymättömän tytäryrityksen kykyä siirtää rahaa sijoitusyhteisölle käteisosinkoina tai maksaa takaisin sijoitusyhteisön sille antamia lainoja tai ennakkoja; ja

(b) senhetkiset sitoumukset tai aikomukset, jotka koskevat taloudellisen tai muun tuen antamista konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle tytäryritykselle, mukaan lukien sitoumukset tai aikomukset, jotka koskevat tytäryrityksen avustamista taloudellisen tuen hankkimisessa.

19E Jos sijoitusyhteisö tai jokin sen tytäryrityksistä on raportointikauden aikana antanut konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle tytäryritykselle taloudellista tai muuta tukea (esim. ostamalla tytäryrityksen varoja tai sen liikkeeseen laskemia instrumentteja tai avustamalla tytäryritystä taloudellisen tuen hankkimisessa) ilman että sillä on tähän sopimukseen perustuvaa velvoitetta, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) minkä tyyppistä tukea on annettu kullekin konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle tytäryritykselle ja kuinka paljon sitä on annettu; ja

(b) syyt tuen antamiseen.

19F Sijoitusyhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään sellaisten sopimukseen perustuvien järjestelyjen ehdot, joiden mukaan yhteisöä tai sen konsernitilinpäätökseen sisältymättömiä tytäryrityksiä voitaisiin vaatia antamaan taloudellista tukea konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle määräysvallassa olevalle strukturoidulle yhteisölle, mukaan lukien tapahtumat tai olosuhteet, joiden seurauksena raportoiva yhteisö voisi altistua tappiolle (esim. maksuvalmiusjärjestelyt tai luottoluokituksen laukaisevat tekijät, joihin liittyy velvollisuus ostaa strukturoidun yhteisön varoja tai antaa taloudellista tukea).

▼M38

19G Jos sijoitusyhteisö tai jokin sen konsernitilinpäätökseen sisältymättömistä tytäryrityksistä on raportointikauden aikana antanut konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle strukturoidulle yhteisölle, joka ei ole ollut sijoitusyhteisön määräysvallassa, taloudellista tai muuta tukea ilman, että sillä on tähän sopimukseen perustuvaa velvoitetta ja tämän tuen antaminen on johtanut siihen, että sijoitusyhteisöllä on määräysvalta strukturoidussa yhteisössä, sijoitusyhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään selitys tekijöistä, joilla on ollut merkitystä tämän tuen antamista koskevaa päätöstä tehtäessä.

▼M32

OSUUDET YHTEISJÄRJESTELYISSÄ JA OSAKKUUSYRITYKSISSÄ

20 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista arvioida:

(a) **sillä yhteisjärjestelyissä ja osakkuusyrityksissä olevien osuuksien luonnetta, laajuutta ja taloudellisia vaikutuksia, mukaan lukien niiden sopimussuhteiden luonne ja vaikutukset, joita sillä on muiden sellaisten sijoittajayritysten kanssa, joilla on yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta yhteisjärjestelyissä ja osakkuusyrityksissä (kappaleet 21 ja 22); ja**

(b) **niiden riskien luonnetta, jotka liittyvät sen osuuksiin yhteisyrityksissä ja osakkuusyrityksissä, ja näissä riskeissä tapahtuneita muutoksia (kappale 23).**

Yhteisöllä yhteisjärjestelyissä ja osakkuusyrityksissä olevien osuuksien luonne, laajuus ja taloudelliset vaikutukset

21 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) jokaisesta raportoivan yhteisön kannalta olennaisesta yhteisjärjestelystä ja osakkuusyrityksestä:

(i) yhteisjärjestelyn tai osakkuusyrityksen nimi.

(ii) yhteisöllä yhteisjärjestelyn tai osakkuusyrityksen kanssa olevan suhteen luonne (esim. kuvaamalla yhteisjärjestelyn tai osakkuusyrityksen toimintojen luonnetta ja sitä, ovatko ne yhteisön toimintojen kannalta strategisia).

(iii) yhteisjärjestelyn tai osakkuusyrityksen pääasiallinen toimipaikka (ja rekisteröintimaa, jos se on sovellettavissa ja poikkeaa pääasiallisesta toimipaikasta).

(iv) yhteisön omistusosuus tai osallistumisosuus sekä osuus äänioikeuksista (jos sovellettavissa), jos se on erilainen.

(b) jokaisesta raportoivan yhteisön kannalta olennaisesta yhteisyrityksestä ja osakkuusyrityksestä:

(i) onko yhteis- tai osakkuusyritykseen tehty sijoitus arvostettu pääomaosuusmenetelmällä vai käypään arvoon.

(ii) kappaleissa B12 ja B13 määrätty yhteenveto yhteis- tai osakkuusyritystä koskevasta taloudellisesta informaatiosta.

(iii) jos yhteis- tai osakkuusyritystä käsitellään kirjanpidossa pääomaosuusmenetelmällä, yhteis- tai osakkuusyritykseen tehdyn sijoituksen käypä arvo, jos sijoitukselle on olemassa noteerattu markkinahinta.

▼M32

(c) kappaleessa B16 määrätty taloudellinen informaatio, joka koskee yhteisön sijoituksia yhteis- ja osakkuusyrityksiin, jotka eivät yksittäin tarkasteltuina ole olennaisia:

(i) kaikista yksittäin tarkasteltuina epäolennaisista yhteisyrityksistä yhteenlaskettuna sekä erikseen,

(ii) kaikista yksittäin tarkasteltuina epäolennaisista osakkuusyrityksistä yhteenlaskettuna.

▼M38

21A Sijoitusyhteisön ei tarvitse esittää kappaleen 21 kohdissa (b)–(c) vaadittavia tietoja.

▼M32

22 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään myös seuraavat tiedot:

(a) sellaisten merkittävien rajoitusten (jotka johtuvat esim. lainajärjestelyistä, sääntelytahon vaatimuksista taikka yhteis- tai osakkuusyrityksessä yhteisen määräysvallan tai huomattavan vaikutusvallan omaavien sijoittajayritysten välisistä sopimukseen perustuvista järjestelyistä) luonne ja laajuus, jotka koskevat yhteis- tai osakkuusyritysten kykyä siirtää rahaa yhteisölle käteisosinkoina tai maksaa takaisin yhteisön antamia lainoja tai ennakkoja.

(b) kun pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa käytetty yhteis- tai osakkuusyrityksen tilinpäätös on eri päivältä tai kaudelta kuin yhteisön tilinpäätös:

(i) kyseisen yhteis- tai osakkuusyrityksen tilinpäätöksen raportointikauden päättymispäivä; ja

(ii) syy, jonka vuoksi on käytetty erilaista päivää tai kautta.

(c) kirjaamaton osuus yhteis- tai osakkuusyrityksen raportointikauden tappioista ja kertyneistä tappioista, jos yhteisö on lakannut kirjaamasta osuutensa yhteis- tai osakkuusyrityksen tappioista pääomaosuusmenetelmää sovellettaessa.

Riskit, jotka liittyvät yhteisön osuuksiin yhteis- ja osakkuusyrityksissä

23 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) erillään muista sitoumuksista sellaiset sitoumukset, joita sillä on yhteisyrityksiinsä liittyen, kappaleissa B18–B20 täsmennettävällä tavalla.

(b) erillään muiden ehdollisten velkojen määrästä IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti ne ehdolliset velat, jotka ovat syntyneet liittyen sen osuuksiin yhteis- tai osakkuusyrityksissä (mukaan lukien sen osuus ehdollisista veloista, jotka sille on syntynyt yhdessä muiden sellaisten sijoittajayritysten kanssa, joilla on yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta yhteis- tai osakkuusyrityksissä), paitsi jos tappion todennäköisyys on erittäin vähäinen.

OSUUDET KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN SISÄLTYMÄTTÖMISSÄ STRUKTUROIDUISSA YHTEISÖISSÄ

24 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot, joiden avulla sen tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista:

(a) **saada käsitys niiden osuuksien luonteesta ja laajuudesta, jotka sillä on konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä (kappaleet 26–28); ja**

(b) **arvioida niiden riskien luonnetta, jotka liittyvät sen osuuksiin konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä, ja näissä riskeissä tapahtuneita muutoksia (kappaleet 29–31).**

▼M32

25 Kappaleessa 24(b) vaadittaviin tietoihin kuuluvat tiedot riskeistä, joille yhteisö on altistunut sen osallisuuden vuoksi, joka sillä on aiemmilla kausilla ollut konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä (esim. strukturoidun yhteisön sponsoroiminen), vaikkei yhteisöllä enää raportointipäivänä olisi sopimukseen perustuvaa osallisuutta kyseisessä strukturoidussa yhteisössä.

▼M38

25A Sijoitusyhteisön ei tarvitse esittää kappaleessa 24 vaadittavia tietoja konsernitilinpäätökseen sisältymättömästä strukturoidusta yhteisöstä, joka on sen määräysvallassa ja josta se esittää kappaleissa 19A–19G vaadittavat tiedot.

▼M32

Osuuksien luonne

26 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään osuuksistaan konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä laadullisia ja määrällisiä tietoja, joihin kuuluvat niihin kuitenkaan rajoittumatta strukturoidun yhteisön luonne, tarkoitus, koko ja toiminnot sekä se, kuinka strukturoitu yhteisö on rahoitettu.

27 Jos yhteisö on sponsoroinut konsernitilinpäätökseen sisältymätöntä strukturoitua yhteisöä, josta se ei esitä kappaleessa 29 vaadittavia tietoja (esimerkiksi siksi, ettei sillä raportointipäivänä ole osuutta yhteisössä), yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) kuinka se on päättänyt, mitä strukturoituja yhteisöjä se on sponsoroinut;

(b) raportointikaudella näistä *strukturoiduista yhteisöistä saatu tulo*, mukaan lukien kuvaus siitä, minkätyyppisiä tuloja on esitetty; ja

(c) kaikkien kyseisille strukturoiduille yhteisöille raportointikauden aikana siirrettyjen varojen (siirtämisajankohdan) kirjanpitoarvo.

28 Yhteisön on esitettävä kappaleissa 27(b) and (c) tarkoitetut tiedot taulukon muodossa, paitsi jos jokin muu muoto on asianmukaisempi, ja luokiteltava sponsorointitoimintonsa merkityksellisiin ryhmiin (ks. kappaleet B2–B6).

Riskien luonne

29 Yhteisön on esitettävä yhteenveto seuraavista seikoista taulukon muodossa, paitsi jos jokin muu muoto on asianmukaisempi:

(a) sellaisten sen tilinpäätökseen merkittyjen varojen ja velkojen kirjanpitoarvot, jotka liittyvät sen osuuksiin konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä.

(b) taseen erät, joihin kyseiset varat ja velat on merkitty.

(c) määrä, joka parhaiten kuvaa suurinta mahdollista tappiota, joka yhteisölle voi aiheutua sen osuuksista konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä, mukaan lukien kuinka suurin mahdollinen tappio on määritetty. Jos yhteisö ei pysty esittämään määrällistä tietoa suurimmasta mahdollisesta tappiosta, joka sille voi aiheutua osuuksistaan konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisössä, sen on annettava tieto tästä ja tähän johtaneista syistä.

▼M32

(d) vertailu niiden yhteisön varojen ja velkojen kirjanpitoarvojen, jotka liittyvät yhteisön osuuksiin konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä, ja sen näistä yhteisöistä aiheutuvan enimmäistappion välillä, jolle se on altistunut.

30 Jos yhteisö on raportointikauden aikana antanut taloudellista tai muuta tukea konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle strukturoidulle yhteisölle, jossa sillä on aiemmin ollut tai tarkasteluhetkellä on osuus (esim. ostamalla strukturoidun yhteisön varoja tai sen liikkeeseen laskemia instrumentteja), ilman että sillä on tähän sopimukseen perustuvaa velvoitetta, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään:

(a) minkä tyyppistä tukea on annettu ja kuinka paljon sitä on annettu, mukaan lukien tilanteet, joissa yhteisö on avustanut strukturoitua yhteisöä taloudellisen tuen hankkimisessa; ja

(b) syyt tuen antamiseen.

31 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään senhetkiset aikomuksensa, jotka koskevat taloudellisen tai muun tuen antamista konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle strukturoidulle yhteisölle, mukaan lukien aikomukset, jotka koskevat strukturoidun yhteisön avustamista taloudellisen tuen hankkimisessa.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

strukturoidusta yhteisöstä saatu tulo Tässä IFRS-standardissa **strukturoidusta yhteisöstä** saatu tulo sisältää toistuvat ja kertaluonteiset palkkiot, korot, osingot, voitot tai tappiot, jotka aiheutuvat strukturoidussa yhteisössä olevan osuuden määrittämisestä uudelleen tai sen kirjaamisesta pois taseesta, sekä voitot tai tappiot varojen ja velkojen siirtämisestä strukturoidulle yhteisölle, näihin kuitenkaan rajoittumatta.

osuus toisessa yhteisössä Tässä IFRS-standardissa osuudella toisessa yhteisössä tarkoitetaan sopimukseen perustuvaa ja sopimukseen perustumatonta osallisuutta, jonka seurauksena yhteisö altistuu toisen yhteisön tuloksesta johtuvan tuoton vaihtelulle. Osoituksena osuudesta toisessa yhteisössä voi olla oman tai vieraan pääoman ehtoisten instrumenttien hallussapito sekä muissa muodoissa oleva osallisuus, kuten rahoituksen antaminen, maksuvalmiustuki, luoton laatua parantavat järjestelyt ja takaukset, näihin kuitenkaan rajoittumatta. Se sisältää keinot, joiden avulla yhteisöllä on määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta toisessa yhteisössä. Yhteisöllä ei välttämättä ole osuutta toisessa yhteisössä pelkästään tyypillisen asiakas–tavarantoimittaja -suhteen perusteella.

Kappaleisiin B7–B9 sisältyy lisää tietoa osuuksista muissa yhteisöissä.

▼M32

	Tuoton vaihtelua selitetään IFRS 10:n kappaleissa B55–B57.
strukturoitu yhteisö	Yhteisö, joka on rakennettu siten, etteivät äänioikeudet tai vastaavanlaiset oikeudet ole ratkaiseva tekijä päätettäessä, kenellä on määräysvalta yhteisössä, esimerkiksi kun äänioikeudet liittyvät vain hallinnollisiin tehtäviin ja merkityksellisiä toimintoja ohjataan sopimukseen perustuvien järjestelyjen avulla. Kappaleissa B22–B24 on lisää tietoa strukturoiduista yhteisöistä.

▼M38

Seuraavat termit on määritelty IAS 27:ssä (muutettu 2011), IAS 28:ssa (muutettu 2011), IFRS 10:ssä ja IFRS 11:ssä *Yhteisjärjestelyt*, ja niitä käytetään tässä IFRS-standardissa kyseisissä IFRS-standardeissa annetussa merkityksessä:

— osakkuusyritys

— konsernitilinpäätös

— määräysvalta yhteisössä

— pääomaosuusmenetelmä

— konserni

— sijoitusyhteisö

— yhteisjärjestely

▼M32

— yhteinen määräysvalta

— yhteinen toiminto

— yhteisyritys

— määräysvallattomien omistajien osuus

— emoyritys

— suojaavat oikeudet

— merkitykselliset toiminnot

— erillistilinpäätös

— erillinen sijoitusväline

— huomattava vaikutusvalta

— tytäryritys.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–31 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

B1 Tähän liitteeseen sisältyvät esimerkit kuvaavat kuvitteellisia tilanteita. Vaikka joitakin esimerkkeihin liittyviä näkökohtia saattaa esiintyä todellisissa tosiseikastoissa, IFRS 12:ta sovellettaessa pitää arvioida kaikkia tiettyyn tosiseikastoon kuuluvia tosiseikkoja ja olosuhteita.

▼**M32**

TIETOJEN YHDISTÄMINEN (KAPPALE 4)

B2 Yhteisön on päätettävä olosuhteidensa perusteella, kuinka yksityiskohtaista tietoa se esittää käyttäjien informaatiotarpeiden tyydyttämiseksi, kuinka paljon se painottaa erilaisia vaatimuksiin liittyviä näkökohtia ja kuinka se yhdistää tietoja. Esittämistavassa on löydettävä tasapaino siten, että tilinpäätöstä ei rasiteta runsailla yksityiskohdilla, jotka eivät ehkä auta tilinpäätöksen käyttäjiä, eikä toisaalta tehdä tärkeää informaatiota vaikeasti ymmärrettäväksi yhdistämällä tietoja liikaa.

B3 Yhteisö saa yhdistää tämän IFRS-standardin edellyttämät tiedot, jotka koskevat osuuksia samankaltaisissa yhteisöissä, jos yhdistäminen on tietojen esittämistä koskevan tavoitteen ja kappaleessa B4 esitettävän vaatimuksen mukaista eikä tee esitettävästä informaatiosta vaikeasti ymmärrettävää. Yhteisön on annettava tieto siitä, kuinka se on yhdistänyt osuutensa samankaltaisissa yhteisöissä.

B4 Yhteisön on esitettävä erikseen tiedot osuuksista:

(a) tytäryrityksissä;

(b) yhteisyrityksissä;

(c) yhteisissä toiminnoissa;

(d) osakkuusyrityksissä; ja

(e) konsernitilinpäätöksen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä.

B5 Tehdessään päätöstä siitä, yhdistetäänkö tietoja, yhteisön on tarkasteltava määrällistä ja laadullista tietoa, joka koskee kunkin yhdistettäväksi harkittavan yhteisön riskiin ja tuottoon liittyviä piirteitä sekä kunkin tällaisen yhteisön merkittävyyttä raportoivan yhteisön kannalta. Yhteisön on esitettävä tiedot sillä tavoin, että sillä näissä muissa yhteisöissä olevien osuuksien luonne ja laajuus tulee selkeästi selitetyksi tilinpäätöksen käyttäjille.

B6 Seuraavat ovat esimerkkejä tasoista, joille tiedot voisi olla asianmukaista yhdistää kappaleessa B4 esitettyjen yhteisöluokkien sisällä:

(a) toimintojen luonne (esim. tutkimus- ja kehittämisyhteisö, luottokorttisaamisten rullaavaa arvopaperistamista harjoittava yhteisö).

(b) toimialaryhmä.

(c) maantieteellinen alue (esim. maa tai hallinnollinen alue).

OSUUDET MUISSA YHTEISÖISSÄ

B7 Osuudella toisessa yhteisössä tarkoitetaan sopimukseen perustuvaa ja sopimukseen perustumatonta osallisuutta, jonka seurauksena raportoiva yhteisö altistuu toisen yhteisön tuloksesta johtuvan tuoton vaihtelulle. Toisen yhteisön tarkoituksen ja rakenteen tarkastelusta voi olla raportoivalle yhteisölle apua arvioitaessa, onko sillä osuus kyseisessä yhteisössä ja täytyykö sen näin ollen antaa tämän IFRS-standardin mukaiset tiedot. Arvioinnissa on otettava huomioon riskit, joita toisen yhteisön on ollut tarkoitus aiheuttaa, sekä riskit, jotka sen on ollut tarkoitus siirtää edelleen raportoivalle yhteisölle ja muille osapuolille.

▼**M32**

B8 Raportoiva yhteisö altistuu tyypillisesti toisen yhteisön tuloksesta johtuvan tuoton vaihtelulle siksi, että sillä on instrumentteja (kuten toisen yhteisön liikkeeseen laskemia oman tai vieraan pääoman ehtoisia instrumentteja) tai muunlainen osallisuus, joka absorboi vaihtelua. Oletetaan esimerkiksi, että strukturoidulla yhteisöllä on lainasalkku. Strukturoitu yhteisö tekee toisen yhteisön (raportoiva yhteisö) kanssa luottoriskinvaihtosopimuksen, jolla se suojautuu lainojen korko- ja lyhennysmaksuihin kohdistuvilta laiminlyönneiltä. Raportoivalla yhteisöllä on osallisuus, jonka vuoksi se altistuu strukturoidun yhteisön tuloksesta johtuvan tuoton vaihtelulle, koska luottoriskinvaihtosopimus absorboi strukturoidun yhteisön tuoton vaihtelua.

B9 Joidenkin instrumenttien tarkoituksena on siirtää riskiä raportoivalta yhteisöltä toiselle yhteisölle. Tällaiset instrumentit aiheuttavat toiselle yhteisölle tuoton vaihtelua mutta eivät tyypillisesti altista yhteisöä tämän toisen yhteisön tuloksesta johtuvan tuoton vaihtelulle. Oletetaan esimerkiksi, että perustetaan strukturoitu yhteisö tarkoituksena järjestää sijoitusmahdollisuuksia sijoittajille, jotka ovat halukkaita altistumaan yhteisön Z luottoriskille (yhteisö Z ei kuulu minkään järjestelyssä osallisena olevan osapuolen lähipiiriin). Strukturoitu yhteisö hankkii rahoitusta laskemalla liikkeeseen kyseisille sijoittajille velkakirjoja, jotka on sidottu yhteisön Z luottoriskiin (luottoriskin vaihtolaina), ja sijoittaa saamansa maksut riskittömistä rahoitusvaroista koostuvaan salkkuun. Strukturoitu yhteisö altistuu yhteisön Z luottoriskille tekemällä luottoriskin vaihtosopimuksen (CDS) swap-vastapuolen kanssa. CDS siirtää yhteisön Z luottoriskin strukturoidulle yhteisölle swap-vastapuolen maksamaa palkkiota vastaan. Strukturoituun yhteisöön sijoittaneet osapuolet saavat korkeamman tuoton, joka kuvastaa sekä strukturoidun yhteisön omaisuussalkun tuottoa että CDS-palkkiota. Swap-vastapuolella ei ole strukturoidussa yhteisössä osallisuutta, joka altistaisi sen strukturoidun yhteisön tuloksesta johtuvan tuoton vaihtelulle, koska CDS siirtää vaihtelun strukturoidulle yhteisölle sen sijaan, että se absorboisi strukturoidun yhteisön tuoton vaihtelua.

YHTEENVETO TYTÄR-, YHTEIS- JA OSAKKUUSYRITYKSIÄ KOSKEVASTA TALOUDELLISESTA INFORMAATIOSTA (KAPPALEET 12 JA 21)

B10 Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta tytäryrityksestä, jossa on raportoivan yhteisön kannalta olennainen määräysvallattomien omistajien osuus:

(a) määräysvallattomille omistajille maksetut osingot.

(b) tytäryrityksen varoja, velkoja, voittoa tai tappiota ja rahavirtoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta yhteenveto, jonka avulla käyttäjien on mahdollista saada käsitys osuudesta, joka määräysvallattomilla omistajilla on konsernin toiminnoissa ja rahavirroissa. Tämä informaatio voi sisältää esimerkiksi lyhytaikaiset varat, pitkäaikaiset varat, lyhytaikaiset velat, pitkäaikaiset velat, liikevaihdon, voiton tai tappion ja laajan tuloksen, näihin kuitenkaan rajoittumatta.

B11 Kappaleessa B10(b) vaadittava yhteenveto taloudellisesta informaatiosta on esitettävä ilman konsernin sisäisten erien eliminointia.

▼**M32**

B12 Yhteisön on esitettävä jokaisesta raportoivan yhteisön kannalta olennaisesta yhteis- ja osakkuusyrityksestä:

(a) yhteis- tai osakkuusyritykseltä saadut osingot.

(b) yhteis- tai osakkuusyritystä koskevasta taloudellisesta informaatiosta yhteenveto (ks. kappaleet B14 ja B15), joka sisältää seuraavat tiedot niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(i) lyhytaikaiset varat.

(ii) pitkäaikaiset varat.

(iii) lyhytaikaiset velat.

(iv) pitkäaikaiset velat.

(v) liikevaihto.

(vi) jatkuvien toimintojen voitto tai tappio.

(vii) lopetettujen toimintojen voitto tai tappio verojen jälkeen.

(viii) muut laajan tuloksen erät.

(ix) laaja tulos.

B13 Kappaleessa B12 vaadittavan taloudellista informaatiota koskevan yhteenvedon lisäksi yhteisön on esitettävä jokaisesta raportoivan yhteisön kannalta olennaisesta yhteisyrityksestä seuraavat rahamäärät:

(a) kappaleeseen B12(b)(i) sisältyvät rahavarat.

(b) kappaleeseen B12(b)(iii) sisältyvät lyhytaikaiset rahoitusvelat (lukuun ottamatta ostovelkoja, muita velkoja ja varauksia).

(c) kappaleeseen B12(b)(iv) sisältyvät pitkäaikaiset rahoitusvelat (lukuun ottamatta ostovelkoja, muita velkoja ja varauksia).

(d) poistot.

(e) korkotuotot.

(f) korkokulut.

(g) tuloverokulu tai -tuotto.

B14 Kappaleiden B12 ja B13 mukaisesti esitettävä yhteenveto taloudellisesta informaatiosta on esitettävä yhteis- tai osakkuusyrityksen IFRS-tilinpäätökseen sisältyvinä rahamäärinä (ei yhteisön osuutena kyseisistä rahamääristä). Jos yhteisö käsittelee osuutensa yhteis- tai osakkuusyrityksessä pääomaosuusmenetelmällä:

(a) yhteis- tai osakkuusyrityksen IFRS-tilinpäätökseen sisältyviä rahamääriä on oikaistava niiden oikaisujen huomioon ottamiseksi, jotka yhteisö on tehnyt pääomaosuusmenetelmää soveltaessaan, kuten hankinta-ajankohtana tehdyt käypää arvoa koskevat oikaisut ja erilaisista tilinpäätöksen laatimisperiaatteista johtuvat oikaisut.

(b) yhteisön on esitettävä täsmäytyslaskelma taloudellisesta informaatiosta esitetyn yhteenvedon ja sillä yhteis- tai osakkuusyrityksessä olevan osuuden kirjanpitoarvon välillä.

▼M32

B15 Yhteisö saa esittää kappaleissa B12 ja B13 vaadittavan yhteenvedon taloudellisesta informaatiosta yhteis- tai osakkuusyrityksen tilinpäätöksen perusteella, jos:

(a) yhteisö arvostaa osuutensa yhteis- tai osakkuusyrityksessä käypään arvoon IAS 28:n (muutettu 2011) mukaisesti; ja

(b) yhteis- tai osakkuusyritys ei laadi IFRS-tilinpäätöstä, ja laatiminen tällä perusteella ei olisi käytännössä mahdollista tai aiheuttaisi kohtuuttomia kustannuksia.

Tässä tapauksessa yhteisön on annettava tieto siitä, millä perusteella yhteenveto taloudellisesta informaatiosta on laadittu.

B16 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään yhteenlaskettuna sellaisten sillä yhteis- ja osakkuusyrityksissä olevien pääomaosuusmenetelmällä käsiteltyjen osuuksien kirjanpitoarvo, jotka ovat yksittäin tarkasteltuina epäolennaisia. Yhteisön on myös esitettävä tilinpäätöksessään erikseen yhteenlaskettuna osuutensa kyseisten yhteis- tai osakkuusyritysten:

(a) jatkuvien toimintojen voitosta tai tappiosta.

(b) lopetettujen toimintojen voitosta tai tappiosta verojen jälkeen.

(c) muista laajan tuloksen eristä.

(d) laajasta tuloksesta.

Yhteisö esittää tiedot erikseen yhteis- ja osakkuusyrityksistä.

▼M59

B17 Kun yhteisön osuus tytär-, yhteis- tai osakkuusyrityksessä (tai osa sen osuudesta yhteis- tai osakkuusyrityksessä) luokitellaan (tai sisältyy luovutettavien erien ryhmään, joka luokitellaan) myytävänä olevaksi IFRS 5:n mukaisesti, yhteisön ei tarvitse esittää tilinpäätöksessään yhteenvetoa kyseistä tytär-, yhteis- tai osakkuusyritystä koskevasta taloudellisesta informaatiosta kappaleiden B10–B16 mukaisesti.

▼M32

YHTEISYRITYKSIÄ KOSKEVAT SITOUMUKSET (KAPPALE 23(A))

B18 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaikkien niiden sitoumusten yhteismäärä, jotka se on tehnyt liittyen osuuteensa yhteisyrityksissä mutta joita se ei ole merkinnyt tilinpäätökseensä raportointipäivänä (mukaan lukien osuutensa sitoumuksista, jotka on tehty yhdessä muiden sellaisten sijoittajayritysten kanssa, joilla on yhteinen määräysvalta yhteisyrityksessä). Sitoumuksilla tarkoitetaan niitä sitoumuksia, joiden seurauksena käteisvaroja tai muita voimavaroja saattaa tulevaisuudessa siirtyä pois yhteisöstä.

B19 Tilinpäätökseen merkitsemättömiin sitoumuksiin, joiden seurauksena käteisvaroja tai muita voimavaroja saattaa tulevaisuudessa siirtyä pois yhteisöstä, kuuluvat:

(a) tilinpäätökseen merkitsemättömät sitoumukset, jotka koskevat rahoituksen tai voimavarojen järjestämistä esimerkiksi seuraavista seikoista johtuen:

(i) yhteisyrityksen perustamis- tai hankkimissopimukset (jotka voivat esimerkiksi edellyttää, että yhteisö antaa sille rahaa tiettynä ajanjaksona).

(ii) yhteisyrityksen pääomavaltaiset projektit.

(iii) ehdottomat ostovelvoitteet, joihin kuuluu sellaisten laitteistojen, vaihto-omaisuuden tai palvelujen hankkiminen, jotka yhteisö on sitoutunut ostamaan yhteisyritykseltä tai sen puolesta.

▼M32

(iv) tilinpäätökseen merkitsemättömät sitoumukset, jotka koskevat lainojen tai muun taloudellisen tuen antamista yhteisyritykselle.

(v) tilinpäätökseen merkitsemättömät sitoumukset, jotka koskevat voimavarojen, kuten omaisuuserien tai palvelujen, antamista yhteisyritykselle.

(vi) muut yhteisyritykseen liittyvät, ei peruutettavissa olevat, tilinpäätökseen merkitsemättömät sitoumukset.

(b) tilinpäätökseen merkitsemättömät sitoumukset, jotka koskevat toisella osapuolella yhteisyrityksessä olevan omistusosuuden (tai osan tästä omistusosuudesta) hankkimista tietyn vastaisen tapahtuman toteutuessa tai jäädessä toteutumatta.

B20 Kappaleissa B18 ja B19 esitetyt vaatimukset ja esimerkit havainnollistavat joitakin tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja, joita vaaditaan IAS 24:n *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä* kappaleessa 18.

OSUUDET KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN SISÄLTYMÄTTÖMISSÄ STRUKTUROIDUISSA YHTEISÖISSÄ (KAPPALEET 24–31)

Strukturoidut yhteisöt

B21 Strukturoidulla yhteisöllä tarkoitetaan yhteisöä, joka on rakennettu siten, etteivät äänioikeudet tai muut vastaavanlaiset oikeudet ole ratkaiseva tekijä päätettäessä, kenellä on määräysvalta yhteisössä, esimerkiksi kun äänioikeudet liittyvät vain hallinnollisiin tehtäviin ja merkityksellisiä toimintoja ohjataan sopimukseen perustuvien järjestelyjen avulla.

B22 Strukturoidulla yhteisöllä on usein joitakin seuraavista piirteistä tai ominaisuuksista tai ne kaikki:

(a) rajoitetut toiminnot.

(b) kapea-alainen ja hyvin määritelty tavoite, kuten verotehokkaan vuokrasopimuksen järjestäminen, tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittaminen, pääoma- tai rahoituslähteen järjestäminen yhteisölle tai sijoitusmahdollisuuksien tarjoaminen sijoittajille siirtämällä strukturoidun yhteisön varoihin liittyvät riskit ja edut sijoittajille.

(c) riittämätön pääoma, jotta strukturoitu yhteisö pystyisi rahoittamaan toimintonsa ilman huonommassa etuoikeusasemassa olevaa taloudellista tukea.

(d) rahoitus, joka tapahtuu käyttäen useita sopimuksella toisiinsa liitettyjä, sijoittajille kohdistettuja instrumentteja, jotka muodostavat luottoriskin tai muun riskin keskittymiä (siivut).

B23 Esimerkkejä yhteisöistä, joiden katsotaan olevan strukturoituja yhteisöjä, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

(a) arvopaperistamisvälineet.

(b) omaisuuseriin perustuva rahoitus.

(c) jotkin sijoitusrahastot.

B24 Yhteisö, jota koskeva määräysvalta perustuu äänioikeuksiin, ei ole strukturoitu yhteisö yksinkertaisesti siksi, että se esimerkiksi saa rahoitusta kolmansilta osapuolilta uudelleenjärjestelyn jälkeen.

Niiden riskien luonne, jotka johtuvat osuuksista konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä (kappaleet 29–31).

B25 Kappaleissa 29–31 vaadittavien tietojen lisäksi yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään lisätietoja, jotka tarvitaan kappaleessa 24(b) asetetun, esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

▼M32

B26 Seuraavat ovat esimerkkejä lisätiedoista, joilla olosuhteista riippuen voi olla merkitystä arvioitaessa riskejä, joille yhteisö on altistunut, kun sillä on osuus konsernitilinpäätökseen sisältymättömässä strukturoidussa yhteisössä:

(a) järjestelyn ehdot, joiden mukaan yhteisö voi joutua antamaan konsernitilinpäätökseen sisältymättömälle strukturoidulle yhteisölle taloudellista tukea (esim. maksuvalmiusjärjestelyt tai luottoluokituksen laukaisevat tekijät, jotka liittyvät velvollisuuteen ostaa strukturoidun yhteisön varoja tai antaa taloudellista tukea), mukaan lukien:

(i) kuvaus tapahtumista tai olosuhteista, jotka voisivat altistaa raportoivan yhteisön tappiolle.

(ii) onko mitään ehtoja, jotka rajoittaisivat velvoitetta.

(iii) onko muita osapuolia, jotka antavat taloudellista tukea, ja jos on, mikä on raportoivan yhteisön velvoitteen asema suhteessa näiden toisten osapuolten velvoitteisiin.

(b) yhteisölle raportointikaudella syntyneet tappiot, jotka liittyvät sen osuuksiin konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä.

(c) minkätyyppistä tuloa yhteisö on raportointikaudella saanut osuuksistaan konsernitilinpäätökseen sisältymättömissä strukturoiduissa yhteisöissä.

(d) täytyykö yhteisön kantaa konsernitilinpäätökseen sisältymättömän strukturoidun yhteisön tappiot ennen muita osapuolia, tällaisten yhteisölle syntyvien tappioiden yläraja ja (jos tällä on merkitystä) niiden mahdollisten tappioiden asema ja määrä, joiden kantajina ovat muut osapuolet, joiden osuuksilla on huonompi etuoikeusasema kuin yhteisön osuudella konsernitilinpäätökseen sisältymättömässä strukturoidussa yhteisössä.

(e) tiedot kolmansien osapuolten kanssa tehdyistä maksuvalmiusjärjestelyistä, takauksista tai muista sitoumuksista, jotka voivat vaikuttaa yhteisöllä konsernitilinpäätökseen sisältymättömässä strukturoidussa yhteisössä olevan osuuden käypään arvoon tai osuuteen liittyvään riskiin.

(f) vaikeudet, joita konsernitilinpäätökseen sisältymättömällä strukturoidulla yhteisöllä mahdollisesti on ollut toimintojensa rahoittamisessa raportointikauden aikana.

(g) konsernitilinpäätökseen sisältymättömän strukturoidun yhteisön rahoittamisessa käytetyt rahoitusmuodot (esim. sijoitustodistukset tai keskipitkän aikavälin velkakirjat) ja niiden voimassaoloajan painotettu keskiarvo. Näihin tietoihin voi sisältyä maturiteettianalyyseja, jotka koskevat konsernitilinpäätökseen sisältymättömän strukturoidun yhteisön varoja ja rahoitusta, jos strukturoidulla yhteisöllä on pidempiaikaisia varoja, joilla on lyhytaikaisempi rahoitus.

Liite C

Voimaantulo ja siirtyminen

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

C1 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼**M37**

C1A Kesäkuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Konsernitilinpäätös, yhteisjärjestelyt ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhteisöissä: siirtymistä koskeva ohjeistus* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 11:een ja IFRS 12:een) lisättiin kappaleet C2A–C2B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRS 12:ta aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M38**

C1B Lokakuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 27:ään) muutettiin kappaletta 2 ja liitettä A sekä lisättiin kappaleet 9A–9B, 19A–19G, 21A ja 25A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmin, sen on annettava tästä tieto ja samanaikaisesti sovellettava kaikkia asiakirjaan *Sijoitusyhteisöt* sisältyviä muutoksia.

▼**M51**

C1C Joulukuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla *Sijoitusyhteisöt: konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä koskevan poikkeuksen soveltaminen* (muutokset IFRS 10:een, IFRS 12:een ja IAS 28:aan) muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼**M59**

C1D Joulukuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla Vuosittaiset parannukset IFRS-standardeihin 2014–2016 lisättiin kappale 5A ja muutettiin kappaletta B17. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2017 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet mukaisesti.

▼**M32**

C2 Yhteisölle suositellaan tässä IFRS-standardissa vaadittavien tietojen esittämistä aikaisemmin kuin 1.1.2013 alkavalta tilikaudelta. Joidenkin tässä IFRS-standardissa vaadittavien tietojen esittäminen ei tarkoita, että yhteisön täytyisi noudattaa kaikkia tämän IFRS-standardin vaatimuksia tai soveltaa ennenaikaisesti IFRS 10:tä, IFRS 11:tä, IAS 27:ää (muutettu 2011) ja IAS 28:aa (muutettu 2011).

▼**M37**

C2A Tämän IFRS-standardin vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ei tarvitse soveltaa sellaisella esitettävällä kaudella, joka alkaa ennen sitä tilikautta, joka välittömästi edeltää ensimmäistä tilikautta, jolla IFRS 12:ta sovelletaan.

C2B Tämän IFRS-standardin kappaleiden 24–31 mukaisia vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ja vastaavaa ohjeistusta kappaleissa B21–B26 ei tarvitse soveltaa sellaisella esitettävällä kaudella, joka alkaa ennen ensimmäistä tilikautta, jolla IFRS 12:ta sovelletaan.

▼**M32**

VIITTAUKSET IFRS 9:ÄÄN

C3 Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää, kaikki viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

▼M33

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 13

Käyvän arvon määrittäminen

TAVOITE

1 **Tässä IFRS-standardissa:**

(a) **määritellään *käypä arvo*;**

(b) **esitetään yhdessä IFRS-standardissa viitekehys käyvän arvon määrittämistä varten; ja**

(c) **asetetaan vaatimukset käyvän arvon määrittämistä koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä.**

2 Käypä arvo on markkinaperusteinen arvo, ei yhteisökohtainen arvo. Joillekin varoille ja veloille voi olla käytettävissä havainnoitavissa olevia markkinatransaktioita tai markkinatietoa. Toisille varoille ja veloille ei mahdollisesti ole havainnoitavissa olevia markkinatransaktioita ja markkinatietoa. Käyvän arvon määrittämisellä on kuitenkin molemmissa tapauksissa sama tavoite – arvioida hinta, johon *tavanmukainen liiketoimi* omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi toteutuisi *markkinaosapuolten* välillä arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa (ts. arvostuspäivän *poistumishinta* sellaisen markkinaosapuolen näkökulmasta, jolla on kyseinen omaisuuserä tai velka).

3 Silloin kun ei ole havainnoitavissa olevaa hintaa täysin samanlaiselle omaisuuserälle tai velalle, yhteisö määrittää käyvän arvon jollakin muulla arvostusmenetelmällä, jossa käytetään mahdollisimman paljon merkityksellisiä *havainnoitavissa olevia syöttötietoja* ja mahdollisimman vähän *muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja*. Koska käypä arvo on markkinaperusteinen arvo, sitä määritettäessä käytetään oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa, riskiä koskevat oletukset mukaan lukien. Tästä seuraa, että yhteisön aikomuksella, joka koskee omaisuuserän pitämistä taikka velan maksamista tai muunlaista suorittamista, ei ole merkitystä käypää arvoa määritettäessä.

4 Käyvän arvon määritelmä keskittyy varoihin ja velkoihin, koska ne ovat kirjanpidossa tapahtuvan arvostamisen pääasiallisia kohteita. Lisäksi tätä IFRS-standardia on sovellettava yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin, jotka arvostetaan käypään arvoon.

SOVELTAMISALA

5 **Tätä IFRS-standardia sovelletaan, kun jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan tai sallitaan käypään arvoon tapahtuva arvostaminen tai sitä koskevien tietojen esittäminen (sekä arvostaminen käypään arvoon perustuvaan arvoon, kuten käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, tai tällaisia arvoja koskevien tietojen esittäminen), lukuun ottamatta kappaleissa 6 ja 7 tarkoitettuja tapauksia.**

▼M54

6 Tämän IFRS-standardin mukaisia arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia ei sovelleta seuraaviin eriin:

▼M33

(a) IFRS 2:n *Osakeperusteiset maksut* soveltamisalaan kuuluvat osakeperusteiset maksut;

▼M54

(b) IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti kirjanpidossa käsiteltävät vuokraustapahtumat; ja

▼M33

(c) arvot, joilla on joitakin yhtäläisyyksiä käyvän arvon kanssa mutta jotka eivät ole käypiä arvoja, kuten IAS 2:n *Vaihto-omaisuus* mukainen nettorealisointiarvo tai IAS 36:n *Omaisuuserien arvon alentuminen* mukainen käyttöarvo.

▼M33

7 Tässä IFRS-standardissa vaadittavia tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ei vaadita seuraavista eristä:

(a) järjestelyyn kuuluvat varat, jotka arvostetaan käypään arvoon IAS 19:n *Työsuhde-etuudet* mukaisesti;

(b) eläke-etuusjärjestelyjen sijoitukset, jotka arvostetaan käypään arvoon IAS 26:n *Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi* mukaisesti; ja

(c) omaisuuserät, joiden kerrytettävissä oleva rahamäärä on käypä arvo vähennettynä luovutuksesta johtuvilla menoilla IAS 36:n mukaisesti.

8 Tässä IFRS-standardissa kuvattava käyvän arvon määrittämisen viitekehys koskee sekä alkuperäistä että myöhempää arvostamista, jos muissa IFRS-standardeissa vaaditaan käypää arvoa tai sallitaan se.

ARVOSTAMINEN

Käyvän arvon määritelmä

9 Käypä arvo määritellään tässä IFRS-standardissa hinnaksi, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa.

10 Käyvän arvon määrittämisessä sovellettavaa yleistä lähestymistapaa kuvataan kappaleessa B2.

Omaisuuserä tai velka

11 Käypä arvo määritetään tietylle omaisuuserälle tai velalle. Sen vuoksi yhteisön on otettava käypää arvoa määritettäessä huomioon omaisuuserän tai velan ominaispiirteet, jos markkinaosapuolet ottaisivat kyseiset ominaispiirteet huomioon hinnoitellessaan omaisuuserää tai velkaa arvostuspäivänä. Tällaisia ominaispiirteitä ovat esimerkiksi seuraavat:

(a) **omaisuuserän kunto ja sijaintipaikka; ja**

(b) **omaisuuserän myyntiä tai käyttöä koskevat rajoitukset, jos niitä on.**

12 Tietystä ominaispiirteestä aiheutuva vaikutus arvonmääritykseen vaihtelee sen mukaan, kuinka markkinaosapuolet ottaisivat kyseisen ominaispiirteen huomioon.

13 Käypään arvoon arvostettava omaisuuserä tai velka voisi olla kumpi tahansa seuraavista:

(a) itsenäinen omaisuuserä tai velka (esim. rahoitusinstrumentti tai rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä); tai

(b) omaisuuseräryhmä, velkaryhmä tai varojen ja velkojen ryhmä (esim. rahavirtaa tuottava yksikkö tai liiketoiminta).

14 Se, onko omaisuuserä tai velka kirjaamista tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ajatellen itsenäinen omaisuuserä tai velka, omaisuuseräryhmä, velkaryhmä vai varojen ja velkojen ryhmä, riippuu sen *laskentayksiköstä*. Omaisuuserän tai velan laskentayksikkö on määritettävä sen IFRS-standardin mukaisesti, jossa käypään arvoon arvostamista vaaditaan tai se sallitaan, ellei tästä IFRS-standardista muuta johdu.

▼M33

Liiketoimi

15 **Käypää arvoa määritettäessä oletetaan, että omaisuuserä tai velka vaihdetaan tavanmukaisessa liiketoimessa, joka toteutuu markkinaosapuolten välillä omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa.**

16 **Käypää arvoa määritettäessä oletetaan, että omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi toteutuva liiketoimi tapahtuu joko:**

(a) **omaisuuserän tai velan *pääasiallisilla markkinoilla*; tai**

(b) **jos pääasiallisia markkinoita ei ole, omaisuuserän tai velan *suotuisimmilla markkinoilla*.**

17 Yhteisön ei tarvitse tehdä tyhjentävää selvitystä kaikista mahdollisista markkinoista tunnistaakseen pääasialliset markkinat tai, jos pääasiallisia markkinoita ei ole, suotuisimmat markkinat, mutta sen on otettava huomioon kaikki kohtuudella saatavilla oleva tieto. Ellei päinvastaisesta ole näyttöä, oletetaan, että ne markkinat, joilla yhteisö normaalisti toteuttaisi liiketoimen omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi, ovat pääasialliset markkinat tai, jos pääasiallisia markkinoita ei ole, suotuisimmat markkinat.

18 Jos omaisuuserälle tai velalle on olemassa pääasialliset markkinat, käyvän arvon on kuvastettava näillä markkinoilla toteutuvaa hintaa (riippumatta siitä, onko tämä hinta suoraan havainnoitavissa vai arvioidaanko se muulla arvostusmenetelmällä), vaikka joillakin toisilla markkinoilla toteutuva hinta olisi arvostuspäivänä mahdollisesti suotuisampi.

19 Yhteisöllä täytyy olla arvostuspäivänä pääsy pääasiallisille (tai suotuisimmille) markkinoille. Koska eri yhteisöillä (ja näihin yhteisöihin sisältyvillä liiketoiminnoilla) voi olla pääsy erilaisille markkinoille, saman omaisuuserän tai velan pääasialliset (tai edullisimmat) markkinat voivat olla erilaiset eri yhteisöillä (ja näihin yhteisöihin sisältyvillä liiketoiminnoilla). Sen vuoksi pääasiallisia (tai suotuisimpia) markkinoita (ja näin ollen markkinaosapuolia) on tarkasteltava yhteisön näkökulmasta, jolloin otetaan huomioon erot toiminnoiltaan erilaisten yhteisöjen välillä ja sisällä.

20 Vaikka yhteisön täytyy pystyä pääsemään markkinoille, sen ei tarvitse pystyä myymään tiettyä omaisuuserää tai siirtämään tiettyä velkaa arvostuspäivänä, jotta se pystyisi määrittämään käyvän arvon kyseisillä markkinoilla määräytyvän hinnan perusteella.

21 Silloinkin, kun ei ole olemassa havainnoitavissa olevia markkinoita, joilta saataisiin omaisuuserän myyntiä tai velan siirtämistä koskevaa hinnoittelutietoa arvostuspäivänä, käypää arvoa määritettäessä on oletettava, että liiketoimi tapahtuu kyseisenä päivänä tarkasteltuna sen markkinaosapuolen näkökulmasta, jolla on kyseinen omaisuuserä tai velka. Tämä oletettu liiketoimi antaa perustan sen hinnan arvioimiselle, johon omaisuuserä myytäisiin tai velka siirrettäisiin.

Markkinaosapuolet

22 **Yhteisön on määritettävä omaisuuserän tai velan käypä arvo käyttäen niitä oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa olettaen, että markkinaosapuolet toimivat parhaan taloudellisen etunsa mukaisesti.**

▼M33

23 Yhteisön ei tarvitse näitä oletuksia muodostaessaan yksilöidä tiettyjä markkinaosapuolia. Sen sijaan yhteisön on yksilöitävä ominaispiirteet, jotka erottavat markkinaosapuolet yleisesti, tarkastelemalla kaikille seuraaville seikoille ominaisia tekijöitä:

(a) omaisuuserä tai velka;

(b) omaisuuserän tai velan pääasialliset (tai suotuisimmat) markkinat; ja

(c) markkinaosapuolet, joiden kanssa yhteisö toteuttaisi liiketoimen kyseisillä markkinoilla.

Hinta

24 Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä pääasiallisilla (tai suotuisimmilla markkinoilla) toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa (ts. poistumishinta) riippumatta siitä, onko hinta suoraan havainnoitavissa vai arvioidaanko se muuta arvostusmenetelmää käyttäen.

25 Omaisuuserän tai velan käypää arvoa määritettäessä käytettävää pääasiallisilla (tai suotuisimmilla) markkinoilla määräytyvää hintaa ei saa oikaista *transaktiomenoilla.* Transaktiomenot on käsiteltävä kirjanpidossa muiden IFRS-standardien mukaisesti. Transaktiomenot eivät ole omaisuuserän tai velan ominaispiirre; sen sijaan ne ovat liiketoimikohtaisia ja ovat erilaiset riippuen siitä, kuinka yhteisö toteuttaa omaisuuserää tai velkaa koskevan liiketoimen.

26 *Kuljetusmenot* eivät kuulu transaktiomenoihin. Jos sijaintipaikka on omaisuuserän ominaispiirre (kuten voi olla esimerkiksi hyödykkeellä), pääasiallisilla (tai suotuisimmilla) markkinoilla määräytyvää hintaa on oikaistava menoilla, jotka aiheutuisivat omaisuuserän kuljettamisesta senhetkisestä sijaintipaikastaan kyseisille markkinoille, jos tällaisia menoja on.

Soveltaminen rahoitusvaroihin kuulumattomiin omaisuuseriin

Rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien parhaiten tuottava käyttö

27 Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käypää arvoa määritettäessä otetaan huomioon markkinaosapuolen kyky kerryttää taloudellista hyötyä käyttämällä omaisuuserää sen *parhaiten tuottavassa käytössä* tai myymällä se toiselle markkinaosapuolelle, joka käyttäisi omaisuuserää sen parhaiten tuottavassa käytössä.

28 Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän parhaiten tuottavassa käytössä otetaan huomioon omaisuuserän käyttö, joka on fyysisesti mahdollista, lain mukaan sallittua ja taloudellisesti toteuttamiskelpoista, seuraavasti:

(a) Fyysisesti mahdollisessa käytössä otetaan huomioon omaisuuserän fyysiset ominaisuudet, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon omaisuuserän hinnoittelussa (esim. kiinteistön sijaintipaikka tai koko).

(b) Lain mukaan sallitussa käytössä otetaan huomioon omaisuuserän käyttöä koskevat lakisääteiset rajoitteet, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon omaisuuserän hinnoittelussa (esim. kiinteistöä koskevat kaavoitusmääräykset).

(c) Taloudellisesti toteuttamiskelpoisessa käytössä otetaan huomioon, kerryttääkö omaisuuserän fyysisesti mahdollinen ja lain mukaan sallittu käyttö riittävästi tuloa tai rahavirtoja (ottaen huomioon menot, jotka aiheutuvat omaisuuserän muuttamisesta kyseistä käyttöä varten) antaakseen sijoitukselle tuoton, jota markkinaosapuolet edellyttäisivät sijoitukselta kyseiseen omaisuuserään, joka asetetaan kyseiseen käyttöön.

▼M33

29 Parhaiten tuottava käyttö ratkaistaan markkinaosapuolten näkökulmasta, vaikka yhteisön aikomuksena olisi erilainen käyttö. Kuitenkin oletetaan, että käyttö, jossa rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä on yhteisöllä tarkasteluhetkellä, on sen parhaiten tuottava käyttö, paitsi jos markkinatekijät tai muut tekijät viittaavat siihen, että omaisuuserän arvo maksimoituisi, jos se olisi markkinaosapuolilla muussa käytössä.

30 Yhteisön aikomuksena voi olla, ettei se kilpailuasemansa suojelemiseksi tai muista syistä käytä hankkimaansa rahoitusvaroihin kuulumatonta omaisuuserää aktiivisesti tai ettei se käytä omaisuuserää sen parhaiten tuottavassa käytössä. Tämä voi päteä esimerkiksi hankittuun aineettomaan hyödykkeeseen, jota yhteisö suunnittelee käyttävänsä defensiivisesti estämällä toisia käyttämästä sitä. Yhteisön on tästä huolimatta määritettävä rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käypä arvo olettaen sen olevan markkinaosapuolten parhaiten tuottavassa käytössä.

Rahoitusvaroihin kuulumattomien omaisuuserien arvonmäärityksen lähtökohta

31 Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän parhaiten tuottava käyttö toimii arvonmäärityksen lähtökohtana, jota käytetään omaisuuserän käypää arvoa määritettäessä seuraavasti:

(a) Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän parhaiten tuottava käyttö saattaa tuottaa markkinaosapuolille eniten arvoa, kun sitä käytetään yhdessä muiden varojen kanssa ryhmänä (käyttöä varten asennettuna tai muutoin konfiguroituna) taikka yhdessä muiden varojen ja velkojen kanssa (esimerkiksi liiketoiminnassa).

(i) Jos omaisuuserä on parhaiten tuottavassa käytössä, kun sitä käytetään yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa, omaisuuserän käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tarkasteluhetkellä toteutuvassa liiketoimessa olettaen, että omaisuuserää käytettäisiin muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa ja että nämä varat ja velat (ts. sitä täydentävät varat ja niihin liittyvät velat) olisivat markkinaosapuolten saatavilla.

(ii) Omaisuuserään ja sitä täydentäviin varoihin liittyviin velkoihin luetaan velat, joilla rahoitetaan käyttöpääomaa, mutta niihin ei lueta velkoja, joita käytetään muiden kuin omaisuuseräryhmään kuuluvien varojen rahoittamiseen.

(iii) Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän parhaiten tuottavaa käyttöä koskevien oletusten on oltava yhdenmukaisia kaikille varoille (joille parhaiten tuottavalla käytöllä on merkitystä) siinä omaisuuseräryhmässä tai varojen ja velkojen ryhmässä, jossa omaisuuserää käytettäisiin.

(b) Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän parhaiten tuottava käyttö saattaa tuottaa markkinaosapuolille eniten arvoa, kun omaisuuserää käytetään itsenäisenä. Jos omaisuuserä on parhaiten tuottavassa käytössä, kun sitä käytetään itsenäisenä, omaisuuserän käypä arvo on hinta, joka saataisiin tarkasteluhetkellä toteutuvassa liiketoimessa myymällä omaisuuserä markkinaosapuolille, jotka käyttäisivät omaisuuserää itsenäisenä.

▼M33

32 Rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän käypää arvoa määritettäessä oletetaan, että omaisuuserä myydään muissa IFRS-standardeissa määritetyn laskentayksikön mukaisesti (joka voi olla yksittäinen omaisuuserä). Näin on silloinkin, kun tätä käypää arvoa määritettäessä oletetaan, että omaisuuserä on parhaiten tuottavassa käytössä, kun sitä käytetään yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa, koska käypää arvoa määritettäessä oletetaan, että markkinaosapuolella jo on täydentävät varat ja niihin liittyvät velat.

33 Arvonmäärityksen lähtökohdan käsitteen soveltamista rahoitusvaroihin kuulumattomiin omaisuuseriin kuvataan kappaleessa B3.

Soveltaminen velkoihin ja yhteisön omiin oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin

Yleiset periaatteet

34 Käypää arvoa määritettäessä oletetaan, että rahoitusvelka, rahoitusvelkoihin kuulumaton velka tai yhteisön oma oman pääoman ehtoinen instrumentti (esim. liiketoimintojen yhdistämisessä vastikkeeksi liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset osuudet) siirretään markkinaosapuolelle arvostuspäivänä. Velan tai yhteisön oman pääoman ehtoisen instrumentin siirrossa oletetaan seuraavaa:

(a) **Velka pysyisi voimassa, eikä siirron vastaanottavalta markkinaosapuolelta vaadittaisi velvoitteen täyttämistä. Velkaa ei suoritettaisi vastapuolelle eikä sitä muulla tavoin kuoletettaisi arvostuspäivänä.**

(b) **Yhteisön oma oman pääoman ehtoinen instrumentti pysyisi voimassa, ja siirron vastaanottava markkinaosapuoli ottaisi instrumenttiin liittyvät oikeudet ja velvollisuudet. Instrumenttia ei peruutettaisi eikä muulla tavoin kuoletettaisi arvostuspäivänä.**

35 Silloinkin, kun ei ole olemassa havainnoitavissa olevia markkinoita, joilta saataisiin velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin siirtoa koskevaa hinnoittelutietoa (esim. koska sopimukseen perustuvat tai muut oikeudelliset rajoitukset estävät tällaisen erien siirtämisen), tällaisille erille saattaa olla olemassa havainnoitavissa olevat markkinat, jos erät ovat toisilla osapuolilla varoina (esimerkiksi yrityksen liikkeeseen laskema joukkovelkakirja tai yhteisön osakkeita koskeva osto-optio).

36 Yhteisön on kaikissa tapauksissa käytettävä mahdollisimman paljon merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja saavuttaakseen käyvän arvon määrittämisen tavoitteen, joka on sen hinnan arvioiminen, johon tavanmukainen liiketoimi velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin siirtämiseksi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa.

Velat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka ovat toisilla osapuolilla varoina

37 Silloin kun ei ole saatavissa noteerattua hintaa, joka koskee täysin samanlaisen tai vastaavanlaisen velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin siirtoa, ja jollakin toisella osapuolella on täysin samanlainen erä omaisuuseränä, yhteisön on määritettävä velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin käypä arvo sellaisen markkinaosapuolen näkökulmasta, jolla on arvostuspäivänä täysin samanlainen erä omaisuuseränä.

38 Tällaisissa tapauksissa yhteisön on määritettävä velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin käypä arvo seuraavasti:

(a) käyttäen hintaa, joka on noteerattu *toimivilla markkinoilla* täysin samanlaiselle erälle, joka on jollakin toisella osapuolella omaisuuseränä, jos tämä hinta on saatavilla.

▼M33

(b) jos tätä hintaa ei ole saatavilla, käyttäen muita havainnoitavissa olevia syöttötietoja, kuten noteerattua hintaa markkinoilla, jotka eivät ole toimivat markkinat toisella osapuolella omaisuuseränä olevalle täysin samanlaiselle omaisuuserälle.

(c) jos kohdissa (a) ja (b) tarkoitettuja havainnoitavissa olevia hintoja ei ole saatavilla, käyttäen jotakin muuta arvostusmenetelmää, kuten:

(i) *tuottoihin perustuvaa lähestymistapaa* (esim. nykyarvomenetelmää, jossa otetaan huomioon vastaiset rahavirrat, joita markkinaosapuoli odottaisi saavansa pitämällä kyseistä velkaa tai oman pääoman ehtoista instrumenttia omaisuuseränä; ks. kappaleet B10 ja B11).

(ii) *markkinoihin perustuvaa lähestymistapaa* (esim. käyttämällä toisilla osapuolilla varoina olevien vastaavanlaisten velkojen tai oman pääoman ehtoisten instrumenttien noteerattuja hintoja; ks. kappaleet B5–B7).

39 Yhteisön on oikaistava toisella osapuolella omaisuuseränä olevan velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin noteerattua hintaa vain, jos on olemassa kyseiselle omaisuuserälle ominaisia tekijöitä, jotka eivät ole sovellettavissa velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvän arvon määrittämiseen. Yhteisön on varmistettava, ettei omaisuuserän hinta kuvasta kyseisen omaisuuserän myyntiä estävän rajoituksen vaikutusta. Seuraavassa esitetään joitakin tekijöitä, jotka voivat viitata siihen, että omaisuuserän noteerattua hintaa tulee oikaista:

(a) Omaisuuserän noteerattu hinta liittyy vastaavanlaiseen (mutta ei täysin samanlaiseen) velkaan tai oman pääoman ehtoiseen instrumenttiin, joka on jollakin toisella osapuolella omaisuuseränä. Velalla tai oman pääoman ehtoisella instrumentilla voi esimerkiksi olla tietty ominaispiirre (esim. liikkeeseenlaskijan luottokelpoisuus), joka on erilainen kuin omaisuuseränä olevan vastaavanlaisen velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin käyvässä arvossa kuvastuva ominaispiirre.

(b) Omaisuuserän laskentayksikkö ei ole sama kuin velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin laskentayksikkö. Esimerkiksi kun on kyse veloista, omaisuuserän hinta kuvastaa joissakin tapauksissa kokonaishintaa paketille, joka sisältää sekä liikkeeseenlaskijalta saatavana olevan rahamäärän että kolmannen osapuolen tekemän luoton laatua parantavan järjestelyn. Jos velan laskentayksikkönä ei ole kyseinen yhdistetty paketti, tavoitteena on määrittää liikkeeseenlaskijan velan käypä arvo, ei yhdistetyn paketin käypää arvoa. Näin ollen yhteisö oikaisisi tällaisissa tapauksissa omaisuuserälle havainnoitua hintaa, jotta kolmannen osapuolen tekemän luoton laatua parantavan järjestelyn vaikutus ei tulisi mukaan.

Velat ja oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka eivät ole toisilla osapuolilla varoina

40 Silloin kun ei ole saatavilla noteerattua hintaa, joka koskee täysin samanlaisen tai vastaavanlaisen velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin siirtoa, eikä täysin samanlaista erää ole toisella osapuolella omaisuuseränä, yhteisön on määritettävä velan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin käypä arvo käyttämällä arvostusmenetelmää sellaisen markkinaosapuolen näkökulmasta, jolla on kyseinen velka tai joka on laskenut liikkeeseen kyseisen omaan pääomaan oikeuttavan instrumentin.

41 Esimerkiksi nykyarvomenetelmää sovellettaessa yhteisö saattaa ottaa huomioon jommankumman seuraavista:

(a) vastaiset lähtevät rahavirrat, joiden markkinaosapuoli odottaisi aiheutuvan velvoitteen täyttämisestä, mukaan lukien korvaus, jonka markkinaosapuoli vaatisi velvoitteen vastaanottamisesta (ks. kappaleet B31–B33).

▼M33

(b) rahamäärä, jonka markkinaosapuoli saisi ottaessaan täysin samanlaisen velan tai laskiessaan liikkeeseen täysin samanlaisen oman pääoman ehtoisen instrumentin, käyttäen oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät hinnoitellessaan täysin samanlaista (esim. luotto-ominaisuuksiltaan samanlaista) erää pääasiallisilla (tai suotuisimmilla) markkinoilla sopimusehdoiltaan samanlaisen vieraan tai oman pääoman ehtoisen instrumentin liikkeeseenlaskussa.

Laiminlyöntiriski

42 **Velan käypä arvo kuvastaa *laiminlyöntiriskin* vaikutusta. Laiminlyöntiriski sisältää yhteisön oman luottoriskin (määritelty IFRS 7:ssä *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*) siihen mahdollisesti kuitenkaan rajoittumatta. Laiminlyöntiriskin oletetaan olevan sama ennen velan siirtämistä ja sen jälkeen.**

43 Velan käypää arvoa määritettäessä yhteisön on otettava huomioon oman luottoriskinsä (luottokelpoisuuden) vaikutus sekä kaikkien muiden sellaisten tekijöiden vaikutus, jotka saattaisivat vaikuttaa velvoitteen täyttämisen tai sen täyttämättä jättämisen todennäköisyyteen. Tämä vaikutus voi olla erilainen velasta riippuen, esimerkiksi:

(a) onko kyseinen velka käteisvarojen luovuttamista koskeva velvoite (rahoitusvelka) vai tavaroiden toimittamista tai palvelujen tuottamista koskeva velvoite (rahoitusvelkoihin kuulumaton velka).

(b) velkaan liittyvien luoton laatua parantavien järjestelyjen ehdot, jos sellaisia on.

44 Velan käypä arvo kuvastaa laiminlyöntiriskin vaikutusta velan laskentayksikön perusteella. Jos velkaan sisältyy erottamattomana osana kolmannen osapuolen tekemä luoton laatua parantava järjestely, joka käsitellään kirjanpidossa erillään velasta, velan liikkeeseenlaskija ei saa ottaa luoton laatua parantavan järjestelyn (esim. kolmannen osapuolen antaman takauksen) vaikutusta huomioon velan käypää arvoa määritettäessä. Jos luoton laatua parantava järjestely käsitellään kirjanpidossa erillään velasta, liikkeeseenlaskija ottaisi velan käypää arvoa määritettäessä huomioon oman luottokelpoisuutensa, ei takauksen antaneen kolmannen osapuolen luottokelpoisuutta.

Velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin siirtämisen estävä rajoitus

45 Velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin käypää arvoa määritettäessä yhteisö ei saa ottaa huomioon erillistä syöttötietoa tai muihin *syöttötietoihin* tehtävää oikaisua, joka liittyy erän siirtämistä koskevan rajoituksen olemassaoloon. Velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin siirtämisen estävän rajoituksen vaikutus sisältyy joko implisiittisesti tai eksplisiittisesti muihin käypää arvoa määritettäessä käytettäviin syöttötietoihin.

46 Esimerkiksi sekä luoton antaja että luoton saaja ovat transaktiopäivänä hyväksyneet velalle transaktiohinnan täysin tietoisina siitä, että velvoitteeseen sisältyy sen siirtämisen estävä rajoitus. Koska rajoitus sisältyy transaktiohintaan, ei transaktiopäivänä tarvita erillistä syöttötietoa tai oikaisua olemassa olevaan syöttötietoon siirtorajoituksen vaikutuksen huomioon ottamiseksi. Myöskään myöhempinä arvostusajankohtina ei tarvita erillistä syöttötietoa tai oikaisua olemassa olevaan syöttötietoon siirtorajoituksen huomioon ottamiseksi.

▼M33

Vaadittaessa maksettava rahoitusvelka

47 Vaadittaessa maksettavan rahoitusvelan (esimerkiksi vaadittaessa maksettavan talletuksen) käypä arvo on vähintään se rahamäärä, joka voitaisiin vaatia maksettavaksi, diskontattuna ensimmäisestä päivästä, jona sen maksamista voitaisiin vaatia.

Soveltaminen rahoitusvaroihin ja -velkoihin, joilla on toisensa kumoavat markkinariskipositiot tai vastapuolen luottoriskipositiot

48 Yhteisö, jolla on hallussaan rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmä, altistuu markkinariskeille (määritelty IFRS 7:ssä) sekä luottoriskille (määritelty IFRS 7:ssä) jokaisen vastapuolen osalta. Jos yhteisö hallinnoi kyseistä rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmää joko markkina- tai luottoriskille alttiina olevan nettomäärän perusteella, yhteisö saa soveltaa käypää arvoa määritettäessä tätä IFRS-standardia koskevaa poikkeusta. Tämän poikkeuksen mukaan yhteisö saa määrittää rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmän käyvän arvon perustuen siihen hintaan, joka saataisiin myymällä tietyille riskeille alttiina oleva pitkä nettopositio (ts. omaisuuserä) tai siirtämällä tietyille riskeille alttiina oleva lyhyt nettopositio (ts. velka) markkinaosapuolten välillä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa. Näin ollen yhteisön on määritettävä rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmän käypä arvo yhdenmukaisesti sen kanssa, kuinka markkinaosapuolet hinnoittelisivat riskille alttiina olevan nettomäärän arvostuspäivänä.

49 Yhteisö saa käyttää kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta vain, jos se toteuttaa kaikki seuraavat toimenpiteet:

(a) se hallinnoi rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmää perustuen tietylle markkinariskille (tai tietyille markkinariskeille) tai tietyn vastapuolen luottoriskille alttiina olevaan nettomäärään yhteisön dokumentoidun riskienhallinta- tai sijoitusstrategian mukaisesti;

(b) se toimittaa rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmästä tällä perusteella tuotettua informaatiota yhteisön johtoon kuuluville avainhenkilöille, jotka on määritelty IAS 24:ssä *Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä*; ja

(c) sen täytyy arvostaa kyseiset rahoitusvarat ja -velat käypään arvoon kunkin raportointikauden lopun taseessa tai se on valinnut tämän vaihtoehdon.

50 Kappaleeseen 48 sisältyvä poikkeus ei koske tilinpäätöksessä esittämistä. Joissakin tapauksissa rahoitusinstrumentit esitetään taseessa erilaisella perusteella kuin ne arvostetaan, esimerkiksi jos jokin IFRS-standardi ei vaadi tai salli rahoitusinstrumenttien nettomääräistä esittämistä. Tällaisissa tapauksissa yhteisön pitää mahdollisesti kohdistaa salkun tasolla tehtävät oikaisut (ks. kappaleet 53–56) niille yksittäisille omaisuuserille tai veloille, joista riskille alttiina olevan nettomäärän perusteella hallinnoitava rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmä koostuu. Yhteisön on tehtävä tällaiset kohdistukset järkevällä ja johdonmukaisella perusteella ja käyttäen kyseisissä olosuhteissa asianmukaista metodologiaa.

▼M33

51 Jotta yhteisö voisi käyttää kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta, sen on tehtävä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta koskeva päätös IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Yhteisön, joka käyttää poikkeusta, on sovellettava tätä tilinpäätöksen laatimisperiaatetta, mukaan lukien periaate, jonka mukaan se kohdistaa osto- ja myyntikurssia koskevat oikaisut (ks. kappaleet 53–55) ja luottoriskiä koskevat oikaisut (ks. kappale 56), jos nämä ovat sovellettavissa, tiettyyn salkkuun johdonmukaisesti kaudesta toiseen.

▼M53

52 Kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta sovelletaan vain rahoitusvaroihin, rahoitusvelkoihin ja muihin sopimuksiin, jotka kuuluvat IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan (tai IAS 39:n *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* soveltamisalaan, jos IFRS 9:ää ei ole vielä otettu käyttöön). Kappaleissa 48–51 ja 53–56 esiintyvät viittaukset rahoitusvaroihin ja rahoitusvelkoihin on ymmärrettävä siten, että ne tarkoittavat kaikkia sopimuksia, jotka kuuluvat IFRS 9:n (tai IAS 39:n, jos IFRS 9:ää ei ole vielä otettu käyttöön) soveltamisalaan ja käsitellään kirjanpidossa sen mukaisesti, riippumatta siitä, ovatko ne IAS 32:ssa *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa* esitettyjen rahoitusvarojen ja rahoitusvelkojen määritelmien mukaisia.

▼M33

Altistuminen markkinariskeille

53 Käyttäessään kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta käyvän arvon määrittämiseksi sellaiselle rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmälle, jota hallinnoidaan tietylle markkinariskille (tai -riskeille) alttiina olevan nettomäärän perusteella, yhteisön on sovellettava kyseisille markkinariskeille alttiina olevaan nettomäärään sellaista osto- ja myyntikurssin välille sijoittuvaa hintaa, joka kyseisissä olosuhteissa parhaiten edustaa käypää arvoa (ks. kappaleet 70 ja 71).

54 Käyttäessään kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta yhteisön on varmistuttava siitä, että markkinariski (tai -riskit), jo(i)lle yhteisö on alttiina kyseisessä rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmässä, on (tai ovat) olennaisilta osin sama(t). Yhteisö ei esimerkiksi yhdistäisi rahoitusvaroihin kuuluvan erään liittyvää korkoriskiä rahoitusvelkaan liittyvään hyödykkeen hintariskiin, koska tämä ei pienentäisi korkoriskille tai hyödykkeen hintariskille alttiina olevaa määrä. Kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta käytettäessä mahdollinen perusriski, joka johtuu sellaisista markkinariskiparametreista, jotka eivät ole täysin samanlaisia, on otettava huomioon ryhmään kuuluvien rahoitusvarojen ja -velkojen käypää arvoa määritettäessä.

55 Vastaavasti ajanjakson, jonka yhteisö on alttiina tietylle rahoitusvaroista ja -veloista aiheutuvalle markkinariskille (tai -riskeille), on oltava olennaisilta osin sama. Esimerkiksi yhteisö, joka käyttää 12 kuukauden futuurisopimusta 12 kuukautta kattavaan määrään rahavirtoja, jotka ovat on alttiina sellaisen viisivuotisen rahoitusinstrumentin korkoriskille, joka kuuluu yksinomaan kyseisistä rahoitusvaroista ja -veloista koostuvaan ryhmään, määrittää 12 kuukauden korkoriskille alttiina olevan määrän käyvän arvon nettoperusteisesti ja jäljellä olevan korkoriskille alttiina olevan nettomäärän (ts. vuodet 2–5) bruttoperusteisesti.

Altistuminen tietyn vastapuolen luottoriskille

56 Käyttäessään kappaleeseen 48 sisältyvää poikkeusta käyvän arvon määrittämiseksi rahoitusvarojen ja -velkojen ryhmälle, jolla on tietty vastapuoli, yhteisön on otettava käypää arvoa määritettäessä huomioon vaikutus, joka johtuu yhteisöllä kyseisen vastapuolen luottoriskille

▼M33

alttiina olevasta nettomäärästä tai vastapuolella yhteisön luottoriskille alttiina olevasta nettomäärästä, silloin kun markkinaosapuolet ottaisivat huomioon olemassa olevat järjestelyt, jotka pienentävät luottoriskille alttiina olevaa määrää laiminlyönnin tapahtuessa (esim. vastapuolen kanssa tehty yleinen nettoutussopimus tai sopimus, joka edellyttää vakuuksien vaihtamista perustuen kullakin osapuolella toisen osapuolen luottoriskille alttiina olevaan nettomäärään). Käyvän arvon määrittämisen on kuvastettava markkinaosapuolten odotuksia siitä, kuinka todennäköisesti tällainen järjestely olisi oikeudellisesti täytäntöön pantavissa laiminlyönnin tapahtuessa.

Käypä arvo alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa

57 Kun omaisuuserä hankitaan tai velka otetaan vastattavaksi kyseistä omaisuuserää tai velkaa koskevassa vaihtotransaktiossa, transaktiohinta on omaisuuserän hankkimisesta maksettava tai velan vastattavaksi ottamisesta saatava hinta (*sisääntulohinta*). Sen sijaan omaisuuserän käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä (poistumishinta). Yhteisöt eivät välttämättä myy varoja hintoihin, jotka on maksettu niiden hankkimisesta. Yhteisöt eivät myöskään välttämättä siirrä velkoja hintoihin, jotka on saatu otettaessa ne vastattaviksi.

58 Useissa tapauksissa transaktiohinta on yhtä suuri kuin käypä arvo (näin voisi olla esimerkiksi, kun transaktiopäivänä tapahtuva liiketoimi, jossa omaisuuserä ostetaan, toteutuu markkinoilla, joilla omaisuuserä myytäisiin).

59 Ratkaistaessa, onko käypä arvo alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa yhtä suuri kuin transaktiohinta, yhteisön on otettava huomioon kyseiselle liiketoimelle sekä omaisuuserälle tai velalle ominaiset tekijät. Kappaleessa B4 kuvataan tilanteita, joissa transaktiohinta ei mahdollisesti kuvasta omaisuuserän tai velan käypää arvoa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa.

60 Jos jossakin muussa IFRS-standardissa vaaditaan tai sallitaan, että yhteisö arvostaa omaisuuserän tai velan alun perin käypään arvoon, ja transaktiohinta poikkeaa käyvästä arvosta, yhteisön on kirjattava tästä syntyvä voitto tai tappio tulosvaikutteisesti, paitsi jos kyseisessä IFRS-standardissa määrätään toisin.

Arvostusmenetelmät

61 Yhteisön on käytettävä arvostusmenetelmiä, jotka ovat kyseisissä olosuhteissa asianmukaisia ja joita varten on saatavilla riittävästi tietoa käyvän arvon määrittämiseksi, siten että käytetään mahdollisimman paljon merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja.

62 Arvostusmenetelmää käytettäessä on tavoitteena arvioida hinta, johon tavanmukainen liiketoimi omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa. Kolme yleisesti käytettyä arvostusmenetelmää ovat markkinoihin perustuva lähestymistapa, *hankintamenoon perustuva lähestymistapa* ja tuottoihin perustuva lähestymistapa. Näihin lähestymistapoihin liittyvistä keskeisistä näkökohdista esitetään yhteenveto kappaleissa B5–B11. Yhteisön on käytettävä käyvän arvon määrittämiseen arvostusmenetelmiä, jotka ovat yhdenmukaisia yhden tai useamman edellä esitetyn lähestymistavan kanssa.

▼M33

63 Joissakin tapauksissa vain yksi arvostusmenetelmä on asianmukainen (esim. määritettäessä omaisuuserän tai velan arvoa käyttäen toimivilla markkinoilla täysin samanlaisille varoille tai veloille noteerattuja hintoja). Toisissa tapauksissa useat arvostusmenetelmät ovat asianmukaisia (näin voisi olla esim. määritettäessä rahavirtaa tuottavan yksikön arvoa). Jos käyvän arvon määrittämiseen käytetään useita menetelmiä, on tuloksia (ts. kunkin menetelmän osoittamia käypiä arvoja) arvioitava tarkastelemalla kyseisten tulosten osoittamien arvojen vaihtelualueen kohtuullisuutta. Käypä arvo on se tälle vaihtelualueelle sijoittuva piste, joka kyseisissä olosuhteissa parhaiten edustaa käypää arvoa.

64 Jos transaktiohinta on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa käypä arvo ja käyvän arvon määrittämiseen käytetään myöhemmillä kausilla arvostusmenetelmää, jossa käytetään muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja, arvostusmenetelmä on kalibroitava siten, että sen tuottama tulos on alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa yhtä suuri kuin transaktiohinta. Kalibrointi varmistaa sen, että arvostusmenetelmä kuvastaa tarkasteluhetken markkinaolosuhteita, ja se auttaa yhteisöä ratkaisemaan, onko arvostusmenetelmää tarpeellista muuttaa (voisi esimerkiksi olla, että omaisuuserällä tai velalla on jokin ominaispiirre, jota arvostusmenetelmä ei ota huomioon). Määritettäessä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käypää arvoa arvostusmenetelmällä tai -menetelmillä, jo(i)ssa käytetään muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja, yhteisön on varmistettava, että kyseiset arvostusmenetelmät kuvastavat havainnoitavissa olevaa markkinatietoa (esim. samankaltaisen omaisuuserän tai velan hintaa) arvostuspäivänä.

65 Käyvän arvon määrittämisessä käytettäviä arvostusmenetelmiä on sovellettava johdonmukaisesti. Arvostusmenetelmään tai sen soveltamiseen tehtävä muutos (esim. muutos painotuksessa useita arvostusmenetelmiä käytettäessä tai muutos arvostusmenetelmässä käytettävässä oikaisussa) on kuitenkin asianmukainen, jos muutos johtaa arvoon, joka edustaa käypää arvoa kyseisissä olosuhteissa vähintään yhtä hyvin. Näin voisi olla, jos esimerkiksi jokin seuraavista tapahtumista toteutuu:

(a) syntyy uusia markkinoita;

(b) saadaan uutta informaatiota;

(c) aiemmin käytetty informaatio ei ole enää saatavilla;

(d) arvostusmenetelmät parantuvat; tai

(e) markkinaolosuhteet muuttuvat.

66 Arvostusmenetelmään tai sen soveltamiseen tehtävästä muutoksesta johtuvat tarkistukset on käsiteltävä kirjanpidossa kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti. Tilinpäätöksessä ei kuitenkaan vaadita esitettäväksi IAS 8:n mukaisia kirjanpidollisen arvion muutoksia koskevia tietoja tarkistuksista, jotka johtuvat arvostusmenetelmään tai sen soveltamiseen tehtävästä muutoksesta.

Arvostusmenetelmien syöttötiedot

Yleiset periaatteet

67 Käyvän arvon määrittämiseen käytettävissä arvostusmenetelmissä on käytettävä mahdollisimman paljon merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja mahdollisimman vähän muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja.

68 Esimerkkejä markkinoista, joilla joillekin varoille tai veloille (esim. rahoitusinstrumenteille) voidaan pystyä havainnoimaan syöttötietoja, ovat pörssimarkkinat, diilerimarkkinat, välittäjämarkkinat ja päämiesten väliset markkinat (ks. kappale B34).

▼M33

69 Yhteisön on valittava syöttötiedot, jotka ovat yhdenmukaisia omaisuuserän tai velan niiden ominaispiirteiden kanssa, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon omaisuuserää tai velkaa koskevassa liiketoimessa (ks. kappaleet 11 ja 12). Joissakin tapauksissa nämä ominaispiirteet johtavat oikaisuun, kuten lisään tai alennukseen (esim. määräysvaltalisään tai vähemmistöalennukseen). Käyvän arvon määrittämiseen ei kuitenkaan saa sisällyttää sellaista lisää tai alennusta, joka ei ole yhdenmukainen sen IFRS-standardin laskentayksikön kanssa, jossa käypään arvoon arvostamista vaaditaan tai se sallitaan (ks. kappaleet 13 ja 14). Lisät tai alennukset jotka kuvastavat suuruutta ennemminkin yhteisön omistuksen ominaispiirteenä (erityisesti blokkitekijä, jolla oikaistaan omaisuuserän tai velan noteerattua hintaa, koska markkinoiden tavanomainen päivittäinen kaupantekovolyymi ei riitä kattamaan yhteisön omistamaa määrää, kuten kappaleessa 80 kuvataan) kuin omaisuuserän tai velan ominaispiirteenä (esim. määräysvaltalisä määräysvaltaisten omistajien osuuden käypää arvoa määritettäessä), eivät ole sallittuja käypää arvoa määritettäessä. Kaikissa tapauksissa on niin, että jos omaisuuserälle tai velalle on olemassa toimivilla markkinoilla noteerattu hinta (ts. *tason 1 syöttötieto*), yhteisön on käytettävä käyvän arvon määrittämiseen tätä hintaa oikaisemattomana, ellei kappaleesta 79 muuta johdu.

Osto- ja myyntikursseihin perustuvat syöttötiedot

70 Jos käypään arvoon arvostettavalle omaisuuserälle tai velalle on olemassa ostokurssi ja myyntikurssi (esim. diilerimarkkinoilta saatava syöttötieto), käyvän arvon määrittämiseen on käytettävä sitä osto- ja myyntikurssin välillä olevaa hintaa, joka parhaiten edustaa käypää arvoa kyseisissä olosuhteissa, riippumatta siitä, mihin ryhmään syöttötieto kuuluu käypien arvojen hierarkiassa (ts. tasolle 1, 2 vai 3; ks. kappaleet 72–90). Ostokurssien soveltaminen omaisuuseräpositioihin ja myyntikurssien soveltaminen velkapositioihin on sallittua, mutta sitä ei edellytetä.

71 Tämä IFRS-standardi ei estä markkinoiden perusteella määräytyvään keskikurssiin perustuvaa hinnoittelua eikä muita hinnoittelukonventioita, joita markkinaosapuolet käyttävät käytännön apukeinona määritettäessä käypää arvoa osto- ja myyntikurssin välisellä alueella.

Käypien arvojen hierarkia

72 Käypien arvojen määrittämisen ja siihen liittyvien tilinpäätöksessä esitettävien tietojen johdonmukaisuuden ja vertailukelpoisuuden lisäämiseksi tässä IFRS-standardissa luodaan käypien arvojen hierarkia, jonka mukaan käyvän arvon määrittämiseen käytettävien arvostusmenetelmien syöttötiedot luokitellaan kolmelle tasolle (ks. kappaleet 76–90). Käypien arvojen hierarkiassa korkeimman sijan saavat toimivilla markkinoilla täysin samanlaisille varoille tai veloille noteeratut (oikaisemattomat) hinnat (tason 1 syöttötiedot), ja alimman sijan saavat muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot (*tason 3 syöttötiedot*).

73 Joissakin tapauksissa omaisuuserän tai velan käyvän arvon määrittämisessä käytettävät syöttötiedot voivat olla käypien arvojen hierarkian eri tasoilla. Näissä tapauksissa käypään arvoon arvostettava erä luokitellaan kokonaisuudessaan samalle käypien arvojen hierarkian tasolle kuin alimmalla tasolla oleva syöttötieto, joka on merkittävä koko arvonmäärityksen kannalta. Sen arvioiminen, kuinka merkittävä tietty syöttötieto on koko arvonmäärityksen kannalta, edellyttää harkintaa, jossa otetaan huomioon kyseiselle omaisuuserälle tai velalle ominaiset tekijät. Käypään arvoon perustuviin arvoihin pääsemiseksi tehtäviä oikaisuja, kuten myynnistä aiheutuvat menot määritettäessä käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla, ei saa ottaa huomioon ratkaistaessa, mille käypien arvojen hierarkian tasolle käypä arvo luokitellaan.

▼M33

74 Merkityksellisten syöttötietojen saatavuus ja niiden suhteellinen subjektiivisuus saattavat vaikuttaa asianmukaisten arvostusmenetelmien valintaan (ks. kappale 61). Käypien arvojen hierarkiassa asetetaan kuitenkin etusijalle arvostusmenetelmissä käytettävät syöttötiedot, ei käyvän arvon määrittämiseen käytettävää arvostusmenetelmää. Esimerkiksi nykyarvomenetelmällä määritetty käypä arvo saatettaisiin luokitella tasolle 2 tai 3 riippuen syöttötiedoista, jotka ovat merkittäviä koko arvonmäärityksen kannalta, ja siitä käypien arvojen hierarkian tasosta, jolle kyseiset syöttötiedot luokitellaan.

75 Jos havainnoitavissa oleva syöttötieto edellyttää muuhun kuin havainnoitavissa olevaan syöttötietoon perustuvaa oikaisua ja kyseinen oikaisu johtaa merkittävästi korkeampaan tai alempaan käypään arvoon, tuloksena saatava arvo luokiteltaisiin käypien arvojen hierarkian tasolle 3. Esimerkiksi jos markkinaosapuoli ottaisi omaisuuserän hintaa arvioidessaan huomioon omaisuuserän myyntiä koskevan rajoituksen vaikutuksen, yhteisö oikaisisi noteerattua hintaa kyseisen rajoituksen vaikutuksen huomioon ottamiseksi. Jos kyseinen noteerattu hinta on *tason 2 syöttötieto* ja oikaisu on muu kuin havainnoitavissa oleva syöttötieto, joka on merkittävä koko arvonmäärityksen kannalta, arvo luokiteltaisiin käypien arvojen hierarkian tasolle 3.

Tason 1 syöttötiedot

76 Tason 1 syöttötiedot ovat täysin samanlaisille varoille tai veloille noteerattuja (oikaisemattomia) hintoja toimivilla markkinoilla, joille yhteisöllä on pääsy arvostuspäivänä.

77 Toimivilla markkinoilla noteerattu hinta antaa luotettavinta näyttöä käyvästä arvosta, ja sitä on käytettävä käyvän arvon määrittämiseen oikaisemattomana aina, kun se on saatavilla, ellei kappaleesta 79 muuta johdu.

78 Tason 1 syöttötieto on saatavilla monille rahoitusvaroille ja -veloille, joista joillakin saatetaan käydä kauppaa useilla toimivilla markkinoilla (esim. eri pörsseissä). Sen vuoksi tasolla 1 painotetaan molempien seuraavien seikkojen ratkaisemista:

(a) omaisuuserän tai velan pääasialliset markkinat tai, jos pääasiallisia markkinoita ei ole, omaisuuserän tai velan suotuisimmat markkinat; ja

(b) pystyykö yhteisö arvostuspäivänä toteuttamaan omaisuuserää tai velkaa koskevan liiketoimen kyseisillä markkinoilla määräytyvään hintaan.

79 Yhteisö ei saa tehdä oikaisua tason 1 syöttötietoon muutoin kuin seuraavien olosuhteiden vallitessa:

(a) kun yhteisöllä on suuri määrä vastaavanlaisia (mutta ei täysin samanlaisia) varoja tai velkoja (esim. vieraan pääoman ehtoisia arvopapereita), jotka arvostetaan käypään arvoon, ja kullekin näistä omaisuuseristä tai veloista yksittäin tarkasteltuina on saatavilla mutta ei helposti saatavissa toimivilla markkinoilla noteerattu hinta (ts. yhteisöllä olevien vastaavanlaisten varojen tai velkojen suuri lukumäärä huomioon ottaen olisi vaikeaa hankkia arvostuspäivänä hinnoittelutietoa jokaisesta yksittäisestä omaisuuserästä tai velasta). Tässä tapauksessa yhteisö voi käyttää käyvän

▼M33

arvon määrittämisessä käytännön apukeinona vaihtoehtoista hinnoittelumenetelmää, jossa ei tukeuduta yksinomaan noteerattuihin hintoihin (esim. matriisihinnoittelu). Vaihtoehtoisen hinnoittelumenetelmän käyttäminen johtaa kuitenkin käypään arvoon, joka luokitellaan käypien arvojen hierarkian alemmalle tasolle.

(b) kun toimivilla markkinoilla noteerattu hinta ei edusta arvostuspäivän käypää arvoa. Näin voi olla esimerkiksi, jos markkinoiden sulkemisen jälkeen mutta ennen arvostuspäivää toteutuu merkittäviä tapahtumia (kuten liiketoimia päämiesten välisillä markkinoilla, kauppoja välittäjämarkkinoilla taikka tiedonantoja). Yhteisön on luotava periaatteet sellaisten tapahtumien tunnistamista varten, jotka voisivat vaikuttaa käypiin arvoihin, ja sovellettava näitä periaatteita johdonmukaisesti. Kuitenkin jos noteerattua hintaa oikaistaan uuden tiedon huomioon ottamiseksi, oikaisu johtaa käypien arvojen hierarkian alemmalle tasolle luokiteltavaan käypään arvoon.

(c) kun velalle tai yhteisön omalle oman pääoman ehtoiselle instrumentille määritetään käypä arvo käyttäen hintaa, joka on noteerattu täysin samanlaiselle erälle, jolla käydään toimivilla markkinoilla kauppaa omaisuuseränä, ja tätä hintaa pitää oikaista kyseiselle erälle tai omaisuuserälle ominaisten tekijöiden huomioon ottamiseksi (ks. kappale 39). Jos omaisuuserän noteerattuun hintaan ei tarvita oikaisua, tuloksena on käypien arvojen hierarkian tasolle 1 luokiteltava käypä arvo. Oikaisujen tekeminen omaisuuserän noteerattuun hintaan johtaa kuitenkin käypään arvoon, joka luokitellaan käypien arvojen hierarkian alemmalle tasolle.

80 Jos yhteisöllä on yksittäistä omaisuuserää tai velkaa koskeva positio (mukaan lukien positio, joka koostuu suuresta määrästä täysin samanlaisia varoja tai velkoja, kuten hallussa olevia rahoitusinstrumentteja) ja kyseinen omaisuuserä tai velka on kaupankäynnin kohteena toimivilla markkinoilla, omaisuuserän tai velan käypä arvo on määritettävä tasolla 1 yksittäisen omaisuuserän tai velan noteeratun hinnan ja yhteisön hallussa olevan määrän tuloksena. Näin on, vaikka markkinoiden normaali päivittäinen kaupankäyntivolyymi ei riittäisi kattamaan hallussa olevaa määrää ja toimeksiantojen tekeminen position myymiseksi yksittäisenä liiketoimena voisi vaikuttaa hintanoteeraukseen.

Tason 2 syöttötiedot

81 Tason 2 syöttötiedot ovat syöttötietoja, jotka ovat muita kuin tasolle 1 kuuluvia noteerattuja hintoja ja jotka ovat havainnoitavissa omaisuuserälle tai velalle joko suoraan tai epäsuorasti.

82 Jos omaisuuserälle tai velalle on määrätty (sopimukseen perustuva) voimassaoloaika, tason 2 syöttötiedon on oltava havainnoitavissa olennaiselta osalta omaisuuserän tai velan koko voimassaoloaikaa. Tason 2 syöttötietoihin kuuluvat:

(a) vastaavanlaisten varojen tai velkojen noteeratut hinnat toimivilla markkinoilla.

▼M33

(b) täysin samanlaisten tai vastaavanlaisten varojen tai velkojen noteeratut hinnat markkinoilla, jotka eivät ole toimivat.

(c) muut syöttötiedot kuin noteeratut hinnat, jotka kyseiselle omaisuuserälle tai velalle ovat havainnoitavissa, esimerkiksi:

(i) korkokannat ja tuottokäyrät, jotka ovat havainnoitavissa tavanomaisesti noteeratuin väliajoin;

(ii) implisiittiset volatiliteetit; ja

(iii) luottomarginaalit.

(d) *markkinoiden tukemat syöttötiedot.*

83 Tason 2 syöttötietoihin tehtävät oikaisut vaihtelevat riippuen omaisuuserälle tai velalle ominaisista tekijöistä. Näihin tekijöihin kuuluvat seuraavat:

(a) omaisuuserän kunto tai sijaintipaikka;

(b) missä määrin syöttötiedot liittyvät omaisuuserään tai velkaan verrattavissa oleviin eriin (mukaan lukien kappaleessa 39 kuvatut tekijät); ja

(c) volyymi tai toiminnan taso markkinoilla, joilla syöttötiedot on havainnoitu.

84 Tason 2 syöttötietoon tehtävä oikaisu, joka on merkittävä koko arvonmäärityksen kannalta, voisi johtaa käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokiteltavaan käypään arvoon, jos oikaisussa käytetään merkittäviä muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja.

85 Kappaleessa B35 kuvataan tason 2 syöttötietojen käyttöä tiettyjen varojen ja velkojen arvostuksessa.

Tason 3 syöttötiedot

86 Tason 3 syöttötiedot ovat syöttötietoja, jotka eivät ole havainnoitavissa omaisuuserälle tai velalle.

87 Muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja on käytettävä käyvän arvon määrittämisessä siltä osin kuin merkityksellisiä havainnoitavissa olevia syöttötietoja ei ole saatavilla, ja näin otetaan huomioon tilanteet, joissa omaisuuserää tai velkaa koskevaa toimintaa on markkinoilla arvostuspäivänä vain vähän tai ei lainkaan. Käyvän arvon määrittämisen tavoite on kuitenkin edelleen sama, ts. arvostuspäivän poistumishinta sen markkinaosapuolen näkökulmasta, jolla on omaisuuserä tai velka. Sen vuoksi muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen on kuvastettava oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa, riskiä koskevat oletukset mukaan lukien.

▼**M33**

88 Riskiä koskeviin oletuksiin sisältyvät tiettyyn käypää arvoa määritettäessä käytettävään menetelmään (kuten hinnoittelumalli) liittyvä riski sekä arvostusmenetelmän syöttötietoihin liittyvä riski. Arvo, johon ei sisälly riskioikaisua, ei edustaisi käypää arvoa, jos markkinaosapuolet sisällyttäisivät oikaisun omaisuuserän tai velan hinnoitteluun. Riskioikaisun sisällyttäminen saattaisi olla tarpeellista esimerkiksi, kun arvostukseen liittyy merkittävää epävarmuutta (esim. kun toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi verrattuna omaisuuserää tai velkaa tai vastaavanlaisia varoja tai velkoja koskevaan normaaliin markkinatoimintaan, ja yhteisö on todennut, ettei transaktiohinta tai noteerattu hinta kuvasta käypää arvoa, kuten kappaleissa B37–B47 kuvataan).

89 Yhteisön on muodostettava muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot perustuen parhaaseen informaatioon, joka on kyseisissä olosuhteissa saatavilla, ja siihen voi sisältyä yhteisön omaa tietoa. Yhteisö saattaa muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja muodostaessaan pitää lähtökohtana omia tietojaan, mutta sen on oikaistava kyseisiä tietoja, jos kohtuullisesti saatavissa oleva informaatio viittaa siihen, että muut markkinaosapuolet käyttäisivät erilaista tietoa tai jos on jotakin erityisesti yhteisöä koskevaa, joka ei ole muiden markkinaosapuolten saatavilla (esim. yhteisökohtainen synergia). Yhteisön ei tarvitse tehdä perinpohjaisia selvityksiä hankkiakseen tietoa markkinaosapuolten oletuksista. Yhteisön on kuitenkin otettava huomioon kaikki markkinaosapuolten oletuksia koskeva tieto, joka on kohtuudella saatavissa. Edellä kuvatulla tavalla muodostettujen muiden kuin havaittavissa olevien syöttötietojen katsotaan olevan markkinaosapuolten oletuksia ja saavuttavan käyvän arvon määrittämisen tavoitteen.

90 Kappaleessa B36 kuvataan tason 3 syöttötietojen käyttöä tiettyjen varojen ja velkojen arvostuksessa.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

91 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja, jotka auttavat sen tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan molempia seuraavia:

(a) **kun on kyse varoista ja veloista, jotka alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostetaan taseessa käypään arvoon toistuvasti tai kertaluonteisesti, näitä arvoja määritettäessä käytetyt arvostusmenetelmät ja syöttötiedot.**

(b) **kun on kyse toistuvasti määritettävistä käyvistä arvoista, joiden määrittämisessä käytetään merkittäviä muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja (taso 3), näiden arvojen vaikutus kauden voittoon tai tappioon tai muihin laajan tuloksen eriin.**

▼**M33**

92 Kappaleessa 91 asetetun tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on harkittava kaikkia seuraavia seikkoja:

(a) tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevan vaatimuksen täyttämiseksi tarvittava yksityiskohtaisuuden taso;

(b) kuinka paljon kutakin erilaista vaatimusta painotetaan;

(c) missä määrin eriä yhdistetään tai eritellään; ja

(d) tarvitsevatko tilinpäätöksen käyttäjät lisätietoa pystyäkseen arvioimaan esitettyjä määrällisiä tietoja.

Jos tässä IFRS-standardissa ja muissa IFRS-standardeissa vaadittavat tiedot eivät riitä kappaleessa 91 asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, yhteisön on esitettävä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat lisätiedot.

93 Kappaleessa 91 asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä vähintään seuraavat tiedot jokaisesta varojen ja velkojen luokasta (kappaleessa 94 on tietoa varojen ja velkojen asianmukaisten luokkien määrittämisestä), jotka alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostetaan taseessa käypään arvoon (mukaan lukien tämän IFRS-standardin soveltamisalaan kuuluvat käypään arvoon perustuvat arvot):

(a) toistuvasti ja kertaluonteisesti määritettävistä käyvistä arvoista käypä arvo raportointikauden lopussa sekä kertaluonteisesti määritettävistä käyvistä arvoista syyt arvon määrittämiseen. Varojen ja velkojen toistuvasti määritettävät käyvät arvot ovat käypiä arvoja, joita muut IFRS-standardit edellyttävät tai jotka ne sallivat jokaisen raportointikauden lopun taseessa. Varojen ja velkojen kertaluonteisesti määritettävät käyvät arvot ovat käypiä arvoja, joita muut IFRS-standardit edellyttävät tai jotka ne sallivat määrätyissä olosuhteissa (esim. kun yhteisö arvostaa myytävänä olevan omaisuuserän käypään arvoon vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, koska omaisuuserän käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla on pienempi kuin sen kirjanpitoarvo).

(b) toistuvasti ja kertaluonteisesti määritettävistä käyvistä arvoista se käypien arvojen hierarkian taso, jolle kyseiset käyvät arvot luokitellaan kokonaisuudessaan (taso 1, 2 tai 3).

(c) raportointikauden lopussa hallussa olevista toistuvasti käypään arvoon arvostettavista varoista ja veloista siirrot käypien arvojen hierarkian tasojen 1 ja 2 välillä, syyt näihin siirtoihin sekä periaatteet, joiden mukaan yhteisö ratkaisee, milloin tasojen välisten siirtojen katsotaan tapahtuneen (ks. kappale 95). Siirrot kummallekin tasolle ja siirrot pois kummaltakin tasolta on esitettävä ja käsiteltävä erikseen.

▼M33

(d) käypien arvojen hierarkian tasoille 2 ja 3 luokitelluista toistuvasti ja kertaluonteisesti määritettävistä käyvistä arvoista kuvaus käypää arvoa määritettäessä käytetystä arvostusmenetelmästä (tai -menetelmistä) ja syöttötiedoista. Jos arvostusmenetelmässä on tapahtunut muutos (esim. on siirrytty markkinoihin perustuvasta lähestymistavasta tuottoihin perustuvaan lähestymistapaan tai käytetty lisäksi muuta arvostusmenetelmää), yhteisön on annettava tieto kyseisestä muutoksesta ja syystä (tai syistä) sen tekemiseen. Käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokitelluista käyvistä arvoista yhteisön on esitettävä määrällistä informaatiota muista kuin havainnoitavissa olevista syöttötiedoista, joita on käytetty käypää arvoa määritettäessä. Yhteisön ei tarvitse esittää tämän vaatimuksen täyttämiseksi vaadittavia määrällisiä tietoja, jos yhteisö ei ole käypää arvoa määrittäessään muodostanut määrällisiä muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja (esim. kun yhteisö käyttää aiemmissa liiketoimissa toteutunutta hintaa tai kolmannelta osapuolelta saatavaa hintatietoa oikaisemattomana). Tätä esitettävää tietoa tuottaessaan yhteisö ei kuitenkaan voi jättää huomioimatta määrällisiä muita kuin havainnoitavissa olevia syöttötietoja, jotka ovat käyvän arvon määrittämisen kannalta merkittäviä ja kohtuudella yhteisön saatavissa.

(e) käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokitelluista toistuvasti määritettävistä käyvistä arvoista alku- ja loppusaldojen välinen täsmäytyslaskelma, jossa esitetään erikseen seuraavista seikoista johtuvat kauden aikana tapahtuneet muutokset:

(i) kaudella tulosvaikutteisesti kirjattujen voittojen tai tappioiden kokonaismäärä sekä voittoa tai tappiota osoittavan laskelman rivi(t) jo(i)lle kyseiset voitot tai tappiot on kirjattu.

(ii) kaudella muihin laajan tuloksen eriin kirjattujen voittojen tai tappioiden kokonaismäärä sekä muun laajan tuloksen rivi(t) jo(i)lle kyseiset voitot tai tappiot on kirjattu.

(iii) ostot, myynnit, liikkeeseenlaskut ja toteuttamiset (kunkintyyppiset muutokset esitetään erikseen).

(iv) siirrot käypien arvojen hierarkian tasolle 3 tai pois sieltä, syyt näihin siirtoihin sekä periaate, jonka mukaan ratkaistaan, milloin tasojen välisten siirtojen katsotaan tapahtuneen (ks. kappale 95). Siirrot tasolle 3 ja siirrot pois tasolta 3 on esitettävä ja käsiteltävä erikseen.

(f) käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokitelluista toistuvasti määritettävistä käyvistä arvoista kohdan (e)(i) mukainen kaudella tulosvaikutteisesti kirjattujen voittojen tai tappioiden kokonaismäärä, joka johtuu kyseisiin kauden lopussa hallussa oleviin varoihin ja velkoihin liittyvien realisoitumattomien voittojen tai tappioiden muutoksesta, sekä voittoa tai tappiota osoittavan laskelman rivi(t), jo(i)lle nämä realisoitumattomat voitot tai tappiot on kirjattu.

(g) käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokitelluista toistuvasti ja kertaluonteisesti määritettävistä käyvistä arvoista yhteisön käyttämistä arvonmääritysprosesseista (mukaan lukien esimerkiksi, kuinka yhteisö päättää arvonmäärityksessä noudatettavista periaatteista ja menettelytavoista ja kuinka se analysoi kausien välillä tapahtuneita käypien arvojen muutoksia).

▼M33

(h) käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokitelluista toistuvasti määritettävistä käyvistä arvoista:

(i) kaikista tällaisista arvoista sanallinen kuvaus käyvän arvon herkkyydestä muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen muutoksille, jos näiden syöttötietojen vaihtaminen erilaiseksi rahamääräksi voisi johtaa merkittävästi suurempaan tai pienempään käypään arvoon. Jos näiden syöttötietojen ja toisten käypää arvoa määritettäessä käytettyjen muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen välillä on keskinäisiä yhteyksiä, yhteisön on esitettävä myös kuvaus näistä yhteyksistä ja siitä, kuinka ne voisivat suurentaa tai pienentää muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen muutosten vaikutuksia käypään arvoon. Jotta tämä esitettäviä tietoja koskeva vaatimus täyttyisi, sanallisen kuvauksen, joka koskee herkkyyttä muiden kuin havainnoitavissa olevien syöttötietojen muutoksille, on sisällettävä vähintään ne muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot, jotka esitetään kohdan (d) noudattamiseksi.

(ii) rahoitusvarojen ja -velkojen osalta, jos yhden tai useamman muun kuin havainnoitavissa olevan syöttötiedon vaihtaminen kuvastamaan jokseenkin mahdollisia vaihtoehtoisia oletuksia muuttaisi käypää arvoa merkittävästi, yhteisön on mainittava tämä seikka ja esitettävä kyseisten muutosten vaikutus. Yhteisön on esitettävä, kuinka jokseenkin mahdollisen vaihtoehtoisen oletuksen kuvastamiseksi tehtävän muutoksen vaikutus on laskettu. Merkittävyyttä on tässä arvioitava voiton tai tappion ja varojen tai velkojen kokonaismäärän perusteella, tai jos käyvän arvon muutokset on kirjattu muihin laajan tuloksen eriin, oman pääoman kokonaismäärän perusteella.

(i) toistuvasti ja kertaluonteisesti määritettävien käypien arvojen osalta, jos rahoitusvaroihin kuulumattoman omaisuuserän parhaiten tuottava käyttö poikkeaa käytöstä, jossa se on tarkasteluhetkellä, yhteisön on annettava tieto tästä ja siitä, miksi rahoitusvaroihin kuulumaton erä on käytössä, joka poikkeaa sen parhaiten tuottavasta käytöstä.

94 Yhteisön on määritettävä varojen ja velkojen asianmukaiset luokat seuraavalla perusteella:

(a) omaisuuserän tai velan luonne, ominaispiirteet ja riskit; ja

(b) käypien arvojen hierarkian taso, jolle käypä arvo luokitellaan.

Luokkien määrän pitää mahdollisesti olla suurempi käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokiteltaville käyville arvoille, koska näihin arvoihin liittyy enemmän epävarmuutta ja subjektiivisuutta. Varojen ja velkojen asianmukaisten luokkien, joista tulee esittää käypiä arvoja koskevia tietoja, määrittäminen vaatii harkintaa. Varojen ja velkojen luokka on usein jaoteltava taseessa esitettäviä rivejä tarkemmalle tasolle. Yhteisön on kuitenkin esitettävä riittävästi tietoa, jotta täsmäyttäminen taseessa esitettäviin eriin on mahdollista. Jos jossakin muussa IFRS-standardissa määrätään omaisuuserän tai velan luokasta, yhteisön on käytettävä kyseistä luokkaa tämän IFRS-standardin edellyttämiä tietoja esitettäessä, jos kyseinen luokka täyttää tähän kappaleeseen sisältyvät vaatimukset.

▼**M33**

95 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään periaate, jonka mukaan se ratkaisee, milloin käypien arvojen hierarkian eri tasojen välisten siirtojen katsotaan tapahtuneen kappaleiden 93(c) ja (e)(iv) mukaisesti, ja noudatettava tätä periaatetta johdonmukaisesti. Siirtojen kirjaamisajankohtaa koskevan periaatteen on oltava sama näille tasoille tapahtuville ja näiltä tasoilta pois tapahtuville siirroille. Seuraavat ovat esimerkkejä periaatteista, joiden mukaan siirtojen ajankohta määritetään:

(a) siirron aiheuttaneen tapahtuman tai olosuhteiden muutoksen toteutumispäivä.

(b) raportointikauden alku.

(c) raportointikauden loppu.

96 Jos yhteisö tekee tilinpäätöksen laatimisperiaatetta koskevan päätöksen, jonka mukaan se hyödyntää kappaleessa 48 tarkoitettua poikkeusta, tästä on annettava tieto.

97 Jokaisesta varojen ja velkojen luokasta, jota ei arvosteta käypään arvoon taseessa mutta jonka käypä arvo esitetään tilinpäätöksessä, yhteisön on esitettävä kappaleissa 93(b), (d) ja (i) vaadittavat tiedot. Yhteisön ei kuitenkaan tarvitse esittää kappaleessa 93(d) vaadittavia määrällisiä tietoja merkittävistä muista kuin havainnoitavissa olevista syöttötiedoista, joita on käytetty käypien arvojen hierarkian tasolle 3 luokiteltujen käypien arvojen määrittämisessä. Yhteisön ei tarvitse esittää tällaisista varoista ja veloista muita tässä IFRS-standardissa vaadittavia tietoja.

98 Velasta, joka arvostetaan käypään arvoon ja joka on laskettu liikkeeseen siten että siihen kuuluu erottamattomana osana kolmannen osapuolen tekemä luoton laatua parantava järjestely, liikkeeseenlaskijan on annettava tieto kyseisen luoton laatua parantavan järjestelyn olemassaolosta ja siitä, onko se otettu huomioon velan käyvässä arvossa.

99 Yhteisön on esitettävä tässä IFRS-standardissa vaadittavat määrälliset tiedot taulukon muodossa, paitsi jos jokin toinen muoto on asianmukaisempi.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia.

toimivat markkinat	Markkinat, joilla omaisuuserää tai velkaa koskevia liiketoimia toteutuu riittävän usein ja niiden volyymi on riittävän suuri, jotta hinnoittelutietoa saadaan jatkuvasti.
hankintamenoon perustuva lähestymistapa	Arvostusmenetelmä, joka kuvastaa sitä määrää, joka tarkasteluhetkellä tarvittaisiin omaisuuserän toimintakapasiteetin korvaamiseen (usein käytetään nimitystä tarkasteluhetken jälleenhankinta-arvo).
sisääntulohinta	Hinta, joka on maksettu omaisuuserän hankkimisesta tai saatu otettaessa velka vastattavaksi vaihtotransaktiossa.
poistumishinta	Hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä.
odotettavissa oleva rahavirta	Mahdollisten vastaisten rahavirtojen todennäköisyyksillä painotettu keskiarvo (ts. jakauman odotusarvo).

▼M33

käypä arvo	Hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä toteutuvassa tavanmukaisessa liiketoimessa.
parhaiten tuottava käyttö	Rahoitusvaroihin kuulumattoman erän sellainen käyttö markkinaosapuolten toimesta, joka maksimoisi omaisuuserän arvon tai sen varojen ja velkojen ryhmän (esim. liiketoiminnan) arvon, jossa omaisuuserää käytettäisiin.
tuottoihin perustuva lähestymistapa	Arvostusmenetelmät, joiden mukaan vastaiset rahamäärät (esim. rahavirrat tai tuotot ja kulut) muutetaan yhdeksi nykyhetken (ts. diskontatuksi) rahamääräksi. Käypä arvo määritetään perustuen arvoon, johon markkinoilla tarkasteluhetkellä vallitsevat näitä vastaisia rahamääriä koskevat odotukset viittaavat.
syöttötiedot	Oletukset, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa, mukaan lukien oletukset, jotka koskevat riskiä, kuten: (a) riskiä, joka liittyy tiettyyn käypää arvoa määritettäessä käytettävään arvostusmenetelmään (kuten hinnoittelumalliin); ja (b) riskiä, joka liittyy arvostusmenetelmän syöttötietoihin. Syöttötiedot voivat olla havainnoitavissa olevia tai muita kuin havainnoitavissa olevia.
tason 1 syöttötiedot	Täysin samanlaisille varoille tai veloille noteeratut (oikaisemattomat) hinnat toimivilla markkinoilla, joille yhteisöllä on pääsy arvostuspäivänä.
tason 2 syöttötiedot	Syöttötiedot, jotka ovat muita kuin tasolle 1 kuuluvia noteerattuja hintoja ja jotka ovat havainnoitavissa omaisuuserälle tai velalle joko suoraan täi epäsuorasti.
tason 3 syöttötiedot	Omaisuuserää tai velkaa koskevat muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot.
markkinoihin perustuva lähestymistapa	Arvostusmenetelmä, jossa käytetään hintoja ja muuta merkityksellistä tietoa, joka syntyy täysin samanlaisia tai vertailukelpoisia (ts. vastaavanlaisia) varoja, velkoja tai varojen ja velkojen ryhmää, kuten liiketoimintaa, koskevissa markkinatransaktioissa.
markkinoiden tukemat syöttötiedot	Syöttötiedot, jotka johdetaan pääasiassa havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta tai jotka saavat tukea havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta korrelaation avulla tai muilla tavoin.

▼M33

markkinaosapuolet	Omaisuuserän tai velan pääasiallisilla (tai suotuisimmilla) markkinoilla toimivat ostajat ja myyjät, joilla on kaikki seuraavat ominaispiirteet: (a) Ne ovat toisistaan riippumattomia, ts. ne eivät ole IAS 24:ssä määriteltyjä toistensa lähipiiriin kuuluvia osapuolia, joskin lähipiiriliiketoimessa toteutuvaa hintaa voidaan käyttää syöttötietona käypää arvoa määritettäessä, jos yhteisöllä on näyttöä siitä, että liiketoimi on toteutunut markkinoilla noudatettavin ehdoin. (b) Ne ovat asiantuntevia ja niillä on kohtuullinen käsitys omaisuuserästä tai velasta sekä liiketoimesta käyttäen kaikkea saatavilla olevaa tietoa, mukaan lukien tieto, joka voitaisiin hankkia tavallisten ja tavanmukaisten due diligence -selvitysten avulla. (c) Ne pystyvät toteuttamaan omaisuuserää tai velkaa koskevan liiketoimen. (d) Ne ovat halukkaita toteuttamaan omaisuuserää tai velkaa koskevan liiketoimen, ts. ne ovat motivoituneita siihen, mutta ne eivät ole pakotettuja tai muutoin velvoitettuja toteuttamaan sitä.
suotuisimmat markkinat	Markkinat, joilla omaisuuserän myynnistä saataisiin suurin rahamäärä tai velan siirtämisestä maksettaisiin pienin rahamäärä, kun on otettu huomioon transaktiomenot ja kuljetusmenot.
laiminlyöntiriski	Riski siitä, ettei yhteisö täytä velvoitettaan. Laiminlyöntiriski sisältää yhteisön oman luottoriskin siihen mahdollisesti kuitenkaan rajoittumatta.
havainnoitavissa olevat syöttötiedot	Syöttötiedot, jotka on muodostettu käyttäen markkinatietoa, kuten todellisia tapahtumia tai liiketoimia koskevaa julkisesti saatavilla olevaa tietoa, ja jotka kuvastavat oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa.
tavanmukainen liiketoimi	Liiketoimi, jossa oletetaan, että ennen arvostuspäivää on oltu markkinoilla tietty ajanjakso, jotta voidaan ottaa huomioon markkinointitoimenpiteet, jotka ovat tavallisia ja tavanomaisia tällaisia varoja tai velkoja koskevissa liiketoimissa; kyseessä ei ole pakkotilanteessa tapahtuva liiketoimi (esim. pakkotilanteessa tapahtuva realisointi tai ahdingossa tapahtuva myynti).

▼M33

pääasialliset markkinat	Markkinat, joilla omaisuuserää tai velkaa koskeva volyymi ja toiminnan taso on suurin.
riskilisä	Korvaus, jota riskiä karttavat markkinaosapuolet vaativat omaisuuserän tai velan rahavirtoihin liittyvän epävarmuuden kantamisesta. Siitä käytetään myös nimeä ”riskioikaisu”.
transaktiomenot	Menot, jotka aiheutuvat omaisuuserän myymisestä tai velan siirtämisestä omaisuuserän tai velan pääasiallisilla (tai suotuisimmilla) markkinoilla ja jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän luovuttamisesta tai velan siirtämisestä ja täyttävät molemmat seuraavat kriteerit: (a) Ne johtuvat välittömästi kyseisestä liiketoimesta tai ovat sen kannalta oleellisia. (b) Niitä ei olisi syntynyt yhteisölle, jos ei olisi tehty päätöstä omaisuuserän myymisestä tai velan siirtämisestä (vastaavasti kuin IFRS 5:ssä määritellyt myynnistä aiheutuva menot).
kuljetusmenot	Menot, jotka syntyisivät omaisuuserän kuljettamisesta sen nykyisestä sijaintipaikasta pääasiallisille (tai suotuisimmille) markkinoille.
laskentayksikkö	Taso, jolle omaisuuserä tai velka jossakin IFRS-standardissa yhdistellään tai erotellaan kirjaamista varten.
muut kuin havainnoitavissa olevat syöttötiedot	Syöttötiedot, joista ei ole saatavilla markkinatietoa ja jotka muodostetaan käyttäen parasta saatavilla olevaa tietoa oletuksista, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–99 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

B1 Erilaisissa arvonmääritystilanteissa voidaan tehdä erilaisia harkintaan perustuvia ratkaisuja. Tässä liitteessä kuvataan harkintaan perustuvia ratkaisuja, joita saatetaan tehdä yhteisön määrittäessä käypää arvoa erilaisissa arvonmääritystilanteissa.

▼**M33**

KÄYPÄÄ ARVOA MÄÄRITETTÄESSÄ KÄYTETTÄVÄ LÄHESTYMISTAPA

B2 Käyvän arvon määrittämisen tavoitteena on arvioida hinta, johon tavanmukainen liiketoimi omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa. Käyvän arvon määrittäminen edellyttää yhteisöltä kaikkien seuraavien seikkojen ratkaisemista:

(a) arvonmäärityksen kohteena oleva nimenomainen omaisuuserä tai velka (laskentayksikkönsä mukaisesti).

(b) kun kyseessä on rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä, arvonmäärityksen lähtökohta, joka on kyseisessä arvonmäärityksessä asianmukainen (sen parhaiten tuottavan käytön mukaisesti).

(c) omaisuuserän tai velan pääasialliset (tai suotuisimmat) markkinat.

(d) arvostusmenetelmä, joka on kyseisessä arvonmäärityksessä asianmukainen (tai arvostusmenetelmät, jotka ovat kyseisessä arvonmäärityksessä asianmukaisia), ottaen huomioon sen tiedon saatavuus, jota käyttäen muodostetaan syöttötietoja, jotka edustavat oletuksia, joita markkinaosapuolet tekisivät omaisuuserän hinnoittelussa, sekä se käypien arvojen hierarkian taso, jolle syöttötiedot luokitellaan.

RAHOITUSVAROIHIN KUULUMATTOMIEN OMAISUUSERIEN ARVONMÄÄRITYKSEN LÄHTÖKOHTA (KAPPALEET 31–33)

B3 Määritettäessä käypää arvoa rahoitusvaroihin kuulumattomalle omaisuuserälle, jota käytetään yhdessä toisten varojen kanssa ryhmänä (käyttöä varten asennettuna tai konfiguroituna) tai yhdessä toisten varojen ja velkojen kanssa (esim. liiketoiminnassa), arvonmäärityksen lähtökohdan vaikutus riippuu olosuhteista. Esimerkiksi:

(a) omaisuuserän käypä arvo voi olla sama riippumatta siitä, käytetäänkö omaisuuserää itsenäisenä vai yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa. Näin voi olla, jos omaisuuserä on liiketoiminta, jonka harjoittamista markkinaosapuolet jatkaisivat. Tässä tapauksessa liiketoimessa määritettäisiin arvo koko liiketoiminnalle. Varojen käyttäminen ryhmänä jatkuvassa liiketoiminnassa loisi synergioita, jotka olisivat markkinaosapuolten käytettävissä (ts. markkinaosapuolia koskevia synergioita, joiden näin ollen pitäisi vaikuttaa käypään arvoon, joka omaisuuserällä on joko itsenäisenä omaisuuseränä tai yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa).

(b) omaisuuserän käyttäminen yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa voitaisiin sisällyttää käyvän arvon määrittämiseen tekemällä oikaisuja itsenäisenä käytettävän omaisuuserän arvoon. Näin voisi olla, jos omaisuuserä on kone ja käypä arvo määritetään käyttäen hintaa, joka on havainnoitu vastaavanlaiselle koneelle (jota ei ole asennettu tai muutoin konfiguroitu käyttöä varten), oikaistuna kuljetus- ja asennusmenoilla siten, että käypä arvo kuvastaa koneen senhetkistä kuntoa ja sijaintipaikkaa (asennettuna ja konfiguroituna käyttöä varten).

(c) omaisuuserän käyttäminen yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa voitaisiin sisällyttää käyvän arvon määrittämiseen niiden oletusten avulla, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän käyvän arvon määrittämiseen. Esimerkiksi jos omaisuuserä on ainutlaatuinen keskeneräinen vaihto-omaisuus ja markkinaosapuolet jalostaisivat sen valmiiksi tuotteiksi, vaihto-omaisuuden käypää arvoa määritettäessä oletettaisiin, että markkinaosapuolet ovat hankkineet tai hankkisivat mahdollisen erityislaitteiston, joka tarvitaan vaihto-omaisuuden jalostamiseen valmiiksi tuotteiksi.

▼**M33**

(d) omaisuuserän käyttäminen yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa voitaisiin sisällyttää omaisuuserän käyvän arvon määrittämisessä käytettävään arvostusmenetelmään. Näin voisi olla, kun aineettoman hyödykkeen käyvän arvon määrittämiseen käytetään moniperiodista ylituottomallia (*multi-period excess earnings model*), koska tässä arvostusmenetelmässä otetaan erityisesti huomioon täydentävien varojen ja niihin liittyvien velkojen osuus ryhmässä, jossa tällaista aineetonta hyödykettä käytettäisiin.

(e) rajoitetummissa tapauksissa yhteisö voisi käyttäessään omaisuuserää omaisuuseräryhmässä arvostaa omaisuuserän lähellä sen käypää arvoa olevaan rahamäärään kohdistamalla omaisuuseräryhmän käyvän arvon yksittäisille ryhmään kuuluville omaisuuserille. Näin voisi olla, jos arvonmääritys koskee kiinteistöä ja kunnostetun kiinteistön (ts. omaisuuseräryhmän) käypä arvo kohdistetaan sen osille (kuten maa-alue ja parannustyöt).

KÄYPÄ ARVO ALKUPERÄISEN KIRJAAMISEN TAPAHTUESSA (KAPPALEET 57–60)

B4 Ratkaistaessa, onko käypä arvo alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa yhtä suuri kuin transaktiohinta, yhteisön on otettava huomioon kyseiselle liiketoimelle sekä kyseiselle omaisuuserälle tai velalle ominaiset tekijät. Transaktiohinta ei mahdollisesti edusta omaisuuserän tai velan käypää arvoa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa esimerkiksi, jos jokin seuraavista olosuhteista vallitsee:

(a) liiketoimi toteutuu toistensa lähipiiriin kuuluvien osapuolten välillä, joskin lähipiiriliiketoimessa toteutuvaa hintaa voidaan käyttää syöttötietona käypää arvoa määritettäessä, jos yhteisöllä on näyttöä siitä, että liiketoimi on toteutunut markkinoilla noudatettavin ehdoin.

(b) liiketoimi toteutuu pakkotilanteessa tai myyjän on pakko hyväksyä liiketoimessa toteutuva hinta. Näin voisi olla esimerkiksi, jos myyjällä on taloudellisia vaikeuksia.

(c) laskentayksikkö, jota transaktiohinta edustaa, ei ole sama kuin käypään arvoon arvostettavan omaisuuserän tai velan laskentayksikkö. Näin voisi olla esimerkiksi, jos käypään arvoon arvostettava omaisuuserä tai velka on vain liiketoimen yksi osatekijä (esim. liiketoimintojen yhdistämisessä), jos liiketoimeen sisältyy lausumattomia oikeuksia ja etuoikeuksia, jotka arvostetaan erikseen jonkin muun IFRS-standardin mukaisesti tai jos transaktiomenot sisältyvät transaktiohintaan.

(d) Markkinat, joilla liiketoimi toteutuu, eivät ole samat kuin pääasialliset (tai suotuisimmat) markkinat. Markkinat eivät mahdollisesti olisi samat esimerkiksi, jos yhteisö on diileri, joka toteuttaa liiketoimia asiakkaiden kanssa vähittäismarkkinoilla, mutta poistumistransaktioiden pääasialliset (tai suotuisimmat) markkinat ovat diilerimarkkinat, joilla liiketoimi toteutuu toisten diilereiden kanssa.

▼M33

ARVOSTUSMENETELMÄT (KAPPALEET 61–66)

Markkinoihin perustuva lähestymistapa

B5 Markkinoihin perustuvaa lähestymistapaa sovellettaessa käytetään hintoja ja muuta merkityksellistä tietoa, joka syntyy täysin samanlaisia tai vertailukelpoisia (ts. vastaavanlaisia) varoja, velkoja tai varojen ja velkojen ryhmää koskevissa markkinatransaktioissa.

B6 Markkinoihin perustuvan lähestymistavan mukaisissa arvostusmenetelmissä käytetään usein markkinakertoimia, jotka on johdettu joukosta vertailulukuja. Kertoimet voivat sijoittua vaihtelualueille niin, että kullekin vertailuluvulle on erilainen kerroin. Asianmukaisen kertoimen valitseminen vaihtelualueen sisällä edellyttää harkintaa, jossa tarkastellaan kyseiselle arvonmääritykselle ominaisia laadullisia ja määrällisiä tekijöitä.

B7 Matriisihinnoittelu kuuluu markkinoihin perustuvan lähestymistavan mukaisiin arvostusmenetelmiin. Matriisihinnoittelu on matemaattinen menetelmä, jota käytetään pääasiassa joidenkin rahoitusinstrumenttien, kuten vieraan pääoman ehtoisten arvopapereiden, arvon määrittämiseen siten, ettei turvauduta yksinomaan tiettyjen arvopapereiden noteerattuihin hintoihin vaan hyödynnetään ennemminkin kyseisten arvopapereiden suhdetta toisiin vertailukohtana käytettäviin noteerattuihin arvopapereihin.

Hankintamenoon perustuva lähestymistapa

B8 Hankintamenoon perustuva lähestymistapa kuvastaa rahamäärää, joka tarkasteluhetkellä tarvittaisiin omaisuuserän toimintakapasiteetin korvaamiseen (usein käytetään nimitystä tarkasteluhetken jälleenhankinta-arvo).

B9 Markkinaosapuolena olevan myyjän näkökulmasta hinta, joka omaisuuserästä saataisiin, perustuu hankintamenoon, joka markkinaosapuolena olevalle ostajalle syntyy hyödyllisyydeltään vertailukelpoisen korvaavan omaisuuserän hankkimisesta tai rakentamisesta, oikaistuna epäkuranttiuden huomioon ottamiseksi. Tämä johtuu siitä, ettei markkinaosapuolena oleva ostaja maksaisi omaisuuserästä enempää kuin sen rahamäärän, jolla se pystyisi korvaamaan kyseisen omaisuuserän toimintakapasiteetin. Epäkuranttiuteen luetaan fyysinen huonontuminen, toiminnallinen (teknologinen) epäkuranttius sekä taloudellinen (ulkoinen) epäkuranttius, ja se on laajempi kuin tilinpäätöksessä esitettävät poistot (alkuperäisen hankintamenon jaksottaminen) tai verotusta varten tehtävät poistot (tietyn käyttöajan perusteella). Tarkasteluhetken jälleenhankinta-arvoon perustuvaa menetelmää käytetään useissa tapauksissa sellaisten aineellisten omaisuuserien käyvän arvon määrittämiseen, joita käytetään yhdessä muiden varojen tai muiden varojen ja velkojen kanssa.

Tuottoihin perustuva lähestymistapa

B10 Tuottoihin perustuvan lähestymistavan mukaan vastaiset rahamäärät (esim. rahavirrat tai tuotot ja kulut) muutetaan yhdeksi nykyhetken (ts. diskontatuksi) rahamääräksi. Tuottoihin perustuvaa lähestymistapaa käytettäessä käypä arvo kuvastaa markkinoilla tarkasteluhetkellä vallitsevia odotuksia, jotka koskevat näitä vastaisia rahavirtoja.

B11 Tällaisia arvostusmenetelmiä ovat esimerkiksi seuraavat:

(a) nykyarvomenetelmät (ks. kappaleet B12–B30);

(b) optionhinnoittelumallit, kuten Black–Scholes–Merton-malli tai binomimalli (ts. lattiisimalli), jossa käytetään nykyarvomenetelmää ja joka kuvastaa sekä option aika-arvoa että sen perusarvoa; ja

▼M33

(c) joidenkin aineettomien hyödykkeiden käyvän arvon määrittämiseen käytettävä moniperiodinen ylituottomalli.

Nykyarvomenetelmät

B12 Kappaleissa B13–B30 kuvataan nykyarvomenetelmien käyttöä käypää arvoa määritettäessä. Näissä kappaleissa keskitytään diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvaan menetelmään sekä *odotettavissa oleviin rahavirtoihin* (nykyarvon odotusarvoon) perustuvaan menetelmään. Näissä kappaleissa ei määrätä käytettäväksi mitään yksittäistä nykyarvomenetelmää eikä rajoiteta käyvän arvon määrittämisessä käytettäviä nykyarvomenetelmiä tässä käsiteltäviin menetelmiin. Käyvän arvon määrittämisessä käytettävä nykyarvomenetelmä riippuu arvostettavana olevalle omaisuuserälle tai velalle ominaisista tosiseikoista ja olosuhteista (esim. pystytäänkö vertailukelpoisille varoille tai veloille havainnoimaan hintoja markkinoilla) sekä riittävän tiedon saatavuudesta.

Nykyarvon määrittämisen osatekijät

B13 Nykyarvo (ts. tuottoihin perustuvan lähestymistavan sovellus) on työkalu, jonka avulla tulevaisuudessa toteutuvat rahamäärät (esim. rahavirrat tai arvot) yhdistetään nykyhetken rahamääräksi diskonttauskorkoa käyttäen. Nykyarvomenetelmän avulla tapahtuva omaisuuserän tai velan käyvän arvon määrittäminen käsittää kaikki seuraavat osatekijät tarkasteltuina markkinaosapuolten näkökulmasta arvostuspäivänä:

(a) arvio arvostettavana olevaa omaisuuserää tai velkaa koskevista vastaisista rahavirroista.

(b) odotukset näiden rahavirtojen määrän tai ajoittumisen mahdollisista vaihteluista, jotka edustavat rahavirtoihin liittyvää epävarmuutta.

(c) rahan aika-arvo, jota edustaa sellaisten riskittömien monetaaristen varojen korko, joiden erääntymisajat tai duraatiot ovat samat kuin rahavirtojen kattama ajanjakso ja jotka eivät aiheuta haltijalleen sen paremmin ajoitukseen liittyvää epävarmuutta kuin riskiä maksujen laiminlyönnistä (ts. riskitön korko).

(d) hinta rahavirtoihin liittyvän epävarmuuden kantamisesta (ts. riskilisä).

(e) muut tekijät, jotka markkinaosapuolet ottaisivat huomioon kyseisissä olosuhteissa.

(f) jos kyseessä on velka, tähän velkaan liittyvä laiminlyöntiriski, mukaan lukien yhteisön (ts. velallisen) oma luottoriski.

Yleiset periaatteet

B14 Nykyarvomenetelmät eroavat toisistaan siinä, miten niissä otetaan huomioon kappaleessa B13 tarkoitetut tekijät. Kaikki seuraavat yleiset periaatteet koskevat kuitenkin minkä tahansa käyvän arvon määrittämisessä käytettävän nykyarvomenetelmän soveltamista:

(a) rahavirtojen ja diskonttauskorkojen tulee kuvastaa oletuksia, joita markkinaosapuolet käyttäisivät omaisuuserän tai velan hinnoittelussa.

(b) rahavirroissa ja diskonttauskoroissa tulee ottaa huomioon vain tekijät, jotka koskevat arvostettavana olevaa omaisuuserää tai velkaa.

▼M33

(c) jottei riskitekijöiden vaikutuksia laskettaisi kahteen kertaan tai jätettäisi ottamatta huomioon, diskonttauskorkojen tulee kuvastaa oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia rahavirtoja koskevien oletusten kanssa. Esimerkiksi diskonttauskorko, joka kuvastaa vastaisia maksujen laiminlyöntejä koskeviin odotuksiin sisältyvää epävarmuutta, on asianmukainen, jos käytetään lainan sopimusperusteisia rahavirtoja (ts. diskonttauskoron oikaisemiseen perustuva menetelmä). Samaa korkoa ei pidä käyttää, jos käytetään odotettavissa olevia (ts. todennäköisyyksillä painotettuja) rahavirtoja (ts. nykyarvon odotusarvoon perustuva menetelmä), koska odotettavissa olevat rahavirrat jo kuvastavat oletuksia vastaisiin maksujen laiminlyönteihin sisältyvästä epävarmuudesta; sen sijaan tulee käyttää diskonttauskorkoa, joka on yhteismitallinen odotettavissa oleviin rahavirtoihin liittyvän riskin kanssa.

(d) Rahavirtoja ja diskonttauskorkoja koskevien oletusten tulee olla keskenään yhdenmukaisia. Esimerkiksi nimellisarvoiset rahavirrat, jotka sisältävät inflaation vaikutuksen, tulee diskontata inflaation vaikutuksen sisältävällä korolla. Riskitön nimelliskorko sisältää inflaation vaikutuksen. Reaaliset rahavirrat, jotka eivät sisällä inflaation vaikutusta, tulee diskontata korolla, joka ei sisällä inflaation vaikutusta. Vastaavasti verojen jälkeen määritetyt rahavirrat tulee diskontata verojen jälkeen määritetyllä diskonttauskorolla. Ennen veroja määritetyt rahavirrat tulee diskontata näiden rahavirtojen kanssa yhdenmukaisella korolla.

(e) Diskonttauskorkojen tulee olla yhdenmukaisia sen valuutan taustalla olevien taloudellisten tekijöiden kanssa, jonka määräisiä rahavirrat ovat.

Riski ja epävarmuus

B15 Nykyarvomenetelmiä käyttäen tapahtuva käyvän arvon määrittäminen tapahtuu epävarmuuden vallitessa, koska käytettävät rahavirrat ovat ennemminkin arvioita kuin tiedossa olevia rahamääriä. Monissa tapauksissa sekä rahavirtojen määrä että niiden ajoitus ovat epävarmoja. Myös sopimuksen perusteella kiinteäksi määrätyt rahamäärät, kuten lainaa koskevat maksut, ovat epävarmoja, jos on olemassa riski maksujen laiminlyönnistä.

B16 Markkinaosapuolet vaativat yleensä korvauksen (ts. riskipreemion) omaisuuserän tai velan rahavirtoihin liittyvän epävarmuuden kantamisesta. Käyvässä arvossa tulee ottaa huomioon riskilisä, joka kuvastaa rahamäärää, jota markkinaosapuolet vaatisivat korvaukseksi rahavirtoihin liittyvästä epävarmuudesta. Muutoin arvo ei edustaisi käypää arvoa todenmukaisesti. Joissakin tapauksissa asianmukaisen riskilisän määrittäminen saattaa olla vaikeaa. Vaikeuden aste ei kuitenkaan yksin ole riittävä syy riskilisän pois jättämiseen.

B17 Nykyarvomenetelmät eroavat toisistaan siinä, kuinka riskioikaisut tehdään ja minkätyyppisiä rahavirtoja niissä käytetään Esimerkiksi:

(a) Diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvassa menetelmässä (ks. kappaleet B18–B22) käytetään riskioikaistua diskonttauskorkoa ja sopimukseen perustuvia, luvattuja tai todennäköisimpiä rahavirtoja.

(b) Nykyarvon odotusarvoon perustuvassa menetelmässä 1 (ks. kappale B25) käytetään riskioikaistuja odotettavissa olevia rahavirtoja ja riskitöntä korkoa.

(c) Nykyarvon odotusarvoon perustuvassa menetelmässä 2 (ks. kappale B26) käytetään riskioikaisemattomia odotettavissa olevia rahavirtoja ja diskonttauskorkoa, jota on oikaistu markkinaosapuolten vaatimalla riskilisällä. Tämä korko ei ole sama kuin diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvassa menetelmässä käytettävä korko.

▼M33

Diskonttauskoron oikaisemiseen perustuva menetelmä

B18 Diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvassa menetelmässä käytetään yhtä rahavirtojen joukkoa mahdollisten arvioitujen rahamäärien vaihtelualueella riippumatta siitä, ovatko kyseessä sopimukseen perustuvat, luvatut (kuten joukkovelkakirjan tapauksessa) vai todennäköisimmät rahavirrat. Näiden rahavirtojen ehtona on kaikissa tapauksissa tiettyjen tapahtumien toteutuminen (esim. joukkovelkakirjaa koskevien sopimukseen perustuvien tai luvattujen rahavirtojen ehtona on se tapahtuma, että velallinen suorittaa maksut). Diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvassa menetelmässä käytettävä diskonttauskorko johdetaan markkinoilla kaupankäynnin kohteena olevien vertailukelpoisten varojen tai velkojen havainnoiduista tuottoasteista. Näin ollen sopimukseen perustuvat, luvatut tai todennäköisimmät rahavirrat diskontataan tällaisten ehdollisten rahavirtojen havainnoidulla tai arvioidulla markkinakorolla (ts. markkinatuotolla).

B19 Diskonttauskoron oikaisemiseen perustuva menetelmä edellyttää vertailukelpoisia varoja tai velkoja koskevan markkinatiedon analysointia. Vertailukelpoisuus todetaan tarkastelemalla rahavirtojen luonnetta (esim. ovatko ne sopimukseen perustuvia vai perustumattomia ja reagoivatko ne todennäköisesti taloudellisten olosuhteiden muutoksiin samankaltaisella tavalla) sekä muita tekijöitä (kuten luottokelpoisuutta, vakuuksia, duraatiota, rajoittavia kovenantteja ja maksuvalmiutta). Vaihtoehtoisesti, jos yksittäinen vertailukelpoinen omaisuuserä tai velka ei kuvasta arvostettavana olevan omaisuuserän tai velan rahavirtoihin liittyvää riskiä, diskonttauskorko voi olla mahdollista johtaa käyttäen useita vertailukelpoisia omaisuuseriä tai velkoja koskevaa tietoa riskittömän tuottokäyrän yhteydessä (ts. käyttäen alhaalta ylös rakentuvaa lähestymistapaa *(build-up approach))*.

B20 Alhaalta ylös rakentuvan lähestymistavan havainnollistamiseksi oletetaan, että omaisuuserä A on sopimukseen perustuva oikeus saada 800 CU ([1]) vuoden kuluttua (ts. ajoitukseen ei liity epävarmuutta). Vertailukelpoisille omaisuuserille on olemassa vakiintuneet markkinat, ja näitä varoja koskevaa tietoa, hintatiedot mukaan lukien, on saatavilla. Näistä vertailukelpoisista omaisuuseristä:

(a) Omaisuuserä B on sopimukseen perustuva oikeus saada 1 200 CU vuoden kuluttua, ja sen markkinahinta on 1 083 CU. Näin ollen implisiittinen vuotuinen tuottoaste (ts. vuotuinen markkinatuotto) on 10,8 prosenttia [(1 200 CU/1 083 CU) – 1].

(b) Omaisuuserä C on sopimukseen perustuva oikeus saada 700 CU kahden vuoden kuluttua, ja sen markkinahinta on 566 CU. Näin ollen implisiittinen vuotuinen tuottoaste (ts. kahden vuoden markkinatuotto) on 11,2 prosenttia [(700 CU /566 CU)^0,5 – 1].

(c) Kaikki kolme omaisuuserää ovat vertailukelpoisia riskin (ts. mahdollisten tuottojen ja luoton hajonnan) suhteen.

B21 Perustuen omaisuuserästä A saatavien sopimukseen perustuvien maksujen ajoittumiseen suhteessa omaisuuseristä B ja C saatavien maksujen ajoittumiseen (ts. yksi vuosi omaisuuserällä B ja kaksi vuotta omaisuuserällä C) omaisuuserän B katsotaan olevan paremmin vertailukelpoinen omaisuuserän A kanssa. Omaisuuserästä A saatavaa sopimukseen perustuvaa maksua (800 CU) ja omaisuuserästä B johdettua yhden vuoden markkinatuottoa (10,8 prosenttia) käyttäen omaisuuserän A käyväksi arvoksi saadaan 722 CU (800 CU/1,108). Jos omaisuuserää B koskevaa markkinatietoa ei olisi, yhden vuoden tuottoaste voitaisiin vaihtoehtoisesti johtaa omaisuuserästä C alhaalta ylöspäin rakentuvaa lähestymistapaa käyttäen. Tässä tapauksessa omaisuuserän C osoittama kahden vuoden markkinakorko (11,2 prosenttia) oikaistaisiin yhden vuoden markkinakoroksi käyttäen riskittömän tuottokäyrän aikarakennetta. Lisätietoa ja -analysointia saatetaan tarvita sen ratkaisemiseksi, ovatko riskipreemiot samat yksi- ja kaksivuotiselle omaisuuserälle. Jos todetaan, etteivät yksi- ja kaksivuotista omaisuuserää koskevat riskipreemiot ole samat, kahden vuoden markkinatuottoa oikaistaan vielä tämän vaikutuksen huomioon ottamiseksi.

([1]) Tässä IFRS-standardissa monetaariset määrät ilmaistaan valuuttayksikköinä CU (currency units).

▼**M33**

B22 Kun diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvaa menetelmää sovelletaan saataviin tai suoritettaviin kiinteisiin maksuihin, arvostettavana olevan omaisuuserän tai velan rahavirtoihin luontaisesti liittyvää riskiä koskeva oikaisu sisällytetään diskonttauskorkoon. Sovellettaessa diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvaa menetelmää rahavirtoihin, jotka eivät ole saatavia tai suoritettavia kiinteitä maksuja, on joskus tarpeellista oikaista rahavirtoja, jotta ne olisivat vertailukelpoisia sen havainnoidun omaisuuserän tai velan rahavirtojen kanssa, josta diskonttauskorko on johdettu.

Nykyarvon odotusarvoon perustuva menetelmä

B23 Nykyarvon odotusarvoon perustuvassa menetelmässä käytetään lähtökohtana rahavirtojen joukkoa, joka edustaa kaikkien mahdollisten vastaisten rahavirtojen todennäköisyyksillä painotettuja keskiarvoja (ts. odotettavissa olevia rahavirtoja). Tuloksena syntyvä arvio on täysin sama kuin nykyarvo, joka tilastollisesti on epäjatkuvan satunnaismuuttujan mahdollisten arvojen painotettu keskiarvo vastaavilla todennäköisyyksillä painotettuna. Koska kaikki mahdolliset käyvät arvot painotetaan todennäköisyyksillä, tuloksena saatavan odotettavissa olevan rahavirran ehtona ei ole minkään määrätyn tapahtuman toteutuminen (toisin kuin diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvassa menetelmässä käytettävien rahavirtojen).

B24 Riskiä karttavat markkinaosapuolet ottaisivat sijoituspäätöstä tehdessään huomioon riskin siitä, että toteutuvat rahavirrat saattavat poiketa odotettavissa olevista rahavirroista. Portfolioteorian mukaan erotetaan kaksi riskityyppiä:

(a) epäsystemaattinen (hajautettavissa oleva) riski, joka on nimenomaisesti tiettyä omaisuuserää tai velkaa koskeva riski.

(b) systemaattinen (ei hajautettavissa oleva) riski, joka on yhteinen omaisuuserälle tai velalle ja muille hajautetun salkun erille.

Portfolioteorian mukaan markkinoiden ollessa tasapainossa markkinaosapuolet saavat korvauksen vain rahavirtoihin liittyvän systemaattisen riskin kantamisesta. (Markkinoilla, jotka ovat tehottomat tai eivät ole tasapainossa, voidaan saada muunlaisia tuottoja tai korvauksia).

B25 Nykyarvon odotusarvoon perustuvassa menetelmässä 1 omaisuuserän odotettavissa olevia rahavirtoja oikaistaan systemaattisen riskin (ts. markkinariskin) huomioon ottamiseksi vähentämällä niihin liittyvä riskilisä (ts. riskioikaistut odotettavissa olevat rahavirrat). Nämä riskioikaistut odotettavissa olevat rahavirrat edustavat varmaa vastaavaa rahavirtaa, joka on diskontattu riskittömällä korolla. Varmaa vastaavalla rahavirralla tarkoitetaan (määriteltyä) odotettavissa olevaa rahavirtaa, jota oikaistaan riskin huomioon ottamiseksi siten, että markkinaosapuolelle on yhdentekevää, vaihdetaanko tietty rahavirta odotettavissa olevaan rahavirtaan. Esimerkiksi jos markkinaosapuoli on ollut halukas vaihtamaan 1 200 CU:n suuruisen odotettavissa olevan rahavirran 1 000 CU:n suuruiseen varmaan rahavirtaan, niin 1 000 CU on 1 200 CU:n varmaa vastaava rahamäärä (ts. 200 CU edustaisi rahavirtaan liittyvää riskilisää). Tässä tapauksessa markkinaosapuolelle on yhdentekevää, kumpi omaisuuserä sillä on.

▼**M33**

B26 Toisaalta nykyarvon odotusarvoon perustuvassa menetelmässä 2 tehdään oikaisu systemaattisen riskin (ts. markkinariskin) huomioon ottamiseksi soveltamalla riskilisää riskittömään korkoon. Näin ollen odotettavissa olevat rahavirrat diskontataan korolla, joka vastaa todennäköisyyksillä painotettuihin rahavirtoihin liittyvää odotettavissa olevaa korkoa (ts. odotettavissa oleva tuottoaste). Odotettavissa olevan tuottoasteen arvioimiseen voidaan käyttää riskialttiiden varojen hinnoittelussa käytettäviä malleja, kuten capital asset pricing -mallia. Koska diskonttauskoron oikaisemiseen perustuvassa menetelmässä käytettävä diskonttauskorko on ehdollisiin rahavirtoihin liittyvä tuottoaste, se on todennäköisesti korkeampi kuin menetelmässä 2 käytettävä diskonttauskorko, joka on odotettavissa oleviin tai todennäköisyyksillä painotettuihin rahavirtoihin liittyvä odotettavissa oleva tuottoaste.

B27 Menetelmien 1 ja 2 havainnollistamiseksi oletetaan, että omaisuuserästä vuoden kuluttua odotettavissa olevat rahavirrat ovat 780 CU, ja ne on määritetty alla esitettyjen mahdollisten rahavirtojen ja todennäköisyyksien perusteella. Vuoden kuluttua toteutuvaan rahavirtaan sovellettava riskitön korko on 5 prosenttia, ja systemaattista riskiä koskeva lisä riskiprofiililtaan samanlaiselle omaisuuserälle on 3 prosenttia.

Mahdolliset rahavirrat	Todennäköisyys	Todennäköisyydellä painotetut rahavirrat
500 CU	15 %	75 CU
800 CU	60 %	480 CU
900 CU	25 %	225 CU
Odotettavissa olevat rahavirrat		780 CU

B28 Odottavissa olevat rahavirrat (780 CU) edustavat tässä yksinkertaisessa esimerkissä kolmen mahdollisen tuleman todennäköisyyksillä painotettua keskiarvoa. Todenmukaisemmissa tilanteissa mahdollisia tulemia voisi olla useita. Nykyarvon odotusarvoon perustuvaa menetelmää sovellettaessa ei kuitenkaan aina ole tarpeellista ottaa huomioon kaikkien mahdollisten rahavirtojen jakaumia monimutkaisia malleja ja menetelmiä käyttäen. Sen sijaan voisi olla mahdollista muodostaa rajoitettu määrä epäjatkuvia skenaarioita ja määrittää todennäköisyydet, jotka koskevat mahdollisten rahavirtojen joukkoa. Yhteisö voisi esimerkiksi käyttää jollakin merkityksellisellä aikaisemmalla kaudella toteutuneita rahavirtoja, joita oikaistaan sen jälkeen tapahtuneiden olosuhteiden muutosten (esim. ulkoisissa tekijöissä, kuten taloudellisissa olosuhteissa, markkinaolosuhteissa, toimialan kehityssuunnissa ja kilpailussa tapahtuneiden muutosten samoin kuin sisäisissä olosuhteissa tapahtuneiden, yhteisöön erityisemmin vaikuttavin muutosten) mukaisesti markkinaosapuolten oletukset huomioon ottaen.

B29 Teoreettisesti katsottuna omaisuuserän rahavirtojen nykyarvo (ts. käypä arvo) on sama riippumatta siitä, onko sen määrittämiseen käytetty menetelmää 1 vai menetelmää 2, kuten seuraavassa esitetään:

▼M33

(a) Menetelmää 1 käytettäessä odotettavissa olevia rahavirtoja oikaistaan systemaattisen riskin (ts. markkinariskin) huomioon ottamiseksi. Jos ei ole markkinatietoa, joka suoraan osoittaisi riskioikaisun määrän, tällainen oikaisu voitaisiin johtaa omaisuuserän hinnoittelumallista hyödyntämällä varmaa vastaavien rahamäärien käsitettä. Riskioikaisu (ts. rahavirtaan liittyvä riskilisä 22 CU) voitaisiin määrittää esimerkiksi käyttämällä systemaattista riskiä koskevaa 3 prosentin suuruista lisää (780 CU – [780 CU × (1,05/1,08)]), jolloin tulokseksi saadaan riskioikaistut odotettavissa olevat rahavirrat 758 CU (780 CU – 22 CU). 758 CU on varmaa vastaava rahamäärä 780 CU:lle, ja se diskontataan riskittömällä korolla (5 prosenttia). Omaisuuserän nykyarvo (ts. käypä arvo) on 722 CU (758 CU/1,05).

(b) Menetelmää 2 käytettäessä odotettavissa olevia rahavirtoja ei oikaista systemaattisen riskin (ts. markkinariskin) huomioon ottamiseksi. Sen sijaan kyseistä riskiä koskeva oikaisu sisällytetään diskonttauskorkoon. Täten odotettavissa olevat rahavirrat diskontataan 8 prosentin suuruisella odotettavissa olevalla tuottoasteella (ts. 5 prosentin riskitön korko plus 3 prosentin lisä systemaattista riskiä varten). Omaisuuserän nykyarvo (ts. käypä arvo) on 722 CU (780 CU/1,08).

B30 Nykyarvojen odotusarvoon perustuvaa menetelmää sovellettaessa voidaan käyttää joko menetelmää 1 tai menetelmää 2. Se, valitaanko menetelmä 1 vai menetelmä 2, riippuu arvostettavana olevalle omaisuuserälle tai velalle ominaisista tosiseikoista ja olosuhteista, siitä, miltä osin on saatavissa riittävästi tietoa, sekä tehdyistä harkintaan perustuvista ratkaisuista.

NYKYARVOMENETELMIEN SOVELTAMINEN VELKOIHIN JA YHTEISÖN OMIIN OMAN PÄÄOMAN EHTOISIIN INSTRUMENTTEIHIN, JOTKA EIVÄT OLE TOISILLA OSAPUOLILLA VAROINA (KAPPALEET 40 JA 41)

B31 Kun nykyarvomenetelmää käytetään määritettäessä käypää arvoa velalle, joka ei ole toisella osapuolella omaisuuseränä (esim. käytöstä poistamiseen liittyvä velka), yhteisön on muun muassa arvioitava vastaiset lähtevät rahavirrat, joiden markkinaosapuolet odottaisivat toteutuvan velvoitetta täytettäessä. Näiden vastaisten rahavirtojen tulee sisältää markkinaosapuolten odotukset velvoitteen täyttämiseksi syntyvistä menoista ja sekä korvauksista, joita markkinaosapuolet vaatisivat velvoitteen vastaanottamisesta. Tällainen korvaus sisältää tuoton, jota markkinaosapuoli vaatisi seuraavista:

(a) toimenpiteen toteuttaminen (ts. velvoitteen täyttämisen arvo; esim. käyttämällä voimavaroja, jotka voitaisiin käyttää muissa toiminnoissa); ja

(b) velvoitteeseen liittyvän riskin ottaminen (ts. riskilisä, joka kuvastaa riskiä siitä, että todelliset lähtevät rahavirrat voivat poiketa odotettavissa olevista lähtevistä rahavirroista; ks. kappale B33).

B32 Esimerkiksi rahoitusvelkoihin kuulumattomaan velkaan ei kuulu sopimukseen perustuvaa tuottoastetta, eikä kyseiselle velalle ole olemassa havainnoitavissa olevaa markkinatuottoa. Joissakin tapauksissa sen tuoton osatekijät, jota markkinaosapuolet vaatisivat, eivät ole erotettavissa toisistaan (esim. käytettäessä hintaa, jonka ulkopuolinen sopimusosapuoli veloittaisi kiinteänä palkkiona). Toisissa tapauksissa yhteisön pitää arvioida nämä osatekijät erikseen (esim. käytettäessä hintaa, jonka ulkopuolinen sopimusosapuoli veloittaisi kustannuslisäperusteella, koska sopimusosapuoli ei tässä tapauksessa kantaisi riskiä menojen muuttumisesta tulevaisuudessa).

▼M33

B33 Yhteisö voi sisällyttää riskilisän sellaisen velan tai yhteisön oman oman pääoman ehtoisen instrumentin käypään arvoon, joka ei ole toisella osapuolella omaisuuseränä, jollakin seuraavista tavoista:

(a) oikaisemalla rahavirtoja (ts. lähtevien rahavirtojen lisäyksenä); tai

(b) oikaisemalla korkoa, jota käytetään diskontattaessa vastaisia rahavirtoja nykyarvoonsa (ts. diskonttauskoron vähennyksenä).

Yhteisön on varmistuttava siitä, ettei se laske riskioikaisuja kahteen kertaan tai jätä niitä huomioimatta. Esimerkiksi jos arvioituja rahavirtoja kasvatetaan velvoitteeseen liittyvän riskin ottamista koskevan korvauksen huomioon ottamiseksi, diskonttauskorkoa ei pidä oikaista kyseisen riskin huomioon ottamiseksi.

ARVOSTUSMENETELMIEN SYÖTTÖTIEDOT (KAPPALEET 67–71)

B34 Seuraavat ovat esimerkkejä markkinoista, joilla joillekin varoille ja veloille (esim. rahoitusinstrumenteille) saatetaan pystyä havainnoimaan syöttötietoja:

(a) *Pörssimarkkinat*. Pörssimarkkinoilla päätöshinnat ovat helposti saatavissa ja yleensä ne edustavat käypää arvoa. Esimerkki tällaisista markkinoista on Lontoon arvopaperipörssi.

(b) *Diilerimarkkinat.* Diilerimarkkinoilla diilerit ovat valmiita käymään kauppaa (joko myymään tai ostamaan omaan lukuunsa), jolloin ne järjestävät likviditeettiä käyttämällä pääomaansa siihen, että ne pitävät vaihto-omaisuutena eriä, joille ne takaavat markkinoita. Tyypillisesti osto- ja myyntikurssit (jotka edustavat ostokurssin osalta hintaa, johon diileri on halukas ostamaan, ja myyntikurssin osalta hintaa, jolla diileri on halukas myymään) ovat saatavissa helpommin kuin päätöshinnat. OTC-markkinat (joilla toteutuvat hinnat raportoidaan julkisesti) ovat diilerimarkkinoita. Diilerimarkkinoita on olemassa myös joillekin muille varoille ja veloille, kuten joillekin rahoitusinstrumenteille, hyödykkeille ja aineellisille omaisuuserille (esim. käytetyille laitteistoille).

(c) *Välittäjämarkkinat.* Välittäjämarkkinoilla välittäjät pyrkivät saattamaan ostajia ja myyjiä yhteen mutta eivät ole valmiita käymään kauppaa omaan lukuunsa. Toisin sanoen välittäjät eivät käytä pääomaansa siihen, että ne pitäisivät vaihto-omaisuutena eriä, joille ne takaavat markkinoita. Välittäjä tietää osapuolten tarjoamat ja pyytämät hinnat, mutta kukin osapuoli on tyypillisesti tietämätön toisen osapuolen esittämistä hintavaatimuksista. Toteutuneita liiketoimia koskevia hintoja on joskus saatavilla. Välittäjämarkkinoihin kuuluvat sähköiset viestintäverkot, joissa osto- ja myyntitoimeksiannot saatetaan yhteen, sekä liike- ja asuinkiinteistöjen markkinat.

(d) *Päämiesten väliset markkinat*. Päämiesten välisillä markkinoilla liiketoimista, sekä alkuperäisistä myynneistä että jälleenmyynneistä, neuvotellaan itsenäisesti ilman välikäsiä. Näistä liiketoimista saatetaan julkistaa vain vähän tietoa.

KÄYPIEN ARVOJEN HIERARKIA (KAPPALEET 72–90)

Tason 2 syöttötiedot (kappaleet 81–85)

B35 Seuraavat ovat esimerkkejä tiettyjä varoja ja velkoja koskevista tason 2 syöttötiedoista.

(a) *Saa kiinteää – maksa muuttuvaa -koronvaihtosopimus, joka perustuu London Interbank Offered Rate (LIBOR) -swap-korkoon.* Tason 2 syöttötieto olisi LIBOR-swap-korko, jos tämä korko on havainnoitavissa tavanomaisesti noteerattavin väliajoin olennaiselta osalta swap-sopimuksen koko voimassaoloaikaa.

▼**M33**

(b) *Saa kiinteää – maksa muuttuvaa -koronvaihtosopimus, joka perustuu ulkomaanrahan määräiseen tuottokäyrään* Tason 2 syöttötieto olisi ulkomaanrahan määräiseen tuottokäyrään perustuva swap-korko, joka on havainnoitavissa tavanomaisesti noteerattavin väliajoin olennaiselta osalta swap-sopimuksen koko voimassaoloaikaa. Näin olisi, jos swap-sopimuksen voimassaoloaika on 10 vuotta ja korko on havainnoitavissa tavanomaisesti noteerattavin väliajoin 9 vuodelta, olettaen, ettei tuottokäyrän kohtuullinen ekstrapolointi vuodelle 10 olisi merkittävä koko swap-sopimuksen käyvän arvon määrittämisen kannalta.

(c) *Saa kiinteää – maksa muuttuvaa -koronvaihtosopimus, joka perustuu tietyn pankin omaan viitekorkoon.* Tason 2 syöttötieto olisi pankin oma viitekorko, joka on johdettu ekstrapoloimalla, jos havainnoitavissa oleva markkinatieto tukee ekstrapoloituja arvoja, esimerkiksi korrelaatiota käyttäen sellaisesta korosta, joka on havainnoitavissa olennaiselta osalta swap-sopimuksen koko voimassaoloaikaa.

(d) *Pörssissä kaupankäynnin kohteena olevia osakkeita koskeva kolmivuotinen optio.* Tason 2 syöttötieto olisi osakkeiden implisiittinen volatiliteetti, joka on johdettu ekstrapoloimalla vuoteen 3, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

(i) Osakkeita koskevien yksi- ja kaksivuotisten optioiden hinnat ovat havainnoitavissa.

(ii) Havainnoitavissa oleva markkinatieto tukee kolmivuotisen option ekstrapoloitua implisiittistä volatiliteettia olennaiselta osalta option koko voimassaoloaikaa.

Tässä tapauksessa implisiittinen volatiliteetti voitaisiin johtaa ekstrapoloimalla osakkeita koskevien yksivuotisten ja kaksivuotisten optioiden implisiittisestä volatiliteetista, ja se voi saada tukea vertailukelpoisten yhteisöjen osakkeita koskevien kolmivuotisten optioiden implisiittisestä volatiliteetista edellyttäen, että todetaan korrelaatio yksi- ja kaksivuotisten implisiittisten volatiliteettien kanssa.

(e) *Lisenssisopimus*. Kun kyseessä on lisenssisopimus, joka on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä ja jonka hankittu yhteisö oli äskettäin neuvotellut lähipiiriin kuulumattoman osapuolen (lisenssisopimuksen osapuoli) kanssa, tason 2 syöttötieto olisi lähipiiriin kuulumattoman osapuolen kanssa tehdyn sopimuksen mukainen rojaltiprosentti järjestelyn voimaantuloajankohtana.

(f) *Valmiista tuotteista koostuva vaihto-omaisuus vähittäismyymälässä.* Kun kyseessä on liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu valmiista tuotteista koostuva vaihto-omaisuus, tason 2 syöttötieto olisi joko hinta, jolla myydään asiakkaille vähittäismarkkinoilla, tai hinta, jolla myydään vähittäiskauppiaille tukkumarkkinoilla, oikaistuna vaihto-omaisuuserän kunnon ja sijaintipaikan ja vertailukelpoisten (ts. vastaavanlaisten) vaihto-omaisuuserien välisillä eroilla siten, että käypä arvo kuvastaa hintaa, joka saataisiin liiketoimessa, jossa vaihto-omaisuus myydään toiselle vähittäiskauppiaalle, joka saattaisi tarvittavat myyntiponnistukset päätökseen. Teoreettisesti tarkasteltuna käypä arvo on sama riippumatta siitä, tehdäänkö oikaisut vähittäishintaan (alaspäin) vai tukkuhintaan (ylöspäin). Yleensä käyvän arvon määrittämisessä tulee käyttää hintaa, johon tarvitaan pienin määrä subjektiivisia oikaisuja.

(g) *Omistettu omassa käytössä oleva rakennus.* Tason 2 syöttötieto olisi rakennuksen neliöhinta (arvonmäärityskerroin), joka on johdettu havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta, esim. kertoimet, jotka on johdettu vertailukelpoisia (ts. vastaavanlaisia) sijaintipaikaltaan vastaavanlaisia rakennuksia koskevissa havainnoiduissa liiketoimissa toteutuneista hinnoista.

▼M33

(h) *Rahavirtaa tuottava yksikkö.* Tason 2 syöttötieto olisi arvonmäärityskerroin (esim. tulosta tai liikevaihtoa tai vastaavaa tuloksellisuutta kuvaavaa lukua koskeva kerroin), joka on johdettu havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta, esim. kertoimet, jotka on johdettu vertailukelpoisia (ts. vastaavanlaisia) liiketoimintoja koskevissa havainnoiduissa liiketoimissa toteutuneista hinnoista, ottaen huomioon liiketoimintaan ja markkinoihin liittyvät tekijät sekä taloudelliset ja muut kuin taloudelliset tekijät.

Tason 3 syöttötiedot (kappaleet 86–90)

B36 Seuraavat ovat esimerkkejä tiettyjä varoja ja velkoja koskevista tason 3 syöttötiedoista:

(a) *Pitkäkestoinen valuutanvaihtosopimus.* Tason 3 syöttötieto olisi tiettyyn valuuttaan liittyvä korkokanta, joka ei ole havainnoitavissa ja joka ei saa tukea havainnoitavissa olevasta markkinatiedosta tavanomaisesti noteerattavin väliajoin tai muulla tavoin olennaiselta osalta valuutanvaihtosopimuksen koko voimassaoloaikaa. Valuutanvaihtosopimuksen korkokannat ovat asianomaisten maiden tuottokäyristä laskettuja swap-korkoja.

(b) *Pörssissä kaupankäynnin kohteena olevia osakkeita koskeva kolmivuotinen optio*. Tason 3 syöttötieto olisi toteutunut volatiliteetti, ts. osakkeiden toteutuneista hinnoista johdettu volatiliteetti. Toteutunut volatiliteetti ei tyypillisesti edusta senhetkisten markkinaosapuolten odotuksia tulevasta volatiliteetista, vaikka se on ainoa saatavissa oleva option hintaa koskeva tieto.

(c) *Koronvaihtosopimus.* Tason 3 syöttötieto olisi oikaisu, joka tehdään swap-sopimuksen markkinoilla määräytyvään (ei sitovaan) konsensuskeskihintaan, käyttäen tietoa, joka ei ole suoraan havainnoitavissa ja jota havainnoitavissa oleva markkinatieto ei muutoin tue.

(d) *Liiketoimintojen yhdistämisessä vastattavaksi otettu käytöstä poistamista koskeva velka*. Tason 3 syöttötieto olisi senhetkinen arvio, joka on tehty käyttäen yhteisön omaa tietoa, joka koskee velvoitteen täyttämiseksi tarvittavia vastaisia lähteviä rahavirtoja (mukaan lukien markkinaosapuolten odotukset velvoitteen täyttämisen aiheuttamista menoista sekä korvaus, jonka markkinaosapuolet vaatisivat omaisuuserän purkamista koskevan velvoitteen vastaanottamisesta), ellei ole kohtuudella saatavissa olevaa tietoa, joka osoittaisi, että markkinaosapuolet käyttäisivät erilaisia oletuksia. Tätä tason 3 syöttötietoa käytettäisiin nykyarvomenetelmässä yhdessä muiden syöttötietojen kanssa, joita ovat esim. senhetkinen riskitön korko tai luottoriskioikaistu riskitön korko, jos yhteisön luottokelpoisuuden vaikutus velan käypään arvoon kuvastuu diskonttauskorossa eikä vastaisia lähteviä rahavirtoja koskevassa arviossa.

(e) *Rahavirtaa tuottava yksikkö.* Tason 3 syöttötieto olisi taloudellinen ennuste (esim. rahavirtoja tai voittoa tai tappiota koskeva ennuste), joka on muodostettu yhteisön omaa tietoa käyttäen, ellei ole olemassa kohtuudella saatavissa olevaa tietoa, joka osoittaisi, että markkinaosapuolet käyttäisivät erilaisia oletuksia.

▼**M33**

KÄYVÄN ARVON MÄÄRITTÄMINEN, KUN OMAISUUSERÄÄ TAI VELKAA KOSKEVAN TOIMINNAN VOLYYMI TAI TASO ON VÄHENTYNYT MERKITTÄVÄSTI

B37 Omaisuuserän tai velan käypään arvoon saattaa olla vaikutusta sillä, että kyseistä omaisuuserää koskevan toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi verrattuna omaisuuserää tai velkaa (tai vastaavanlaisia varoja tai velkoja) koskevaan normaaliin markkinatoimintaan. Sen ratkaisemiseksi, onko omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymissa tai tasossa tapahtunut merkittävä vähennys, yhteisön on arvioitava esimerkiksi seuraavien tekijöiden merkittävyyttä ja merkityksellisyyttä:

(a) Viimeaikaisia liiketoimia on vähän.

(b) Hintanoteerauksia ei tehdä senhetkistä tietoa käyttäen.

(c) Hintanoteeraukset vaihtelevat huomattavasti joko ajan kuluessa tai eri markkinatakaajien välillä (esim. joillakin välittäjämarkkinoilla).

(d) Indeksit, jotka aiemmin ovat korreloineet omaisuuserän tai velan käypien arvojen kanssa hyvin, eivät todistettavasti korreloi kyseisen omaisuuserän tai velan käypää arvoa osoittavien viimeaikaisten tietojen kanssa.

(e) Havainnoituja liiketoimia tai noteerattuja hintoja koskevat implisiittiset maksuvalmiusriskipreemiot, tuotot tai suorituskykyä koskevat indikaattorit (kuten laiminlyöntien osuudet tai pääomasta saamatta jäävät osuudet ulosmittaustapauksessa) ovat kasvaneet merkittävästi verrattuna yhteisön arvioimiin odotettavissa oleviin rahavirtoihin ottaen huomioon kaikki saatavilla oleva markkinatieto, joka koskee omaisuuserään tai velkaan liittyvää luottoriskiä ja muuta laiminlyöntiriskiä.

(f) Osto- ja myyntikurssin välinen ero on suuri tai se on kasvanut merkittävästi.

(g) Omaisuuserän tai velan tai vastaavanlaisten varojen tai velkojen uusia liikkeeseenlaskuja koskeva toiminta markkinoilla (ts. pääasiallisilla markkinoilla) on vähentynyt merkittävästi tai niille ei ole lainkaan markkinoita.

(h) Julkisesti on saatavilla vain vähän tietoa (esim. päämiesten välisillä markkinoilla toteutuvista liiketoimista).

B38 Jos yhteisö tekee johtopäätöksen, että omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi verrattuna omaisuuserää tai velkaa (tai samankaltaisia varoja tai velkoja) koskevaan normaaliin markkinatoimintaan, on tarpeellista analysoida tarkemmin liiketoimia tai hintanoteerauksia. Volyymin tai tason väheneminen ei itsessään välttämättä osoita, ettei transaktiohinta tai noteerattu hinta edustaisi käypää arvoa tai ettei kyseisillä markkinoilla toteutuva liiketoimi olisi tavanmukainen. Jos yhteisö kuitenkin toteaa, ettei transaktiohinta tai noteerattu hinta edusta käypää arvoa (voi esim. esiintyä liiketoimia, jotka eivät ole tavanmukaisia), transaktiohintoja tai noteerattuja hintoja on tarpeellista oikaista, jos yhteisö käyttää näitä hintoja käyvän arvon määrittämisen perustana ja oikaisu olisi merkittävä koko käyvän arvon määrittämisen kannalta. Oikaisut voivat olla tarpeen myös muissa olosuhteissa (esim. kun samankaltaisen omaisuuserän hintaa on oikaistava merkittävästi, jotta se olisi vertailukelpoinen arvostettavana olevan omaisuuserän kanssa tai kun hinta on vanhentunut).

▼M33

B39 Tässä IFRS-standardissa ei määrätä metodologiasta, jonka mukaan transaktiohintoihin tai noteerattuihin hintoihin tehdään merkittäviä oikaisuja. Ks. kappaleet 61–66 ja B5–B11, joissa käsitellään arvostusmenetelmien käyttöä käypää arvoa määritettäessä. Käytettävästä arvostusmenetelmästä riippumatta yhteisön on sisällytettävä arvon määrittämiseen asianmukaiset riskioikaisut, mukaan lukien riskilisä, joka kuvastaa määrää, jonka markkinaosapuolet vaatisivat korvauksena omaisuuserän tai velan rahavirtoihin liittyvästä epävarmuudesta (ks. kappale B17). Muutoin arvo ei edusta käypää arvoa todenmukaisesti. Joissakin tapauksissa asianmukaisen riskioikaisun määrittäminen saattaa olla vaikeaa. Vaikeuden aste ei kuitenkaan yksin ole riittävä syy riskioikaisun poisjättämiseen. Riskioikaisun tulee kuvastaa markkinaosapuolten välistä tavanomaista liiketointa, joka toteutuu arvostuspäivänä tarkasteluhetken olosuhteiden vallitessa.

B40 Jos omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi, voi olla asianmukaista vaihtaa arvostusmenetelmää tai käyttää useita arvostusmenetelmiä (esim. markkinoihin perustuvaa lähestymistapaa ja nykyarvomenetelmää). Painotettaessa useiden menetelmien käytön tuloksena syntyviä käypiä arvoja osoittavia lukuja yhteisön on tarkasteltava käypien arvojen vaihtelualueen kohtuullisuutta. Tavoitteena on määrittää vaihtelualueeseen kuuluva piste, joka parhaiten edustaa käypää arvoa tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa. Käypien arvojen laaja vaihtelualue voi viitata siihen, että tarvitaan lisää analysointia.

B41 Vaikka omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymi tai taso olisi vähentynyt merkittävästi, käyvän arvon määrittämisen tavoite on edelleen sama. Käypä arvo on hinta, joka saataisiin omaisuuserän myynnistä tai maksettaisiin velan siirtämisestä tavanmukaisessa liiketoimessa (ts. ei pakkotilanteessa tapahtuvassa realisoinnissa tai ahdingossa tapahtuvassa myynnissä), joka toteutuu markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa.

B42 Sen hinnan arvioiminen, jolla markkinaosapuolet olisivat arvostuspäivänä halukkaita liiketoimeen tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa, jos omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi, riippuu arvostuspäivänä vallitsevista tosiseikoista ja olosuhteista ja vaatii harkintaa. Yhteisön aikeilla, jotka koskevat omaisuuserän pitämistä tai velan muulla tavalla tapahtuvaa suorittamista, ei ole merkitystä käypää arvoa määritettäessä, koska käypä arvo on markkinoihin perustuva arvo, ei yhteisökohtainen arvo.

Niiden liiketoimien tunnistaminen, jotka eivät ole tavanmukaisia

B43 Sen ratkaiseminen, onko liiketoimi tavanmukainen (vai eikö se ole tavanmukainen) on vaikeampaa, jos omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi verrattuna omaisuuserää tai velkaa (tai vastaavanlaisia varoja tai velkoja) koskevaan normaaliin markkinatoimintaan. Tällaisissa olosuhteissa ei ole asianmukaista tehdä johtopäätöstä, etteivät mitkään kyseisillä markkinoilla toteutuvat liiketoimet ole tavanmukaisia (ts. ne liittyvät pakkotilanteessa tapahtuvaan realisointiin tai ahdingossa tapahtuvaan myyntiin). Olosuhteisin, jotka voivat viitata siihen, ettei liiketoimi ole tavanmukainen, kuuluvat seuraavat:

(a) Markkinoilla ei ole oltu ennen arvostuspäivää riittävän pitkää ajanjaksoa, jotta voitaisiin ottaa huomioon markkinointitoimenpiteet, jotka ovat tavallisia ja tavanomaisia tällaisia varoja tai velkoja koskevissa liiketoimissa tarkasteluhetken markkinaolosuhteiden vallitessa.

(b) Tavallinen ja tavanomainen markkinointiajanjakso on toteutunut, mutta myyjä on markkinoinut omaisuuserää tai velkaa vain yhdelle markkinaosapuolelle.

▼M33

(c) Myyjä on konkurssissa tai selvitystilassa tai lähellä sitä (ts. myyjä on ahdingossa).

(d) Myyjän on täytynyt myydä täyttääkseen sääntelytahojen asettamat tai lainsäädäntöön perustuvat vaatimukset (ts. myyjä oli pakotettu).

(e) Transaktiohinta on poikkeava verrattuna muihin viimeaikaisiin samaa tai vastaavanlaista omaisuuserää tai velkaa koskeviin liiketoimiin.

Yhteisön on arvioitava olosuhteita sen ratkaisemiseksi, onko liiketoimi käytettävissä olevan näytön perusteella tavanmukainen.

B44 Yhteisön on tarkasteltava kaikkia seuraavia seikkoja määrittäessään käypää arvoa tai arvioidessaan markkinariskilisiä:

(a) Jos näyttö viittaa siihen, ettei liiketoimi ole tavanmukainen, yhteisön on annettava kyseiselle transaktiohinnalle vain vähän tai ei lainkaan painoa (verrattuna muihin käypää arvoa osoittaviin lukuihin).

(b) Jos näyttö viittaa siihen, että liiketoimi on tavanmukainen, yhteisön on otettava kyseinen transaktiohinta huomioon. Kyseiselle transaktiohinnalle annettava paino verrattuna muihin käypää arvoa osoittaviin lukuihin riippuu esimerkiksi seuraavista tosiseikoista ja olosuhteista:

(i) liiketoimen koko.

(ii) liiketoimen vertailukelpoisuus arvostettavana olevaan omaisuuserään tai velkaan nähden.

(iii) liiketoimen läheisyys arvostuspäivään nähden.

(c) Jos yhteisöllä ei ole riittävästi tietoa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, onko liiketoimi tavanmukainen, sen on otettava transaktiohinta huomioon. Kyseinen transaktiohinta ei mahdollisesti kuitenkaan edusta käypää arvoa (ts. transaktiohinta ei välttämättä ole ainoa tai pääasiallinen perusta käyvän arvon määrittämiselle tai markkinariskilisien arvioimiselle). Kun yhteisöllä ei ole riittävästi tietoa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, ovatko tietyt liiketoimet tavanmukaisia, yhteisön on annettava kyseisille liiketoimille vähemmän painoa verrattuna muihin liiketoimiin, joiden tiedetään olevan tavanmukaisia.

Yhteisön ei tarvitse tehdä kattavia selvityksiä sen ratkaisemiseksi, onko liiketoimi tavanmukainen, mutta se ei saa jättää huomioimatta tietoa, joka on kohtuudella saatavissa. Kun yhteisö on liiketoimen osapuolena, sillä oletetaan olevan riittävästi tietoa johtopäätöksen tekemiseksi siitä, onko liiketoimi tavanmukainen.

Kolmansilta osapuolilta saatujen noteerattujen hintojen käyttäminen

B45 Tämä IFRS-standardi ei estä kolmansilta osapuolilta, kuten hinnoittelupalveluista tai välittäjiltä, saatavien noteerattujen hintojen käyttämistä, jos yhteisö on todennut, että näiltä osapuolilta saatavat noteeratut hinnat on muodostettu tämän IFRS-standardin mukaisesti.

B46 Jos omaisuuserää tai velkaa koskevan toiminnan volyymi tai taso on vähentynyt merkittävästi, yhteisön on arvioitava, onko kolmansilta osapuolilta saadut noteeratut hinnat muodostettu käyttäen tavanmukaisia liiketoimia koskevaa senhetkistä tietoa tai markkinaosapuolten oletuksia (mukaan lukien riskiä koskevat oletukset) kuvastavaa arvostusmenetelmää. Painottaessaan noteerattua hintaa käyvän arvon määrittämisen syöttötietona yhteisö antaa vähemmän painoa (verrattuna toisiin liiketointen tuloksia kuvastaviin käypää arvoa osoittaviin lukuihin) noteerauksille, jotka eivät kuvasta liiketointen tuloksia.

B47 Lisäksi noteerauksen luonne (esim. osoittaako se hintaa vai sitovaa tarjousta) on otettava huomioon saatavilla olevaa näyttöä painotettaessa siten, että annetaan enemmän painoa sellaisille kolmansilta osapuolilta saataville noteerauksille, jotka edustavat sitovia tarjouksia.

▼M33

Liite C

Voimaantulo ja siirtyminen

Tämä liite on kiinteä osa IFRS-standardia, ja sen sitovuus on sama kuin IFRS-standardin muiden osien.

C1 Yhteisön on sovellettava tätä IFRS-standardia 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä IFRS-standardia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

C2 Tätä IFRS-standardia on sovellettava ei-takautuvasti sen tilikauden alusta, jolla sen soveltaminen aloitetaan.

C3 Tähän IFRS-standardin sisältyviä vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ei tarvitse soveltaa vertailutietoihin, jotka esitetään tämän IFRS-standardin soveltamisen aloittamista edeltäviltä kausilta.

▼M42

C4 Joulukuussa 2013 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2011–2013* muutettiin kappaletta 52. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta ei-takautuvasti sen tilikauden alusta lukien, jolla IFRS 13:a sovellettiin ensimmäisen kerran. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M53

C5 Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 52. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M54

C6 Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼M52

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 15

Myyntituotot asiakassopimuksista

TAVOITE

1 **Tämän standardin tavoitteena on luoda periaatteet, joita yhteisön on noudatettava raportoidakseen tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä informaatiota *asiakassopimuksesta* johtuvien *myyntituottojen* ja rahavirtojen luonteesta, ajoittumisesta ja epävarmuudesta.**

Tavoitteen saavuttaminen

2 Kappaleessa 1 esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi tämän standardin perusperiaatteena on, että yhteisön on kirjattava myyntituotot siten, että ne kuvaavat luvattujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle, ja sellaisena rahamääränä, joka kuvastaa vastiketta, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu kyseisiä tavaroita tai palveluja vastaan.

3 Yhteisön on otettava tätä standardia soveltaessaan huomioon sopimuksen ehdot sekä kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet. Yhteisön on sovellettava tätä standardia, mukaan lukien mahdollinen käytännön apukeinojen käyttö, johdonmukaisesti ominaispiirteiltään samankaltaisiin sopimuksiin ja samankaltaisissa olosuhteissa.

4 Tässä standardissa määrätään yksittäisen asiakassopimuksen kirjanpitokäsittelystä. Käytännön apukeinona kuitenkin on, että yhteisö saa soveltaa tätä standardia ominaispiirteiltään samankaltaisista sopimuksista (tai *suoritevelvoitteista*) koostuvaan salkkuun, jos yhteisö kohtuudella odottaa, että tilinpäätökseen aiheutuvat vaikutukset tämän standardin soveltamisesta salkkuun eivät olennaisesti poikkeaisi siitä, jos standardia sovellettaisiin salkkuun sisältyviin yksittäisiin sopimuksiin (tai suoritevelvoitteisiin). Salkun kirjanpitokäsittelyssä yhteisön on käytettävä arvioita ja oletuksia, jotka kuvastavat salkun kokoa ja koostumusta.

SOVELTAMISALA

▼M54

5 Yhteisön on sovellettava tätä standardia kaikkiin asiakassopimuksiin seuraavia lukuun ottamatta:

a) IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* soveltamisalaan kuuluvat vuokrasopimukset;

▼M52

b) IFRS 4:n *Vakuutussopimukset* soveltamisalaan kuuluvat vakuutussopimukset;

c) IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit*, IFRS 10:n *Konsernitilinpäätös*, IFRS 11:n *Yhteisjärjestelyt*, IAS 27:n *Erillistilinpäätös* ja IAS 28:n *Sijoitukset osakkuus- ja yhteisyrityksiin* soveltamisalaan kuuluvat rahoitusinstrumentit ja muut sopimuksiin perustuvat oikeudet tai velvoitteet; ja

d) samalla liiketoiminta-alueella toimivien yritysten väliset ei-monetaariset vaihdot, joiden tarkoituksena on helpottaa myyntiä asiakkaille tai potentiaalisille asiakkaille. Tätä standardia ei sovellettaisi esimerkiksi kahden öljy-yhtiön väliseen sopimukseen, jonka mukaan yhtiöt vaihtavat öljyä keskenään vastatakseen tietyillä alueilla sijaitsevien asiakkaidensa kysyntään oikea-aikaisesti.

▼M52

6 Yhteisön on sovellettava tätä standardia sopimukseen (kappaleessa 5 lueteltuja sopimuksia lukuun ottamatta) vain, jos sopimuksen vastapuolena on asiakas. Asiakas on osapuoli, joka on tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotoksena syntyvien tavaroiden tai palvelujen hankkimisesta vastiketta vastaan. Sopimuksen vastapuoli ei olisi asiakas esimerkiksi, jos se sen sijaan että olisi tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotoksen hankkimisesta, olisi tehnyt sopimuksen osallistumisesta toimintoon tai prosessiin, jossa sopimusosapuolet jakavat toiminnosta tai prosessista (esim. omaisuuserän kehittäminen yhteistoimintajärjestelyllä) aiheutuvat riskit ja hyödyt keskenään.

7 Asiakassopimus voi kuulua osaksi tämä standardin soveltamisalaan ja osaksi kappaleessa 5 lueteltujen muiden standardien soveltamisalaan.

a) Jos näissä muissa standardeissa määrätään, kuinka sopimuksen yksi tai useampi osa erotetaan ja/tai alun perin arvostetaan, yhteisön on ensiksi sovellettava kyseisiin standardeihin sisältyviä erottamista ja/tai arvostamista koskevia vaatimuksia. Yhteisön on jätettävä *transaktiohinnan* ulkopuolelle sopimuksen sellaista osaa (tai osia) koskeva rahamäärä, joka alun perin arvostetaan muiden standardien mukaisesti, ja sovellettava kappaleita 73–86 jäljelle jäävän transaktiohinnan (jos sellaista on) kohdistamiseen kullekin tämän standardin soveltamisalaan kuuluvalle suoritevelvoitteelle sekä mahdollisille kappaleessa 7(b) yksilöidyille sopimuksen muille osille.

b) Jos muissa standardeissa ei määrätä, kuinka sopimuksen yksi tai useampi osa erotetaan ja/tai alun perin arvostetaan, yhteisön on sovellettava tätä standardia sopimuksen osan (tai osien) erottamiseen ja/tai alkuperäiseen arvostamiseen.

8 Tässä standardissa määrätään asiakassopimuksen saamisesta aiheutuvien lisämenojen sekä asiakassopimuksen täyttämisestä aiheutuvien menojen kirjanpitokäsittelystä, jos kyseiset menot eivät kuulu muun standardin soveltamisalaan (ks. kappaleet 91–104). Yhteisön on sovellettava kyseisiä kappaleita vain niihin sille syntyneisiin menoihin, jotka liittyvät tämän standardin soveltamisalaan kuuluvaan asiakassopimukseen (tai sopimuksen osaan).

KIRJAAMINEN

Sopimuksen yksilöiminen

9 Yhteisön on käsiteltävä tämän standardin soveltamisalaan kuuluva asiakassopimus kirjanpidossaan vain silloin, kun kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) sopimusosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen (kirjallisesti, suullisesti tai muiden tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen mukaisesti) ja ovat sitoutuneet täyttämään omat velvoitteensa;

b) yhteisö pystyy yksilöimään kunkin osapuolen oikeudet, jotka koskevat luovutettavia tavaroita tai palveluja;

c) yhteisö pystyy yksilöimään maksuehdot, jotka koskevat luovutettavia tavaroita tai palveluja;

▼**M52**

d) sopimuksella on kaupallista merkitystä (ts. yhteisön vastaisiin rahavirtoihin liittyvän riskin tai vastaisten rahavirtojen ajoituksen tai määrän odotetaan muuttuvan sopimuksen seurauksena); ja

e) on todennäköistä, että yhteisö saa vastikkeen, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluja vastaan. Arvioidessaan, onko jonkin vastikemäärän saaminen todennäköistä, yhteisön on otettava huomioon pelkästään asiakkaan kyky ja aikomus maksaa kyseinen vastikemäärä sen erääntyessä. Vastikemäärä, johon yhteisö on oikeutettu, saattaa olla pienempi kuin sopimuksessa määrätty hinta, jos vastike on muuttuva sen vuoksi, että yhteisö saattaa tarjota asiakkaalle hintahuojennuksen (ks. kappale 52).

10 Sopimuksella tarkoitetaan kahden osapuolen välistä yhteisymmärrystä, joka luo täytäntöönpantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita. Oikeuksien ja velvoitteiden täytäntöönpantavuus on lakiin perustuva asia. Sopimukset voivat olla kirjallisia tai suullisia tai niiden voidaan katsoa syntyneen yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen perusteella. Asiakassopimusten aikaansaamiseksi noudatettavat käytännöt ja prosessit vaihtelevat maittain tai oikeudenkäyttöalueittain, toimialoittain ja yhteisöittäin. Ne voivat vaihdella myös yhteisön sisällä (ne voivat esimerkiksi riippua asiakasluokasta tai luvattujen tavaroiden tai palvelujen luonteesta). Yhteisön on otettava nämä käytännöt ja menettelytavat huomioon ratkaistessaan, luoko asiakkaan kanssa saavutettu yhteisymmärrys täytäntöönpantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.

11 Joillakin asiakassopimuksilla ei ehkä ole kiinteää kestoaikaa, ja kumpi tahansa osapuoli voi koska tahansa päättää ne tai muuttaa niitä. Jotkin sopimukset saattavat uudistua automaattisesti sopimuksessa määrätyn ajanjakson kuluttua. Yhteisön on sovellettava tätä standardia sopimuksen kestoaikaan (ts. sopimusajanjaksoon), jona sopimusosapuolilla on olemassa olevia ja täytäntöönpantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.

12 Tätä standardia sovellettaessa sopimusta ei katsota olevan olemassa, jos kummallakin sopimusosapuolella on yksipuolinen täytäntöönpantavissa oleva oikeus päättää kokonaan toteuttamaton sopimus, ilman että tätä korvataan toiselle osapuolelle (tai toisille osapuolille). Sopimus on kokonaan toteuttamaton, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) yhteisö ei vielä ole luovuttanut mitään luvattuja tavaroita tai palveluja asiakkaalle; ja

b) yhteisö ei vielä ole saanut eikä vielä ole oikeutettu saamaan mitään vastiketta luvatuista tavaroista tai palveluista.

13 Jos asiakassopimus täyttää kappaleessa 9 esitetyt kriteerit sopimuksen syntymisajankohtana, yhteisön ei pidä arvioida näitä kriteerejä uudelleen, paitsi jos on viitteitä siitä, että tosiseikoissa ja olosuhteissa on tapahtunut merkittävä muutos. Esimerkiksi jos asiakkaan kyky vastikkeen maksamiseen heikentyy merkittävästi, yhteisö arvioi uudelleen, onko todennäköistä, että se saa vastikkeen, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluja vastaan.

▼M52

14 Jos asiakassopimus ei täytä kappaleessa 9 esitettyjä kriteerejä, yhteisön on jatkettava sopimuksen arvioimista sen ratkaisemiseksi, täyttyvätkö kappaleessa 9 esitetyt kriteerit myöhemmin.

15 Kun asiakassopimus ei täytä kappaleessa 9 esitettyjä kriteerejä ja yhteisö saa asiakkaalta vastikkeen, yhteisön on tuloutettava saamansa vastike vasta, kun jompikumpi seuraavista tapahtumista on toteutunut:

a) yhteisöllä ei ole jäljellä olevia velvoitteita, jotka koskevat tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle, ja yhteisö on saanut asiakkaan lupaaman vastikkeen kokonaisuudessaan tai kaikilta olennaisilta osin eikä sitä ole palautettava; tai

b) sopimus on päätetty ja asiakkaalta saatua vastiketta ei ole palautettava.

16 Yhteisön on kirjattava asiakkaalta saamansa vastike velaksi, kunnes jompikumpi kappaleessa 15 esitetyistä tapahtumista toteutuu tai kappaleessa 9 esitetyt kriteerit myöhemmin täyttyvät (ks. kappale 14). Kirjattava velka edustaa sopimukseen liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista riippuen joko yhteisön velvoitetta luovuttaa tavaroita tai palveluja tulevaisuudessa tai sen velvoitetta palauttaa saatu vastike. Velka on kummassakin tapauksessa arvostettava asiakkaalta saadun vastikkeen määrään.

Sopimusten yhdistäminen

17 Yhteisön on yhdistettävä kaksi tai useampia samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti saman asiakkaan (tai asiakkaan lähipiirin) kanssa tehtyä sopimusta ja käsiteltävä sopimuksia yhtenä sopimuksena, jos yksi tai useampi seuraavista kriteereistä täyttyy:

a) sopimuksista neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena, ja niillä on yksi kaupallinen tavoite;

b) yhdestä sopimuksesta maksettavan vastikkeen määrä riippuu toisen sopimuksen mukaisesta hinnasta tai sopimuksesta suoriutumisesta; tai

c) sopimuksissa luvatut tavarat tai palvelut (tai jotkin kussakin sopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut) muodostavat yhden suoritevelvoitteen kappaleiden 22–30 mukaisesti.

Sopimusmuutokset

18 Sopimusmuutos on sopimuksen soveltamisalan tai hinnan (tai molempien) muutos, jonka sopimusosapuolet hyväksyvät. Joillakin toimialoilla ja joissakin maissa tai joillakin oikeudenkäyttöalueilla sopimusmuutoksesta voidaan käyttää nimityksiä muutostilaus, muutossopimus tai tarkistus (*change order*, *variation*, *amendment*). Sopimusmuutoksesta on kyse, kun sopimusosapuolet hyväksyvät muutoksen, joka joko luo uusia tai muuttaa olemassa olevia sopimusosapuolten täytäntöönpantavissa olevia oikeuksia tai velvoitteita. Sopimusmuutos voidaan hyväksyä kirjallisesti, siitä voidaan sopia suullisesti tai hyväksymisen voidaan katsoa tapahtuneen tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen perusteella. Jos sopimusosapuolet eivät ole hyväksyneet sopimusmuutosta, yhteisön on sovellettava tätä standardia olemassa olevaan sopimukseen, kunnes sopimusmuutos hyväksytään.

▼**M52**

19 Sopimusmuutos voi syntyä, vaikka sopimusosapuolilla olisi kiistaa muutettavasta soveltamisalasta tai hinnasta (tai molemmista) tai osapuolet olisivat hyväksyneet sopimuksen soveltamisalan muutoksen mutta eivät vielä olisi päättäneet vastaavasta hinnan muutoksesta. Ratkaistessaan, ovatko muutoksen seurauksena syntyneet tai muuttuneet oikeudet ja velvoitteet täytäntöönpantavissa, yhteisön on otettava huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet, mukaan lukien sopimuksen ehdot ja muu näyttö. Jos sopimusosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen soveltamisalan muutoksen mutta eivät vielä ole päättäneet vastaavasta hinnan muutoksesta, yhteisön on arvioitava muutoksesta aiheutuva transaktiohinnan muutos muuttuvan vastikkeen arviointia käsittelevien kappaleiden 50–54 ja muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamista käsittelevien kappaleiden 56–58 mukaisesti.

20 Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutos erillisenä sopimuksena, jos molemmat seuraavat ehdot toteutuvat:

a) sopimuksen soveltamisala laajenee sen vuoksi, että siihen lisätään luvattuja tavaroita tai palveluja, jotka ovat (kappaleiden 26–30 mukaisesti) erotettavissa; ja

b) sopimuksen mukainen hinta nousee vastikemäärällä, joka kuvastaa yhteisön *erillismyyntihintoja* luvatuille lisätavaroille tai -palveluille sekä asianmukaisia oikaisuja, jotka kyseiseen hintaan mahdollisesti tehdään tietyn sopimuksen olosuhteiden huomioon ottamiseksi. Yhteisö voi esimerkiksi oikaista lisätavaran tai -palvelun erillismyyntihintaa alennuksella, jonka asiakas saa, koska yhteisölle ei synny myyntiin liittyviä menoja, jotka sille syntyisi myytäessä vastaavanlainen tavara tai palvelu uudelle asiakkaalle.

21 Jos sopimusmuutosta ei käsitellä kirjanpidossa kappaleen 20 mukaisesti erillisenä sopimuksena, yhteisön on käsiteltävä ne luvatut tavarat tai palvelut, joita ei sopimusmuutoksen ajankohtana vielä ole luovutettu (ts. jäljellä olevat luvatut tavarat tai palvelut), kirjanpidossa jollakin seuraavista sovellettavissa olevista tavoista:

a) Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutos kirjanpidossa ikään kuin se olisi olemassa olevan sopimuksen päättäminen ja uuden sopimuksen syntyminen, jos jäljellä olevat tavarat tai palvelut ovat erotettavissa sopimusmuutoksen ajankohtaan mennessä luovutetuista tavaroista tai palveluista. Vastikemäärä, joka on kohdistettava jäljellä oleville suoritevelvoitteille (tai kappaleen 22(b) mukaisesti tunnistetuille yhteen suoritevelvoitteeseen sisältyville jäljellä ja erotettavissa oleville tavaroille tai palveluille), on seuraavien erien yhteenlaskettu määrä:

i) asiakkaan lupaama vastike (mukaan lukien asiakkaalta jo saadut määrät), joka sisältyi arvioituun transaktiohintaan ja jota ei vielä ollut tuloutettu; ja

ii) osana sopimusmuutosta luvattu vastike.

▼M52

b) Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutos kirjanpidossa ikään kuin se olisi osa olemassa olevaa sopimusta, jos jäljellä olevat tavarat tai palvelut eivät ole erotettavissa ja näin ollen muodostavat osan yhdestä suoritevelvoitteesta, joka on sopimusmuutoksen ajankohtana osittain täytetty. Sopimusmuutoksen vaikutus transaktiohintaan ja yhteisön määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämisasteeseen kirjataan myyntituottojen oikaisuksi (joko myyntituottojen lisäykseksi tai niiden vähennykseksi) sopimusmuutoksen ajankohtana (ts. myyntituottojen oikaisu tehdään perustuen muutoksesta aiheutuvaan kertyneeseen vaikutukseen).

c) Jos jäljellä olevat tavarat tai palvelut ovat yhdistelmä kohdista (a) ja (b), yhteisön on käsiteltävä muutoksen vaikutukset muutetun sopimuksen mukaisiin täyttämättömiin (osittain täyttämättömät mukaan lukien) suoritevelvoitteisiin kirjanpidossa tavalla, joka on yhdenmukainen tämän kappaleen tavoitteiden kanssa.

Suoritevelvoitteiden yksilöiminen

22 **Yhteisön on sopimuksen syntymisajankohtana arvioitava asiakassopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut sekä yksilöitävä suoritevelvoitteeksi jokainen lupaus siitä, että asiakkaalle luovutetaan joko:**

a) tavara tai palvelu (tai tavara- tai palvelukokonaisuus), joka on erotettavissa; tai

b) sarja erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja, jotka ovat olennaisilta osin samoja ja joiden luovuttaminen asiakkaalle tapahtuu saman luovutusmallin mukaisesti (ks. kappale 23).

23 Erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen muodostaman sarjan luovuttaminen asiakkaalle tapahtuu saman luovutusmallin mukaisesti, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) kukin sarjaan kuuluva erotettavissa oleva tavara tai palvelu, jonka yhteisö lupaa luovuttaa asiakkaalle, täyttää kappaleessa 35 esitetyt kriteerit, joiden mukaan se on ajan kuluessa täytettävä suoritevelvoite; ja

b) kappaleiden 39–40 mukaan käytetään samaa menetelmää määritettäessä täyttämisastetta koko suoritevelvoitteelle, joka koskee kunkin sarjaan kuuluvan erotettavissa olevan tavaran tai palvelun luovuttamista asiakkaalle.

Asiakassopimuksiin sisältyvät lupaukset

24 Asiakassopimuksessa mainitaan yleensä eksplisiittisesti ne tavarat tai palvelut, jotka yhteisö lupaa luovuttaa asiakkaalle. Asiakassopimuksessa yksilöidyt suoritevelvoitteet eivät mahdollisesti kuitenkaan rajoitu tavaroihin ja palveluihin, jotka on eksplisiittisesti mainittu kyseisessä sopimuksessa. Tämä johtuu siitä, että asiakassopimukseen voi myös sisältyä lupauksia, joiden katsotaan syntyneen yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, julkaistujen toimintaperiaatteiden tai nimenomaisten ilmoitusten perusteella, jos nämä lupaukset antavat sopimuksen solmimisajankohtana asiakkaalle riittävän perusteen odottaa, että yhteisö luovuttaa sille tavaran tai palvelun.

▼M52

25 Suoritevelvoitteet eivät sisällä toimenpiteitä, jotka yhteisön täytyy suorittaa sopimuksen täyttämiseksi, ellei kyseisillä toimenpiteillä luovuteta tavaraa tai palvelua asiakkaalle. Esimerkiksi palveluntuottajan voi olla tarpeellista suorittaa erilaisia sopimukseen liittyvistä järjestelyistä johtuvia hallinnollisia tehtäviä. Näiden tehtävien suorittaminen ei tarkoita palvelun tuottamista asiakkaalle sitä mukaa kuin kyseisiä tehtäviä suoritetaan. Sen vuoksi nämä järjestelytoimenpiteet eivät muodosta suoritevelvoitetta.

Erotettavissa olevat tavarat tai palvelut

▼M55

26 Luvattuihin tavaroihin tai palveluihin voi sopimuksesta riippuen sisältyä seuraavaa näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) yhteisön valmistamien tavaroiden (esim. valmistustoiminnan harjoittajan vaihto-omaisuuden) myynti;

b) yhteisön ostamien tavaroiden (esim. vähittäiskauppiaan kauppatavaroiden) myynti;

c) yhteisön ostamien, tavaroita tai palveluja koskevien oikeuksien jälleenmyynti (esim. kappaleissa B34–B38 kuvatulla tavalla päämiehenä toimivan yhteisön edelleen myymä lippu);

d) sopimusperusteisesti sovitun tehtävän (tai tehtävien) suorittaminen asiakkaalle;

e) sellaisen palvelun tarjoaminen, että ollaan valmiudessa toimittamaan tavaroita tai palveluja (esim. täsmentämättömiä ohjelmistopäivityksiä, jotka toimitetaan jos ja kun ne ovat saatavissa), tai että asiakkaan käyttöön annetaan tavaroita tai palveluja siten kuin ja silloin kun asiakas niin päättää;

f) sellaisen palvelun tarjoaminen, että järjestetään toinen osapuoli luovuttamaan tavaroita tai palveluja asiakkaalle (esim. toimiminen kappaleissa B34–B38 kuvatulla tavalla toisen osapuolen agenttina);

g) oikeuksien myöntäminen tulevaisuudessa toimitettaviin tavaroihin tai palveluihin, jotka asiakas voi myydä edelleen tai toimittaa omalle asiakkalleen (esimerkiksi yhteisö, joka myy tuotteen vähittäismyyjälle, lupaa luovuttaa lisätavaran tai -palvelun henkilölle, joka ostaa tuotteen vähittäismyyjältä);

h) omaisuuserän rakentaminen, valmistaminen tai kehittäminen asiakkaan puolesta;

i) lisenssien myöntäminen (ks. kappaleet B52–B63B); ja

j) lisätavaroiden tai -palvelujen ostamiseen oikeuttavien optioiden myöntäminen (kun nämä optiot tuottavat asiakkaalle kappaleissa B39–B43 kuvatun merkityksellisen oikeuden).

27 Asiakkaalle luvattu tavara tai palvelu on erotettavissa, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) asiakas pystyy saamaan hyötyä tavarasta tai palvelusta joko yksinään tai yhdessä muiden asiakkaalle helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa (ts. tavaran tai palvelun on mahdollista olla erotettavissa); ja

▼**M55**

b) yhteisön lupaus tavaran tai palvelun luovuttamisesta asiakkaalle on yksilöitävissä erillään muista sopimukseen sisältyvistä lupauksista (ts. lupaus tavaran tai palvelun luovuttamisesta on erotettavissa sopimuksen yhteydessä tarkasteltuna).

▼**M52**

28 Asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta kappaleen 27(a) mukaisesti, jos tavaraa tai palvelua voitaisiin käyttää tai kuluttaa, se voitaisiin myydä romuarvoa suurempaan rahamäärään tai sitä voitaisiin muutoin pitää hallussa taloudellista hyötyä tuottavalla tavalla. Joistakin tavaroista tai palveluista asiakas saattaa pystyä hyötymään yksinään. Toisista tavaroista tai palveluista asiakas saattaa pystyä hyötymään vain yhdessä muiden helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa. Helposti saatavissa oleva voimavara on tavara tai palvelu, jota myydään erikseen (yhteisö tai jokin toinen yhteisö myy) tai jonka asiakas jo on saanut yhteisöltä (mukaan lukien tavarat tai palvelut, jotka yhteisö on jo luovuttanut asiakkaalle sopimuksen perusteella) taikka saanut muiden liiketoimien tai tapahtumien seurauksena. Näyttöä siitä, että asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta joko yksinään tai yhdessä muiden helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa, voidaan saada erilaisista tekijöistä. Esimerkiksi se, että yhteisö myy tavaraa tai palvelua säännöllisesti erikseen, viittaisi siihen, että asiakas pystyy hyötymään tavarasta tai palvelusta yksinään tai muiden helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa.

▼**M55**

29 Arvioitaessa, ovatko yhteisön lupaukset tavaroiden tai palvelujen luovuttamisesta asiakkaalle erikseen yksilöitävissä kappaleen 27(b) mukaisesti, tavoitteena on ratkaista, onko lupaus sopimuksen yhteydessä luonteeltaan sellainen, että kukin kyseisistä tavaroista luovutetaan yksittäin, vai sellainen, että sen sijaan luovutetaan yhdistetty erä tai eriä, joihin luvatut tavarat tai palvelut ovat panoksina. Tekijöitä, jotka viittaavat siihen, ettei kaksi tai useampi lupaus tavaran tai palvelun luovuttamisesta asiakkaalle ole erikseen yksilöitävissä, ovat seuraavat näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) yhteisö tuottaa merkittävää palvelua, jossa tavaroita tai palveluja yhdistetään muihin sopimuksessa luvattuihin tavaroihin tai palveluihin tavara- tai palvelukokonaisuudeksi, joka edustaa yhdistettyä tuotosta tai yhdistettyjä tuotoksia, josta tai joista asiakas on tehnyt sopimuksen. Toisin sanoen yhteisö käyttää tavaroita tai palveluja panoksina asiakkaan määrittelemän yhdistetyn tuotoksen tai yhdistettyjen tuotosten aikaansaamiseksi tai luovuttamiseksi. Yhdistettyyn tuotokseen tai yhdistettyihin tuotoksiin voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe, osatekijä tai yksikkö;

b) yksi tai useampi kyseisistä tavaroista tai palveluista aiheuttaa merkittävän muutoksen yhteen tai useampaan toiseen sopimuksessa luvattuun tavaraan tai palveluun tai tekee siitä räätälöidyn tai yksi tai useampi toinen sopimuksessa luvattu tavara tai palvelu aiheuttaa merkittävän muutoksen yhteen tai useampaan kyseisistä palveluista tai tekee siitä räätälöidyn;

c) tavarat tai palvelut ovat erittäin riippuvaisia toisistaan tai niillä on suuresti keskinäisiä yhteyksiä. Toisin sanoen yhdellä tai useammalla muista sopimukseen sisältyvistä tavaroista tai palveluista on merkittävä vaikutus kuhunkin tavaraan tai palveluun. Esimerkiksi kahdella tai useammalla tavaralla tai palvelulla on joissakin tapauksissa merkittävä vaikutus toisiinsa, koska yhteisö ei pystyisi täyttämään lupaustaan niin, että se luovuttaisi kunkin tavaran tai palvelun erikseen.

▼M52

30 Jos luvattu tavara tai palvelu ei ole erotettavissa, yhteisön on yhdistettävä kyseinen tavara tai palvelu muihin luvattuihin tavaroihin tai palveluihin, kunnes se tunnistaa erotettavissa olevan tavara- tai palvelukokonaisuuden. Joissakin tapauksissa tämä johtaisi siihen, että yhteisö käsittelee kaikki sopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut kirjanpidossa yhtenä suoritevelvoitteena.

Suoritevelvoitteiden täyttäminen

31 Yhteisön on kirjattava myyntituotto, kun (tai sitä mukaa kuin) se täyttää suoritevelvoitteen luovuttamalla luvatun tavaran tai palvelun (ts. siirtämällä omaisuuserän) asiakkaalle. Omaisuuserä siirretään, kun (tai sitä mukaa kuin) asiakas saa siihen määräysvallan.

32 Yhteisön on sopimuksen syntymisajankohtana määritettävä jokaisen kappaleiden 22–30 mukaisesti yksilöidyn suoritevelvoitteen osalta, täyttääkö se suoritevelvoitteen ajan kuluessa (kappaleiden 35–37 mukaisesti) vai täyttääkö se suoritevelvoitteen yhtenä ajankohtana (kappaleen 38 mukaisesti). Jos yhteisö ei täytä suoritevelvoitetta ajan kuluessa, suoritevelvoite täytetään yhtenä ajankohtana.

33 Tavarat ja palvelut ovat omaisuuseriä, vaikka vain hetkellisesti, kun ne vastaanotetaan ja käytetään (kuten useiden palvelujen tapauksessa). Omaisuuserää koskeva määräysvalta tarkoittaa kykyä ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä oleva hyöty kaikilta olennaisilta osin. Määräysvaltaan kuuluu kyky estää muita yhteisöjä ohjaamasta omaisuuserän käyttöä ja saamasta siitä hyötyä. Omaisuuserän hyödyt ovat potentiaalisia rahavirtoja (yhteisöön tulevia tai säästöjä yhteisöstä lähtevissä), jotka voidaan saada suoraan tai epäsuorasti usealla eri tavalla, kuten:

a) käyttämällä omaisuuserää tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen (julkiset palvelut mukaan lukien) tuottamiseen;

b) käyttämällä omaisuuserää muiden omaisuuserien arvon kasvattamiseen;

c) käyttämällä omaisuuserää velkojen maksamiseen tai kulujen pienentämiseen;

d) myymällä tai vaihtamalla omaisuuserä;

e) panttaamalla omaisuuserä lainan vakuudeksi; ja

f) pitämällä omaisuuserä hallussa.

34 Arvioidessaan, saako asiakas määräysvallan omaisuuserään, yhteisön on otettava huomioon mahdollinen omaisuuserän takaisinostoa koskeva sopimus (ks. kappaleet B64–B76).

Ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet

35 Yhteisö siirtää tavaraa tai palvelua koskevan määräysvallan ajan kuluessa ja näin ollen täyttää suoritevelvoitteen ja kirjaa myyntituoton ajan kuluessa, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:

▼**M52**

a) asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta (ks. kappaleet B3–B4);

b) yhteisön suoritteesta syntyy omaisuuserä tai se parantaa omaisuuserää (esim. keskeneräinen tuotanto), johon asiakkaalla on määräysvalta sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan (ks. kappale B5); tai

c) yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä (ks. kappale 36), ja yhteisöllä on täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta (ks. kappale 37).

36 Yhteisön suoritteesta syntyvällä omaisuuserällä ei ole yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä, jos yhteisöä on joko sopimuksella estetty osoittamasta omaisuuserää helposti muuhun käyttöön sinä aikana, jona omaisuuserää luodaan tai parannetaan, tai sitä on käytännössä rajoitettu osoittamasta valmiiksi saatua omaisuuserää helposti muuhun käyttöön. Arvio siitä, onko omaisuuserällä vaihtoehtoista käyttöä yhteisölle, tehdään sopimuksen syntymisajankohtana. Yhteisö ei saa sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen päivittää omaisuuserän vaihtoehtoista käyttöä koskevaa arviotaan, paitsi jos sopimusosapuolet hyväksyvät sopimusmuutoksen, jolla suoritevelvoitetta muutetaan huomattavasti. Kappaleisiin B6–B8 sisältyy ohjeistusta sen arvioimisesta, onko omaisuuserällä vaihtoehtoista käyttöä yhteisölle.

37 Yhteisön on otettava huomioon sopimuksen ehdot sekä sopimukseen sovellettavat lait arvioidessaan, onko sillä täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta kappaleen 35(c) mukaisesti. Oikeuden saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta ei tarvitse koskea kiinteää rahamäärää. Yhteisön on kuitenkin koko sopimuksen kestoajan oltava oikeutettu rahamäärään, joka vähintään antaa sille korvauksen tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, jos asiakas tai muu osapuoli päättää sopimuksen syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta luvatulla tavalla. Kappaleisiin B9–B13 sisältyy ohjeistusta sen arvioimisesta, onko oikeus maksun saamiseen olemassa ja onko se täytäntöönpantavissa ja oikeuttaako yhteisöllä oleva oikeus maksun saamiseen siihen, että sille maksetaan tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta.

Yhtenä ajankohtana täytettävät suoritevelvoitteet

38 Jos suoritevelvoitetta ei täytetä ajan kuluessa kappaleiden 35–37 mukaisesti, yhteisö täyttää suoritevelvoitteen yhtenä ajankohtana. Määrittääkseen ajankohdan, jona asiakas saa määräysvallan luvattuun omaisuuserään ja yhteisö täyttää suoritevelvoitteen, yhteisön on otettava huomioon kappaleissa 31–34 esitetyt määräysvaltaa koskevat vaatimukset. Lisäksi yhteisön on otettava huomioon määräysvallan siirtymiseen viittaavat seikat, joita ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) Yhteisöllä on olemassa oleva oikeus saada omaisuuserästä maksu – jos asiakas on tarkasteluhetkellä velvollinen maksamaan omaisuuserästä, tämä saattaa viitata siihen, että asiakas on tätä vastaan saanut kyvyn ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin.

▼M52

b) Asiakkaalla on laillinen omistusoikeus omaisuuserään – laillinen omistusoikeus voi olla viite siitä, mikä sopimusosapuolista pystyy ohjaamaan omaisuuserän käyttöä ja saamaan omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin tai rajoittamaan toisten yhteisöjen mahdollisuutta saada kyseistä hyötyä. Näin ollen laillisen omistusoikeuden siirtyminen saattaa viitata siihen, että asiakas on saanut määräysvallan omaisuuserään. Jos yhteisö pitää laillisen omistusoikeuden itsellään pelkästään suojana asiakkaan maksukyvyttömyyttä vastaan, nämä yhteisöllä olevat oikeudet eivät estäisi asiakasta saamasta määräysvaltaa omaisuuserään.

c) Yhteisö on siirtänyt omaisuuserän fyysisen hallinnan toiselle osapuolelle – se, että omaisuuserän fyysinen hallinta on asiakkaalla, voi viitata siihen, että asiakas pystyy ohjaamaan omaisuuserän käyttöä ja saamaan omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin tai rajoittamaan toisten yhteisöjen mahdollisuutta saada kyseistä hyötyä. Fyysinen hallinta ei kuitenkaan välttämättä toteudu samanaikaisesti kuin omaisuuserää koskeva määräysvalta. Esimerkiksi joissakin takaisinostosopimuksissa ja joissakin kaupintavarastojärjestelyissä asiakkaalla tai kaupitsijalla saattaa olla yhteisön määräysvallassa olevan omaisuuserän fyysinen hallinta. Toisaalta joissakin laskuta ja pidä -järjestelyissä (*bill-and-hold*) yhteisöllä voi olla asiakkaan määräysvallassa olevan omaisuuserän fyysinen hallinta. Kappaleissa B64–B76 on ohjeistusta takaisinostosopimusten kirjanpitokäsittelystä, kappaleissa B77–B78 kaupintavarastojärjestelyjen kirjanpitokäsittelystä ja kappaleissa B79–B82 laskuta ja pidä -järjestelyjen kirjanpitokäsittelystä.

d) Asiakkaalla on omaisuuserän omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut – omaisuuserän omistukseen liittyvien merkittävien riskien ja etujen siirtyminen asiakkaalle voi viitata siihen, että asiakas on saanut kyvyn ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin. Luvatun omaisuuserän omistukseen liittyviä riskejä ja etuja arvioidessaan yhteisön on kuitenkin jätettävä ulkopuolelle ne riskit, joista aiheutuu omaisuuserän siirtämistä koskevan suoritevelvoitteen lisäksi erillinen suoritevelvoite. Yhteisö on esimerkiksi saattanut siirtää omaisuuserää koskevan määräysvallan asiakkaalle mutta ei ole vielä täyttänyt lisäsuoritevelvoitetta, joka koskee siirrettyyn omaisuuserään liittyviä ylläpitopalvelua.

e) Asiakas on hyväksynyt omaisuuserän – se, että asiakas on hyväksynyt omaisuuserän, saattaa viitata siihen, että se on saanut kyvyn ohjata omaisuuserän käyttöä ja saada omaisuuserän jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin. Arvioidessaan asiakkaalta saatavaa hyväksyntää koskevan sopimuskohdan vaikutusta siihen, milloin omaisuuserää koskeva määräysvalta siirtyy, yhteisön on otettava huomioon kappaleisiin B83–B86 sisältyvä ohjeistus.

Koko suoritevelvoitteen täyttämisasteen määrittäminen

39 Kustakin kappaleiden 35–37 mukaisesti ajan kuluessa täytettävästä suoritevelvoitteesta yhteisön on kirjattava myyntituotot ajan kuluessa määrittämällä koko kyseisen suoritevelvoitteen täyttämisaste. Täyttämisastetta määritettäessä on tavoitteena kuvata sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta siirtäessään asiakkaalle luvattuja tuotteita tai palveluja koskevaa määräysvaltaa (ts. yhteisön suoritevelvoitteen täyttymistä).

▼**M52**

40 Yhteisön on sovellettava täyttämisasteen määrittämiseen yhtä menetelmää kunkin ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen osalta, ja yhteisön on sovellettava tätä menetelmää johdonmukaisesti samankaltaisiin suoritevelvoitteisiin ja samankaltaisissa olosuhteissa. Jokaisen raportointikauden lopussa yhteisön on määritettävä uudelleen koko ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen täyttämisaste.

Täyttämisasteen määrittämismenetelmät

41 Asianmukaisia täyttämisasteen määrittämismenetelmiä ovat tuotokseen perustuvat menetelmät ja panokseen perustuvat menetelmät. Kappaleet B14–B19 sisältävät ohjeistusta tuotokseen perustuvien menetelmien ja panokseen perustuvien menetelmien käyttämisestä määritettäessä koko suoritevelvoitteen täyttämisastetta. Ratkaistessaan, mikä on asianmukainen täyttämisasteen määrittämismenetelmä, yhteisön on otettava huomioon sen tavaran tai palvelun luonne, jonka se on luvannut luovuttaa asiakkaalle.

42 Kun yhteisö soveltaa täyttämisasteen määrittämismenetelmää, sen on jätettävä määrittämisen ulkopuolelle sellaiset tavarat tai palvelut, joita koskevaa määräysvaltaa se ei siirrä asiakkaalle. Käänteisesti katsottuna yhteisön on otettava täyttämisastetta määrittäessään mukaan ne tavarat tai palvelut, joita koskevan määräysvallan se siirtää asiakkaalle kyseistä suoritevelvoitetta täyttäessään.

43 Koska olosuhteet muuttuvat ajan kuluessa, yhteisön on päivitettävä määrittämänsä täyttämisaste suoritevelvoitteen lopputuleman mahdollisten muutosten huomioon ottamiseksi. Tällaiset muutokset yhteisön määrittämään täyttämisasteeseen on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

Kohtuudella määritetyt täyttämisasteet

44 Yhteisön on kirjattava myyntituotot ajan kuluessa täytettävästä suoritevelvoitteesta vain, jos se pystyy kohtuudella määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämisasteen. Yhteisö ei pysty kohtuudella määrittämään koko suoritevelvoitteen täyttämisastetta, jos sillä ei ole luotettavaa informaatiota, jota tarvittaisiin asianmukaisen menetelmän soveltamiseksi täyttämisasteen määrittämiseen.

45 Joissakin olosuhteissa (esim. sopimuksen varhaisissa vaiheissa) yhteisö ei mahdollisesti pysty kohtuudella määrittämään suoritevelvoitteen lopputulemaa, mutta se odottaa saavansa suoritevelvoitteen täyttämiseksi syntyneet menot katetuiksi. Näissä olosuhteissa yhteisön on kirjattava myyntituottoja vain syntyneiden menojen määrään asti, kunnes se pystyy kohtuudella määrittämään suoritevelvoitteen lopputuleman.

ARVOSTAMINEN

46 Kun (tai sitä mukaa kuin) suoritevelvoite täyttyy, yhteisön on tuloutettava kyseiselle suoritevelvoitteelle kohdistettu transaktiohinnan määrä (joka ei sisällä muuttuvaa vastiketta koskevia arvioita, joita on rajoitettu kappaleiden 56–58 mukaisesti).

▼M52

Transaktiohinnan määrittäminen

47 **Yhteisön on otettava transaktiohintaa määrittäessään huomioon sopimuksen ehdot ja tavanomaiset liiketoimintakäytäntönsä. Transaktiohinta on se vastikemäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu asiakkaalle luovutettavia luvattuja tavaroita tai palveluja vastaan, lukuun ottamatta kolmansien osapuolten puolesta kerättyjä määriä (esim. joitakin myyntiin perustuvia veroja). Asiakassopimuksessa luvattuun vastikkeeseen voi sisältyä kiinteitä tai muuttuvia rahamääriä tai näitä molempia.**

48 Asiakkaan lupaaman vastikkeen luonne, ajoittuminen ja määrä vaikuttavat transaktiohintaa koskevaan arvioon. Yhteisön on otettava transaktiohintaa määrittäessään huomioon kaikkien seuraavien seikkojen vaikutukset:

a) muuttuva vastike (ks. kappaleet 50–55 ja 59);

b) muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittaminen (ks. kappaleet 56–58);

c) merkittävän rahoituskomponentin sisältyminen sopimukseen (ks. kappaleet 60–65);

d) muuna kuin rahana suoritettava vastike (ks. kappaleet 66–69); ja

e) asiakkaalle maksettava vastike (ks. kappaleet 70–72).

49 Transaktiohinnan määrittämistä varten yhteisön on oletettava, että tavarat tai palvelut luovutetaan asiakkaalle siten kuin olemassa olevassa sopimuksessa on luvattu, eikä sopimusta peruuteta, uudisteta eikä muuteta.

Muuttuva vastike

50 Jos sopimuksessa luvattuun vastikkeeseen sisältyy muuttuva rahamäärä, yhteisön on arvioitava vastikemäärä, johon se on oikeutettu sitä vastaan, että luvatut tavarat tai palvelut luovutetaan asiakkaalle.

51 Vastikemäärä voi vaihdella alennusten, ostoihin perustuvien vähennysten, maksun palautusten, hyvitysten, hintahuojennusten, kannustimien, suoriutumiseen perustuvien bonusten, rangaistusseuraamusten tai muiden vastaavanlaisten erien seurauksena. Luvattu vastike voi vaihdella myös, jos yhteisön oikeus vastikkeeseen riippuu jonkin vastaisen tapahtuman toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä. Vastikemäärä olisi muuttuva esimerkiksi, jos myytyyn tuotteeseen liittyisi palautusoikeus tai määrätyn vaiheen saavuttamisesta olisi luvattu kiinteämääräinen suoriutumiseen perustuva bonus.

52 Asiakkaan lupaamaan vastikkeeseen liittyvä muuttuvuus voidaan ilmaista sopimuksessa eksplisiittisesti. Luvattu vastike on sopimuksen ehdoissa ilmaistun lisäksi muuttuva myös, jos jompikumpi seuraavista olosuhteista vallitsee:

▼**M52**

a) asiakkaalla on yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, julkaistujen toimintaperiaatteiden tai nimenomaisten ilmoitusten johdosta riittävä peruste odottaa, että yhteisö hyväksyy sopimuksessa ilmoitettua hintaa pienemmän vastikemäärän. Toisin sanoen yhteisön odotetaan myöntävän hintahuojennuksen. Maasta tai oikeudenkäyttöalueesta, toimialasta tai asiakkaasta riippuen tästä tarjouksesta voidaan käyttää nimitystä alennus, ostohyvitys, maksun palautus tai hyvitys.

b) muut tosiseikat ja olosuhteet viittaavat siihen, että yhteisön aikomuksena asiakkaan kanssa sopimusta tehdessään on tarjota asiakkaalle hintahuojennus.

53 Yhteisön on arvioitava muuttuvan vastikkeen määrä käyttäen jompaakumpaa seuraavista menetelmistä sen mukaan, kumman menetelmän yhteisö odottaa paremmin ennustavan vastikemäärää, johon se on oikeutettu:

a) Odotusarvo – odotusarvo on todennäköisyyksillä painotettujen rahamäärien yhteismäärä mahdollisten vastikemäärien vaihtelualueella. Odotusarvo voi olla asianmukainen arvio muuttuvan vastikkeen määrästä, jos yhteisöllä on suuri määrä ominaispiirteiltään samankaltaisia sopimuksia.

b) Todennäköisin rahamäärä – todennäköisin rahamäärä on todennäköisin yksittäinen rahamäärä mahdollisten vastikemäärien vaihtelualueella (ts. sopimuksen todennäköisin yksittäinen lopputulema). Todennäköisin rahamäärä voi olla asianmukainen arvio muuttuvan vastikkeen määrästä, jos sopimuksella on vain kaksi mahdollista lopputulemaa (esim. yhteisö joko saa suoriutumiseen perustuvan bonuksen tai ei saa sitä).

54 Yhteisön on sovellettava yhtä menetelmää johdonmukaisesti koko sopimukseen arvioidessaan epävarmuustekijän vaikutusta siihen muuttuvan vastikkeen määrään, johon se on oikeutettu. Lisäksi yhteisön on otettava huomioon kaikki kohtuudella sen saatavissa oleva informaatio (mennyttä aikaa koskeva, senhetkinen ja ennuste) sekä yksilöitävä kohtuullinen määrä mahdollisia vastikemääriä. Informaatio, jota yhteisö käyttää arvioidessaan muuttuvan vastikkeen määrää, on tyypillisesti samankaltaista kuin informaatio, jota yhteisön johto käyttää tarjousprosessin aikana ja määrittäessään luvattujen tavaroiden tai palvelujen hintoja.

Takaisinmaksuvelat

55 Yhteisön on kirjattava takaisinmaksuvelka, jos se saa asiakkaalta vastikkeen ja odottaa maksavansa kyseisen vastikkeen osaksi tai kokonaan takaisin asiakkaalle. Takaisinmaksuvelka määritetään siten, että se vastaa saatua (tai saatavaa) vastikemäärää, johon yhteisö ei odota olevansa oikeutettu (ts. transaktiohintaan sisältymättömiä määriä). Takaisinmaksuvelka (ja vastaava transaktiohinnan muutos ja näin ollen sopimukseen *perustuva velka*) on päivitettävä jokaisen raportointikauden lopussa olosuhteiden muutosten huomioon ottamiseksi. Jos takaisinmaksuvelka liittyy myyntiin, johon kohdistuu palautusoikeus, yhteisön on sovellettava sen kirjanpitokäsittelyyn kappaleisiin B20–B27 sisältyvää ohjeistusta.

▼**M52**

Muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittaminen

56 Yhteisön on sisällytettävä transaktiohintaan kappaleen 53 mukaisesti arvioitu muuttuvan vastikkeen koko määrä tai osa siitä vain siihen määrään asti kuin on erittäin todennäköistä, ettei kertyneiden kirjattujen myyntituottojen määrään jouduta tekemään merkittävää peruutusta, kun muuttuvaan vastikkeeseen liittyvä epävarmuustekijä myöhemmin ratkeaa.

57 Arvioidessaan, onko erittäin todennäköistä, ettei kirjattujen kertyneiden myyntituottojen määrään jouduta tekemään merkittävää peruutusta, kun muuttuvaan vastikkeeseen liittyvä epävarmuustekijä myöhemmin ratkeaa, yhteisön on otettava huomioon sekä myyntituottojen peruuttamisen todennäköisyys että peruutuksen suuruus. Tekijöitä, jotka voisivat kasvattaa myyntituottojen peruuttamisen todennäköisyyttä tai peruutuksen määrää, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) vastikemäärä on erittäin altis tekijöille, joihin yhteisö ei pysty vaikuttamaan. Näihin tekijöihin voivat kuulua markkinoiden volatiliteetti, kolmansien osapuolten harkinta tai toimenpiteet, sääolosuhteet ja luvatun tavaran tai palvelun suuri epäkuranttiusriski.

b) vastikemäärään liittyvän epävarmuustekijän ei odoteta ratkeavan pitkään aikaan.

c) yhteisön kokemus (tai muu näyttö) vastaavan tyyppisistä sopimuksista on vähäistä tai tällä kokemuksella (tai muulla näytöllä) on vähäinen ennustearvo.

d) yhteisön käytäntönä on joko tarjota paljon erilaisia hintahuojennuksia tai muuttaa maksuehtoja, kun on kyse vastaavanlaisista sopimuksista vastaavanlaisissa olosuhteissa.

e) sopimukseen sisältyy useita mahdollisia vastikemääriä, ja niiden vaihtelualue on laaja.

58 Yhteisön on sovellettava kappaletta B63 sellaisen vastikkeen kirjanpitokäsittelyyn, joka on muodoltaan myyntiin tai käyttöön perustuva rojalti ja on luvattu henkistä omaisuutta koskevaa lisenssiä vastaan.

Muuttuvan vastikkeen uudelleenarviointi

59 Yhteisön on kunkin raportointikauden lopussa päivitettävä arvioitu transaktiohinta (ja siihen kuuluen päivitettävä arvionsa siitä, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu), jotta se edustaisi todenmukaisesti raportointikauden lopussa vallitsevia olosuhteita ja raportointikauden aikaisia olosuhteiden muutoksia. Yhteisön on käsiteltävä transaktiohinnan muutokset kirjanpidossa kappaleiden 87–90 mukaisesti.

▼**M52**

Sopimukseen sisältyvä merkittävä rahoituskomponentti

60 Transaktiohintaa määrittäessään yhteisön on oikaistava luvattua vastikemäärää rahan aika-arvon vaikutuksilla, jos sopimusosapuolten (eksplisiittisesti tai implisiittisesti) sopimien maksujen ajankohdat ovat sellaiset, että asiakas tai yhteisö saa merkittävän rahoitushyödyn liittyen tavaroiden tai palvelujen luovuttamiseen asiakkaalle. Näissä olosuhteissa sopimukseen sisältyy merkittävä rahoituskomponentti. Merkittävä rahoituskomponentti voi esiintyä riippumatta siitä, onko rahoitusta koskeva lupaus eksplisiittisesti mainittu sopimuksessa vai katsotaanko sen syntyneen sopimusosapuolten sopimien maksuehtojen perusteella.

61 Kun luvattua vastikemäärää oikaistaan merkittävän rahoituskomponentin huomioon ottamiseksi, tavoitteena on, että yhteisön myyntituottona kirjaama määrä kuvastaa hintaa, jonka asiakas olisi maksanut luvatuista tavaroista tai palveluista, jos se olisi maksanut kyseisistä tavaroista tai palveluista käteisellä, kun (tai sitä mukaa kuin) ne luovutetaan asiakkaalle (ts. käteismyyntihinta). Yhteisön on otettava huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, sisältyykö sopimukseen rahoituskomponentti ja onko tämä rahoituskomponentti sopimuksen kannalta merkittävä, mukaan lukien molemmat seuraavista:

a) luvatun vastikkeen ja luvattujen tavaroiden tai palvelujen käteismyyntihinnan välinen ero, jos sellaista on; ja

b) seuraavien seikkojen yhteisvaikutus:

i) sen ajanjakson odotettu pituus, joka kuluu siitä, kun yhteisö luovuttaa luvatut tavarat tai palvelut asiakkaalle, siihen, kun asiakas maksaa näistä tavaroista tai palveluista: ja

ii) vallitsevat korkokannat relevanteilla markkinoilla.

62 Kappaleen 61 mukaisesta arviosta huolimatta asiakassopimukseen ei sisältyisi merkittävää rahoituskomponenttia, jos yksikin seuraavista tekijöistä esiintyy:

a) asiakas on maksanut tavaroista tai palveluista etukäteen, ja tavaroiden tai palvelujen luovuttamisen ajankohta on asiakkaan päätettävissä.

b) huomattava osuus asiakkaan lupaamasta vastikkeesta on muuttuva, ja tämän vastikkeen määrä tai ajoittuminen vaihtelee sen perusteella, toteutuuko vai jääkö toteutumatta sellainen vastainen tapahtuma, joka ei ole olennaisilta osin asiakkaan eikä yhteisön määräysvallassa (esim. jos vastike on myyntiin perustuva rojalti).

▼**M52**

c) luvatun vastikkeen ja tavaran tai palvelun (kappaleessa 61 kuvatun) käteismyyntihinnan välinen ero johtuu muista syistä kuin rahoituksen antamisesta asiakkaalle tai yhteisölle, ja näiden määrien välinen ero määräytyy suhteessa eron syyhyn. Maksuehdot voivat esimerkiksi suojata yhteisöä tai asiakasta siltä, että toinen osapuolista ei pysty asianmukaisesti hoitamaan joitakin tai mitään sopimuksen mukaisia velvoitteitaan.

63 Käytännön apukeino on, että yhteisön ei tarvitse oikaista luvattua vastikemäärää merkittävän rahoituskomponentin vaikutuksilla, jos yhteisö odottaa sopimuksen syntymisajankohtana, että aika, joka kuluu siitä, kun yhteisö luovuttaa luvatun tavaran tai palvelun asiakkaalle, siihen, kun asiakas maksaa kyseisestä tavarasta tai palvelusta, on enintään yhden vuoden pituinen.

64 Kappaleessa 61 esitetyn tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on oikaistessaan luvattua vastikemäärää merkittävän rahoituskomponentin huomioon ottamiseksi käytettävä diskonttauskorkoa, joka toteutuisi yhteisön ja sen asiakkaan välisessä erillisessä rahoitustransaktiossa sopimuksen syntymisajankohtana. Tämä korko kuvastaisi sopimuksessa rahoitusta saavan osapuolen luotto-ominaisuuksia sekä asiakkaan tai yhteisön antamaa mahdollista vakuutta, mukaan lukien sopimuksen mukaan siirrettävät omaisuuserät. Yhteisö pystyy mahdollisesti määrittämään kyseisen koron selvittämällä sen koron, jolla luvatun vastikkeen nimellismäärä tulisi diskontatuksi sen hinnan määräiseksi, jonka asiakas maksaisi tavaroista tai palveluista käteisellä, kun (tai sitä mukaa kuin) ne luovutetaan asiakkaalle. Yhteisö ei saa päivittää diskonttauskorkoa sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen korkokantojen muutosten tai muiden olosuhteiden muutosten (kuten asiakkaan luottoriskiä koskevan arvion muutoksen) huomioon ottamiseksi.

65 Yhteisön on esitettävä laajassa tuloslaskelmassa rahoituksen vaikutukset (korkotuotot tai -kulut) erillään asiakassopimuksista saaduista myyntituotoista. Korkotuottoja tai -kuluja kirjataan vain siltä osin kuin asiakassopimuksesta kirjataan *sopimukseen perustuva omaisuuserä* (tai saaminen) tai sopimukseen perustuva velka.

Muuna kuin rahana suoritettava vastike

66 Määrittääkseen transaktiohinnan sopimuksissa, joissa asiakas lupaa vastikkeen muussa muodossa kuin rahana, yhteisön on arvostettava muuna kuin rahana suoritettava vastike (tai muuna kuin rahana suoritettavaa vastiketta koskeva lupaus) käypään arvoon.

67 Jos yhteisö ei pysty kohtuudella arvioimaan muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen käypää arvoa, sen on arvostettava vastike epäsuorasti perustuen niiden tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintaan, jotka asiakkaalle (tai asiakasluokalle) on luvattu vastiketta vastaan.

68 Muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen käypä arvo voi vaihdella vastikkeen muodosta johtuen (esim. muutos sellaisen osakkeen hinnassa, jonka yhteisö on oikeutettu saamaan asiakkaalta). Jos asiakkaan lupaaman muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen käypä arvo vaihtelee jostakin muusta syystä kuin vastikkeen muodosta johtuen (käypä arvo voisi vaihdella esimerkiksi yhteisön suoriutumisesta johtuen), yhteisön on sovellettava kappaleisiin 56–58 sisältyviä vaatimuksia.

▼M52

69 Jos asiakas antaa tavaroita tai palveluja (esimerkiksi materiaaleja, laitteistoja tai työtä) edistääkseen sitä, että yhteisö täyttää sopimuksen, yhteisön on arvioitava saako se määräysvallan näihin annettuihin tavaroihin tai palveluihin. Jos yhteisö saa niihin määräysvallan, sen on käsiteltävä annettuja tavaroita tai palveluja asiakkaalta saatuna muuna kuin rahana suoritettavana vastikkeena.

Asiakkaalle maksettava vastike

70 Asiakkaalle maksettava vastike sisältää sellaiset käteisvarojen määrät, jonka yhteisö maksaa tai odottaa maksavansa asiakkaalle (tai muille osapuolille, jotka ostavat yhteisön tavaroita tai palveluja asiakkaalta). Asiakkaalle maksettava vastike sisältää myös hyvitykset tai muut erät (esimerkiksi kupongin tai voucherin), joita voidaan hyödyntää yhteisölle (tai yhteisön tavaroita tai palveluja ostaville muille osapuolille) olevia velkoja vastaan. Yhteisön on käsiteltävä asiakkaalle maksettava vastike kirjanpidossa transaktiohinnan ja täten myyntituottojen vähennyksenä, paitsi jos asiakkaalle suoritettava maksu koskee (kappaleissa 26–30 kuvattua) erillistä tavaraa tai palvelua, jonka asiakas luovuttaa yhteisölle. Jos asiakkaalle maksettavaan vastikkeeseen sisältyy muuttuva määrä, yhteisön on arvioitava transaktiohinta (sekä arvioitava, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu) kappaleiden 50–58 mukaisesti.

71 Jos asiakkaalle maksettava vastike on maksu asiakkaalta saadusta erillisestä tavarasta tai palvelusta, yhteisön on käsiteltävä tavaran tai palvelun osto kirjanpidossa samalla tavoin kuin se käsittelee muut ostot tavaran- tai palveluntoimittajilta. Jos asiakkaalle maksettava vastikemäärä ylittää asiakkaalta saatavan erillisen tavaran tai palvelun käyvän arvon, yhteisön on käsiteltävä tällainen ylimenevä määrä transaktiohinnan vähennyksenä. Jos yhteisö ei pysty kohtuudella arvioimaan asiakkaalta saadun tavaran tai palvelun käypää arvoa, sen on käsiteltävä asiakkaalle maksettava vastike kokonaisuudessaan transaktiohinnan vähennyksenä.

72 Näin ollen, jos asiakkaalle maksettava vastike käsitellään kirjanpidossa transaktiohinnan vähennyksenä, yhteisön on kirjattava myyntituottojen vähennys, kun (tai sitä mukaa kuin) myöhempi seuraavista tapahtumista toteutuu:

a) yhteisö kirjaa myyntituoton siihen liittyvien tavaroiden tai palvelujen luovuttamisesta asiakkaalle; ja

b) yhteisö maksaa tai lupaa maksaa vastikkeen (vaikka maksu riippuisi vastaisesta tapahtumasta). Tämän lupauksen voitaisiin katsoa syntyneen yhteisön tavanmukaisten liiketoimintakäytäntöjen perusteella.

Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille

73 Transaktiohintaa kohdistettaessa tavoitteena on, että yhteisö kohdistaa transaktiohinnan kullekin suoritevelvoitteelle (tai erilliselle tavaralle tai palvelulle) sellaisena rahamääränä, joka kuvaa vastikemäärää, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu sitä vastaan, että luvatut tavarat tai palvelut luovutetaan asiakkaalle.

▼**M52**

74 Kohdistamistavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on kohdistettava transaktiohinta kullekin sopimuksessa yksilöidylle suoritevelvoitteelle suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella kappaleiden 76–80 mukaisesti, lukuun ottamatta kappaleissa 81–83 (alennusten kohdistaminen) ja kappaleissa 84–86 (muuttuvia määriä sisältävän vastikkeen kohdistaminen) tarkemmin määrättyjä seikkoja.

75 Kappaleita 76–86 ei sovelleta, jos sopimuksessa on vain yksi suoritevelvoite. Kappaleita 84–86 saatetaan kuitenkin soveltaa, jos yhteisö lupaa luovuttaa erillisistä tavaroista tai palveluista muodostuvan sarjan, joka on yksilöity yhdeksi suoritevelvoitteeksi kappaleen 22(b) mukaisesti, ja luvattuun vastikkeeseen sisältyy muuttuvia määriä.

Kohdistaminen erillismyyntihintojen perusteella

76 Transaktiohinnan kohdistamiseksi suoritevelvoitteille suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella yhteisön on määritettävä sopimuksen syntymisajankohtana erillismyyntihinta kunkin sopimukseen sisältyvän suoritevelvoitteen taustalla olevalle erotettavissa olevalle tavaralle tai palvelulle ja kohdistettava transaktiohinta näiden erillismyyntihintojen suhteessa.

77 Erillismyyntihinta on hinta, johon yhteisö myisi luvatun tavaran tai palvelun asiakkaalle erikseen. Erillismyyntihintaa osoittaa parhaiten tavaran tai palvelun havainnoitavissa oleva hinta yhteisön myydessä kyseisen tavaran tai palvelun erikseen vastaavanlaisissa olosuhteissa ja vastaavanlaisille asiakkaille. Tavaran tai palvelun sopimusperusteinen tai hinnastossa ilmoitettu hinta voi olla (mutta sen ei pidä olettaa olevan) kyseisen tavaran tai palvelun erillismyyntihinta.

78 Jos erillismyyntihinta ei ole suoraan havainnoitavissa, yhteisön on arvioitava erillismyyntihinta määräksi, joka saataisiin kohdistamalla transaktiohinta siten, että saavutetaan kappaleen 73 mukainen kohdistamistavoite. Yhteisön on otettava erillismyyntihintaa arvioidessaan huomioon kaikki kohtuudella sen saatavissa oleva informaatio (mukaan lukien markkinaolosuhteet, yhteisökohtaiset tekijät sekä asiakasta tai asiakasluokkaa koskevat tiedot). Näin toimiessaan yhteisön on käytettävä mahdollisimman paljon havainnoitavissa olevia syöttötietoja ja sovellettava arviointimenetelmiä samankaltaisissa olosuhteissa johdonmukaisesti.

79 Tavaran tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen soveltuvia menetelmiä ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) Oikaistuun markkina-arvioon perustuva lähestymistapa – yhteisö voisi arvioida markkinat, joilla se myy tavaroita tai palveluja, ja arvioida hinnan, jonka asiakas olisi näillä markkinoilla halukas maksamaan kyseisistä tavaroista tai palveluista. Tähän lähestymistapaan saattaisi myös kuulua viittaaminen hintoihin, joihin yhteisön kilpailijat myyvät vastaavanlaisia tavaroita tai palveluja ja näiden hintojen oikaiseminen tarpeen mukaan, jotta ne kuvastavat yhteisön kustannuksia ja katteita.

b) Odotettavissa oleviin menoihin ja katteeseen perustuva lähestymistapa – yhteisö voisi ennustaa odotettavissa olevat menot, joita sille syntyy suoritevelvoitteen täyttämisestä, ja sen jälkeen lisätä kyseiselle tavaralle tai palvelulle asianmukaisen katteen.

▼**M52**

c) Jäännökseen perustuva lähestymistapa – yhteisö voi arvioida erillismyyntihinnan perustuen koko transaktiohintaan, josta vähennetään muiden sopimuksessa luvattujen tavaroiden tai palvelujen havainnoitavissa olevat erillismyyntihinnat. Yhteisö voi kuitenkin käyttää jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa tavaran tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen kappaleen 78 mukaisesti vain, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:

i) yhteisö myy samaa tavaraa tai palvelua eri asiakkaille (samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti) hyvin erilaisiin rahamääriin (ts. myyntihinta vaihtelee erittäin paljon, koska aiempien liiketoimien tai muun havainnoitavissa olevan näytön perusteella ei ole mahdollista erottaa edustavaa erillismyyntihintaa); tai

ii) yhteisö ei ole vielä määrännyt hintaa kyseiselle tavaralle tai palvelulle, eikä tavaraa tai palvelua ole aiemmin myyty erillisenä (ts. myyntihinta on epävarma).

80 Sopimuksessa luvattujen tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintojen arvioimiseen voidaan tarvita eri menetelmien yhdistelmää, jos kahden tai useamman tavaran tai palvelun erillismyyntihinnat vaihtelevat erittäin paljon tai ovat epävarmoja. Yhteisö voi esimerkiksi käyttää jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa arvioidessaan yhteenlaskettua erillismyyntihintaa niille luvatuille tavaroille tai palveluille, joiden erillismyyntihinnat vaihtelevat erittäin paljon tai ovat epävarmoja, ja sen jälkeen käyttää jotakin toista menetelmää arvioidessaan yksittäisten tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihinnat suhteessa siihen yhteenlaskettuun erillismyyntihintaan, joka on määritetty jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa käyttäen. Kun yhteisö käyttää eri menetelmien yhdistelmää kunkin sopimuksessa luvatun tavaran tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen, sen on arvioitava, onko transaktiohinnan kohdistaminen näiden erillismyyntihintojen perusteella kappaleessa 73 esitetyn kohdistamistavoitteen ja kappaleessa 78 esitettyjen erillismyyntihintojen arvioimista koskevien vaatimusten mukaista.

Alennuksen kohdistaminen

81 Asiakas saa alennuksen ostaessaan tavara- tai palvelukokonaisuuden, jos sopimukseen sisältyvien luvattujen tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintojen yhteismäärä on suurempi kuin sopimuksessa luvattu vastike. Lukuun ottamatta tilannetta, jossa yhteisöllä on kappaleen 82 mukaista havainnoitavissa olevaa näyttöä siitä, että koko alennus liittyy yhteen tai useampaan sopimuksen sisältämään suoritevelvoitteeseen mutta ei niihin kaikkiin, yhteisön on kohdistettava alennus suhteellisesti kaikille sopimukseen sisältyville suoritevelvoitteille. Näissä olosuhteissa alennuksen suhteellinen kohdistaminen on seurausta siitä, että yhteisö kohdistaa transaktiohinnan kullekin suoritevelvoitteelle niiden taustalla olevien erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella.

82 Yhteisön on kohdistettava alennus kokonaisuudessaan yhdelle tai useammalle sopimukseen sisältyvälle suoritevelvoitteelle mutta ei niille kaikille, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) yhteisö myy kutakin sopimukseen sisältyvää erotettavissa olevaa tavaraa tai palvelua (tai erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen muodostamaa kokonaisuutta) säännöllisesti erillisenä;

▼**M52**

b) yhteisö myy erillisenä myös joistakin näistä erotettavissa olevista tavaroista tai palveluista muodostuvaa kokonaisuutta (tai kokonaisuuksia) alennettuun hintaan verrattuna kuhunkin kokonaisuuteen sisältyvien tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintoihin; ja

c) kullekin kappaleessa 82(b) kuvatulle tavara- tai palvelukokonaisuudelle kuuluva alennus on olennaisilta osin sama kuin sopimukseen sisältyvä alennus, ja kuhunkin kokonaisuuteen kuuluvia tavaroita tai palveluja analysoimalla saadaan havainnoitavissa olevaa näyttöä siitä, mille suoritevelvoitteelle (tai -velvoitteille) koko sopimukseen sisältyvä alennus kuuluu.

83 Jos alennus kohdistetaan yksinomaan yhdelle tai useammalle sopimukseen sisältyvälle suoritevelvoitteelle kappaleen 82 mukaisesti, yhteisön on tehtävä alennuksen kohdistus ennen kuin se soveltaa jäännökseen perustuvaa lähestymistapaa tavaran tai palvelun erillismyyntihinnan arvioimiseen kappaleen 79(c) mukaisesti.

Muuttuvan vastikkeen kohdistaminen

84 Sopimuksessa luvattu muuttuva vastike voi kohdistua koko sopimukseen tai sen tiettyyn osaan, kuten kumpaan tahansa seuraavista:

a) yhteen tai useampaan sopimuksen sisältämään suoritevelvoitteeseen mutta ei niihin kaikkiin (esimerkiksi bonus voi riippua siitä, että yhteisö luovuttaa tavaran tai palvelun tietyn ajanjakson kuluessa); tai

b) yhteen tai useampaan erotettavissa olevaan tavaraan tai palveluun mutta ei niihin kaikkiin erotettavissa olevien tavaroiden tai palvelujen sarjassa, joka muodostaa osan yhdestä suoritevelvoitteesta kappaleen 22(b) mukaisesti (esimerkiksi kaksivuotisen siivouspalvelun jälkimmäisestä vuodesta luvattu vastike kasvaa tietyn inflaatioindeksin muutosten perusteella).

85 Yhteisön on kohdistettava muuttuva rahamäärä (ja tämän määrän myöhemmät muutokset) kokonaisuudessaan suoritevelvoitteelle tai erotettavissa olevalle tavaralle tai palvelulle, joka muodostaa osan yhdestä suoritevelvoitteesta kappaleen 22(b) mukaisesti, jos molemmat seuraavat kriteerit täyttyvät:

a) muuttuvan maksun ehdot liittyvät nimenomaisesti yhteisön ponnisteluihin suoritevelvoitteen täyttämiseksi tai erotettavissa olevan tavaran tai palvelun luovuttamiseksi (taikka tiettyyn lopputulemaan suoritevelvoitteen täyttämisestä tai erotettavissa olevan tavaran tai palvelun luovuttamisesta); ja

b) muuttuvan vastikkeen määrän kohdistaminen kokonaisuudessaan suoritevelvoitteelle tai erotettavissa olevalle tavaralle tai palvelulle on kappaleessa 73 esitetyn kohdistamistavoitteen mukaista, kun otetaan huomioon kaikki sopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteet ja maksuehdot.

86 Kappaleessa 85 esitettyjä kriteerejä täyttämättömän jäljellä oleva transaktiohinnan kohdistamiseen on sovellettava kappaleisiin 73–83 sisältyviä kohdistamisvaatimuksia.

▼M52

Transaktiohinnan muutokset

87 Transaktiohinta voi muuttua sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen useasta eri syystä, joita ovat esimerkiksi epävarmojen tapahtumien ratkeaminen tai muut olosuhteiden muutokset, jotka muuttavat sitä vastikemäärää, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu luvattuja tavaroita tai palveluja vastaan.

88 Yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan myöhemmät muutokset sopimukseen sisältyville suoritevelvoitteille samalla perusteella kuin sopimuksen syntymisajankohtana. Näin ollen yhteisö ei saa sopimuksen syntymisajankohdan jälkeen muuttaa transaktiohinnan kohdistusta erillismyyntihintojen muutosten huomioon ottamiseksi. Täytetylle suoritevelvoitteelle kohdistetut määrät on kirjattava myyntituotoiksi tai myyntituottojen vähennykseksi kaudella, jolla transaktiohinta muuttuu.

89 Yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan muutos kokonaisuudessaan yhdelle tai useammalle mutta ei kaikille suoritevelvoitteille tai erotettavissa oleville luvatuille tavaroille tai palveluille sarjassa, joka muodostaa osan yhdestä suoritevelvoitteesta kappaleen 22(b) mukaisesti, vain jos kappaleessa 85 esitetyt muuttuvan vastikkeen kohdistamista koskevat kriteerit täyttyvät.

90 Yhteisön on käsiteltävä sopimusmuutoksesta johtuva transaktiohinnan muutos kappaleiden 18–21 mukaisesti. Sopimusmuutoksen jälkeen tapahtuvaan transaktiohinnan muutokseen yhteisön on kuitenkin sovellettava kappaleita 87–89 kohdistaakseen transaktiohinnan muutoksen seuraavista tavoista sillä, kumpi on sovellettavissa:

a) Yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan muutos suoritevelvoitteille, jotka on yksilöity sopimuksessa ennen sen muuttamista, jos ja siihen määrään asti kuin transaktiohinnan muutos johtuu ennen muutosta luvatusta muuttuvan vastikkeen määrästä ja muutos käsitellään kirjanpidossa kappaleen 21(a) mukaisesti.

b) Kaikissa muissa tapauksissa, joissa muutosta ei käsitellä kirjanpidossa kappaleen 20 mukaisesti erillisenä sopimuksena, yhteisön on kohdistettava transaktiohinnan muutos muutettuun sopimukseen sisältyville suoritevelvoitteille (ts. suoritevelvoitteille, jotka olivat kokonaan tai osittain täyttämättä välittömästi muutoksen jälkeen).

SOPIMUKSESTA AIHEUTUVAT MENOT

Sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot

91 Yhteisön on kirjattava asiakassopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot omaisuuseräksi, jos se odottaa kerryttävänsä kyseisiä menoja vastaavan rahamäärän.

92 Sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot ovat menoja, joita yhteisölle syntyy asiakassopimuksen saamiseksi, ja joita sille ei olisi syntynyt, jos sopimusta ei olisi saatu (esim. myyntiprovisio).

93 Sellaiset sopimuksen saamisesta aiheutuvat menot, jotka olisivat syntyneet riippumatta siitä, onko sopimus saatu, on kirjattava kuluiksi, kun ne toteutuvat, paitsi jos menot ovat eksplisiittisesti veloitettavissa asiakkaalta riippumatta siitä, saadaanko sopimus.

▼M52

94 Käytännön apukeino on, että yhteisö saa kirjata sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot kuluiksi, kun ne toteutuvat, jos omaisuuserä, jonka yhteisö muutoin olisi kirjannut, kirjattaisiin kuluksi enintään yhdessä vuodessa.

Sopimuksen täyttämisestä aiheutuvat menot

95 Jos asiakassopimusta täytettäessä syntyvät menot eivät kuulu minkään muun standardin (esim. IAS 2:n *Vaihto-omaisuus*, IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* tai IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet*) soveltamisalaan, yhteisön on aktivoitava sopimuksen täyttämisestä aiheutuvat menot vain, jos kyseiset menot täyttävät kaikki seuraavat kriteerit:

a) menot liittyvät välittömästi sopimukseen tai ennakoituun sopimukseen, jonka yhteisö pystyy nimenomaisesti yksilöimään (esim. menot, jotka liittyvät olemassa olevan sopimuksen uudistamisen perusteella tuotettaviin palveluihin, tai menot sellaisen omaisuuserän suunnittelusta, joka on tarkoitus siirtää tietyn, ei vielä hyväksytyn sopimuksen perusteella);

b) menot synnyttävät tai parantavat yhteisön voimavaroja, joita käytetään suoritevelvoitteiden täyttämiseen (tai niiden täyttämisen jatkamiseen) tulevaisuudessa; ja

c) menoista odotetaan olevan kerrytettävissä niitä vastaava rahamäärä.

96 Asiakassopimusta täytettäessä syntyvät menot, jotka kuuluvat jonkin toisen standardin soveltamisalaan, on käsiteltävä näiden muiden standardien mukaisesti.

▼M54

97 Sopimukseen (tai tiettyyn ennakoituun sopimukseen) välittömästi liittyviin menoihin kuuluvat seuraavat:

▼M52

a) välittömät työsuorituksesta johtuvat menot (esim. luvattuja palveluja suoraan asiakkaille tuottavien työntekijöiden palkat);

b) välittömät materiaalimenot (esim. tarvikkeet, joita käytetään tuotettaessa luvattuja palveluja asiakkaalle);

▼M54

c) kohdistetut osuudet menoista, jotka välittömästi liittyvät kyseiseen sopimukseen tai sopimustoimintoihin (esim. menot, jotka aiheutuvat sopimusten hallinnoinnista sekä sopimusta täytettäessä käytettävien työkalujen, ja laitteiden ja käyttöoikeusomaisuuserien valvonnasta, vakuutuksista ja poistoista);

▼M52

d) menot, jotka ovat sopimuksen mukaan eksplisiittisesti veloitettavissa asiakkaalta; ja

e) muut menot, jotka syntyvät yksinomaan siksi, että yhteisö on tehnyt sopimuksen (esim. alihankkijoille suoritettavat maksut).

98 Yhteisön on kirjattava seuraavat menot kuluiksi, kun ne toteutuvat:

a) yleismenot ja hallinnon menot (paitsi jos kyseiset menot ovat sopimuksen mukaan eksplisiittisesti veloitettavissa asiakkaalta, jolloin yhteisön on arvioitava kyseiset menot kappaleen 97 mukaisesti);

▼M52

b) menot, jotka aiheutuvat materiaalihävikistä, ylimääräisestä työsuorituksesta tai muista sopimuksen täyttämiseksi käytetyistä voimavaroista, joita ei ole otettu huomioon sopimuksen mukaisessa hinnassa;

c) menot, jotka liittyvät sopimukseen sisältyviin täytettyihin (tai osittain täytettyihin) suoritevelvoitteisiin (ts. aiempaan suoritteen tuottamiseen liittyvät menot); ja

d) menot, joista yhteisö ei pysty erottamaan, liittyvätkö ne täyttämättömiin vai täytettyihin (tai osittain täytettyihin) suoritevelvoitteisiin.

Kuluksi jaksottaminen ja arvon alentuminen

99 Kappaleen 91 tai 95 mukaisesti kirjattu omaisuuserä on jaksotettava kuluksi systemaattisella perusteella yhdenmukaisesti sen kanssa, kuinka tavaroita tai palveluja, joihin omaisuuserä liittyy, luovutetaan asiakkaalle. Omaisuuserä voi liittyä tavaroihin tai palveluihin, jotka on määrä luovuttaa tietyn ennakoidun sopimuksen mukaisesti (kuten kappaleessa 95(a) kuvataan).

100 Yhteisön on päivitettävä omaisuuserän kuluksi jaksottaminen niin, että otetaan huomioon merkittävä muutos siinä, milloin tavarat tai palvelut, joihin omaisuuserä liittyy, odotetaan luovutettavan asiakkaalle. Tällainen muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n mukaisesti.

101 Yhteisön on kirjattava tulosvaikutteisesti arvonalentumistappiota siihen määrään asti kuin kappaleen 91 tai 95 mukaisesti kirjattu omaisuuserä ylittää:

a) jäljellä olevan vastikemäärän, jonka yhteisö odottaa saavansa niitä tavaroita tai palveluja vastaan, joihin omaisuuserä liittyy, vähennettynä

b) menoilla, jotka välittömästi liittyvät kyseisten tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen ja joita ei ole vielä kirjattu kuluiksi (ks. kappale 97).

102 Yhteisön soveltaessa kappaletta 101 määrittääkseen vastikemäärän, jonka se odottaa saavansa, sen on käytettävä transaktiohinnan määrittämiseen sovellettavia periaatteita (lukuun ottamatta kappaleisiin 56–58 sisältyviä vaatimuksia muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisesta) sekä oikaistava tätä rahamäärää asiakkaan luottoriskin vaikutusten huomioon ottamiseksi.

103 Ennen kuin yhteisö kirjaa arvonalentumistappion kappaleen 91 tai 95 mukaisesti kirjatusta omaisuuserästä, sen on kirjattava mahdollinen arvonalentumistappio sopimukseen liittyvistä omaisuuseristä, jotka on kirjattu jonkin muun standardin (esim. IAS 2:n, IAS 16:n ja IAS 38:n) mukaisesti. Kappaleen 101 mukaista arvonalentumistestiä sovellettuaan yhteisön on sisällytettävä kappaleen 91 tai 95 mukaisen omaisuuserän jäljellä oleva kirjanpitoarvo sen rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvoon, johon se kuuluu sovellettaessa kyseiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen*.

▼**M52**

104 Yhteisön on kirjattava tulosvaikutteisesti aiemmin kappaleen 101 mukaisesti kirjatun arvonalentumistappion osan tai koko määrän peruutus, kun arvonalentumiseen johtaneet olosuhteet eivät enää vallitse tai tilanne on parantunut. Omaisuuserän kasvanut kirjanpitoarvo ei saa ylittää rahamäärää, joka olisi määritetty (kulujaksotuksilla vähennettynä), jos aiemmin ei olisi kirjattu arvonalentumistappiota.

ESITTÄMISTAPA

105 Kun jompikumpi sopimusosapuoli on toiminut sopimuksen mukaisella tavalla, yhteisön on esitettävä sopimus taseessa sopimukseen perustuvana omaisuuseränä tai sopimukseen perustuvana velkana yhteisön tuottaman suoritteen ja asiakkaan suorittaman maksun välisestä suhteesta riippuen. Yhteisön on esitettävä ehdottomat oikeudet vastikkeeseen erikseen saamisena.

106 Jos asiakas maksaa vastikkeen tai yhteisöllä on vastikemäärään ehdoton oikeus (ts. saaminen) ennen kuin yhteisö luovuttaa tavaran tai palvelun asiakkaalle, yhteisön on esitettävä sopimus tilinpäätöksessä sopimukseen perustuvana velkana, kun maksu on suoritettu tai erääntynyt (sen mukaan kumpi näistä on aikaisempi). Sopimukseen perustuva velka on yhteisöllä oleva velvoite luovuttaa asiakkaalle tavaroita tai palveluja, joista yhteisö on saanut asiakkaalta vastikkeen (tai jokin vastikemäärä on erääntynyt).

107 Jos yhteisö tuottaa suoritetta luovuttamalla asiakkaalle tavaroita tai palveluja ennen kuin asiakas maksaa vastikkeen tai maksu erääntyy, yhteisön on esitettävä sopimus tilinpäätöksessä sopimukseen perustuvana omaisuuseränä lukuun ottamatta määriä, jotka esitetään saamisena. Sopimukseen perustuva omaisuuserä on yhteisöllä oleva oikeus vastikkeeseen niistä tavaroista tai palveluista, jotka se on luovuttanut asiakkaalle. Yhteisön on arvioitava sopimukseen perustuva omaisuuserä arvon alentumisen varalta IFRS 9:n mukaisesti. Sopimukseen perustuvan omaisuuserän arvon alentuminen on määritettävä ja esitettävä ja siitä on annettava tietoja samalla perusteella kuin toimitaan IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluvien rahoitusvarojen osalta (ks. myös kappale 113(b)).

108 Saaminen on yhteisöllä oleva ehdoton oikeus vastikkeeseen. Oikeus vastikkeeseen on ehdoton, jos edellytetään vain ajan kulumista ennen kuin kyseinen vastike erääntyy maksettavaksi. Yhteisö kirjaa saamisen esimerkiksi, jos sillä on olemassa oleva oikeus maksuun, vaikka kyseinen määrä saatettaisiin joutua palauttamaan tulevaisuudessa. Yhteisön on käsiteltävä saaminen kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti. Asiakassopimuksesta johtuvan saamisen alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä saamisen IFRS 9:n mukaisesti määritetyn määrän ja vastaavan kirjattavan myyntituoton välinen erotus on esitettävä kuluna (esim. arvonalentumistappiona).

109 Tässä standardissa käytetään termejä ”sopimukseen perustuva omaisuuserä” ja ”sopimukseen perustuva velka”, mutta tämä ei estä yhteisöä käyttämästä näistä eristä taseessa vaihtoehtoisia nimityksiä. Jos yhteisö käyttää sopimukseen perustuvasta omaisuuserästä jotakin vaihtoehtoista nimitystä, sen on annettava riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjä pystyy erottamaan toisistaan saamiset ja sopimukseen perustuvat omaisuuserät.

▼M52

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

110 Tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten tavoitteena on, että yhteisö esittää riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjien on mahdollista ymmärtää asiakassopimuksista syntyvien myyntituottojen ja rahavirtojen luonne, määrä, ajoittuminen ja epävarmuus. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi yhteisön on esitettävä laadullisia ja määrällisiä tietoja kaikista seuraavista:

a) sen asiakassopimukset (ks. kappaleet 113–122);

b) tätä standardia kyseisiin sopimuksiin sovellettaessa tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja niissä tapahtuneet muutokset (ks. kappaleet 123–126); ja

c) omaisuuserät, jotka on kirjattu asiakassopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuneista menoista kappaleen 91 tai 95 mukaisesti (ks. kappaleet 127–128).

111 Yhteisön on harkittava, miten yksityiskohtaisia tietoja on esitettävä, jotta esitettäviä tietoja koskeva tavoite saavutetaan, ja kuinka paljon kutakin eri vaatimusta painotetaan. Yhteisön on yhdistettävä tai eriteltävä esitettäviä tietoja siten, ettei hyödyllistä informaatiota tehdä vaikeasti ymmärrettäväksi esittämällä paljon merkityksettömiä yksityiskohtia tai yhdistämällä eriä, joilla on huomattavan erilaiset ominaispiirteet.

112 Yhteisön ei tarvitse esittää tämän standardin mukaisia tietoja, jos se on antanut kyseiset tiedot jonkin muun standardin mukaisesti.

Asiakassopimukset

113 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään raportointikaudelta kaikki seuraavat rahamäärät, paitsi jos kyseiset rahamäärät esitetään erikseen laajassa tuloslaskelmassa muiden standardien mukaisesti.

a) asiakassopimuksista kirjatut myyntituotot, jotka yhteisön on esitettävä erillään muista lähteistä saamistaan myyntituotoista; ja

b) yhteisön asiakassopimuksista johtuvista saamisista tai sopimukseen perustuvista omaisuuseristä (IFRS 9:n mukaisesti) kirjatut arvonalentumistappiot, jotka yhteisön on esitettävä erillään muista sopimuksista aiheutuvista arvonalentumistappioista.

Myyntituottojen jaottelu

114 Yhteisön on jaoteltava asiakassopimuksista kirjatut myyntituotot ryhmiin, jotka kuvaavat sitä, kuinka taloudelliset tekijät vaikuttavat myyntituottojen luonteeseen, määrään, ajoittumiseen ja epävarmuuteen. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin B87–B89 sisältyvää ohjeistusta valitessaan myyntituottojen jaottelussa käytettäviä ryhmittelyjä.

▼**M52**

115 Lisäksi yhteisön on esitettävä riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät ymmärtämään (kappaleen 114 mukaisesti) jaoteltujen myyntituottojen ja kustakin raportoitavasta segmentistä esitettävien myyntituottotietojen välisen suhteen, jos yhteisö soveltaa IFRS 8:aa *Toimintasegmentit.*.

Sopimukseen perustuvat taseeseen merkityt määrät

116 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki seuraavat tiedot:

a) asiakassopimuksista johtuvien saamisten, sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen alku- ja loppusaldot, ellei niitä muutoin esitetä erikseen taseessa tai liitetiedoissa;

b) raportointikaudella kirjatut myyntituotot, jotka kauden alussa sisältyivät sopimukseen perustuvaan velkaan: ja

c) raportointikaudella kirjatut myyntituotot aiemmilla kausilla täytetyistä (tai osittain täytetyistä) suoritevelvoitteista (esim. transaktiohinnan muutokset).

117 Yhteisön on selostettava, kuinka sen suoritevelvoitteiden täyttyminen ajoittuu (ks. kappale 119(a)) suhteessa tyypilliseen maksuajankohtaan (ks. kappale 119(b)), sekä selostettava näiden tekijöiden vaikutusta sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen saldoihin. Esitettävässä selostuksessa voidaan käyttää laadullista informaatiota.

118 Yhteisön on esitettävä selostus sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen saldoissa raportointikauden aikana tapahtuneista merkittävistä muutoksista. Selostuksen on sisällettävä laadullista ja määrällistä informaatiota. Seuraavat ovat esimerkkejä yhteisön sopimukseen perustuvien omaisuuserien ja sopimukseen perustuvien velkojen saldoissa tapahtuneista muutoksista:

a) liiketoimintojen yhdistämisistä johtuvat muutokset;

b) kertyneeseen vaikutukseen perustuvat oikaisut, jotka vaikuttavat vastaavaan sopimukseen perustuvaan omaisuuserään ja sopimukseen perustuvaan velkaan, mukaan lukien oikaisut, jotka aiheutuvat täyttämisasteen määrittämisessä tapahtuneesta muutoksesta, transaktiohintaa koskevan arvion muutoksesta (mukaan lukien muutokset arviossa siitä, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu) tai sopimusmuutoksesta;

c) sopimukseen perustuvan omaisuuserän arvon alentuminen;

d) muutos ajanjaksossa, jona vastiketta koskevasta oikeudesta tulee ehdoton (ts. sopimukseen perustuva omaisuuserä siirretään saamiseksi); ja

e) muutos ajanjaksossa, jona suoritevelvoite täyttyy (ts. sopimukseen perustuvasta velasta syntyvä myyntituotto kirjataan).

▼**M52**

Suoritevelvoitteet

119 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja asiakassopimuksiin sisältyvistä suoritevelvoitteistaan, mukaan lukien kuvaus kaikista seuraavista:

a) milloin yhteisö tyypillisesti täyttää suoritevelvoitteensa (esim. lähetyksen tapahtuessa, toimituksen tapahtuessa, sitä mukaa kuin palveluja tuotetaan tai palvelun tultua kokonaan suoritetuksi), mukaan lukien milloin suoritevelvoitteet täyttyvät laskuta ja pidä -järjestelyssä;

b) merkittävät maksuehdot (esim. milloin maksu tyypillisesti erääntyy, onko sopimuksessa merkittävä rahoituskomponentti, onko vastikemäärä muuttuva ja onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu kappaleiden 56–58 mukaisesti);

c) niiden tavaroiden tai palvelujen luonne, jotka yhteisö on luvannut luovuttaa, tuoden erityisesti esiin suoritevelvoitteet, joiden mukaan järjestetään toinen osapuoli luovuttamaan tavaroita tai palveluja (ts. jos yhteisö toimii agenttina);

d) palautus- ja takaisinmaksuvelvoitteet sekä muut vastaavanlaiset velvoitteet; ja

e) erityyppiset takuut ja niihin liittyvät velvoitteet.

Jäljellä oleville suoritevelvoitteille kohdistettu transaktiohinta

120 Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jäljellä olevista suoritevelvoitteistaan:

a) raportointikauden lopussa täyttämättä (tai osittain täyttämättä) oleville suoritevelvoitteille kohdistetun transaktiohinnan yhteenlaskettu määrä; ja

b) selostus siitä, milloin yhteisö odottaa tulouttavansa kappaleen 120(a) mukaisesti esitetyn määrän, mikä yhteisön on esitettävä kummalla tahansa seuraavista tavoista:

i) määrällisesti käyttäen aikavälejä, jotka olisivat jäljellä olevien suoritevelvoitteiden kestoaika huomioon ottaen asianmukaisimpia; tai

ii) laadullista informaatiota käyttäen.

121 Käytännön apukeino on, että yhteisön ei tarvitse esittää kappaleen 120 mukaisia tietoja suoritevelvoitteesta, jos kumpi tahansa seuraavista ehdoista täyttyy:

a) suoritevelvoite on osa sopimusta, jonka alkuperäinen odotettavissa oleva kestoaika on enintään yksi vuosi; tai

b) yhteisö kirjaa myyntituotot suoritevelvoitteen täyttämisestä kappaleen B16 mukaisesti.

▼M52

122 Yhteisön on esitettävä laadullinen selostus siitä, soveltaako se kappaleen 121 mukaista käytännön apukeinoa ja jääkö asiakassopimuksista saatava vastike miltään osin transaktiohinnan ulkopuolelle eikä näin ollen sisälly kappaleen 120 mukaisesti esitettyihin tietoihin. Transaktiohintaa koskeva arvio ei esimerkiksi sisältäisi arvioituja muuttuvan vastikkeen määriä, joita on rajoitettu (ks. kappaleet 56–58).

Merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut tätä standardia sovellettaessa

123 Yhteisön on esitettävä sellaiset tätä standardia sovellettaessa tehdyt merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut ja näiden ratkaisujen muutokset, joilla on merkittävä vaikutus määritettäessä asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen rahamäärää ja ajoittumista. Yhteisön on erityisesti selostettava seuraavia seikkoja määritettäessä tehtyjä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja niiden muutoksia:

a) suoritevelvoitteiden täyttymisen ajoittuminen (ks. kappaleet 124–125); ja

b) transaktiohinta ja suoritevelvoitteille kohdistetut rahamäärät (ks. kappale 126).

Suoritevelvoitteiden täyttymisen ajoittuminen

124 Suoritevelvoitteista, jotka yhteisö täyttää ajan kuluessa, on esitettävä molemmat seuraavat tiedot:

a) tuloutuksessa käytetyt menetelmät (esim. kuvaus käytetyistä tuotokseen tai panokseen perustuvista menetelmistä ja siitä, kuinka näitä menetelmiä on sovellettu); ja

b) selostus siitä, miksi käytetyt menetelmät kuvaavat tavaroiden tai palvelujen luovuttamista todenmukaisella tavalla.

125 Yhtenä ajankohtana täytettävistä suoritevelvoitteista yhteisön on esitettävä merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut, joita on tehty arvioitaessa, milloin asiakas saa määräysvallan luvattuihin tavaroihin tai palveluihin.

Transaktiohinnan ja suoritevelvoitteille kohdistettujen rahamäärien määrittäminen

126 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tietoja kaikissa seuraavissa toimenpiteistä käytetyistä menetelmistä, syöttötiedoista ja oletuksista:

a) transaktiohinnan määrittäminen, johon kuuluu – näihin kuitenkaan rajoittumatta – muuttuvan vastikkeen arvioiminen, vastikkeen oikaiseminen rahan aika-arvon vaikutuksilla sekä muuna kuin rahana suoritettavan vastikkeen määrittäminen;

b) sen arvioiminen, onko muuttuvaa vastiketta koskevaa arviota rajoitettu;

c) transaktiohinnan kohdistaminen, mukaan lukien luvattujen tavaroiden tai palvelujen erillismyyntihintojen arvioiminen sekä alennusten ja muuttuvan vastikkeen kohdistaminen sopimuksen tiettyyn osaan (jos tämä on sovellettavissa); ja

▼M52

d) palautus- ja takaisinmaksuvelvoitteiden ja muiden vastaavien velvoitteiden määrittäminen.

Omaisuuserät, jotka on kirjattu asiakassopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuvista menoista

127 Yhteisön on esitettävä kuvaus molemmista seuraavista:

a) harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty määritettäessä asiakassopimuksen saamisesta tai täyttämisestä aiheutuneita menoja (kappaleen 91 tai 95 mukaisesti); ja

b) menetelmä, jota se käyttää määrittäessään kullakin raportointikaudella kuluksi jaksotettavaa määrää.

128 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään kaikki seuraavat tiedot:

a) asiakassopimusten saamisesta tai täyttämisestä aiheutuvista menoista (kappaleiden 91 tai 95 mukaisesti) kirjattujen omaisuuserien loppusaldot jaoteltuina keskeisiin omaisuuseräryhmiin (esim. asiakassopimusten saamisesta aiheutuvat menot, sopimusta edeltävät menot ja järjestelymenot); ja

b) raportointikaudella kuluksi jaksotettu määrä ja arvonalentumistappiot.

Käytännön apukeinot

129 Jos yhteisö päättää käyttää joko kappaleessa 63 (merkittävän rahoituskomponentin olemassaolo) tai kappaleessa 94 (sopimuksen saamisesta aiheutuvat lisämenot) esitettyjä käytännön apukeinoja, tästä on annettava tieto.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

sopimus	Kahden osapuolen välinen yhteisymmärrys, joka luo täytäntöönpantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.
sopimukseen perustuva omaisuuserä	Yhteisön oikeus vastikkeeseen **asiakkaalle** luovuttamiaan tavaroita tai palveluja vastaan, kun tämän oikeuden ehtona on jokin muu kuin ajan kuluminen (esim. suoritteen tuottaminen tulevaisuudessa).
sopimukseen perustuva velka	Yhteisön velvoite luovuttaa **asiakkaalle** tavaroita tai palveluja, joista yhteisö on saanut asiakkaalta vastikkeen (tai vastike on erääntynyt maksettavaksi).
asiakas	Osapuoli, joka on tehnyt yhteisön kanssa sopimuksen yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotokseen kuuluvien tavaroiden tai palvelujen hankkimisesta vastiketta vastaan.

▼M52

tuotot	Tilikauden aikana tapahtuvia taloudellisen hyödyn lisäyksiä, jotka toteutuvat varojen lisääntymisenä tai parantumisena taikka velkojen vähentymisenä ja johtavat oman pääoman lisäykseen, joka on muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista johtuvaa.
suoritevelvoite	Asiakassopimukseen sisältyvä lupaus siitä, että asiakkaalle luovutetaan joko: a) tavara tai palvelu (tai tavara- tai palvelukokonaisuus), joka on erotettavissa; tai b) sarja erotettavissa olevia tavaroita tai palveluja, jotka ovat olennaisilta osin samoja ja joiden luovuttaminen asiakkaalle tapahtuu saman luovutusmallin mukaisesti.
myyntituotot	Yhteisön tavanomaisessa toiminnassa syntyvät **tuotot**.
erillismyyntihinta (tavaran tai palvelun)	Hinta, jolla yhteisö myisi luvatun tavaran tai palvelun **asiakkaalle** erikseen.
transaktiohinta (asiakassopimuksessa)	Se vastikemäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu sitä vastaan, että luvatut tavarat tai palvelut luovutetaan **asiakkaalle**, lukuun ottamatta kolmansien osapuolten puolesta kerättäviä määriä.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–129 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien.

▼M55

B1 Tämä soveltamisohjeistus jakautuu seuraaviin osiin:

▼M52

a) ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet (kappaleet B2–B13);

b) koko suoritevelvoitteen täyttämisasteen määrittämismenetelmät (kappaleet B14–B19);

c) myynti, johon liittyy palautusoikeus (kappaleet B20–B27);

d) takuut (kappaleet B28–B33);

e) päämies vs. agentti (kappaleet B34–B38);

f) asiakkaiden optiot lisätuotteisiin tai -palveluihin (kappaleet B39–B43);

▼M52

g) asiakkaiden käyttämättömät oikeudet (kappaleet B44–B47);

h) etukäteismaksut, joita ei palauteta (ja jotkin niihin liittyvät menot) (kappaleet B48–B51);

▼M55

i) lisensointi (kappaleet B52–B63B);

▼M52

j) takaisinostosopimukset (kappaleet B64–B76);

k) kaupintavarastojärjestelyt (kappaleet B77–B78);

l) laskuta ja pidä -järjestelyt (*bill-and-hold*) (kappaleet B79–B82);

m) asiakkaalta saatava hyväksyntä (kappaleet B83–B86); ja

n) myyntituottojen jakautumisen esittäminen (kappaleet B87–B89).

Ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet

B2 Kappaleen 35 mukaan suoritevelvoite täytetään ajan kuluessa, jos jokin seuraavista kriteereistä täyttyy:

a) asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta (ks. kappaleet B3–B4);

b) yhteisön suoritteesta syntyy omaisuuserä tai se parantaa omaisuuserää (esim. keskeneräinen tuotanto), johon asiakkaalla on määräysvalta sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan (ks. kappale B5); tai

c) yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä (ks. kappaleet B6–B8), ja yhteisöllä on täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta (ks. kappaleet B9–B13).

Yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn samanaikainen saaminen ja kuluttaminen (kappale 35(a))

B3 Joidenkin suoritevelvoitetyyppien osalta on yksinkertaista arvioida, saako asiakas hyödyn yhteisön suoritteesta sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta ja kuluttaako se tämän hyödyn samanaikaisesti sitä mukaa kuin sitä saadaan. Esimerkkejä ovat rutiininomaiset tai toistuvat palvelut (kuten siivouspalvelu), joissa voidaan helposti todeta, että asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa yhteisön tuottamasta suoritteesta koituvan hyödyn.

▼**M52**

B4 Toisentyyppisten suoritevelvoitteiden osalta yhteisö ei mahdollisesti pysty helposti toteamaan, saako ja kuluttaako asiakas yhteisön suoritteesta koituvan hyödyn samanaikaisesti sitä mukaa kuin yhteisö tuottaa suoritetta. Näissä olosuhteissa suoritevelvoite täytetään ajan kuluessa, jos yhteisö toteaa, ettei jonkin toisen yhteisön tarvitsisi suorittaa olennaisilta osin uudelleen työtä, jonka yhteisö on suorittanut tarkasteluhetkeen mennessä, jos tämän toisen yhteisön olisi määrä täyttää jäljellä oleva suoritevelvoite asiakasta kohtaan. Määritettäessä, onko niin, ettei toisen yhteisön tarvitsisi suorittaa olennaisilta osiin uudelleen työtä, jonka yhteisö on suorittanut tarkasteluhetkeen mennessä, yhteisön on tehtävä molemmat seuraavat oletukset:

a) ei oteta huomioon mahdollisia sopimukseen perustuvia esteitä tai käytännön rajoituksia, jotka muutoin estäisivät yhteisöä siirtämästä jäljellä olevaa suoritevelvoitetta toiselle yhteisölle; ja

b) oletetaan, ettei jäljellä olevaa suoritevelvoitetta täyttävä toinen yhteisö hyötyisi mistään sellaisesta omaisuuserästä, joka on tarkasteluhetkellä yhteisön määräysvallassa ja pysyisi yhteisön määräysvallassa, jos suoritevelvoite siirrettäisiin toiselle yhteisölle.

Asiakkaalla on määräysvalta omaisuuserään sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan (kappale 35(b))

B5 Määrittäessään, onko asiakkaalla kappaleen 35(b) mukaisesti määräysvalta omaisuuserään sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan, yhteisön on sovellettava määräysvaltaa koskevia vaatimuksia, jotka sisältyvät kappaleisiin 31–34 ja 38. Omaisuuserä, joka syntyy tai jota parannetaan (esim. keskeneräiseen tuotantoon kuuluva omaisuuserä), voisi olla joko aineellinen tai aineeton.

Yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi vaihtoehtoista käyttöä (kappale 35(c))

B6 Yhteisön arvioidessa, onko omaisuuserällä sille kappaleen 36 mukaisesti vaihtoehtoista käyttöä, yhteisön on otettava huomioon sopimusperusteisten esteiden ja käytännön rajoitusten vaikutukset sen kykyyn osoittaa omaisuuserä helposti muuhun käyttöön, kuten myydä se toiselle asiakkaalle. Mahdollisuus asiakassopimuksen päättämiseen ei ole relevantti seikka arvioitaessa sitä, pystyisikö yhteisö helposti osoittamaan omaisuuserän muuhun käyttöön.

B7 Sopimusperusteisen esteen, joka koskee yhteisön kykyä osoittaa omaisuuserä muuhun käyttöön, on oltava tosiasiallinen, jottei omaisuuserällä olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä. Sopimusperusteinen este on tosiasiallinen, jos asiakas pystyisi panemaan luvattua omaisuuserää koskevat oikeutensa täytäntöön, jos yhteisö yrittäisi osoittaa omaisuuserän muuhun käyttöön. Käänteisesti katsottuna sopimusperusteinen este ei ole tosiasiallinen esimerkiksi, jos omaisuuserä on pitkälti vaihdettavissa toisiin omaisuuseriin, jotka yhteisö pystyisi siirtämään toiselle asiakkaalle ilman, että se rikkoo sopimusta ja että sille syntyy merkittäviä menoja, joita muutoin ei olisi syntynyt kyseiseen sopimukseen liittyen.

▼**M52**

B8 Käytännön rajoitus, joka koskee yhteisön kykyä osoittaa omaisuuserä muuhun käyttöön, on olemassa, jos omaisuuserän osoittamisesta muuhun käyttöön aiheutuisi yhteisölle merkittäviä taloudellisia tappioita. Merkittävä taloudellinen tappio voisi syntyä, koska yhteisölle joko aiheutuisi merkittäviä menoja omaisuuserän uudelleen työstämisestä tai se pystyisi myymään omaisuuserän vain merkittävällä tappiolla. Yhteisöllä voi olla käytännön rajoitus omaisuuserien uudelleen osoittamiselle esimerkiksi, kun omaisuuserien suunnitteluun liittyy vain yhtä asiakasta koskevia erityispiirteitä tai ne sijaitsevat syrjäisissä paikoissa.

Oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta (kappale 35(c))

B9 Kappaleen 37 mukaan yhteisöllä on oikeus saada maksu tarkastelupäivään mennessä tuotetusta suoritteesta, jos se olisi oikeutettu rahamäärään, joka vähintään antaa sille korvauksen tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta siinä tapauksessa, että asiakas tai muu osapuoli päättää sopimuksen syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta luvatulla tavalla. Rahamäärä, joka antaisi yhteisölle korvauksen tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, olisi rahamäärä, joka jokseenkin vastaa tarkasteluhetkeen mennessä luovutettujen tavaroiden tai palvelujen myyntihintaa (esim. rahamäärä, joka vastaa suoritevelvoitetta täytettäessä yhteisölle syntyneitä menoja lisättynä kohtuullisella katteella), ennemmin kuin korvaus vain yhteisön mahdollisesti menettämästä voitosta, jos sopimus päätettäisiin. Kohtuullista katetta koskevan korvauksen ei tarvitse olla yhtä suuri kuin kate, joka olisi odotettavissa, jos sopimus täytettäisiin luvatulla tavalla, mutta yhteisön tulisi olla oikeutettu korvaukseen jommastakummasta seuraavasta määrästä:

a) sellainen osuus sopimuksen odotettavissa olevasta katteesta, joka kohtuudella kuvastaa sitä, kuinka pitkälle yhteisö on tuottanut suoritetta sopimuksen mukaisesti ennen kuin asiakas (tai toinen osapuoli) päättää sopimuksen; tai

b) kohtuullinen tuotto pääomakustannuksille, joita yhteisölle syntyisi samankaltaisista sopimuksista (tai yhteisön tyypillinen käyttökate vastaavanlaisista sopimuksista), jos sopimuskohtainen kate on suurempi kuin yhteisön vastaavanlaisista sopimuksista yleensä saama tuotto.

B10 Yhteisön oikeuden saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, ei tarvitse olla olemassa oleva ehdoton oikeus maksun saamiseen. Useissa tapauksissa yhteisöllä on ehdoton oikeus maksun saamiseen vasta, kun sovittu vaihe on saavutettu tai koko suoritevelvoite on täytetty. Arvioidessaan, onko sillä oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, yhteisön on harkittava, olisiko sillä täytäntöönpantavissa oleva oikeus vaatia maksua tai pitää saamansa maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, jos sopimus päätettäisiin ennen kuin se on kokonaan toteutettu syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta sovitulla tavalla.

▼**M52**

B11 Joissakin sopimuksissa asiakkaalla saattaa olla oikeus päättää sopimus vain määrättyinä ajankohtina sopimuksen voimassaoloajan kuluessa, tai asiakkaalla ei ehkä ole lainkaan oikeutta päättää sopimusta. Jos asiakas toimii sopimuksen päättämiseksi ilman, että sillä on kyseisenä ajankohtana oikeutta sopimuksen päättämiseen (mukaan lukien tapaukset, joissa asiakas ei pysty täyttämään velvoitteitaan luvatulla tavalla), sopimus (tai muut lait) saattaisivat oikeuttaa yhteisön jatkamaan sopimuksessa luvattujen tavaroiden tai palvelujen luovuttamista asiakkaalle ja vaatimaan asiakasta maksamaan luvatun vastikkeen näistä tavaroista tai palveluista. Näissä olosuhteissa yhteisöllä on oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, koska sillä on oikeus jatkaa velvoitteidensa täyttämistä sopimuksen mukaisesti ja vaatia asiakasta täyttämään omat velvoitteensa (joihin kuuluu luvatun vastikkeen maksaminen).

B12 Arvioidessaan, onko sillä oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta ja onko tämä oikeus täytäntöönpantavissa, yhteisön on otettava huomioon sopimuksen ehdot samoin kuin lainsäädäntö tai juridiset ennakkotapaukset, jotka voisivat täydentää näitä sopimusehtoja tai mennä niiden edelle. Tähän kuuluisi arviointi siitä,

a) tuottaako lainsäädäntö, hallinnollinen käytäntö tai juridinen ennakkotapaus yhteisölle oikeuden saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta, vaikkei tästä oikeudesta olisi määrätty asiakassopimuksessa;

b) viittaako relevantti juridinen ennakkotapaus siihen, ettei samankaltaisilla oikeuksilla saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta ole sitovaa juridista vaikutusta; tai

c) onko yhteisön tavanomainen liiketoimintakäytäntö, jonka mukaan se ei pane täytäntöön oikeuttaan maksun saamiseen, johtanut siihen, että oikeus katsotaan kyseisessä oikeudellisessa ympäristössä täytäntöönpanokelvottomaksi. Huolimatta siitä, että yhteisö saattaa luopua oikeudestaan maksun saamiseen, kun kyseessä on samankaltainen sopimus, sillä olisi kuitenkin edelleen oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen saakka, jos sen oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta on asiakassopimuksen mukaan edelleen täytäntöönpantavissa.

B13 Sopimuksessa määrätty maksuaikataulu ei välttämättä osoita, onko yhteisöllä täytäntöönpantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta. Vaikka sopimukseen sisältyvässä maksuaikataulussa täsmennettäisiin asiakkaan maksettavaksi tulevan vastikkeen ajoittuminen ja rahamäärä, maksuaikataulu ei välttämättä anna näyttöä yhteisön oikeudesta saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta. Tämä johtuu siitä, että sopimuksessa voitaisiin esimerkiksi määrätä, että asiakkaalta saatu vastike on palautettava syystä, joka on jokin muu kuin yhteisön kyvyttömyys tuottaa suoritetta sopimuksessa luvatulla tavalla.

Koko suoritevelvoitteen täyttämisasteen määrittämismenetelmät

B14 Menetelmiä, joita voidaan käyttää määritettäessä yhteisön koko ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen täyttämisastetta kappaleiden 35–37 mukaisesti, ovat seuraavat:

▼**M52**

a) tuotokseen perustuvat menetelmät (ks. kappaleet B15–B17); ja

b) panokseen perustuvat menetelmät (ks. kappaleet B18–B19).

Tuotokseen perustuvat menetelmät

B15 Tuotokseen perustuvien menetelmien mukaan myyntituotot kirjataan perustuen siihen välittömään määritettyyn arvoon, joka tarkasteluhetkeen mennessä luovutetuista tavaroista tai palveluista syntyy asiakkaalle, suhteutettuna jäljellä oleviin sopimuksessa luvattuihin tavaroihin tai palveluihin. Tuotokseen perustuviin menetelmiin kuuluvat esimerkiksi tarkasteluhetkeen mennessä tuotettua suoritetta koskevat selvitykset, saavutettujen tulosten arvioinnit taikka saavutettuihin vaiheisiin, kuluneeseen aikaan sekä valmistettuihin tai toimitettuihin yksikköihin perustuvat menettelyt. Yhteisön arvioidessa, soveltaisiko se täyttämisasteensa määrittämiseen tuotokseen perustuvaa menetelmää, sen on harkittava, kuvaisiko valittu tuotos todenmukaisesti sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta edetessään kohti koko suoritevelvoitteen täyttämistä. Tuotokseen perustuva menetelmä ei kuvaisi todenmukaisesti sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta, jos valitussa tuotoksessa ei otettaisi huomioon joitakin niistä tavaroista tai palveluista, joita koskeva määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle. Esimerkiksi sellaiset tuotokseen perustuvat menetelmät, jotka pohjautuvat valmistettuihin tai toimitettuihin yksikköihin, eivät kuvaisi todenmukaisesti sitä, kuinka yhteisö suoritevelvoitetta täyttäessään tuottaa suoritetta, jos yhteisön tuottaessa suoritetta on syntynyt raportointikauden lopussa asiakkaan määräysvallassa olevaa keskeneräistä tuotantoa tai valmiita tuotteita, jotka eivät sisälly tuotosta koskevaan lukuun.

B16 Käytännön apukeino on, että jos yhteisöllä on oikeus saada asiakkaalta vastike rahamääränä, joka suoraan vastaa yhteisön tarkasteluhetkeen mennessä tuottaman suoritteen arvoa asiakkaalle (esimerkiksi palvelusopimus, jonka mukaan yhteisö laskuttaa kiinteän rahamäärän jokaisesta tunnista, jona palvelua on tuotettu), yhteisö voi tulouttaa määrän, jonka se on oikeutettu laskuttamaan.

B17 Tuotokseen perustuvien menetelmien haittapuolena on, että täyttämisasteen määrittämiseen käytettävät tuotokset eivät ehkä ole suoraan havainnoitavissa ja niiden soveltamiseksi tarvittavat tiedot eivät ehkä ole yhteisön saatavissa ilman kohtuuttomia kustannuksia. Tämän vuoksi saatetaan tarvita panokseen perustuvaa menetelmää.

Panokseen perustuvat menetelmät

B18 Panokseen perustuvien menetelmien mukaan myyntituotot kirjataan pohjautuen yhteisön ponnisteluihin tai panoksiin suoritevelvoitteen täyttämiseksi (esim. kulutetut voimavarat, tehdyt työtunnit, syntyneet menot, kulunut aika tai käytetyt konetunnit) suhteutettuina kyseisen suoritevelvoitteen täyttämiseksi odotettavissa oleviin kokonaispanoksiin. Jos yhteisön ponnistelut tai panokset jakautuvat tasaisesti suoritteen tuottamisajanjaksolle, yhteisön saattaa olla asianmukaista kirjata myyntituotot tasaerinä.

B19 Panokseen perustuvien menetelmien puutteena on se, ettei yhteisön panosten ja toisaalta tavaroita ja palveluja koskevan määräysvallan asiakkaalle siirtymisen välillä välttämättä ole suoraa yhteyttä. Sen vuoksi yhteisön on jätettävä panokseen perustuvaa menetelmää soveltaessaan ulkopuolelle sellaisten panosten vaikutukset, jotka eivät kappaleessa 39 esitetyn määrittämistavoitteen mukaisesti kuvaa sitä, kuinka yhteisö tuottaa suoritetta siirtäessään tavaroita tai palveluja koskevaa määräysvaltaa asiakkaalle. Esimerkiksi käytettäessä panokseen perustuvaa menetelmää, joka pohjautuu menoihin, saatetaan täyttämisastetta joutua oikaisemaan seuraavissa olosuhteissa:

▼**M52**

a) Kun toteutunut meno ei myötävaikuta yhteisön suoritevelvoitteen täyttämisasteeseen. Yhteisö ei esimerkiksi kirjaa myyntituottoja sille syntyneiden menojen perusteella, jos menot johtuvat suoritteen tuottamisessa esiintyvistä merkittävistä tehottomuuksista, joita ei ole otettu huomioon sopimuksen mukaisessa hinnassa (esim. menot, jotka johtuvat suoritevelvoitetta täytettäessä syntyneestä odottamattoman suuresta ainehävikistä taikka ylimääräisestä työsuorituksesta tai muiden voimavarojen käytöstä).

b) Kun toteutunut meno ei ole suhteessa yhteisön suoritevelvoitteen täyttämisasteeseen. Tällaisissa olosuhteissa yhteisön suoritteen tuottamista saatetaan kuvata parhaiten tarkistamalla panokseen perustuvaa menetelmää siten, että myyntituottoja kirjataan vain syntyneen menon määrään asti. Yhteisön suoritteen tuottamista saatettaisiin kuvata todenmukaisesti esimerkiksi kirjaamalla myyntituottoina rahamäärä, joka vastaa suoritevelvoitteen täyttämiseen käytetyn tavaran hankintamenoa, jos yhteisö sopimuksen syntymisajankohtana odottaa kaikkien seuraavien ehtojen täyttyvän:

   i) tavara ei ole erotettavissa;

   ii) asiakkaan odotetaan saavan tavaraa koskevan määräysvallan merkittävästi aiemmin kuin se vastaanottaa tavaraan liittyvät palvelut;

   iii) luovutetun tavaran hankintameno on merkittävä suhteutettuna koko suoritevelvoitteen täyttämiseksi odotettavissa oleviin kokonaismenoihin; ja

   iv) yhteisö hankkii tavaran kolmannelta osapuolelta eikä osallistu merkittävästi tavaran suunnitteluun ja valmistamiseen (mutta yhteisö toimii päämiehenä kappaleiden B34–B38) mukaisesti).

Myynti, johon liittyy palautusoikeus

B20 Joissakin sopimuksissa yhteisö siirtää tuotetta koskevan määräysvallan asiakkaalle ja samalla myöntää asiakkaalle oikeuden palauttaa tuote eri syistä (kuten tyytymättömyys tuotteeseen) ja saada mikä tahansa yhdistelmä seuraavista:

a) maksetun vastikkeen palautus kokonaan tai osittain;

b) hyvitys, joka voidaan hyödyntää asiakkaalla yhteisölle olevia tai tulevia velkoja vastaan; ja

c) vaihto toiseen tuotteeseen.

B21 Käsitellessään kirjanpidossa sellaisten tuotteiden luovuttamista, joihin liittyy palautusoikeus (ja joidenkin sellaisten palvelujen tuottamista, joihin liittyy mahdollisuus maksun palauttamiseen), yhteisön on kirjattava kaikki seuraavat erät:

a) myyntituotot luovutetuista tuotteista sen vastikemäärän suuruisina, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu (tuotteista, jotka odotetaan palautettavan, ei siis kirjattaisi myyntituottoja);

▼**M52**

b) takaisinmaksuvelka; ja

c) omaisuuserä (ja vastaava oikaisu myytyjä suoritteita vastaaviin kuluihin), joka koskee yhteisön oikeutta saada tuotteet takaisin asiakkaalta, kun takaisinmaksuvelka suoritetaan.

B22 Yhteisön antamaa lupausta siitä, että se on valmis hyväksymään palautettavan tuotteen palautusajan kuluessa, ei pidä käsitellä kirjanpidossa suoritevelvoitteena takaisinmaksuvelvoitteen lisäksi.

B23 Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 47–72 sisältyviä vaatimuksia (mukaan lukien kappaleisiin 56–58 sisältyvät vaatimukset muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisesta) määrittääkseen vastikemäärän, johon se odottaa olevansa oikeutettu (ts. pois lukien tuotteet, jotka odotetaan palautettavan). Yhteisön ei pidä tulouttaa saatuja (tai saatavia) rahamääriä, joihin se ei odota olevansa oikeutettu, luovuttaessaan tuotteita asiakkaille, vaan nämä saadut (tai saatavat) rahamäärät on kirjattava takaisinmaksuvelaksi. Myöhemmin yhteisön on jokaisen raportointikauden lopussa päivitettävä arvionsa rahamääristä, joihin se odottaa olevansa oikeutettu luovutettuja tuotteita vastaan, ja tehtävä vastaava muutos transaktiohintaan ja näin ollen myyntituottoina kirjattuun määrään.

B24 Yhteisön on päivitettävä takaisinmaksuvelan määrä jokaisen raportointikauden lopussa takaisin maksettavia määriä koskevissa odotuksissa tapahtuneiden muutosten huomioon ottamiseksi. Yhteisön on kirjattava vastaavat oikaisut myyntituotoksi (tai myyntituoton vähennykseksi).

B25 Omaisuuserä, joka kirjataan yhteisön oikeudesta saada takaisinmaksuvelan suorittamisen yhteydessä tuotteet takaisin asiakkaalta, on alun perin arvostettava perustuen tuotteen (esim. vaihto-omaisuuden) aiempaan kirjanpitoarvoon vähennettynä odotetuilla tuotteiden takaisinsaamisesta aiheutuvilla menoilla (mukaan lukien mahdolliset vähennykset palautettujen tuotteiden arvossa yhteisölle). Jokaisen raportointikauden lopussa yhteisön on päivitettävä kyseinen omaisuuserä ottaakseen huomioon muutokset palautettavia tuotteita koskevissa odotuksissa. Yhteisön on esitettävä omaisuuserä erillään takaisinmaksuvelasta.

B26 Sitä, että asiakkaat vaihtavat yhden tuotteen toiseen samantyyppiseen, -laatuiseen, -kuntoiseen ja -hintaiseen tuotteeseen (esim. väri tai koko vaihdetaan toiseen väriin tai kokoon), ei katsota palautukseksi tätä standardia sovellettaessa.

B27 Sopimukset, joiden mukaan asiakas voi palauttaa viallisen tuotteen ja saada tilalle toimivan tuotteen, on arvioitava kappaleisiin B28–B33 sisältyvän ohjeistuksen mukaisesti.

▼**M52**

Takuut

B28 On tavallista, että yhteisö antaa (sopimuksen, lain tai yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen mukaisesti) tuotteen (olipa se tavara tai palvelu) myynnin yhteydessä takuun. Takuun luonne voi vaihdella merkittävästi toimialoittain ja sopimuksittain. Joillakin takuilla asiakkaalle annetaan varmennus siitä, että tuote toimii osapuolten tarkoittamalla tavalla, koska se on sovittujen vaatimusten mukainen. Toisilla takuilla asiakkaalle annetaan palvelua sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen.

B29 Jos asiakkaalla on optio erillisen takuun ostamiseen (esim. koska takuu hinnoitellaan ja siitä neuvotellaan erikseen), takuu on erotettavissa oleva palvelu, koska yhteisö lupaa tuottaa palvelun asiakkaalle sen tuotteen lisäksi, jolla on sopimuksessa kuvattu toimivuus. Näissä olosuhteissa yhteisön on käsiteltävä luvattu takuu suoritevelvoitteena kappaleiden 22–30 mukaisesti ja kohdistettava osa transaktiohinnasta tälle suoritevelvoitteelle kappaleiden 73–86 mukaisesti.

B30 Jos asiakkaalla ei ole optiota erillisen takuun ostamiseen, yhteisön on käsiteltävä takuu kirjanpidossa IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti, paitsi jos luvattu takuu tai sen osa on palvelua, joka annetaan asiakkaalle sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen.

B31 Arvioitaessa, onko takuu palvelua, joka annetaan asiakkaalle sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen, yhteisön on harkittava sellaisia tekijöitä kuin:

a) Vaaditaanko takuuta laissa – jos takuun antamista vaaditaan laissa, kyseisen lain olemassaolo viittaa siihen, ettei luvattu takuu ole suoritevelvoite, koska tällaisten vaatimusten tarkoituksena on yleensä suojata asiakkaita viallisten tuotteiden ostamiseen liittyvältä riskiltä.

b) Takuun kattaman ajanjakson pituus – mitä pidemmän ajan takuu kattaa, sitä todennäköisempää on, että luvattu takuu on suoritevelvoite, koska on todennäköisempää, että sen perusteella annetaan palvelua sen lisäksi, että asiakas saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen.

c) Niiden tehtävien luonne, jotka yhteisö lupaa suorittaa – jos yhteisön on suoritettava tietyt tehtävät antaakseen varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen (esim. viallisen tuotteen maksuton palautus), niin nämä tehtävät eivät todennäköisesti synnytä suoritevelvoitetta.

▼M52

B32 Jos takuu tai sen osa on palvelua, joka annetaan asiakkaalle sen lisäksi, että tämä saa varmennuksen siitä, että tuote on sovittujen vaatimusten mukainen, luvattu palvelu on suoritevelvoite. Sen vuoksi yhteisön on kohdistettava transaktiohinta tuotteelle ja palvelulle. Jos yhteisö lupaa sekä varmennustyyppisen takuun että palvelutyyppisen takuun mutta ei pysty kohtuudella käsittelemään niitä kirjanpidossa erikseen, sen on käsiteltävä molemmat takuut yhdessä yhtenä suoritevelvoitteena.

B33 Laki, joka vaatii yhteisöä maksamaan korvauksen, jos sen tuotteet aiheuttavat haittaa tai vahinkoa, ei synnytä suoritevelvoitetta. Esimerkiksi valmistaja saattaisi myydä tuotteita maassa tai oikeudenkäyttöalueella, jolla se on lain mukaan vastuussa mahdollisista vahingoista (esim. henkilökohtaiseen omaisuuteen kohdistuvista), jotka voisivat aiheutua kuluttajan käyttäessä tuotetta sille aiottuun tarkoitukseen. Vastaavasti yhteisön lupaus korvata asiakkaalle sellaisista kanteista aiheutuvat vahingot, joiden mukaan yhteisön tuotteet olisivat rikkoneet patenttia, tekijänoikeutta, tavaramerkkiä tai muuta vastaavaa, eivät synnytä suoritevelvoitetta. Yhteisön on käsiteltävä tällaiset velvoitteet kirjanpidossa IAS 37:n mukaisesti.

Päämies vs. agentti

▼M55

B34 Silloin kun toinen osapuoli osallistuu tavaroiden tai palvelujen toimittamiseen asiakkaalle, yhteisön on ratkaistava, onko sen antama lupaus luonteeltaan suoritevelvoite, joka koskee määriteltyjen tavaroiden tai palvelujen toimittamista itse (ts. yhteisö on päämiehenä), vai suoritevelvoite, joka koskee sen järjestämistä, että toinen osapuoli toimittaa kyseiset tavarat tai palvelut (ts. yhteisö on agenttina). Yhteisö ratkaisee kunkin asiakkaalle luvatun määritellyn tavaran tai palvelun osalta erikseen, onko se päämies vai agentti. Määritelty tavara tai palvelu on asiakkaalle toimitettava erotettavissa oleva tavara tai palvelu (tai erotettavissa oleva tavara- tai palvelukokonaisuus) (ks. kappaleet 27–30). Jos asiakassopimukseen sisältyy useampi kuin yksi määritelty tavara tai palvelu, yhteisö voisi olla joidenkin määriteltyjen tavaroiden tai palvelujen osalta päämies ja muiden osalta agentti.

B34A Lupauksensa luonteen määrittämiseksi (kuten kappaleessa B34 kuvataan) yhteisön on:

a) yksilöitävä asiakkaalle toimitettavat määritellyt tavarat tai palvelut (jotka voisivat olla esimerkiksi oikeus toisen osapuolen toimittamaan tavaraan tai palveluun (ks. kappale 26)); ja

b) arvioitava, onko sillä määräysvalta (kuten kappaleessa 33 kuvataan) kuhunkin määriteltyyn tavaraan tai palveluun ennen kuin kyseinen tavara tai palvelu luovutetaan asiakkaalle.

B35 Yhteisö on päämies, jos sillä on määräysvalta määriteltyyn tavaraan tai palveluun, ennen kuin kyseinen tavara tai palvelu luovutetaan asiakkaalle. Yhteisöllä ei kuitenkaan välttämättä ole määräysvaltaa määriteltyyn tavaraan, jos se saa laillisen omistusoikeuden kyseiseen tavaraan vain hetkellisesti, ennen kuin laillinen omistusoikeus siirtyy asiakkaalle. Yhteisö, joka on päämiehenä, voi täyttää määritellyn tavaran tai palvelun toimittamista koskevan suoritevelvoitteensa itse tai se voi antaa toiselle osapuolelle (esim. alihankkijalle) toimeksiannon koko suoritevelvoitteen tai sen osan täyttämisestä yhteisön puolesta.

▼**M55**

B35A Kun toinen osapuoli osallistuu tavaroiden tai palvelujen toimittamiseen asiakkaalle, päämiehenä oleva yhteisö saa määräysvallan mihin tahansa seuraavista:

a) toiselta osapuolelta tuleva tavara tai muu omaisuuserä, jonka se sitten luovuttaa asiakkaalle;

b) toisen osapuolen suorittamaa palvelua koskeva oikeus, joka antaa yhteisölle kyvyn ohjata kyseistä osapuolta palvelun tuottamisessa asiakkaalle yhteisön puolesta;

c) toiselta osapuolelta tuleva tavara tai palvelu, jonka se sitten yhdistää muihin tavaroihin tai palveluihin toimittaessaan määritellyn tavaran tai palvelun asiakkaalle. Esimerkiksi jos yhteisö tuottaa merkittävää palvelua, jossa toisen osapuolen toimittamia tavaroita tai palveluja yhdistetään (ks. kappale 29(a)) määritellyksi tavaraksi tai palveluksi, josta asiakas on tehnyt sopimuksen, yhteisöllä on määräysvalta määriteltyyn tavaraan tai palveluun ennen kuin kyseinen tavara tai palvelu luovutetaan asiakkaalle. Tämä johtuu siitä, että yhteisö saa ensin määräysvallan määriteltyyn tavaraan tai palveluun tuleviin panoksiin (joihin toisilta osapuolilta tulevat tavarat tai palvelut kuuluvat) ja ohjaa niiden käyttöä sen yhdistetyn tuotoksen aikaansaamiseksi, joka on määritelty tavara tai palvelu.

B35B Kun (tai sitä mukaa kuin) päämiehenä oleva yhteisö täyttää suoritevelvoiteen, se kirjaa myyntituotoiksi sen bruttovastikemäärän, johon se odottaa olevansa oikeutettu luovutettua määriteltyä tavaraa tai palvelua vastaan.

B36 Yhteisö on agentti, jos sen suoritevelvoitteena on järjestää, että toinen osapuoli toimittaa määritellyn tavaran tai palvelun. Agenttina olevalla yhteisöllä ei ole määräysvaltaa toisen osapuolen toimittamaan tavaraan tai palveluun ennen kuin kyseinen tavara tai palvelu luovutetaan asiakkaalle. Kun (tai sitä mukaa kuin) agenttina oleva yhteisö täyttää suoritevelvoitteen, se kirjaa myyntituotoiksi palkkion tai provision, johon se odottaa olevansa oikeutettu sitä vastaan, että se järjestää toisen osapuolen toimittamaan määritellyt tavarat tai palvelut. Yhteisön saama palkkio tai provisio saattaa olla nettovastikemäärä, jonka yhteisö pitää itsellään maksettuaan toiselle osapuolelle vastikkeen, joka on saatu kyseisen osapuolen toimittamia tavaroita tai palveluja vastaan.

B37 Seikkoja, jotka viittaavat siihen, että yhteisöllä on määräysvalta määriteltyyn tavaraan tai palveluun ennen kuin se luovutetaan asiakkaalle (ja se on tämän vuoksi päämies (ks. kappale B35)), ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) yhteisöllä on päävastuu määritellyn tavaran tai palvelun toimittamista koskevan lupauksen täyttämisestä. Tähän sisältyy tyypillisesti vastuu määritellyn tavaran tai palvelun hyväksyttävyydestä (esim. päävastuu siitä, että tavara tai palvelu vastaa asiakkaan tekemiä määrittelyjä). Jos yhteisö on päävastuussa määritellyn tavaran tai palvelun toimittamista koskevan lupauksen täyttämisestä, tämä voi viitata siihen, että määritellyn tavaran tai palvelun toimittamiseen osallistuva toinen osapuoli toimii yhteisön puolesta;

▼M55

b) yhteisöllä on vaihto-omaisuuteen liittyvä riski ennen kuin määritelty tavara tai palvelu on luovutettu asiakkaalle tai sen jälkeen, kun määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle (esimerkiksi, jos asiakkaalla on palautusoikeus). Esimerkiksi jos yhteisö hankkii tai sitoutuu hankkimaan määritellyn tavaran tai palvelun ennen kuin se saa asiakassopimuksen, tämä voi viitata siihen, että yhteisö pystyy ohjaamaan tavaran tai palvelun käyttöä ja saamaan tavarasta tai palvelusta jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin ennen kuin se luovutetaan asiakkaalle;

c) yhteisöllä on harkintavalta määritellyn tavaran tai palvelun hinnan määräämisessä. Asiakkaan määritellystä tavarasta tai palvelusta maksaman hinnan määrääminen voi viitata siihen, että yhteisö pystyy ohjaamaan kyseisen tavaran tai palvelun käyttöä ja saamaan jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin. Joissakin tapauksissa agentilla voi kuitenkin olla harkintavalta hintojen määräämisessä. Agentilla voi esimerkiksi olla jonkin verran joustoa hintojen määräämisessä lisämyyntituottojen kerryttämiseksi palvelusta, joka koskee sen järjestämistä, että toiset osapuolet toimittavat tavaroita tai palveluja asiakkaille.

B37A Kappaleessa B37 mainituilla seikoilla voi olla enemmän tai vähemmän merkitystä määräysvaltaa arvioitaessa riippuen määritellyn tavaran tai palvelun luonteesta ja sopimuksen ehdoista. Lisäksi erilaiset seikat saattavat tuottaa erilaisissa sopimuksissa vakuuttavampaa näyttöä.

B38 Jos toinen yhteisö ottaa vastuulleen sopimuksen sisältyvät yhteisön suoritevelvoitteet ja sen sopimukseen perustuvat oikeudet siten, ettei yhteisö enää ole velvollinen täyttämään suoritevelvoitetta, joka koskee määritellyn tavaran tai palvelun luovuttamista asiakkaalle (ts. yhteisö ei enää toimi päämiehenä), yhteisön ei tule kirjata myyntituottoja kyseisestä suoritevelvoitteesta. Sen sijaan yhteisön on arvioitava, kirjaako se myyntituottoja sellaisen suoritevelvoitteen täyttämisestä, joka koskee sopimuksen saamista toiselle osapuolelle (ts. toimiiko yhteisö agenttina).

▼M52

Asiakkaiden optiot lisätavaroihin tai -palveluihin

B39 Asiakkaiden optiot lisätavaroiden tai -palvelujen hankkimiseen veloituksetta tai alennettuun hintaan esiintyvät monissa muodoissa, joita ovat esimerkiksi myyntikannustimet, etupisteet (tai bonuspisteet), sopimuksen uudistamisoptiot tai muut tulevaisuudessa hankittavia tavaroita tai palveluja koskevat alennukset.

B40 Jos yhteisö myöntää sopimuksessa asiakkaalle option lisätavaroiden tai -palvelujen hankkimiseen, optio synnyttää sopimukseen suoritevelvoitteen vain, jos se luo asiakkaalle merkityksellisen oikeuden, jota tämä ei saisi tekemättä kyseistä sopimusta (esimerkiksi alennus, joka on suurempi kuin kyseiselle asiakasluokalle kyseisistä tavaroista tai palveluista kyseisellä maantieteellisillä alueilla tai kyseisillä markkinoilla tyypillisesti myönnettävä alennus). Jos optio luo asiakkaalle merkityksellisen oikeuden, asiakas tosiasiassa maksaa tulevista tavaroista tai palveluista yhteisölle etukäteen, ja yhteisö kirjaa myyntituotot, kun nämä tavarat tai palvelut luovutetaan tulevaisuudessa tai kun option voimassaoloaika päättyy.

▼M52

B41 Jos asiakkaalla on optio lisätavaran tai -palvelun hankkimiseen hinnalla, joka kuvastaisi kyseisen tavaran tai palvelun erillismyyntihintaa, kyseinen optio ei luo asiakkaalle merkityksellistä oikeutta, vaikka optio voitaisiin toteuttaa vain tekemällä aiempi sopimus. Näissä tapauksissa yhteisö on tehnyt tarjouksen, joka sen on käsiteltävä kirjanpidossa tämän standardin mukaisesti vasta, kun asiakas toteuttaa lisätavaroiden tai -palvelujen ostamista koskevan option.

B42 Kappaleessa 74 vaaditaan yhteisöä kohdistamaan transaktiohinta suoritevelvoitteille suhteellisten erillismyyntihintojen perusteella. Jos erillismyyntihinta asiakkaan optiolle lisätavaroiden tai -palvelujen hankkimiseen ei ole suoraan havainnoitavissa, yhteisön on arvioitava se. Tämän arvion on kuvastettava alennusta, jonka asiakas saisi toteuttaessaan option, oikaistuna molemmilla seuraavilla:

a) alennus, jonka asiakas voisi saada toteuttamatta optiota; ja

b) option toteuttamisen todennäköisyys.

B43 Jos asiakkaalla on merkityksellinen oikeus tavaroiden tai palvelujen hankkimiseen tulevaisuudessa ja kyseiset tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia kuin alkuperäiset sopimuksessa tarkoitetut tavarat tai palvelut ja ne toimitetaan alkuperäisen sopimuksen ehtojen mukaisesti, niin yhteisö voi käytännöllisenä vaihtoehtona option erillismyyntihinnan arvioimiselle kohdistaa transaktiohinnan kyseisille tavaroille tai palveluille perustuen niihin tavaroihin tai palveluihin, jotka odotetaan toimitettavan, ja vastaavaan odotettavissa olevaan vastikkeeseen. Tämäntyyppiset optiot ovat tyypillisesti sopimuksen uudistamisia.

Asiakkaiden käyttämättömät oikeudet

B44 Kappaleen 106 mukaisesti yhteisön on, kun se saa asiakkaalta ennakkomaksun, kirjattava ennakkomaksun määräinen sopimukseen perustuva velka suoritevelvoitteesta, joka koskee tulevaisuudessa tapahtuvaa tavaroiden tai palvelujen luovuttamista tai olemista valmiudessa luovuttamaan tavaroita tai palveluja tulevaisuudessa. Yhteisön on kirjattava tämä sopimukseen perustuva velka pois taseesta (ja kirjattava myyntituotot), kun se luovuttaa kyseiset tavarat tai palvelut ja näin täyttää suoritevelvoitteensa.

B45 Asiakkaan yhteisölle suorittama ennakkomaksu, jota ei ole palautettava, tuottaa asiakkaalle oikeuden saada tavara tai palvelu tulevaisuudessa (ja velvoittaa yhteisön olemaan valmiudessa luovuttamaan tavaran tai palvelun). Asiakkaat eivät kuitenkaan mahdollisesti käytä kaikkia sopimukseen perustuvia oikeuksiaan. Tällaisista oikeuksien käyttämättä jättämisistä käytetään usein nimitystä oikeudesta luopuminen (*breakage*).

B46 Jos yhteisö odottaa olevansa oikeutettu oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuvaan rahamäärään sopimukseen perustuvaan velkaan liittyen, sen on kirjattava odotettavissa oleva oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuva rahamäärä myyntituotoiksi suhteutettuna tapaan, jolla asiakas käyttää oikeuksiaan. Jos yhteisö ei odota olevansa oikeutettu oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuvaan rahamäärään, sen on kirjattava odotettavissa oleva oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuva rahamäärä myyntituotoiksi silloin, kun käy erittäin epätodennäköiseksi, että asiakas käyttäisi jäljellä olevat oikeutensa. Sen määrittämiseksi, odottaako yhteisö olevansa oikeutettu oikeuksien käyttämättä jättämiseen perustuvaan rahamäärään, sen on otettava huomioon kappaleisiin 56–58 sisältyvät vaatimukset muuttuvaa vastiketta koskevien arvioiden rajoittamisesta.

▼M52

B47 Yhteisön on kirjattava velaksi (ei siis myyntituotoksi) saamansa vastike, joka kohdistuu asiakkaan käyttämättömiin oikeuksiin, joista yhteisön täytyy suorittaa maksu toiselle osapuolelle, esimerkiksi julkisen vallan yhteisölle lunastamatonta omaisuutta koskevien sovellettavien lakien (*unclaimed property laws*) mukaisesti.

Ei-palautettavat etukäteismaksut (ja jotkin niihin liittyvät menot)

B48 Joissakin sopimuksissa määrätään, että yhteisö veloittaa asiakkaalta sopimuksen syntymisajankohtana tai lähellä sitä etukäteismaksun, jota ei palauteta. Esimerkkejä ovat liikuntakeskuksen jäsenyyssopimuksiin sisältyvät liittymismaksut, telekommunikaatiosopimuksiin sisältyvät aktivointimaksut, joihinkin palvelusopimuksiin sisältyvät järjestelymaksut sekä joihinkin toimitussopimuksiin sisältyvät aloitusmaksut.

B49 Tällaisiin sopimuksiin sisältyvien suoritevelvoitteiden yksilöimiseksi yhteisön on arvioitava, liittyykö maksu luvatun tavaran tai palvelun luovuttamiseen. Monissa tapauksissa, vaikka ei-palautettava etukäteismaksu liittyy toimenpiteeseen, joka yhteisön täytyy suorittaa sopimuksen syntymisajankohtana tai lähellä sitä sopimuksen täyttämiseksi, kyseinen toimenpide ei johda luvatun tavaran tai palvelun luovuttamiseen asiakkaalle (ks. kappale 25). Sen sijaan etukäteismaksu on ennakkomaksua tulevista tavaroista tai palveluista, ja sen vuoksi se tuloutetaan silloin, kun nämä tavarat tai palvelut toimitetaan tulevaisuudessa. Tulouttamisajanjakso on alkuperäistä sopimusajanjaksoa pidempi, jos yhteisö antaa asiakkaalle option sopimukseen uudistamiseen ja optio tuottaa asiakkaalle kappaleessa B40 kuvatun merkityksellisen oikeuden.

B50 Jos ei-palautettava etukäteismaksu liittyy tavaraan tai palveluun, yhteisön on arvioitava kappaleiden 22–30 mukaisesti, käsitelläänkö tavaraa tai palvelua kirjanpidossa erillisenä suoritevelvoitteena.

B51 Yhteisö voi veloittaa ei-palautettavan maksun osittain korvaukseksi menoista, jotka aiheutuvat sopimukseen liittyvistä järjestelyistä (tai muista kappaleessa 25 kuvatuista hallinnollisista tehtävistä). Jos näillä järjestelytoimenpiteillä ei täytetä suoritevelvoitetta, yhteisön ei pidä ottaa näitä toimenpiteitä (ja niihin liittyviä menoja) huomioon määrittäessään täyttämisastetta kappaleen B19 mukaisesti. Tämä johtuu siitä, että järjestelytoimenpiteistä aiheutuvat menot eivät kuvaa palvelujen luovuttamista asiakkaalle. Yhteisön on arvioitava, ovatko sopimukseen liittyvistä järjestelyistä aiheutuneet menot johtaneet sellaisen omaisuuserän syntymiseen, joka on kirjattava kappaleen 95 mukaisesti.

Lisensointi

▼M55

B52 Lisenssi todentaa asiakkaan oikeudet yhteisön henkiseen omaisuuteen. Henkistä omaisuutta koskevat lisenssit voivat olla mitä tahansa seuraavia koskevia lisenssejä näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) ohjelmistot ja teknologia;

b) elokuvat, musiikki ja muut median ja viihteen muodot;

c) franchising-oikeudet; ja

d) patentit, tavaramerkit ja tekijänoikeudet.

▼**M55**

B53 Sen lisäksi, että yhteisö lupaa myöntää asiakkaalle lisenssin (tai lisenssejä), se saattaa myös luvata luovuttaa muita tavaroita tai palveluja asiakkaalle. Nämä lupaukset saatetaan eksplisiittisesti mainita sopimuksessa, tai niiden voidaan katsoa syntyneen yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, julkaistujen toimintaperiaatteiden tai nimenomaisten ilmoitusten perusteella (ks. kappale 24). Samoin kuin muuntyyppisten sopimusten kyseessä ollessa, kun asiakassopimus sisältää lupauksen lisenssin (tai lisenssien) myöntämisestä muiden luvattujen tavaroiden tai palvelujen lisäksi, yhteisö soveltaa kappaleita 22–30 jokaisen sopimukseen sisältyvän suoritevelvoitteen yksilöimiseksi.

▼**M52**

B54 Jos lupaus lisenssin myöntämisestä ei ole erotettavissa muista sopimuksessa luvatuista tavaroista ja palveluista kappaleiden 26–30 mukaisesti, yhteisön on käsiteltävä lupaus lisenssin myöntämisestä ja kyseiset muut luvatut tavarat ja palvelut yhdessä yhtenä suoritevelvoitteena. Seuraavat ovat esimerkkejä lisensseistä, jotka eivät ole erotettavissa muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista:

a) lisenssi, joka muodostaa osan aineellisesta hyödykkeestä ja joka on olennainen tavaran toimivuuden kannalta; ja

b) lisenssi, josta asiakas voi hyötyä vain siihen liittyvän palvelun yhteydessä (kuten yhteisön tuottama online-palvelu, jonka sisältöön asiakas saa pääsyn, kun hänelle myönnetään siihen lisenssi).

B55 Jos lisenssi ei ole erotettavissa, yhteisön on sovellettava kappaleita 31–38 sen ratkaisemiseksi, onko suoritevelvoite (joka sisältää luvatun lisenssin) ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana täytettävä suoritevelvoite.

B56 Jos lupaus lisenssin myöntämisestä on erotettavissa muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista ja sen vuoksi on erillinen suoritevelvoite, yhteisön on ratkaistava, siirtyykö lisenssi asiakkaalle yhtenä ajankohtana vai ajan kuluessa. Tätä ratkaisua tehdessään yhteisön on harkittava, onko yhteisön lupaus lisenssin myöntämiseksi asiakkaalle luonteeltaan sellainen, että asiakkaalle annetaan joko:

a) oikeus päästä yhteisön henkiseen omaisuuteen sellaisena kuin se on koko lisenssin kattamana ajanjaksona; tai

b) oikeus käyttää yhteisön henkistä omaisuutta sellaisena kuin se on lisenssin myöntämisajankohtana.

Yhteisön antaman lupauksen luonteen määrittäminen

▼**M55**

B57 [poistettu]

B58 Yhteisön lupaus lisenssin myöntämisestä on luonteeltaan lupaus päästä yhteisön henkiseen omaisuuteen, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

▼M55

a) sopimus edellyttää tai asiakas kohtuudella odottaa yhteisön suorittavan toimenpiteitä, jotka merkittävästi vaikuttavat siihen henkiseen omaisuuteen, johon asiakkaalla on oikeuksia (ks. kappaleet B59 ja B59A);

b) lisenssin tuottamat oikeudet altistavat asiakkaan välittömästi kappaleessa B58(a) yksilöityjen yhteisön toimenpiteiden positiivisille ja negatiivisille vaikutuksille; ja

c) nämä toimenpiteet eivät johda tavaran tai palvelun luovuttamiseen asiakkaalle sitä mukaa kuin toimenpiteet toteutuvat (ks. kappale 25).

▼M52

B59 Tekijöihin, jotka saattavat viitata siihen, että asiakas voisi kohtuudella odottaa yhteisön suorittavan toimenpiteitä, jotka merkittävästi vaikuttavat henkiseen omaisuuteen, kuuluvat yhteisön tavanomaiset liiketoimintakäytännöt, julkaistut toimintaperiaatteet tai nimenomaiset ilmoitukset. Vaikka se ei olekaan ratkaisevaa, yhteisön ja asiakkaan yhteinen taloudellinen intressi (esim. myyntiin perustuva rojalti) liittyen henkiseen omaisuuteen, johon asiakkaalla on oikeuksia, saattaa myös viitata siihen, että asiakas voisi kohtuudella odottaa yhteisön suorittavan tällaisia toimenpiteitä.

▼M55

B59A Yhteisön toimenpiteet vaikuttavat merkittävästi henkiseen omaisuuteen, johon asiakkaalla on oikeuksia, kun joko:

a) kyseisten toimenpiteiden odotetaan merkittävästi muuttavan henkisen omaisuuden muotoa (esim. rakennetta tai sisältöä) tai toimivuutta (esim. kykyä suorittaa jokin toiminto tai tehtävä); tai

b) asiakkaan kyky saada hyötyä henkisestä omaisuudesta aiheutuu tai riippuu olennaisilta osin kyseisistä toimenpiteistä. Esimerkiksi brändistä saatava hyöty usein aiheutuu tai riippuu yhteisön jatkuvista toimenpiteistä, jotka tukevat tai ylläpitävät henkisen omaisuuden arvoa.

Näin ollen jos henkisellä omaisuudella, johon asiakkaalla on oikeuksia, on merkittävää itsenäistä toimivuutta, olennainen osa kyseisen henkisen omaisuuden tuottamasta hyödystä aiheutuu kyseisestä toimivuudesta. Tästä seuraa, etteivät yhteisön toimenpiteet merkittävästi vaikuttaisi asiakkaan kykyyn saada hyötyä kyseisestä henkisestä omaisuudesta, paitsi jos kyseiset toimenpiteet muuttavat sen muotoa tai toimivuutta merkittävästi. Henkisen omaisuuden tyyppeihin, joilla usein on merkittävää itsenäistä toimivuutta, kuuluvat ohjelmistot, biologiset yhdisteet tai lääkkeiden kaavat sekä valmiit mediasisällöt (esim. elokuvat, tv-showt ja musiikkitallenteet).

▼M52

B60 Jos kappaleessa B58 esitetyt kriteerit täyttyvät, yhteisön on käsiteltävä lisenssin myöntämistä koskeva lupaus ajan kuluessa täytettävänä suoritevelvoitteena, koska asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa hyödyn yhteisön tuottamasta suoritteesta, joka on pääsyn antamista sen henkiseen omaisuuteen, sitä mukaa kuin suoritetta tuotetaan (ks. kappale 35(a)). Yhteisön on sovellettava kappaleita 39–45 valitakseen asianmukaisen menetelmän, jolla se määrittää koko kyseisen pääsyn antamista koskevan suoritevelvoitteen täyttämisasteen.

▼M52

B61 Jos kappaleessa B58 esitetyt kriteerit eivät täyty, yhteisön lupaus on luonteeltaan oikeuden myöntämistä yhteisön henkisen omaisuuden käyttöön sellaisena kuin se on (muodoltaan ja toimivuudeltaan) ajankohtana, jona lisenssi myönnetään asiakkaalle. Tämä tarkoittaa, että asiakas pystyy ohjaamaan lisenssin käyttöä ja saamaan lisenssin jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin ajankohtana, jona lisenssi siirretään. Yhteisön on käsiteltävä henkisen omaisuutensa käyttöoikeuden myöntämistä koskeva lupaus kirjanpidossa yhtenä ajankohtana täytettävänä suoritevelvoitteena. Yhteisön on sovellettava kappaletta 38 sen ajankohdan määrittämiseen, jona lisenssi siirtyy asiakkaalle. Myyntituottoja ei kuitenkaan voida kirjata lisenssistä, joka tuottaa oikeuden käyttää yhteisön henkistä omaisuutta, ennen sen ajanjakson alkua, jona asiakas pystyy käyttämään lisenssiä ja hyötymään siitä. Esimerkiksi jos ohjelmiston lisenssikausi alkaa ennen kuin yhteisö toimittaa asiakkaalle (tai muutoin asettaa sen saataville) tunnuksen, joka mahdollistaa asiakkaalle ohjelmiston käytön välittömästi, yhteisö ei kirjaa myyntituottoja ennen kuin tämä tunnus on toimitettu (tai muutoin asetettu saataville).

B62 Yhteisön ei pidä ottaa huomioon seuraavia tekijöitä määrittäessään sitä, antaako lisenssi pääsyn yhteisön henkiseen omaisuuteen vai oikeuden käyttää yhteisön henkistä omaisuutta.

a) Aikaa, maantieteellistä aluetta tai käyttöä koskevat rajoitukset – nämä rajoitukset määrittelevät luvatun lisenssin ominaisuuksia sen sijaan että ne määrittelisivät, täyttääkö yhteisö suoritevelvoitteen yhtenä ajankohtana vai ajan kuluessa.

b) Yhteisön antamat takuut siitä, että sillä on pätevä patentti henkiseen omaisuuteen ja että se puolustaa tätä patenttia oikeudetonta käyttöä vastaan – patenttioikeuden puolustamista koskeva lupaus ei ole suoritevelvoite, koska patentin puolustaminen suojaa yhteisön henkiseen omaisuuteen perustuvia omaisuuseriä ja antaa asiakkaalle varmennuksen siitä, että siirretty lisenssi täyttää sopimuksessa luvatut vaatimukset.

Myyntiin tai käyttöön perustuvat rojaltit

B63 Kappaleisiin 56–59 sisältyvistä vaatimuksista huolimatta yhteisön on tuloutettava henkistä omaisuutta koskevasta lisenssistä luvattu myyntiin tai käyttöön perustuva rojalti vasta, kun (tai sitä mukaa kuin) myöhempi seuraavista tapahtumista toteutuu:

a) myöhemmin tapahtuva myynti tai käyttö toteutuu; ja

b) suoritevelvoite, jolle myyntiin tai käyttöön perustuva rojalti on osaksi tai kokonaan kohdistettu, on täytetty (tai osittain täytetty).

▼M55

B63A Kappaleeseen B63 sisältyvää myyntiin tai käyttöön perustuvaa rojaltia koskevaa vaatimusta sovelletaan, kun rojalti liittyy pelkästään henkistä omaisuutta koskevaan lisenssiin tai kun henkistä omaisuutta koskeva lisenssi on hallitseva erä, johon rojalti liittyy (henkistä omaisuutta koskeva lisenssi voi olla hallitseva erä, johon rojalti liittyy, esimerkiksi kun yhteisö kohtuudella odottaa, että asiakas antaisi merkittävästi enemmän arvoa lisenssille kuin muille tavaroille tai palveluille, joihin rojalti liittyy).

▼M55

B63B Kun kappaleessa B63A esitetty vaatimus täyttyy, myyntituotot myyntiin tai käyttöön perustuvasta rojaltista on kirjattava kokonaisuudessaan kappaleen B63 mukaisesti. Kun kappaleessa B63A esitetty vaatimus ei täyty, myyntiin tai käyttöön perustuvaan rojaltiin sovelletaan kappaleissa 50–59 esitettyjä muuttuvaa vastiketta koskevia vaatimuksia.

▼M52

Takaisinostosopimukset

B64 Takaisinostosopimus on sopimus, jonka mukaan yhteisö myy omaisuuserän ja lupaa ostaa sen takaisin tai sillä on siihen takaisinosto-optio (joko saman tai toisen sopimuksen perusteella). Takaisin ostettava omaisuuserä voi olla se omaisuuserä, joka alun perin myytiin asiakkaalle, omaisuuserä, joka on olennaisilta osin sama kuin kyseinen omaisuuserä, tai muu omaisuuserä, josta alun perin myyty omaisuuserä muodostaa osan.

B65 Takaisinostosopimuksia on yleensä kolmen muotoisia:

a) yhteisön velvollisuus ostaa omaisuuserä takaisin (termiini);

b) yhteisön oikeus ostaa omaisuuserä takaisin (osto-optio); ja

c) yhteisön velvollisuus ostaa omaisuuserä takaisin asiakkaan sitä pyytäessä (asiakkaan myyntioptio).

Termiini tai osto-optio

▼M54

B66 Jos yhteisö on velvollinen tai oikeutettu ostamaan omaisuuserän takaisin (termiini tai osto-optio), asiakas ei saa määräysvaltaa omaisuuserään, koska sitä rajoitetaan ohjaamasta omaisuuserän käyttöä ja saamasta sen jäljellä olevaa hyötyä kaikilta olennaisilta osin, vaikka omaisuuserä saattaa olla fyysisesti asiakkaan hallussa. Tämän vuoksi yhteisön on käsiteltävä sopimus kirjanpidossa jompanakumpana seuraavista:

a) vuokrasopimuksena IFRS 16:n *Vuokrasopimukset* mukaisesti, jos yhteisö voi tai sen täytyy ostaa omaisuuserä takaisin rahamäärällä, joka on pienempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta, paitsi jos kyseessä on myynti ja takaisinvuokraus. Jos sopimus on osa myynti- ja takaisinvuokraustapahtumaa, yhteisön on edelleen merkittävä omaisuuserä taseeseen ja kirjattava asiakkaalta mahdollisesti saatu vastike rahoitusvelaksi. Yhteisön on käsiteltävä rahoitusvelka kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti; tai

▼M52

b) rahoitusjärjestelynä kappaleen B68 mukaisesti, jos yhteisö voi tai sen täytyy ostaa omaisuuserä takaisin rahamäärään, joka on yhtä suuri tai suurempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta.

B67 Takaisinostohintaa ja myyntihintaa verratessaan yhteisön on otettava huomioon rahan aika-arvo.

B68 Jos takaisinostosopimus on rahoitusjärjestely, yhteisön on edelleen merkittävä omaisuuserä taseeseen ja lisäksi kirjattava asiakkaalta mahdollisesti saatu vastike rahoitusvelaksi. Yhteisön on kirjattava asiakkaalta saadun vastikemäärän ja asiakkaalle maksettavan vastikemäärän välinen erotus koroksi ja soveltuvissa tapauksissa järjestelyistä tai hallussapidossa aiheutuviksi menoiksi (esim. vakuutus).

B69 Jos optio raukeaa käyttämättömänä, yhteisön on kirjattava velka pois taseesta ja kirjattava myyntituotto.

▼M52

Asiakkaan myyntioptio

▼M54

B70 Jos yhteisö on velvollinen ostamaan omaisuuserän takaisin asiakkaan sitä pyytäessä (asiakkaan myyntioptio) hintaan, joka on alempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta, yhteisön on harkittava sopimuksen syntymisajankohtana, onko asiakkaalla merkittävä taloudellinen kannustin tämän oikeuden käyttämiseen. Kun asiakas käyttää tämän oikeuden, siitä seuraa, että asiakas tosiasiallisesti maksaa yhteisölle vastiketta oikeudesta käyttää tiettyä omaisuuserää tiettynä ajanjaksona. Tämän vuoksi yhteisön on käsiteltävä sopimus IFRS 16:n mukaisesti vuokrasopimuksena, jos asiakkaalla on merkittävä kannustin oikeuden käyttämiseen, paitsi jos sopimus on osa myynti- ja takaisinvuokraustapahtumaa. Jos sopimus on osa myynti- ja takaisinvuokraustapahtumaa, yhteisön on edelleen merkittävä omaisuuserä taseeseen ja kirjattava asiakkaalta mahdollisesti saatu vastike rahoitusvelaksi. Yhteisön on käsiteltävä rahoitusvelka kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti.

▼M52

B71 Sen ratkaisemiseksi, onko asiakkaalla merkittävä taloudellinen kannustin oikeutensa käyttämiseen, yhteisön on otettava huomioon erilaisia tekijöitä, kuten takaisinostohinnan suhde omaisuuserän odotettavissa olevaan takaisinostopäivän markkina-arvoon sekä oikeuden voimassaolon päättymiseen jäljellä oleva aika. Esimerkiksi jos takaisinostohinnan odotetaan olevan merkittävästi suurempi kuin omaisuuserän markkina-arvo, tämä voi viitata siihen, että asiakkaalla on merkittävä taloudellinen kannustin myyntioption käyttämiseen.

B72 Jos asiakkaalla ei ole merkittävää taloudellista kannustinta oikeutensa käyttämiseen hinnalla, joka on alempi kuin omaisuuserän alkuperäinen myyntihinta, yhteisön on käsiteltävä sopimus kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi kappaleissa B20–B27 kuvattu tuotteen myynti, johon liittyy palautusoikeus.

B73 Jos omaisuuserän takaisinostohinta on yhtä suuri tai suurempi kuin alkuperäinen myyntihinta ja se on enemmän kuin omaisuuserän odotettavissa oleva markkina-arvo, sopimus on tosiasiallisesti rahoitusjärjestely, ja näin ollen se on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleessa B68 kuvatulla tavalla.

B74 Jos omaisuuserän takaisinostohinta on yhtä suuri tai suurempi kuin alkuperäinen myyntihinta ja se on pienempi tai yhtä suuri kuin omaisuuserän odotettavissa oleva markkina-arvo eikä asiakkaalla ole merkittävää taloudellista kannustinta oikeutensa käyttämiseen, yhteisön on käsiteltävä sopimus kirjanpidossa ikään kuin kyseessä olisi kappaleissa B20–B27 kuvattu tuotteen myynti, johon liittyy palautusoikeus.

B75 Takaisinostohintaa ja myyntihintaa verratessaan yhteisön on otettava huomioon rahan aika-arvo.

B76 Jos optio raukeaa käyttämättömänä, yhteisön on kirjattava velka pois taseesta ja kirjattava myyntituotto.

Kaupintavarastojärjestelyt

B77 Kun yhteisö toimittaa tuotteen toiselle osapuolelle (kuten jälleenmyyjälle tai jakelijalle) myytäväksi loppuasiakkaille, sen on arvioitava, onko toinen osapuoli saanut kyseisenä ajankohtana määräysvallan tuotteeseen. Toiselle osapuolelle toimitettu tuote saattaa olla kaupintavarastojärjestelyn alainen, jos tämä toinen osapuoli ei ole saanut määräysvaltaa tuotteeseen. Näin ollen yhteisö ei saa kirjata myyntituottoja toimittaessaan tuotteen toiselle osapuolelle, jos toimitettu tuote pidetään kaupintavarastossa.

▼**M52**

B78 Viitteitä siitä, että järjestelyssä on kyse kaupintavarastojärjestelystä, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) tuote on yhteisön määräysvallassa, kunnes määrätty tapahtuma, kuten tuotteen myynti jälleenmyyjän asiakkaalle tai tietyn ajanjakson päättyminen, toteutuu;

b) yhteisö pystyy vaatimaan tuotteen palautusta tai siirtämään sen kolmannelle osapuolelle (kuten toiselle jälleenmyyjälle); ja

c) jälleenmyyjällä ei ole ehdotonta velvoitetta maksaa tuotteesta (joskin sitä saatetaan vaatia tekemään talletus).

Laskuta ja pidä -järjestelyt (*bill-and-hold*)

B79 Laskuta ja pidä -järjestely on sopimus, jonka mukaan yhteisö laskuttaa asiakasta tuotteesta mutta pitää tuotteen fyysisesti hallussaan, kunnes se luovutetaan asiakkaalle tulevana ajankohtana. Asiakas voi esimerkiksi pyytää yhteisöä tekemään tällaisen sopimuksen, koska sillä ei ole tilaa tuotteelle tai koska asiakkaan tuotantoaikatauluissa on viivästyksiä.

B80 Yhteisön on ratkaistava, milloin se on täyttänyt tuotteen luovuttamista koskevan suoritevelvoitteensa, arvioimalla, milloin asiakas saa määräysvallan kyseiseen tuotteeseen (ks. kappale 38). Joissakin sopimuksissa määräysvalta siirtyy joko silloin, kun tuote toimitetaan asiakkaan toimipaikkaan, tai silloin, kun tuote lähetetään, riippuen sopimuksen ehdoista (mukaan lukien toimitus- ja lähetysehdot). Joidenkin sopimusten mukaan asiakas voi saada määräysvallan tuotteeseen, vaikka tuote olisi edelleen yhteisön fyysisessä hallinnassa. Tällöin asiakas pystyy ohjaamaan tuotteen käyttöä ja saamaan sen jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin, vaikka se on päättänyt olla käyttämättä oikeutta ottaa tuote fyysisesti hallintaansa. Näin ollen yhteisöllä ei ole määräysvaltaa tuotteeseen. Sen sijaan yhteisö tuottaa asiakkaalle tämän omaisuuserää koskevaa säilytyspalvelua.

B81 Sen lisäksi, että sovelletaan kappaleessa 38 esitettyjä vaatimuksia, kaikkien seuraavien kriteerien täytyy täyttyä, jotta asiakas olisi saanut määräysvallan tuotteeseen laskuta ja pidä -järjestelyssä:

a) laskuta ja pidä -järjestelyyn täytyy olla tosiasiallinen syy (esimerkiksi asiakas on pyytänyt järjestelyä);

b) tuote täytyy erikseen yksilöidä asiakkaalle kuuluvaksi;

c) tuotteen täytyy olla valmis fyysisesti siirrettäväksi asiakkaalle; ja

d) yhteisöllä ei voi olla kykyä käyttää tuotetta eikä osoittaa sitä toiselle asiakkaalle.

▼M52

B82 Jos yhteisö tulouttaa tuotteen myynnin laskuta ja pidä -perusteella, sen on harkittava, onko sillä kappaleiden 22–30 mukaisesti jäljellä olevia suoritevelvoitteita (esim. säilytyspalvelua koskevia), joille yhteisön on kohdistettava osa transaktiohinnasta kappaleiden 73–86 mukaisesti.

Asiakkaalta saatava hyväksyminen

B83 Kappaleen 38(e) mukaan se, että asiakas on hyväksynyt omaisuuserän, voi viitata siihen, että asiakas on saanut määräysvallan omaisuuserään. Asiakkaalta saatavaa hyväksyntää koskevat sopimuskohdat sallivat asiakkaan peruuttaa sopimuksen tai vaatia yhteisöä ryhtymään korjaaviin toimenpiteisiin, jos tavara tai palvelu ei ole sovittujen vaatimusten mukainen. Yhteisön on otettava tällaiset sopimuskohdat huomioon arvioidessaan, milloin asiakas saa määräysvallan tavaraan tai palveluun.

B84 Jos yhteisö pystyy objektiivisesti toteamaan, että tavaraa tai palvelua koskeva määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle sopimuksessa määrättyjen vaatimusten mukaisesti, niin asiakkaalta saatava hyväksyntä on muodollisuus, joka ei vaikuttaisi sen määrittämiseen, milloin asiakas on saanut määräysvallan tavaraan tai palveluun. Esimerkiksi jos asiakkaalta saatavaa hyväksyntää koskeva sopimuskohta perustuu tiettyjen kokoa ja painoa koskevien vaatimusten täyttymiseen, yhteisö pystyy ratkaisemaan, onko nämä kriteerit täytetty, ennen kuin se saa vahvistuksen asiakkaan antamasta hyväksynnästä. Yhteisön kokemus samankaltaisia tuotteita tai palveluja koskevista sopimuksista voi tuottaa näyttöä siitä, että asiakkaalle toimitettu tavara tai palvelu on sopimuksessa määrättyjen vaatimusten mukainen. Jos myyntituotot kirjataan ennen kuin asiakkaalta on saatu hyväksyntä, yhteisön täytyy kuitenkin harkita, onko sillä jäljellä suoritevelvoitteita (esim. laitteiston asentaminen) ja arvioida, käsitelläänkö ne kirjanpidossa erikseen.

B85 Jos yhteisö ei kuitenkaan pysty objektiivisesti toteamaan, että asiakkaalle toimitettu tavara tai palvelu on sopimuksessa määrättyjen vaatimusten mukainen, yhteisö ei pysty tekemään johtopäätöstä siitä, että asiakas on saanut määräysvallan, ennen kuin se saa hyväksynnän asiakkaalta. Tämä johtuu siitä, että tällaisissa olosuhteissa yhteisö ei pysty toteamaan, että asiakas pystyy ohjaamaan tavaran tai palvelun käyttöä ja saamaan sen jäljellä olevan hyödyn kaikilta olennaisilta osin.

B86 Jos yhteisö toimittaa tuotteita asiakkaalle kokeiltaviksi tai arvioitaviksi eikä asiakas ole sitoutunut maksamaan vastiketta ennen kuin kokeilujakso päättyy, tuotetta koskeva määräysvalta ei siirry asiakkaalle ennen kuin asiakas hyväksyy tuotteen tai kokeilujakso päättyy.

Myyntituottojen jaottelun esittäminen

B87 Kappaleen 114 mukaan yhteisön on jaoteltava asiakassopimuksista saadut myyntituotot ryhmiin, jotka kuvaavat sitä, kuinka taloudelliset tekijät vaikuttavat myyntituottojen luonteeseen, määrään, ajoittumiseen ja epävarmuuteen. Näin ollen se, kuinka pitkälle yhteisön myyntituotot jaotellaan esittämistä varten, riippuu yhteisön asiakassopimuksiin liittyvistä tosiseikoista ja olosuhteista. Joidenkin yhteisöjen voi

▼**M52**

olla tarpeellista käyttää useamman kuin yhdentyyppistä ryhmittelyä, jotta kappaleen 114 mukainen myyntituottojen jaottelutavoite saavutetaan. Toiset yhteisöt saattavat saavuttaa tavoitteen käyttämällä myyntituottojen jaotteluun vain yhdentyyppistä ryhmittelyä.

B88 Valitessaan, minkä tyyppistä ryhmittelyä (tai ryhmittelyjä) käytetään myyntituottojen jaottelussa, yhteisön on otettava huomioon, kuinka sen myyntituottoja koskeva informaatio on esitetty muita tarkoituksia varten, mukaan lukien kaikki seuraavat:

a) tilinpäätöksen ulkopuolella (esim. tulosjulkistuksissa, vuosikertomuksissa tai sijoittajille tarkoitetuissa esityksissä) esitetyt tiedot;

b) tiedot, joita ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee säännöllisesti arvioidakseen toimintasegmenttien taloudellista tuloksellisuutta; ja

c) muut tiedot, jotka ovat samankaltaisia kuin kappaleen B88 kohdissa (a) ja (b) yksilöidyt tiedot ja joita yhteisö tai sen tilinpäätöksen käyttäjät hyödyntävät arvioidessaan yhteisön taloudellista tuloksellisuutta tai tehdessään päätöksiä resurssien kohdistamisesta.

B89 Esimerkkejä ryhmittelyistä, jotka voivat olla asianmukaisia, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) tavara- tai palvelutyyppi (esim. keskeiset tuotelinjat);

b) maantieteellinen alue (esim. maa tai alue);

c) markkina tai asiakastyyppi (esim. julkisen vallan yksiköt ja muut asiakkaat);

d) sopimustyyppi (esim. kiinteähintaiset ja aika- ja materiaaliveloituspohjaiset sopimukset);

e) sopimuksen kestoaika (esim. lyhytaikaiset ja pitkäaikaiset sopimukset);

f) tavaroiden luovuttamisen tai palvelun tuottamisen ajoitus (esim. myyntituotot yhtenä ajankohtana asiakkaalle luovutettavista tavaroista tai palveluista ja myyntituotot ajan kuluessa asiakkaalle luovutettavista tuotteista tai palveluista); ja

g) myyntikanavat (esim. suoraan asiakkaalle myydyt tavarat ja välikäsien kautta myydyt tavarat).

▼M52

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa standardia, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien.

VOIMAANTULO

C1 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M54

C1A Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 *Vuokrasopimukset* muutettiin kappaleita 5, 97, B66 ja B70. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼M55

C1B Huhtikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla *Selvennyksiä IFRS 15:een* Myyntituotot asiakassopimuksista muutettiin kappaleita 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 ja C7, poistettiin kappale B57 sekä lisättiin kappaleet B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A ja C8A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M52

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

▼M55

C2 Kappaleisiin C3–C8A sisältyviä siirtymäsääntöjä sovellettaessa:

a) soveltamisen aloittamisajankohdalla tarkoitetaan sen raportointikauden alkua, jolla yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäisen kerran; ja

b) kokonaan toteutettu sopimus on sopimus, jonka osalta yhteisö on luovuttanut kaikki tavarat ja palvelut, jotka on yksilöity IAS 11:n *Pitkäaikaishankkeet*, IAS 18:n *Tuotot* ja niihin liittyvien tulkintojen mukaisesti.

▼M52

C3 Yhteisön on sovellettava tätä standardia käyttämällä jompaakumpaa seuraavista menettelyistä:

a) takautuvasti jokaiseen esitettävään aiempaan raportointikauteen IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti ottaen huomioon kappaleessa C5 esitetyt käytännön apukeinot; tai

b) takautuvasti siten, että tämän standardin soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kirjataan soveltamisen aloittamisajankohtana kappaleiden C7–C8 mukaisesti.

C4 IAS 8:n kappaleen 28 vaatimuksista huolimatta yhteisön tarvitsee esittää tätä standardia ensi kertaa soveltaessaan IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavat määrälliset tiedot vain siltä tilikaudelta, joka välittömästi edeltää ensimmäistä tilikautta, jolla tätä standardia sovelletaan (”välittömästi edeltävä kausi”), ja vain, jos yhteisö soveltaa tätä standardia takautuvasti kappaleen C3(a) mukaisesti. Yhteisö saa esittää nämä tiedot myös tarkasteltavana olevalta kaudelta tai aikaisemmilta vertailukausilta, mutta tätä ei vaadita.

▼M55

C5 Yhteisö saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista käytännön apukeinoista, kun se soveltaa tätä standardia takautuvasti kappaleen C3(a) mukaisesti:

a) yhteisön ei tarvitse oikaista kokonaan toteutettuja sopimuksia, jotka:

i) alkavat ja päättyvät samalla tilikaudella; tai

ii) ovat kokonaan toteutettuja sopimuksia aikaisimman esitettävän kauden alussa;

b) sellaisiin kokonaan toteutettuihin sopimuksiin, joissa on muuttuva vastike, yhteisö saa käyttää sen päivän transaktiohintaa, jona sopimus oli kokonaan toteutettu, sen sijaan että se arvioisi vertailukausien muuttuvan vastikkeen määrät.

c) sellaisista sopimuksista, joita on muutettu ennen aikaisimman esitettävän kauden alkua, yhteisön ei tarvitse oikaista sopimusta takautuvasti sopimusmuutosten osalta kappaleiden 20–21 mukaisesti. Sen sijaan yhteisön on otettava huomioon kaikkien ennen aikaisimman esitettävän kauden alkua tapahtuvien muutosten kokonaisvaikutus:

i) tunnistettaessa täytettyjä ja täyttämättömiä suoritevelvoitteita;

ii) määritettäessä transaktiohintaa; ja

iii) kohdistettaessa transaktiohintaa täytetyille ja täyttämättömille suoritevelvoitteille;

d) kaikilta esitettäviltä soveltamisen aloittamisajankohtaa edeltäviltä raportointikausilta yhteisön ei tarvitse esittää jäljellä oleville suoritevelvoitteille kohdistettua transaktiohintaa eikä selitystä siitä, milloin se odottaa tulouttavansa kyseisen määrän (ks. kappale 120).

▼M52

C6 Yhteisön on sovellettava käyttämiään kappaleessa C5 esitettyjä käytännön apukeinoja johdonmukaisesti kaikkiin sopimuksiin kaikilla esitettävillä raportointikausilla. Lisäksi yhteisön on esitettävä kaikki seuraavat tiedot:

a) käytetyt apukeinot; ja

b) siinä määrin kuin se on kohtuudella mahdollista, määrällinen arvio kunkin apukeinon arvioidusta vaikutuksesta.

▼M55

C7 Jos yhteisö valitsee tämän standardin takautuvan soveltamisen kappaleen C3(b) mukaisesti, sen on kirjattava standardin ensi kertaa tapahtuvasta soveltamisesta aiheutuva kertynyt vaikutus kertyneiden voittovarojen (tai muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldon oikaisuksi sillä tilikaudella, jolle soveltamisen aloittamisajankohta ajoittuu. Tätä siirtymismenettelyä käyttäessään yhteisö saa valita tämän standardin takautuvan soveltamisen vain niihin sopimuksiin, jotka eivät ole kokonaan toteutettuja soveltamisen aloittamisajankohtana (esim. 1.1.2018 yhteisöllä, jonka tilikausi päättyy 31.12.).

▼M55

C7A Yhteisö, joka soveltaa tätä standardia takautuvasti kappaleen C3(b) mukaisesti, voi käyttää myös kappaleessa C5(c) kuvattua käytännön apukeinoa joko:

a) kaikkiin ennen aikaisimman esitettävän kauden alkua tapahtuviin sopimusmuutoksiin; tai

b) kaikkiin ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa tapahtuviin sopimusmuutoksiin.

Jos yhteisö käyttää tätä käytännön apukeinoa, sen on sovellettava apukeinoa johdonmukaisesti kaikkiin sopimuksiin ja esitettävä kappaleessa C6 vaadittavat tiedot.

▼M52

C8 Raportointikausilta, joille soveltamisen aloittamisajankohta ajoittuu, yhteisön on esitettävä molemmat seuraavat lisätiedot, jos tätä standardia sovelletaan takautuvasti kappaleen C3(b) mukaisesti:

a) määrä, jolla tämän standardin soveltaminen verrattuna ennen muutosta voimassa olleiden IAS 11:n, IAS 18:n ja niihin liittyvien tulkintojen soveltamiseen vaikuttaa kuhunkin tilinpäätöksen erään; ja

b) selostus syistä, joista kappaleen C8(a) mukaisesti yksilöidyt merkittävät muutokset johtuvat.

▼M55

C8A Yhteisön on sovellettava asiakirjaa *Selvennyksiä IFRS 15*:een (ks. kappale C1B) takautuvasti IAS 8:n mukaisesti. Soveltaessaan muutoksia takautuvasti yhteisön on sovellettava muutoksia ikään kuin ne olisivat sisältyneet IFRS 15:een soveltamisen aloittamisajankohtana. Näin ollen yhteisö ei sovella muutoksia raportointikausiin eikä sopimuksiin, joihin ei sovelleta IFRS 15:n vaatimuksia kappaleiden C2–C8 mukaisesti. Esimerkiksi jos yhteisö soveltaa IFRS 15:tä kappaleen C3(b) mukaisesti vain sopimuksiin, jotka eivät ole kokonaan toteutettuja sopimuksia soveltamisen aloittamisajankohtana, yhteisö ei oikaise IFRS 15:n soveltamisen aloittamisajankohtana kokonaan toteutettuja sopimuksia näiden muutosten vaikutuksilla.

▼M52

Viittaukset IFRS 9:ään

C9 Jos yhteisö soveltaa tätä standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää *Rahoitusinstrumentit* kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

MUIDEN STANDARDIEN KUMOAMINEN

C10 Tämä standardi korvaa seuraavat standardit:

a) IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*;

b) IAS 18 *Tuotot*;

c) IFRIC 13 *Kanta-asiakasohjelmat*;

d) IFRIC 15 *Kiinteistöjen rakentamissopimukset*;

e) IFRIC 18 *Omaisuuserien siirrot asiakkailta*; ja

f) SIC-31 *Tuotot – mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat*.

▼M54

KANSAINVÄLINEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDI IFRS 16

Vuokrasopimukset

TAVOITE

1 **Tässä standardissa esitetään *vuokrasopimusten* kirjaamista, arvostamista ja esittämistapaa sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat periaatteet. Tavoitteena on varmistaa, että *vuokralle ottajat* ja *vuokralle antajat* esittävät merkityksellistä informaatiota tavalla, joka kuvastaa kyseisiä liiketoimia todenmukaisesti. Tämä informaatio antaa tilinpäätöksen käyttäjille perustan sen arvioimista varten, millainen vaikutus vuokrasopimuksilla on yhteisön taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin.**

2 Yhteisön on otettava tätä standardia soveltaessaan huomioon *sopimusten* ehdot sekä kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet. Yhteisön on sovellettava tätä standardia johdonmukaisesti ominaispiirteiltään samankaltaisiin sopimuksiin ja samankaltaisissa olosuhteissa.

SOVELTAMISALA

3 Yhteisön on sovellettava tätä standardia kaikkiin vuokrasopimuksiin, mukaan lukien *käyttöoikeusomaisuuseriä* koskevat vuokrasopimukset *edelleenvuokrauksessa*, lukuun ottamatta:

a) vuokrasopimuksia, jotka koskevat mineraalien, öljyn, maakaasun ja muiden vastaavanlaisten uusiutumattomien varantojen etsintää tai käyttöä;

b) vuokralle ottajien hallussa olevia IAS 41:n *Maatalous* soveltamisalaan kuuluvia biologisia hyödykkeitä koskevia vuokrasopimuksia;

c) IFRIC 12:n *Palvelutoimilupajärjestelyt* soveltamisalaan kuuluvia palvelutoimilupajärjestelyjä;

d) IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* soveltamisalaan kuuluvia vuokralle antajan myöntämiä henkistä omaisuutta koskevia lisenssejä; ja

e) oikeuksia, joita vuokralle ottajalla on IAS 38:n *Aineettomat hyödykkeet* soveltamisalaan kuuluvien, esimerkiksi elokuvia, videotallenteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patentteja ja tekijänoikeuksia koskevien lisenssisopimusten perusteella.

4 Vuokralle ottaja saa soveltaa tätä standardia muita kuin kappaleessa 3(e) kuvattuja aineettomia hyödykkeitä koskeviin vuokrasopimuksiin, mutta tätä ei vaadita.

KIRJAAMISTA KOSKEVAT HELPOTUKSET (KAPPALEET B3–B8)

5 Vuokralle ottaja saa olla soveltamatta kappaleiden 22–49 vaatimuksia:

a) *lyhytaikaisiin vuokrasopimuksiin*; ja

b) vuokrasopimuksiin, joissa *kohdeomaisuuserä* on arvoltaan vähäinen (kuvataan kappaleissa B3–B8).

6 Jos vuokralle ottaja päättää olla soveltamatta kappaleiden 22–49 vaatimuksia joko lyhytaikaisiin vuokrasopimuksiin tai vuokrasopimuksiin, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen, vuokralle ottajan on kirjattava kyseisiin vuokrasopimuksiin liittyvät *vuokrat* kuluiksi joko tasaerinä *vuokra-ajalle* tai jollakin muulla systemaattisella perusteella. Vuokralle ottajan on sovellettava muuta systemaattista perustetta, jos kyseinen peruste kuvaa paremmin vuokralle ottajan saaman hyödyn jakautumista.

▼M54

7 Jos vuokralle ottaja käsittelee lyhytaikaisia vuokrasopimuksia kirjanpidossa kappaleen 6 mukaisesti, sen on pidettävä kyseistä vuokrasopimusta tätä standardia sovellettaessa uutena vuokrasopimuksena, jos:

a) tapahtuu *vuokrasopimuksen muutos*; tai

b) vuokra-aika muuttuu millään tavoin (esimerkiksi vuokralle ottaja käyttää option, jota se ei aiemmin sisällyttänyt määrittämäänsä vuokra-aikaan).

8 Lyhytaikaisia vuokrasopimuksia koskeva valinta on tehtävä koskien kutakin kohdeomaisuuserien luokkaa, johon käyttöoikeus liittyy. Kohdeomaisuuserien luokka on samanluonteisten, yhteisön toiminnassa samankaltaisessa käytössä olevien kohdeomaisuuserien muodostama ryhmä. Sopimuksia, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen, koskeva valinta voidaan tehdä vuokrasopimuskohtaisesti.

VUOKRASOPIMUKSEN YKSILÖIMINEN (KAPPALEET B9–B33)

9 Yhteisön on arvioitava sopimuksen syntymisajankohtana, onko sopimus vuokrasopimus tai sisältyykö siihen vuokrasopimus. Sopimus on vuokrasopimus tai siihen sisältyy vuokrasopimus, jos sopimus antaa oikeuden yksilöidyn omaisuuserän käyttöä koskevaan määräysvaltaan tietyksi ajanjaksoksi vastiketta vastaan. Kappaleissa B9–B31 on ohjeistusta sen arvioimisesta, onko sopimus vuokrasopimus tai sisältyykö siihen vuokrasopimus.

10 Ajanjakso voidaan kuvata yksilöidyn omaisuuserän käytön määränä (esimerkiksi niiden tuotantoyksikköjen määränä, joiden tuottamiseen laitetta käytetään).

11 Yhteisön on arvioitava uudelleen, onko sopimus vuokrasopimus tai sisältyykö siihen vuokrasopimus, vain jos sopimuksen ehtoja muutetaan.

Sopimuksen komponenttien erottaminen

12 Jos sopimus on vuokrasopimus tai siihen sisältyy vuokrasopimus, yhteisön on käsiteltävä kutakin sopimukseen sisältyvää vuokrasopimuskomponenttia erillään sopimuksen muista kuin vuokrasopimuskomponenteista, paitsi jos yhteisö soveltaa kappaleen 15 mukaista käytännön apukeinoa. Kappaleissa B32–B33 on ohjeistusta sopimuksen komponenttien erottamisesta.

Vuokralle ottaja

13 Jos sopimus sisältää vuokrasopimuskomponentin ja sen lisäksi yhden tai useamman vuokrasopimuskomponentin tai muun kuin vuokrasopimuskomponentin, vuokralle ottajan on kohdistettava sopimuksen mukainen vastike kullekin vuokrasopimuskomponentille kyseisen vuokrasopimuskomponentin suhteellisen erillishinnan ja muiden kuin vuokrasopimuskomponenttien yhteenlasketun erillishinnan perusteella.

14 Vuokrasopimuskomponenttien ja muiden kuin vuokrasopimuskomponenttien suhteelliset erillishinnat on määritettävä perustuen hintaan, jonka vuokralle antaja tai vastaava toimittajaosapuoli veloittaisi yhteisöltä kyseisestä tai vastaavanlaisesta komponentista erikseen. Jos havainnoitavissa oleva erillishinta ei ole helposti saatavissa, vuokralle ottajan on arvioitava erillishinta käyttämällä mahdollisimman paljon havainnoitavissa olevaa informaatiota.

▼**M54**

15 Vuokralle ottaja voi käytännön apukeinona tehdä kohdeomaisuuseräluokittain valinnan, jonka mukaan muita kuin vuokrasopimuskomponentteja ei eroteta vuokrasopimuskomponenteista vaan kutakin vuokrasopimuskomponenttia ja siihen liittyviä muita kuin vuokrasopimuskomponentteja käsitellään kirjanpidossa yhtenä vuokrasopimuskomponenttina. Vuokralle ottaja ei saa soveltaa tätä käytännön apukeinoa kytkettyihin johdannaisiin, jotka täyttävät IFRS 9:n *Rahoitusinstrumentit* kappaleen 4.3.3 mukaiset kriteerit.

16 Ellei vuokralle ottaja sovella kappaleen 15 mukaista käytännön apukeinoa, sen on käsiteltävä muut kuin vuokrasopimuskomponentit kirjanpidossa muiden soveltuvien standardien mukaisesti.

Vuokralle antaja

17 Jos sopimus sisältää vuokrasopimuskomponentin ja sen lisäksi yhden tai useamman muun kuin vuokrasopimuskomponentin, vuokralle antajan on kohdistettava sopimuksen mukainen vastike IFRS 15:n kappaleiden 73–90 mukaisesti.

VUOKRA-AIKA (KAPPALEET B34–B41)

18 Yhteisön on määritettävä vuokra-aika siten, että se on ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, mukaan lukien molemmat seuraavat:

a) vuokrasopimuksen jatkamisoption kattamat ajanjaksot, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option; ja

b) vuokrasopimuksen päättämisoption kattamat ajanjaksot, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja ei käytä kyseistä optiota.

19 Arvioitaessa, onko kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää vuokrasopimuksen jatkamisoption tai että se ei käytä vuokrasopimuksen päättämisoptiota, yhteisön on otettava huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet, jotka synnyttävät vuokralle ottajalle taloudellisen kannustimen vuokrasopimuksen jatkamisoption käyttämiseen tai päättämisoption käyttämättä jättämiseen, kuten kappaleissa B37–B40 kuvataan.

20 Vuokralle ottajan on arvioitava uudelleen, onko kohtuullisen varmaa, että se käyttää jatkamisoption tai jättää käyttämättä päättämisoption, silloin kun toteutuu joko merkittävä tapahtuma tai merkittävä olosuhteiden muutos, joka:

a) on vuokralle ottajan määräysvallassa; ja

b) vaikuttaa siihen, onko kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää option, jota se ei ole aiemmin sisällyttänyt määrittämäänsä vuokra-aikaan, tai jättää käyttämättä option, jonka se on aiemmin sisällyttänyt määrittämäänsä vuokra-aikaan (kuvataan kappaleessa B41).

21 Yhteisön on oikaistava vuokra-aikaa, jos ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, muuttuu. Ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, muuttuu esimerkiksi, jos:

a) vuokralle ottaja käyttää option, jota ei aiemmin ole sisällytetty yhteisön määrittämään vuokra-aikaan;

b) vuokralle ottaja ei käytä optiota, joka on aiemmin sisällytetty yhteisön määrittämään vuokra-aikaan;

▼M54

c) toteutuu tapahtuma, joka sopimuksen mukaan velvoittaa vuokralle ottajan käyttämään option, jota ei aiemmin ole sisällytetty yhteisön määrittämään vuokra-aikaan; tai

d) toteutuu tapahtuma, joka sopimuksen mukaan estää vuokralle ottajaa käyttämästä optiota, joka on aiemmin sisällytetty yhteisön määrittämään vuokra-aikaan.

VUOKRALLE OTTAJA

Kirjaaminen

22 **Vuokralle ottajan on *sopimuksen alkamisajankohtana* kirjattava käyttöoikeusomaisuuserä ja vuokrasopimusvelka.**

Arvostaminen

Alkuperäinen arvostaminen

Käyttöoikeusomaisuuserän alkuperäinen arvostaminen

23 **Vuokralle ottajan on sopimuksen alkamisajankohtana arvostettava käyttöoikeusomaisuuserä hankintamenoon.**

24 Käyttöoikeusomaisuuserän hankintamenoon on sisällytettävä:

a) vuokrasopimusvelan alkuperäisen arvostuksen mukainen määrä, jota kuvataan kappaleessa 26;

b) sopimuksen alkamisajankohtaan mennessä maksetut vuokrat vähennettyinä mahdollisilla saaduilla *vuokrasopimukseen liittyvillä kannustimilla*;

c) mahdolliset vuokralle ottajalle syntyneet *alkuvaiheen välittömät menot*; ja

d) arvio menoista, joita vuokralle ottajalle syntyy kohdeomaisuuserän purkamisesta ja poistamisesta, sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan tai kohdeomaisuuserän palauttamisesta vuokrasopimuksen ehdoissa vaadittavaan kuntoon, paitsi jos kyseiset menot syntyvät vaihto-omaisuuden valmistamisesta. Vuokralle ottajalle syntyy kyseisiä menoja koskeva velvoite joko sopimuksen alkamisajankohtana tai sen käytettyä kohdeomaisuuserää tietyn ajanjakson.

25 Vuokralle ottajan on kirjattava kappaleessa 24(d) kuvatut menot osaksi käyttöoikeusomaisuuserän hankintamenoa, kun sille syntyy kyseisiä menoja koskeva velvoite. Vuokralle ottaja soveltaa IAS 2:ta *Vaihto-omaisuus* menoihin, jotka syntyvät tiettynä ajanjaksona sen seurauksena, että se on käyttänyt käyttöoikeusomaisuuserää vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisellä ajanjaksolla. Tällaisia tämän standardin tai IAS 2:n mukaisesti kirjanpidossa käsiteltäviä menoja koskevat velvoitteet kirjataan ja arvostetaan IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

▼M54

Vuokrasopimusvelan alkuperäinen arvostaminen

26 **Vuokralle ottajan on sopimuksen alkamisajankohtana arvostettava vuokrasopimusvelka niiden vuokrien nykyarvoon, joita ei kyseisenä päivänä ole maksettu. Vuokrat on diskontattava *vuokrasopimuksen sisäisellä korolla*, jos kyseinen korko on helposti määritettävissä. Jos kyseinen korko ei ole helposti määritettävissä, vuokralle ottajan on käytettävä *vuokralle ottajan lisäluoton korkoa*.**

27 Vuokrasopimusvelan arvoon sopimuksen alkamisajankohtana sisällytettävät vuokrat koostuvat seuraavista kohdeomaisuuserän käyttöoikeudesta vuokra-aikana suoritettavista maksuista, joita ei sopimuksen alkamisajankohtana ole suoritettu:

a) *kiinteät maksut* (mukaan lukien kappaleessa B42 kuvatut tosiasiallisesti kiinteät maksut) vähennettyinä mahdollisilla saatavilla vuokrasopimukseen liittyvillä kannustimilla;

b) *muuttuvat vuokrat*, jotka riippuvat indeksistä tai hintatasosta ja jotka alun perin määritetään sopimuksen alkamisajankohdan indeksin tai hintatason perusteella (kuvataan kappaleessa 28);

c) määrät, jotka vuokralle ottajan odotetaan maksavan *jäännösarvotakuiden* perusteella;

d) osto-option toteutushinta, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option (arvioidaan ottamalla huomioon kappaleissa B37–B40 kuvatut tekijät); ja

e) maksut vuokrasopimuksen päättämisestä aiheutuvista sanktioista, jos vuokra-ajassa on otettu huomioon, että vuokralle ottaja käyttää vuokrasopimuksen päättämisoption.

28 Kappaleessa 27(b) kuvattuja indeksistä tai hintatasosta riippuvia muuttuvia vuokria ovat esimerkiksi kuluttajahintaindeksiin sidotut maksut, viitekorkoon (kuten LIBOR) sidotut maksut tai markkinavuokratason muutosten mukaisesti vaihtelevat maksut.

Myöhempi arvostaminen

Käyttöoikeusomaisuuserän myöhempi arvostaminen

29 **Sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen vuokralle ottajan on arvostettava käyttöoikeusomaisuuserä hankintamenomallin mukaisesti, paitsi jos se soveltaa jompaakumpaa kappaleissa 34 ja 35 kuvatuista arvostusmalleista.**

Hankintamenomalli

30 Hankintamenomallia sovellettaessa vuokralle ottajan on arvostettava käyttöoikeusomaisuuserä hankintamenoon:

a) josta vähennetään kertyneet poistot ja arvonalentumistappiot; ja

b) jota oikaistaan kappaleessa 36(c) täsmennetyllä vuokrasopimusvelan uudelleen määrittämisestä johtuvalla erällä.

31 Vuokralle ottajan on sovellettava käyttöoikeusomaisuuserän poistoihin IAS 16:n *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* vaatimuksia, ellei kappaleesta 32 muuta johdu.

▼M54

32 Jos vuokrasopimus siirtää kohdeomaisuuserän omistuksen vuokralle ottajalle vuokra-ajan päättymiseen mennessä tai jos käyttöoikeusomaisuuserän hankintamenossa on otettu huomioon, että vuokralle ottaja käyttää osto-option, vuokralle ottajan on tehtävä käyttöoikeusomaisuuserästä poistot sopimuksen alkamisajankohdan ja kohdeomaisuuserän *taloudellisen vaikutusajan* päättymisen välisenä aikana. Muussa tapauksessa vuokralle ottajan on tehtävä käyttöoikeusomaisuuserästä poistot sopimuksen alkamisajankohdan ja käyttöoikeusomaisuuserän *taloudellisen vaikutusajan* päättymisen tai sitä aikaisemman vuokra-ajan päättymisen välisenä aikana.

33 Vuokralle ottajan on sovellettava IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen* sen määrittämiseen, onko käyttöoikeusomaisuuserän arvo alentunut, sekä mahdollisesti tunnistettavan arvonalentumistappion kirjanpitokäsittelyyn.

Muut arvostusmallit

34 Jos vuokralle ottaja soveltaa sijoituskiinteistöihinsä IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaista käyvän arvon mallia, sen on sovellettava tätä käyvän arvon mallia myös käyttöoikeusomaisuuseriin, jotka ovat IAS 40:ssä esitettävän sijoituskiinteistön määritelmän mukaisia.

35 Jos käyttöoikeusomaisuuserät liittyvät sellaiseen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokkaan, johon vuokralle ottaja soveltaa IAS 16:n mukaista uudelleenarvostusmallia, vuokralle ottaja saa valita tämän uudelleenarvostusmallin soveltamisen kaikkiin kyseiseen aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokkaan liittyviin käyttöoikeusomaisuuseriin.

Vuokrasopimusvelan myöhempi arvostaminen

36 Vuokralle ottajan on sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen arvostettava vuokrasopimusvelka:

a) kasvattamalla kirjanpitoarvoa vuokrasopimusvelan koron huomioon ottamiseksi;

b) pienentämällä kirjanpitoarvoa maksettujen vuokrien huomioon ottamiseksi; ja

c) määrittämällä kirjanpitoarvo uudelleen kappaleissa 39–46 täsmennettyjen uudelleen arviointien tai vuokrasopimuksen muutosten huomioon ottamiseksi taikka oikaistujen tosiasiallisesti kiinteiden vuokrien huomioon ottamiseksi (ks. kappale B42).

37 Vuokrasopimusvelan koron on oltava jokaisella vuokra-aikaan kuuluvalla kaudella määrä, joka tuottaa jäljellä olevalle vuokrasopimusvelalle jokaisella kaudella samansuuruisen korkoprosentin. Kauden korkoprosentti on kappaleessa 26 kuvattu diskonttauskorko tai soveltuvissa tapauksissa kappaleessa 41, kappaleessa 43 tai kappaleessa 45(c) kuvattu oikaistu diskonttauskorko.

38 Vuokralle ottajan on sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen kirjattava molemmat seuraavat erät tulosvaikutteisesti, paitsi jos kyseiset menot sisällytetään muiden sovellettavien standardien mukaisesti jonkin muun omaisuuserän kirjanpitoarvoon:

a) vuokrasopimusvelan korko; ja

b) muuttuvat vuokrat, joita ei ole sisällytetty määritettyyn vuokrasopimusvelkaan kaudella, jolla kyseisten maksujen toteutumisen aiheuttava tapahtuma tai olosuhde toteutuu.

▼**M54**

Vuokrasopimusvelan uudelleenarviointi

39 Vuokralle ottajan on sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen sovellettava kappaleita 40–43 määrittäessään vuokrasopimusvelan uudelleen vuokrien muutosten huomioon ottamiseksi. Vuokralle ottajan on kirjattava vuokrasopimusvelan uudelleen määrittämisestä johtuva määrä käyttöoikeusomaisuuserän oikaisuksi. Jos käyttöoikeusomaisuuserän kirjanpitoarvo kuitenkin pienenee nollaan ja vuokrasopimusvelan määrä pienenee edelleen, vuokralle ottajan on kirjattava jäljellä oleva uudelleen määrittämisestä johtuva määrä tulosvaikutteisesti.

40 Vuokralle ottajan on määritettävä vuokrasopimusvelka uudelleen diskonttaamalla oikaistut vuokrat oikaistulla diskonttauskorolla, jos tapahtuu jompikumpi seuraavista:

a) vuokra-ajassa tapahtuu kappaleissa 20–21 kuvattu muutos. Vuokralle ottajan on määritettävä oikaistut vuokrat oikaistun vuokra-ajan perusteella; tai

b) tapahtuu muutos kohdeomaisuuserän osto-optiota koskevassa arviossa, joka on tehty ottamalla huomioon kappaleissa 20–21 kuvatut tapahtumat ja olosuhteet osto-optioon soveltaen. Vuokralle ottajan on määritettävä oikaistut vuokrat siten, että niissä otetaan huomioon osto-option perusteella maksettavien määrien muutos.

41 Kappaletta 40 soveltaessaan vuokralle ottajan on määritettävä oikaistu diskonttauskorko siten, että se on vuokrasopimuksen sisäinen korko jäljellä olevalta vuokra-ajalta, jos tämä korko on helposti määritettävissä, tai vuokralle ottajan lisäluoton korko uudelleenarvioinnin ajankohtana, jos vuokrasopimuksen sisäinen korko ei ole helposti määritettävissä.

42 Vuokralle ottajan on määritettävä vuokrasopimusvelka uudelleen diskonttaamalla oikaistut vuokrat, jos tapahtuu jompikumpi seuraavista:

a) jäännösarvotakuun perusteella maksettaviksi odotettavissa määrissä tapahtuu muutos. Vuokralle ottajan on määritettävä oikaistut vuokrat siten, että niissä otetaan huomioon jäännösarvotakuun perusteella maksettaviksi odotettavien määrien muutos;

b) vastaisissa vuokrissa tapahtuu muutos, joka johtuu kyseisten maksujen määrittämiseen käytettävän indeksin tai hintatason muutoksesta, kuten esimerkiksi markkinavuokrien tarkastelun seurauksena tehtävä markkinavuokratason muutoksia kuvastava muutos. Vuokralle ottaja saa määrittää vuokrasopimusvelan uudelleen näiden oikaistujen vuokrien huomioon ottamiseksi vain silloin, kun rahavirrat muuttuvat (ts. kun vuokrien oikaisu tulee voimaan). Vuokralle ottajan on määritettävä oikaistut vuokrat jäljellä olevalle vuokra-ajalle oikaistujen sopimukseen perustuvien maksujen perusteella.

43 Kappaletta 42 soveltaessaan vuokralle ottajan on käytettävä muuttamatonta diskonttauskorkoa, paitsi jos vuokrien muutos johtuu vaihtuvien korkojen muutoksesta. Tällöin vuokralle ottajan on käytettävä oikaistua diskonttauskorkoa, jossa on otettu huomioon koron muutokset.

▼M54

Vuokrasopimuksen muutokset

44 Vuokralle ottajan on käsiteltävä vuokrasopimuksen muutos erillisenä vuokrasopimuksena, jos molemmat seuraavat toteutuvat:

a) muutos lisää vuokrasopimuksen laajuutta lisäämällä käyttöoikeuden yhteen tai useampaan kohdeomaisuuserään; ja

b) vuokrasopimuksen mukainen vastike nousee määrällä, joka on verrannollinen laajuuden lisäyksen erillishintaan ja asianmukaisiin oikaisuihin, jotka kyseiseen erillishintaan mahdollisesti tehdään asianomaisen sopimuksen olosuhteiden huomioon ottamiseksi.

45 Jos kyseessä on vuokrasopimuksen muutos, jota ei käsitellä erillisenä vuokrasopimuksena, vuokralle ottajan on *vuokrasopimuksen muutoksen voimaantulopäivänä*:

a) kohdistettava muutetun sopimuksen mukainen vastike soveltaen kappaleita 13–16;

b) määritettävä muutetun vuokrasopimuksen mukainen vuokra-aika soveltaen kappaleita 18–19; ja

c) määritettävä vuokrasopimusvelka uudelleen diskonttaamalla oikaistut vuokrat oikaistulla diskonttauskorolla. Oikaistu diskonttauskorko määritetään siten, että se on vuokrasopimuksen sisäinen korko jäljellä olevalta vuokra-ajalta, jos tämä korko on helposti määritettävissä, tai vuokralle ottajan lisäluoton korko muutoksen voimaantulopäivänä, jos vuokrasopimuksen sisäinen korko ei ole helposti määritettävissä.

46 Jos kyseessä on vuokrasopimuksen muutos, jota ei käsitellä erillisenä vuokrasopimuksena, vuokralle ottajan on käsiteltävä vuokrasopimusvelan uudelleen määrittäminen kirjanpidossa:

a) pienentämällä käyttöoikeusomaisuuserän kirjanpitoarvoa vuokrasopimuksen osittaisen tai täydellisen päättämisen huomioon ottamiseksi, jos on kyse vuokrasopimuksen laajuutta pienentävistä muutoksista. Vuokralle ottajan on kirjattava vuokrasopimuksen osittaisesta tai täydellisestä päättämisestä syntyvä voitto tai tappio tulosvaikutteisesti.

b) tekemällä kaikista muista vuokrasopimuksen muutoksista vastaava oikaisu käyttöoikeusomaisuuserään.

▼M72

46A. Vuokralle ottaja voi käytännön apukeinona valita, ettei se arvioi, onko kappaleen 46B mukaiset ehdot täyttävä vuokrahelpotus vuokrasopimuksen muutos. Tämän valinnan tekevän vuokralle ottajan on käsiteltävä vuokrahelpotuksesta aiheutuvat vuokrien muutokset kirjanpidossaan samalla tavalla kuin se käsittelisi muutoksen tätä standardia soveltaen, jos kyseinen muutos ei olisi vuokrasopimuksen muutos.

46B. Kappaleessa 46A esitetty käytännön apukeino koskee vain vuokrahelpotuksia, jotka ovat välitön seuraus covid-19-pandemiasta, ja on sovellettavissa vain, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

a) vuokrien muutoksesta seuraa tarkistettu vuokrasopimuksen mukainen vastike, joka on olennaisilta osin sama tai pienempi kuin vuokrasopimuksen mukainen vastike välittömästi ennen muutosta;

b) vuokrien mahdollinen vähennys vaikuttaa vain maksuihin, jotka alun perin erääntyvät 30.6.2021 tai sitä ennen (vuokrahelpotus täyttäisi tämän ehdon esimerkiksi, jos se johtaa pienempiin vuokriin 30.6.2021 tai sitä ennen ja suurempiin vuokriin, jotka jatkuvat pidemmälle kuin 30.6.2021); ja

c) vuokrasopimuksen muihin ehtoihin ei tule tosiasiallista muutosta.

▼M54

Esittämistapa

47 Vuokralle ottajan on esitettävä joko taseessa tai liitetiedoissa:

a) käyttöoikeusomaisuuserät erillään muista varoista. Jos vuokralle ottaja ei esitä käyttöoikeusomaisuuseriä erikseen taseessa, sen on:

i) sisällytettävä käyttöoikeusomaisuuserät siihen erään, jossa vastaavat kohdeomaisuuserät esitettäisiin, jos ne omistettaisiin; ja

ii) annettava tieto siitä, mihin taseen eriin kyseiset käyttöoikeusomaisuuserät sisältyvät;

b) vuokrasopimusvelat erillään muista veloista. Jos vuokralle ottaja ei esitä vuokrasopimusvelkoja erikseen taseessa, sen on annettava tieto siitä, mihin taseen eriin kyseiset velat sisältyvät.

48 Kappaleen 47(a) vaatimusta ei sovelleta sijoituskiinteistön määritelmän mukaisiin käyttöoikeusomaisuuseriin, jotka on esitettävä taseessa sijoituskiinteistöinä.

49 Vuokralle ottajan on esitettävä vuokrasopimusvelan korkokulu voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa erillään käyttöoikeusomaisuuserän poistoista. Vuokrasopimusvelan korkokulu on osa rahoituskuluja, jotka on IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* kappaleen 82(b) mukaisesti esitettävä voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa erikseen.

50 Rahavirtalaskelmassa vuokralle ottajan on luokiteltava:

a) vuokrasopimusvelan pääoman osuutta koskevat maksut rahoitustoimintaan;

b) vuokrasopimusvelan koron osuutta koskevat maksut soveltaen IAS 7:n *Rahavirtalaskelmat* mukaisia vaatimuksia, jotka koskevat maksettuja korkoja; ja

c) lyhytaikaisista sopimuksista ja arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskevista sopimuksista maksettavat vuokrat sekä vuokrasopimusvelkaa määritettäessä huomioon ottamattomat muuttuvat vuokrat liiketoimintaan.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

51 Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tavoitteena on, että vuokralle ottajat esittävät liitetiedoissa informaatiota, joka yhdessä taseessa, voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettävän informaation kanssa antaa tilinpäätöksen käyttäjille perustan sen arvioimista varten, millainen vaikutus vuokrasopimuksilla on vuokralle ottajan taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin. Kappaleissa 52–60 esitetään vaatimukset siitä, kuinka tämä tavoite saavutetaan.

52 Vuokralle ottajan on esitettävä tiedot vuokrasopimuksista, joissa se on vuokralle ottajana, tilinpäätöksessään yhdessä liitetiedossa tai tilinpäätöksen erillisessä osassa. Vuokralle ottajan ei kuitenkaan tarvitse toistaa informaatiota, joka jo esitetään muualla tilinpäätöksessä edellyttäen, että tämä informaatio on sisällytetty ristikkäisviittauksin vuokrasopimuksia käsittelevään liitetietoon tai erilliseen osaan.

▼**M54**

53 Vuokralle ottajan on esitettävä seuraavat luvut raportointikaudelta:

a) käyttöoikeusomaisuuserien poistot kohdeomaisuuseräluokittain;

b) vuokrasopimusvelkojen korkokulut;

c) kappaleen 6 mukaisesti käsiteltyihin lyhytaikaisiin vuokrasopimuksiin liittyvät kulut. Näihin kuluihin ei tarvitse sisällyttää kuluja, jotka liittyvät vuokra-ajaltaan enintään yhden kuukauden pituisiin vuokrasopimuksiin;

d) kappaleen 6 mukaisesti käsiteltyihin arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskeviin vuokrasopimuksiin liittyvät kulut. Näihin kuluihin ei saa sisällyttää kappaleeseen 53(c) kuuluvia arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskeviin vuokrasopimuksiin liittyviä kuluja;

e) sellaisiin muuttuviin vuokriin liittyvät kulut, joita ei sisällytetä määritettäviin vuokrasopimusvelkoihin;

f) tuotot käyttöoikeusomaisuuserien edelleenvuokrauksesta;

g) vuokrasopimuksista johtuva lähtevä rahavirta yhteensä;

h) käyttöoikeusomaisuuserien lisäykset;

i) myynti- ja takaisinvuokraustapahtumista syntyvät voitot tai tappiot; ja

j) käyttöoikeusomaisuuserien kirjanpitoarvo raportointikauden lopussa kohdeomaisuuseräluokittain.

54 Vuokralle ottajan on esitettävä kappaleessa 53 määritellyt tiedot taulukkomuodossa, ellei jokin muu muoto ole asianmukaisempi. Esitettävien määrien on sisällettävä menot, jotka vuokralle ottaja on raportointikauden aikana sisällyttänyt jonkin muun omaisuuserän kirjanpitoarvoon.

55 Vuokralle ottajan on esitettävä kappaleen 6 mukaisesti kirjanpidossa käsiteltyjä lyhytaikaisia vuokrasopimuksia koskevien vuokrasitoumusten määrä, jos lyhytaikaisten vuokrasopimusten salkku, johon se on sitoutunut raportointikauden lopussa, poikkeaa siitä lyhytaikaisten vuokrasopimusten salkusta, johon kappaleen 53(c) mukaisesti esitetty lyhytaikaisista vuokrasopimuksista johtuva kulu liittyy.

56 Jos käyttöoikeusomaisuuserät ovat sijoituskiinteistön määritelmän mukaisia, vuokralle ottajan on sovellettava IAS 40:n mukaisia vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Tällöin vuokralle ottajan ei tarvitse esittää kappaleiden 53(a), (f), (h) tai (j) mukaisia tietoja kyseisistä käyttöoikeusomaisuuseristä.

57 Jos vuokralle ottaja arvostaa käyttöoikeusomaisuuserät IAS 16:n mukaisesti uudelleenarvostukseen perustuviin arvoihin, sen on esitettävä kyseisistä käyttöoikeusomaisuuseristä IAS 16:n kappaleessa 77 vaadittavat tiedot.

58 Vuokralle ottajan on esitettävä vuokrasopimusvelkojen maturiteettijakauma IFRS 7:n *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* kappaleiden 39 ja B11 mukaisesti erillään muiden rahoitusvelkojen maturiteettijakaumista.

▼M54

59 Vuokralle ottajan on esitettävä kappaleissa 53–58 vaadittavien tietojen lisäksi vuokraustoiminnoistaan muita laadullisia ja määrällisiä tietoja, jotka tarvitaan kappaleen 51 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi (kuvataan kappaleessa B48). Näihin lisätietoihin voi sisältyä – niihin kuitenkaan rajoittumatta – tietoja, jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan:

a) vuokralle ottajan vuokraustoimintojen luonnetta;

b) tulevaisuudessa syntyviä lähteviä rahavirtoja, joille vuokralle ottaja mahdollisesti altistuu ja joita ei ole otettu huomioon vuokrasopimusvelkoja määritettäessä. Tähän kuuluu seuraavista seikoista aiheutuva altistuminen:

i) muuttuvat vuokrat (kuvataan kappaleessa B49);

ii) jatko- ja päättämisoptiot (kuvataan kappaleessa B50);

iii) jäännösarvotakuut (kuvataan kappaleessa B51); ja

iv) vielä alkamattomat vuokrasopimukset, joihin vuokralle ottaja on sitoutunut;

c) vuokrasopimuksista johtuvat rajoitukset tai kovenantit; ja

d) myynti- ja takaisinvuokraustapahtumat (kuvataan kappaleessa B52).

60 Vuokralle ottajan, joka käsittelee lyhytaikaisia vuokrasopimuksia tai arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskevia vuokrasopimuksia kappaleen 6 mukaisesti, on annettava tästä tieto.

▼M72

60A Jos vuokralle ottaja soveltaa kappaleen 46A mukaista käytännön apukeinoa, sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) että se on soveltanut käytännön apukeinoa kaikkiin kappaleen 46B mukaiset ehdot täyttäviin vuokrahelpotuksiin tai, jos se ei ole soveltanut käytännön apukeinoa kaikkiin tällaisiin vuokrahelpotuksiin, esitettävä informaatiota niiden sopimusten luonteesta, joihin se on soveltanut käytännön apukeinoa (ks. kappale 2); ja

b) raportointikaudelta tulosvaikutteisesti kirjattu vuokrien muutoksia kuvastava määrä niistä vuokrahelpotuksista, joihin vuokralle ottaja on soveltanut kappaleen 46A mukaista käytännön apukeinoa.

▼M54

VUOKRALLE ANTAJA

Vuokrasopimusten luokittelu (kappaleet B53–B58)

61 Vuokralle antajan on luokiteltava kukin vuokrasopimuksensa joko *operatiiviseksi vuokrasopimukseksi* tai *rahoitusleasingsopimukseksi.*

62 Vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, jos se siirtää kohdeomaisuuserän omistamiselle ominaiset riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin. Vuokrasopimus luokitellaan operatiiviseksi vuokrasopimukseksi, jos se ei siirrä kohdeomaisuuserän omistamiselle ominaisia riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin.

▼**M54**

63 Se, onko kyseessä rahoitusleasingsopimus vai operatiivinen vuokrasopimus, riippuu ennemminkin liiketoimen tosiasiallisesta sisällöstä kuin sopimuksen muodosta. Esimerkkejä tilanteista, jotka yksin tai yhdessä yleensä johtavat vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, ovat:

a) sopimus siirtää kohdeomaisuuserän omistuksen vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä;

b) vuokralle ottajalla on oikeus ostaa kohdeomaisuuserä hintaan, jonka odotetaan olevan, silloin kun option toteuttaminen tulee mahdolliseksi, niin paljon *käypää arvoa* alempi, että option käyttäminen on *sopimuksen syntymisajankohtana* kohtuullisen varmaa;

c) vuokra-aika kattaa valtaosan kohdeomaisuuserän *taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta*, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi;

d) vuokrien nykyarvo kattaa sopimuksen syntymisajankohtana kohdeomaisuuserän käyvän arvon vähintään kaikilta olennaisilta osin; ja

e) kohdeomaisuuserä on niin erityisluonteinen, että vain vuokralle ottaja pystyy käyttämään sitä ilman merkittäviä muutoksia.

64 Tunnusomaista tilanteille, jotka myös voisivat yksin tai yhdessä johtaa vuokrasopimuksen luokittelemiseen rahoitusleasingsopimukseksi, on:

a) jos vuokralle ottaja voi purkaa vuokrasopimuksen, se kantaa ne tappiot, joita vuokralle antajalle syntyy purkamisesta;

b) jäännösarvon käyvän arvon vaihtelusta syntyvät voitot tai tappiot tulevat vuokralle ottajalle (esimerkiksi vuokranalennuksena, joka vastaa suurinta osaa myyntitulosta vuokra-ajan päättyessä); ja

c) vuokralle ottaja pystyy jatkamaan vuokrasopimusta lisäkaudeksi markkinavuokraa tuntuvasti alemmalla vuokralla.

65 Kappaleissa 63–64 esitetyt esimerkit ja tunnusmerkit eivät ole aina ratkaisevia. Jos muiden piirteiden perusteella on selvää, että vuokrasopimus ei siirrä kohdeomaisuuserän omistamiselle ominaisia riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin, vuokrasopimus luokitellaan operatiiviseksi vuokrasopimukseksi. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun kohdeomaisuuserän omistusoikeus siirtyy vuokra-ajan päättyessä omaisuuserän senhetkistä käypää arvoa vastaavaa muuttuvaa maksua vastaan, tai jos sopimukseen liittyy muuttuvia vuokria, joiden vuoksi tällaiset riskit ja edut eivät siirry kaikilta olennaisilta osin pois vuokralle antajalta.

66 Vuokrasopimuksen luokittelu tehdään sopimuksen syntymisajankohtana, ja se arvioidaan uudelleen vain, jos tapahtuu vuokrasopimuksen muutos. Arvioiden muutokset (esimerkiksi kohdeomaisuuserän taloudellista kokonaisvaikutusaikaa tai jäännösarvoa koskevien arvioiden muutokset) tai olosuhteiden muutokset (esimerkiksi vuokralle ottajan laiminlyönti) eivät johda vuokrasopimuksen uudelleenluokitteluun kirjanpitokäsittelyä varten.

▼M54

Rahoitusleasingsopimukset

Kirjaaminen ja arvostaminen

67 **Vuokralle antajan on sopimuksen alkamisajankohtana merkittävä rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevat omaisuuserät taseeseensa ja esitettävä ne saamisena määrään, joka on yhtä suuri kuin *nettosijoitus vuokrasopimukseen*.**

Alkuperäinen arvostaminen

68 Vuokralle antajan on käytettävä vuokrasopimukseen tehdyn nettosijoituksen määrittämiseen vuokrasopimuksen sisäistä korkoa. Jos kyseessä on edelleenvuokraussopimus ja jos edelleenvuokraussopimuksen sisäinen korko ei ole helposti määritettävissä, edelleenvuokraaja voi käyttää edelleenvuokraussopimukseen tehdyn nettosijoituksen määrittämiseen päävuokrasopimuksessa käytettyä diskonttauskorkoa (oikaistuna edelleenvuokraussopimukseen mahdollisesti liittyvillä alkuvaiheen välittömillä menoilla).

69 Muille kuin valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille syntyvät alkuvaiheen välittömät menot sisällytetään vuokrasopimukseen tehdyn nettosijoituksen alkuperäiseen arvoon, ja ne vähentävät vuokra-ajan kuluessa kirjattavien tuottojen määrää. Vuokrasopimuksen sisäinen korko määritellään siten, että alkuvaiheen välittömät menot sisällytetään automaattisesti vuokrasopimukseen tehtyyn nettosijoitukseen eikä niitä tarvitse lisätä erikseen.

Vuokrasopimukseen tehtyyn nettosijoitukseen sisällytettävien vuokrien alkuperäinen arvostaminen

70 Vuokrasopimukseen tehdyn nettosijoituksen arvoon sopimuksen alkamisajankohtana sisällytettävät vuokrat koostuvat seuraavista kohdeomaisuuserän käyttöoikeudesta vuokra-aikana suoritettavista maksuista, joita ei sopimuksen alkamisajankohtana ole vielä saatu:

a) kiinteät maksut (mukaan lukien kappaleessa B42 kuvatut tosiasiallisesti kiinteät maksut) vähennettyinä maksettavilla vuokrasopimukseen liittyvillä kannustimilla;

b) muuttuvat vuokrat, jotka riippuvat indeksistä tai hintatasosta ja jotka alun perin määritetään sopimuksen alkamisajankohdan indeksin tai hintatason perusteella;

c) vuokralle antajalle annetut jäännösarvotakuut, jotka on antanut vuokralle ottaja, sen lähipiiriin kuuluva osapuoli tai kolmas osapuoli, joka ei kuulu vuokralle antajan lähipiiriin ja on taloudellisesti kykenevä hoitamaan takuun mukaiset velvoitteet;

d) osto-option toteutushinta, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option (arvioidaan ottamalla huomioon kappaleessa B37 kuvatut tekijät); ja

e) vuokrasopimuksen päättämisestä aiheutuvista sanktioista johtuvat maksut, jos vuokra-ajassa on otettu huomioon, että vuokralle ottaja käyttää vuokrasopimuksen päättämisoption.

▼**M54**

Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat

71 Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan on sopimuksen alkamisajankohtana kirjattava jokaisesta rahoitusleasingsopimuksestaan seuraavat erät:

a) myyntituotto, joka on kohdeomaisuuserän käypä arvo tai sitä pienempi vuokralle antajalle kertyvien vuokrien nykyarvo markkinakorolla diskontattuna;

b) myytyä suoritetta vastaava kulu, joka on kohdeomaisuuserän hankintameno tai siitä poikkeava kirjanpitoarvo vähennettynä *takaamattoman jäännösarvon* nykyarvolla; ja

c) myyntivoitto tai -tappio (joka on myyntituoton ja myytyä suoritetta vastaavan kulun välinen erotus) sen periaatteen mukaisesti, jota se soveltaa IFRS 15:n soveltamisalaan kuuluviin suoriin myynteihin. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan on kirjattava rahoitusleasingsopimuksesta myyntivoitto tai -tappio sopimuksen alkamisajankohtana riippumatta siitä, luovuttaako vuokralle antaja kohdeomaisuuserän IFRS 15:ssä kuvatulla tavalla.

72 Valmistajat tai jälleenmyyjät tarjoavat usein asiakkaille vaihtoehtoina omaisuuserän ostamista tai vuokraamista. Valmistajan tai jälleenmyyjän tekemästä rahoitusleasingsopimuksesta syntyy voitto tai tappio, joka on samansuuruinen kuin se voitto tai tappio, joka syntyisi kohdeomaisuuserän suorasta myynnistä tavanomaisella myyntihinnalla mahdolliset paljous- tai muut alennukset huomioon ottaen.

73 Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivat vuokralle antajat tarjoavat joskus keinotekoisen alhaisia korkoja houkutellakseen asiakkaita. Tällaisen koron käyttäminen johtaisi siihen, että vuokralle antaja kirjaa liian suuren osuuden liiketoimen kokonaistuotoista sopimuksen alkamisajankohtana. Jos tarjotaan keinotekoisen alhaisia korkoja, valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan on rajoitettava myyntivoitto määrään, joka syntyisi, jos veloitettaisiin markkinakorkoa.

74 Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivan vuokralle antajan on kirjattava rahoitusleasingsopimuksen saamisen yhteydessä syntyvät menot kuluiksi sopimuksen alkamisajankohtana, koska ne pääosin liittyvät valmistajan tai jälleenmyyjän myyntivoiton ansaitsemiseen. Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiville vuokralle antajille rahoitusleasingsopimuksen saamisen yhteydessä syntyvät menot jäävät alkuvaiheen välittömien menojen määritelmän ulkopuolelle, eikä niitä näin ollen sisällytetä vuokrasopimukseen tehtyyn nettosijoitukseen.

▼M54

Myöhempi arvostaminen

75 **Vuokralla antajan on kirjattava rahoitustuotot vuokra-ajalle sellaisella perusteella, joka tuottaa vuokralle antajan nettosijoitukselle vuokrasopimukseen jokaiselta kaudelta samansuuruisen tuottoasteen.**

76 Vuokralle antaja pyrkii jaksottamaan rahoitustuotot vuokra-ajalle systemaattisella ja rationaalisella perusteella. Vuokralle antajan on kirjattava kauden vuokrat *vuokrasopimukseen tehtyä bruttosijoitusta* vastaan siten, että ne vähentävät sekä pääomaa että *kertymätöntä rahoitustuottoa*.

77 Vuokralle antajan on sovellettava vuokrasopimukseen tekemäänsä nettosijoitukseen IFRS 9:n mukaisia vaatimuksia, jotka koskevat taseesta pois kirjaamista ja arvon alentumista. Vuokralle antajan on säännöllisesti tarkasteltava arvioituja takaamattomia jäännösarvoja, joita on käytetty laskettaessa bruttosijoitusta vuokrasopimukseen Jos arvioitu takaamaton jäännösarvo on pienentynyt, vuokralla antajan on tarkistettava tuottojen jakautumista vuokra-ajalle, ja kirjattava välittömästi vähennys, joka koskee jo kertynyttä määrää.

78 Vuokralla antajan, joka luokittelee rahoitusleasingsopimuksen kohteena olevan omaisuuserän myytävänä olevaksi (tai sisällyttää sen myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään) IFRS 5:n *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot* mukaisesti, on käsiteltävä omaisuuserä kirjanpidossa kyseisen standardin mukaisesti.

Vuokrasopimuksen muutokset

79 Vuokralle antajan on käsiteltävä rahoitusleasingsopimuksen muutos erillisenä vuokrasopimuksena, jos molemmat seuraavat toteutuvat:

a) muutos lisää vuokrasopimuksen laajuutta lisäämällä käyttöoikeuden yhteen tai useampaan kohdeomaisuuserään; ja

b) vuokrasopimuksen mukainen vastike nousee määrällä, joka on verrannollinen laajuuden lisäyksen erillishintaan ja asianmukaisiin oikaisuihin, jotka kyseiseen erillishintaan mahdollisesti tehdään asianomaisen sopimuksen olosuhteiden huomioon ottamiseksi.

80 Rahoitusleasingsopimuksen muutos, jota ei käsitellä erillisenä vuokrasopimuksena, vuokralle antajan on käsiteltävä seuraavasti:

a) jos vuokrasopimus olisi luokiteltu operatiiviseksi vuokrasopimukseksi, mikäli muutos olisi ollut voimassa sopimuksen syntymisajankohtana, vuokralle antajan on:

i) käsiteltävä vuokrasopimuksen muutos uutena vuokrasopimuksena muutoksen voimaantulopäivästä lähtien; ja

▼M54

ii) määritettävä kohdeomaisuuserän kirjanpitoarvo siten, että se on nettosijoitus vuokrasopimukseen välittömästi ennen vuokrasopimuksen muutoksen voimaantuloa;

b) muussa tapauksessa vuokralle antajan on sovellettava IFRS 9:n vaatimuksia.

Operatiiviset vuokrasopimukset

Kirjaaminen ja arvostaminen

81 **Vuokralle antajan on tuloutettava operatiivisista vuokrasopimuksista saatavat vuokrat joko tasaerinä tai muulla systemaattisella perusteella. Vuokralle antajan on sovellettava muuta systemaattista perustetta, jos kyseinen peruste kuvaa paremmin kohdeomaisuuserän käytöstä saatavan hyödyn vähenemistapaa.**

82 Vuokralle antajan on kirjattava vuokratuoton ansaitsemisesta syntyneet menot, poistot mukaan luettuina, kuluiksi.

83 Vuokralle antajan on lisättävä kohdeomaisuuserän kirjanpitoarvoon alkuvaiheen välittömät menot, joita syntyy operatiivisen vuokrasopimuksen saamisesta, ja nämä menot on kirjattava kuluiksi vuokra-ajan kuluessa samalla perusteella kuin vuokratuotot.

84 Operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena olevien kohdeomaisuuserien poistoperiaatteiden on oltava yhdenmukaiset vuokralle antajan samankaltaisiin poistojen kohteena oleviin omaisuuseriin soveltamien tavanomaisten poistoperiaatteiden kanssa. Vuokralle antajan on laskettava poistot IAS 16:n ja IAS 38:n mukaisesti.

85 Vuokralle antajan on sovellettava IAS 36:ta sen määrittämiseen, onko operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena olevan kohdeomaisuuserän arvo alentunut, sekä mahdollisesti tunnistettavan arvonalentumistappion kirjanpitokäsittelyyn.

86 Valmistajana tai jälleenmyyjänä toimiva vuokralle antaja ei kirjaa myyntivoittoa operatiivisesta vuokrasopimuksesta, koska se ei ole verrattavissa myyntiin.

Vuokrasopimuksen muutokset

87 Vuokralle antajan on käsiteltävä operatiivisen vuokrasopimuksen muutos uutena vuokrasopimuksena muutoksen voimaantulopäivästä alkaen ja pidettävä alkuperäiseen vuokrasopimukseen liittyviä ennalta maksettuja tai siirtyviä vuokria osana uuden vuokrasopimuksen vuokria.

Esittämistapa

88 Vuokralle antajan on esitettävä operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena olevat kohdeomaisuuserät taseessaan kohdeomaisuuserän luonteen mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

89 **Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tavoitteena on, että vuokralle antajat esittävät liitetiedoissa informaatiota, joka yhdessä taseessa, voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa esitettävän informaation kanssa antaa tilinpäätöksen käyttäjille perustan sen arvioimista varten, millainen vaikutus vuokrasopimuksilla on vuokralle antajan taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen ja rahavirtoihin. Kappaleissa 90–97 esitetään vaatimukset siitä, kuinka tämä tavoite saavutetaan.**

▼**M54**

90 Vuokralle antajan on esitettävä seuraavat luvut raportointikaudelta:

a) rahoitusleasingsopimuksista:

i) myyntivoitto tai -tappio;

ii) rahoitustuotto vuokrasopimukseen tehdylle nettosijoitukselle; ja

iii) sellaisiin muuttuviin vuokriin liittyvät tuotot, joita ei sisällytetä vuokrasopimuksen tehdyn nettosijoituksen arvoon;

b) operatiivisista vuokrasopimuksista vuokratuotot siten, että esitetään erikseen sellaisiin muuttuviin vuokriin liittyvät tuotot, jotka eivät riipu indeksistä tai hintatasosta.

91 Vuokralle antajan on esitettävä kappaleessa 90 määritellyt tiedot taulukkomuodossa, ellei jokin muu muoto ole asianmukaisempi.

92 Vuokralle antajan on esitettävä vuokraustoiminnoistaan lisää laadullisia ja määrällisiä tietoja, jotka tarvitaan kappaleen 89 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi. Näihin lisätietoihin kuuluu – niihin kuitenkaan rajoittumatta – tietoja, jotka auttavat tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan:

a) vuokralle antajan vuokraustoimintojen luonnetta; ja

b) sitä, kuinka vuokralle antaja hallitsee riskiä, joka liittyy sen kohdeomaisuuseristä itsellään pitämiin oikeuksiin. Vuokralle antajan on erityisesti esitettävä riskienhallinnan strategiansa, joka koskee sen kohdeomaisuuseristä itsellään pitämiä oikeuksia, mukaan lukien keinot, joilla se pienentää kyseistä riskiä. Tällaisiin keinoihin voivat kuulua esimerkiksi takaisinostosopimukset, jäännösarvotakuut tai muuttuvat vuokrat, jotka tulevat maksettaviksi tiettyjen käyttörajojen ylittyessä.

Rahoitusleasingsopimukset

93 Vuokralle antajan on esitettävä laadullinen ja määrällinen selostus rahoitusleasingsopimuksiin tehdyn nettosijoituksen kirjanpitoarvon merkittävistä muutoksista.

94 Vuokralle antajan on esitettävä vuokrasaamisten maturiteettijakauma, joka osoittaa diskonttaamattomat tulevaisuudessa saatavat vuokrat vuosittain vähintään viideltä ensimmäiseltä vuodelta sekä yhteismäärän niiden jälkeisiltä vuosilta. Vuokralle antajan on täsmäytettävä diskonttaamattomat vuokrat ja nettosijoitus vuokrasopimukseen keskenään. Täsmäytyslaskelmassa on yksilöitävä vuokrasaamisiin liittyvä kertymätön rahoitustuotto ja mahdollinen diskontattu takaamaton jäännösarvo.

Operatiiviset vuokrasopimukset

95 Vuokralle antajan on sovellettava operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena oleviin aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin IAS 16:n mukaisia vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. IAS 16:n mukaisia esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia soveltaessaan vuokralle antajan on jaoteltava kukin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden luokka operatiivisten vuokrasopimusten kohteena oleviin omaisuuseriin ja toisaalta omaisuuseriin, jotka eivät ole operatiivisten vuokrasopimusten kohteena. Näin ollen vuokralle antajan on esitettävä IAS 16:n mukaan vaadittavat tiedot operatiivisen vuokrasopimuksen kohteena olevista omaisuuseristä (kohdeomaisuuseräluokittain) erillään omistamistaan omassa hallussaan ja käytössään olevista omaisuuseristä.

▼M54

96 Vuokralle antajan on sovellettava operatiivisten vuokrasopimusten kohteena oleviin omaisuuseriin IAS 36:n, IAS 38:n, IAS 40:n ja IAS 41:n mukaisia vaatimuksia tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

97 Vuokralle antajan on esitettävä vuokrien maturiteettijakauma, joka osoittaa saatavat diskonttaamattomat vuokrat vuosittain vähintään viideltä ensimmäiseltä vuodelta sekä yhteismäärän jäljellä olevilta vuosilta.

MYYNTI JA TAKAISINVUOKRAUS

98 Jos yhteisö (myyjä-vuokralle ottaja) luovuttaa omaisuuserän toiselle yhteisölle (ostaja-vuokralle antaja) ja vuokraa kyseisen omaisuuserän ostaja-vuokralle antajalta, sekä myyjä-vuokralle ottajan että ostaja-vuokralle antajan on käsiteltävä luovutussopimus ja vuokrasopimus kappaleiden 99–103 mukaisesti

Sen arvioiminen, onko omaisuuserän luovutus myynti

99 Yhteisön on sovellettava vaatimuksia sen määrittämisestä, milloin suoritevelvoite täyttyy IFRS 15:n mukaisesti, sen ratkaisemiseen, käsitelläänkö omaisuuserän luovutus kirjanpidossa kyseisen omaisuuserän myyntinä.

Omaisuuserän luovutus on myynti

100 Jos myyjä-vuokralle ottajan tekemä omaisuuserän luovutus täyttää IFRS 15:n mukaiset vaatimukset, joiden mukaan se on käsiteltävä omaisuuserän myyntinä:

a) myyjä-vuokralle ottajan on arvostettava takaisinvuokrauksesta syntyvä käyttöoikeusomaisuuserä siten, että se on myyjä-vuokralle ottajan itsellään pitämään käyttöoikeuteen liittyvä suhteellinen osuus omaisuuserän aiemmasta kirjanpitoarvosta. Näin ollen myyjä-vuokralle ottajan on kirjattava vain se voiton tai tappion määrä, joka liittyy ostaja-vuokralle antajalle siirrettyihin oikeuksiin;

b) ostaja-vuokralle antajan on käsiteltävä omaisuuserän osto soveltuvien standardien mukaisesti ja vuokrasopimus tämän standardin vuokralle antajan kirjanpitoa koskevien vaatimusten mukaisesti.

101 Jos omaisuuserän myynnistä suoritettavan vastikkeen käypä arvo ei ole yhtä suuri kuin omaisuuserän käypä arvo tai jos vuokrasopimukseen perustuvat maksut eivät ole markkinahintatason mukaisia, yhteisön on tehtävä seuraavat oikaisut, jotta myyntituotto vastaisi käypää arvoa:

a) markkinaehtoja huonommat ehdot on käsiteltävä ennakkoon maksettuina vuokrina; ja

b) markkinaehtoja paremmat ehdot on käsiteltävä lisärahoituksena, jonka ostaja-vuokralle antaja antaa myyjä-vuokralle ottajalle.

102 Yhteisön on määritettävä kappaleen 101 mahdollisesti edellyttämä oikaisu perustuen siihen, joka seuraavista on helpommin määritettävissä:

a) myynnistä suoritettavan vastikkeen käyvän arvon ja omaisuuserän käyvän arvon välinen erotus; ja

▼M54

b) vuokrasopimukseen perustuvien maksujen nykyarvon ja markkinahintaisten vuokrien nykyarvon välinen erotus.

Omaisuuserän luovutus ei ole myynti

103 Jos myyjä-vuokralle ottajan toteuttama omaisuuserän luovutus ei täytä IFRS 15:n mukaisia vaatimuksia, joiden mukaan se olisi käsiteltävä omaisuuserän myyntinä:

a) myyjä-vuokralle ottajan on pidettävä luovutettu omaisuuserä taseessaan ja kirjattava luovutushintaa vastaava rahoitusvelka. Sen on käsiteltävä rahoitusvelka IFRS 9:n mukaisesti.

b) ostaja-vuokralle antaja ei saa kirjata sille luovutettua omaisuuserää, ja sen on kirjattava luovutushintaa vastaava määrä rahoitusvaroiksi. Sen on käsiteltävä rahoitusvarat IFRS 9:n mukaisesti.

Liite A

Määritelmät

Tämä liite on kiinteä osa standardia.

vuokrasopimuksen alkamisajankohta (sopimuksen alkamisajankohta)	Päivä, jona **vuokralle antaja** antaa **kohdeomaisuuserän vuokralle ottajan** käytettäväksi.
taloudellinen kokonaisvaikutusaika	Joko ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan taloudellisesti käyttökelpoinen yhdelle tai useammalle käyttäjälle tai niiden suoriteyksikköjen tai muiden vastaavien yksikköjen lukumäärä, jotka yhden tai useamman käyttäjän odotetaan saavan omaisuuserästä.
muutoksen voimaantulopäivä	Päivä, jona molemmat osapuolet sopivat **vuokrasopimuksen muutoksesta**.
käypä arvo	**Vuokralle antajaa** koskevia kirjanpitovaatimuksia sovellettaessa rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä.
rahoitusleasingsopimus	**Vuokrasopimus**, joka siirtää **kohdeomaisuuserän** omistamiselle ominaiset riskit ja edut kaikilta olennaisilta osin.
kiinteät maksut	Maksut, jotka **vuokralle ottaja** suorittaa **vuokralle antajalle** oikeudesta käyttää **kohdeomaisuuserää vuokra-aikana**, lukuun ottamatta **muuttuvia vuokria**.

▼**M54**

bruttosijoitus vuokrasopimukseen	Seuraavien yhteismäärä: a) vuokrat, jotka **vuokralle antaja** saa **rahoitusleasingsopimuksen** mukaan; ja b) vuokralle antajan hyväksi tuleva **takaamaton jäännösarvo**.
vuokrasopimuksen syntymisajankohta (sopimuksen syntymisajankohta)	**Vuokrasopimuksen** päiväys tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan vuokrasopimuksen pääasiallisia ehtoja.
alkuvaiheen välittömät menot	**Vuokrasopimuksen** saamisesta aiheutuvat lisämenot, joita ei olisi syntynyt, ellei vuokrasopimusta olisi saatu, lukuun ottamatta menoja, joita valmistajana tai jälleenmyyjänä toimivalle **vuokralle antajalle** syntyy **rahoitusleasingsopimuksen** yhteydessä.
vuokrasopimuksen sisäinen korko	Korko, jota käyttäen (a) **vuokrien** ja (b) **takaamattoman jäännösarvon** nykyarvo vastaa (i) **kohdeomaisuuserän käyvän arvon** ja (ii) vuokralle antajalle syntyneiden **alkuvaiheen välittömien menojen** yhteismäärää.
vuokrasopimus	Sopimus tai sopimuksen osa, joka antaa oikeuden käyttää omaisuuserää (**kohdeomaisuuserä**) tiettynä ajanjaksona vastiketta vastaan.
vuokrasopimukseen liittyvät kannustimet	**Vuokrasopimukseen** liittyvät maksut, jotka **vuokralle antaja** suorittaa **vuokralle ottajalle**, tai vuokralle ottajan menot, jotka vuokralle antaja korvaa tai ottaa vastattavikseen.
vuokrasopimuksen muutos	**Vuokrasopimuksen** laajuuden tai vuokrasopimuksen mukaisen vastikkeen muutos, joka ei ollut osa vuokrasopimuksen alkuperäisiä ehtoja (esimerkiksi yhden tai useamman **kohdeomaisuuserän** käyttöoikeuden lisääminen tai päättäminen tai sopimuksen mukaisen **vuokra-ajan** jatkaminen tai lyhentäminen).

▼**M54**

vuokrat

Maksut, jotka **vuokralle ottaja** suorittaa **vuokralle antajalle** oikeudesta käyttää **kohdeomaisuuserää vuokra-aikana**, sisältäen seuraavan:

a) **kiinteät maksut** (mukaan lukien tosiasiallisesti kiinteät maksut) vähennettyinä **vuokrasopimukseen liittyvillä kannustimilla**;

b) **muuttuvat vuokrat**, jotka riippuvat indeksistä tai hintatasosta;

c) osto-option toteutushinta, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option; ja

d) **vuokrasopimuksen** päättämisestä aiheutuvista sanktioista johtuvat maksut, jos vuokra-ajassa on otettu huomioon, että vuokralle ottaja käyttää vuokrasopimuksen päättämisoption.

Vuokralle ottajan näkökulmasta vuokrat sisältävät myös määrät, jotka vuokralle ottajan odotetaan maksavan **jäännösarvotakuiden** perusteella. Vuokriin ei lueta sopimuksen muille kuin vuokrasopimuskomponenteille kohdistettuja maksuja, paitsi jos vuokralle ottaja päättää yhdistää muut kuin vuokrasopimuskomponentit vuokrasopimuskomponenttiin ja käsitellä niitä kirjanpidossa yhtenä vuokrasopimuskomponenttina.

Vuokralle antajan näkökulmasta vuokrat sisältävät myös vuokralle antajalle mahdollisesti annetut jäännösarvotakuut, jotka on antanut vuokralle ottaja, sen lähipiiriin kuuluva osapuoli tai kolmas osapuoli, joka ei kuulu vuokralle antajan lähipiiriin ja on taloudellisesti kykenevä täyttämään takuun mukaiset velvoitteet; Vuokriin ei lueta muille kuin vuokrasopimuskomponenteille kohdistettuja maksuja.

vuokra-aika

Ajanjakso, jona sopimus ei ole purettavissa ja jona **vuokralle ottajalla** on oikeus käyttää **kohdeomaisuuserää**, sisältäen molemmat seuraavat:

a) **vuokrasopimuksen** jatkamisoption kattamat ajanjaksot, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää kyseisen option; ja

b) vuokrasopimuksen päättämisoption kattamat ajanjaksot, jos on kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja ei käytä kyseistä optiota.

vuokralle ottaja

Yhteisö, joka saa oikeuden käyttää **kohdeomaisuuserää** tiettynä ajanjaksona vastiketta vastaan.

vuokralle ottajan lisäluoton korko

Korko, jota **vuokralle ottaja** joutuisi maksamaan lainatessaan vastaavaksi ajaksi ja vastaavanlaisin vakuuksin rahat, jotka tarvitaan **käyttöoikeusomaisuuserän** arvoa vastaavan omaisuuserän hankkimiseksi vastaavanlaisessa taloudellisessa ympäristössä.

▼**M54**

vuokralle antaja	Yhteisö, joka antaa oikeuden käyttää **kohdeomaisuuserää** tiettynä ajanjaksona vastiketta vastaan.
nettosijoitus vuokrasopimukseen	**Bruttosijoitus vuokrasopimukseen** diskontattuna **vuokrasopimuksen sisäisellä korolla**.
operatiivinen vuokrasopimus	**Vuokrasopimus**, joka ei siirrä **kohdeomaisuuserän** omistamiselle ominaisia riskejä ja etuja kaikilta olennaisilta osin.
optioon perustuvat vuokrat	Maksut, jotka **vuokralle ottaja** suorittaa **vuokralle antajalle** oikeudesta käyttää **kohdeomaisuuserää vuokrasopimuksen** jatkamis- tai päättämisoption kattamina ajanjaksoina, jotka eivät sisälly **vuokra-aikaan**.
käyttöaika	Koko se ajanjakso, jona omaisuuserää käytetään asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen toteuttamiseksi (mukaan lukien ei-peräkkäiset ajanjaksot).
jäännösarvotakuu	Vuokralle antajan lähipiiriin kuulumattoman osapuolen **vuokralle antajalle** antama takuu siitä, että **kohdeomaisuuserän** arvo (tai osa sen arvosta) **vuokrasopimuksen** päättyessä on vähintään tietyn suuruinen.
käyttöoikeusomaisuuserä	Omaisuuserä, joka edustaa **vuokralle ottajan** oikeutta käyttää **kohdeomaisuuserää vuokra-aikana**.
lyhytaikainen vuokrasopimus	**Vuokrasopimus**, jonka mukainen **vuokra-aika** on **sopimuksen alkamisajankohtana** enintään 12 kuukautta. Vuokrasopimus, johon sisältyy osto-optio, ei ole lyhytaikainen.
edelleenvuokraus	Liiketoimi, jolla **vuokralle ottaja** (”edelleenvuokraaja”) vuokraa **kohdeomaisuuserän** kolmannelle osapuolelle pääsopimuksen vuokralle antajan ja vuokralle ottajan välisen **vuokrasopimuksen** (”päävuokrasopimus”) pysyessä voimassa.
kohdeomaisuuserä	**Vuokrasopimuksen** kohteena oleva omaisuuserä, jonka käyttöoikeuden **vuokralle antaja** on antanut **vuokralle ottajalle**.
kertymätön rahoitustuotto	Seuraavien erien välinen erotus: a) bruttosijoitus vuokrasopimukseen, ja b) nettosijoitus vuokrasopimukseen.

▼M54

takaamaton jäännösarvo Se osuus **kohdeomaisuuserän** jäännösarvosta, jonka realisoitumisesta **vuokralle antajalla** ei ole varmuutta tai josta yksinomaan vuokralle antajan lähipiiriin kuuluva osapuoli on antanut takuun.

muuttuvat vuokrat Se osuus **vuokralle ottajan vuokralle antajalle kohdeomaisuuserän** käyttöoikeudesta **vuokra-aikana** suorittamista maksuista, joka vaihtelee tosiseikoissa tai olosuhteissa **sopimuksen alkamisajankohdan** jälkeen tapahtuvien muiden muutosten kuin ajan kulumisen vuoksi.

Termit, jotka on määritelty muissa standardeissa ja joita käytetään tässä standardissa samassa merkityksessä

sopimus Kahden tai useamman osapuolen välinen yhteisymmärrys, joka luo täytäntöönpantavissa olevia oikeuksia ja velvoitteita.

taloudellinen vaikutusaika Ajanjakso, jona omaisuuserän odotetaan olevan yhteisön käytettävissä, tai niiden suorite- tai muiden yksikköjen lukumäärä, jotka yhteisön odotetaan saavan omaisuuserästä.

Liite B

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa standardia. Siinä kuvataan kappaleiden 1–103 soveltamista, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien.

Soveltaminen salkkuun

B1 Tässä standardissa määrätään yksittäisen vuokrasopimuksen kirjanpitokäsittelystä. Käytännön apukeinona yhteisö kuitenkin saa soveltaa tätä standardia ominaispiirteiltään samankaltaisista vuokrasopimuksista koostuvaan salkkuun, jos yhteisö kohtuudella odottaa, että tilinpäätökseen aiheutuvat vaikutukset tämän standardin soveltamisesta salkkuun eivät olennaisesti poikkeaisi siitä, että standardia sovellettaisiin salkkuun sisältyviin yksittäisiin vuokrasopimuksiin. Salkun kirjanpitokäsittelyssä yhteisön on käytettävä arvioita ja oletuksia, jotka kuvastavat salkun kokoa ja koostumusta.

Sopimusten yhdistäminen

B2 Yhteisön on tätä standardia soveltaessaan yhdistettävä kaksi tai useampia samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti saman vastapuolen (tai vastapuolen lähipiirin) kanssa tehtyä sopimusta ja käsiteltävä sopimuksia yhtenä sopimuksena, jos yksi tai useampi seuraavista kriteereistä täyttyy:

a) sopimukset neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena, ja niillä on yhteinen kaupallinen tavoite, jota ei voi ymmärtää tarkastelematta sopimuksia yhdessä;

b) yhdestä sopimuksesta maksettavan vastikkeen määrä riippuu toisen sopimuksen mukaisesta hinnasta tai sopimuksesta suoriutumisesta; tai

▼M54

c) sopimusten antamat kohdeomaisuuserien käyttöoikeudet (tai jotkin kussakin sopimuksessa annettavat kohdeomaisuuserien käyttöoikeudet) muodostavat yhden kappaleessa B32 kuvatun vuokrasopimuskomponentin.

Kirjaamista koskeva helpotus: vuokrasopimukset, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen (kappaleet 5–8).

B3 Tämän standardin mukaan vuokralle ottaja saa kappaleessa B7 määritellyin poikkeuksin soveltaa kappaletta 6 sellaisten vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyyn, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen. Vuokralle ottajan on arvioitava kohdeomaisuuserän arvo sen arvon perusteella, joka omaisuuserällä on uutena, riippumatta vuokrattavan omaisuuserän iästä.

B4 Sen arvioiminen, onko kohdeomaisuuserä arvoltaan vähäinen, tapahtuu absoluuttisella perusteella. Arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskevat vuokrasopimukset voidaan käsitellä kirjanpidossa kappaleen 6 mukaisesti riippumatta siitä, ovatko kyseiset vuokrasopimukset olennaisia vuokralle ottajalle. Vuokralle ottajan koko, luonne tai olosuhteet eivät vaikuta arviointiin. Näin ollen eri vuokralle ottajien odotetaan tekevän samat johtopäätökset siitä, onko tietty kohdeomaisuuserä arvoltaan vähäinen.

B5 Kohdeomaisuuserä voi olla arvoltaan vähäinen vain, jos:

a) vuokralle ottaja pystyy hyötymään kohdeomaisuuserän käytöstä sellaisenaan tai yhdessä muiden vuokralle ottajalle helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa; ja

b) kohdeomaisuuserä ei ole erittäin riippuvainen muista omaisuuseristä eikä sillä ole niiden kanssa suuresti keskinäisiä yhteyksiä.

B6 Kohdeomaisuuserää koskeva vuokrasopimus ei voi olla arvoltaan vähäistä omaisuuserää koskeva vuokrasopimus, jos omaisuuserä on luonteeltaan sellainen, ettei se uutena tyypillisesti ole arvoltaan vähäinen. Esimerkiksi autoja koskevat vuokrasopimukset eivät voi olla arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskevia vuokrasopimuksia, koska uusi auto ei tyypillisesti ole arvoltaan vähäinen.

B7 Jos vuokralle ottaja vuokraa tai odottaa vuokraavansa omaisuuserän edelleen, pääsopimus ei voi olla arvoltaan vähäistä omaisuuserää koskeva vuokrasopimus.

B8 Esimerkkejä arvoltaan vähäisistä omaisuuseristä ovat tablettitietokoneet ja henkilökohtaiset tietokoneet, pienet toimistokalusteet ja puhelimet.

Vuokrasopimuksen yksilöiminen (kappaleet 9–11)

B9 Arvioidessaan, antaako sopimus oikeuden yksilöidyn omaisuuserän käyttöä koskevaan määräysvaltaan (ks. kappaleet B13–B20) tietyksi ajanjaksoksi, yhteisön on arvioitava, onko asiakkaalla omaisuuserän koko *käyttöajan* molemmat seuraavat:

a) oikeus saada yksilöidyn omaisuuserän käytöstä koituva taloudellinen hyöty kaikilta olennaisilta osin (kuvataan kappaleissa B21–B23); ja

b) oikeus ohjata yksilöidyn omaisuuserän käyttöä (kuvataan kappaleissa B24–B30).

▼**M54**

B10 Jos asiakkaalla on oikeus yksilöidyn omaisuuserän käyttöä koskevaan määräysvaltaan vain osan sopimuksen voimassaoloajasta, sopimus sisältää vuokrasopimuksen, joka koskee kyseistä osuutta voimassaoloajasta.

B11 Tavaroiden tai palvelujen vastaanottamista koskevan sopimuksen voi tehdä IFRS 11:ssa *Yhteisjärjestelyt* määritelty yhteisjärjestely, tai sopimus voidaan tehdä yhteisjärjestelyn puolesta. Tällöin yhteisjärjestelyn katsotaan olevan sopimuksessa asiakas. Arvioidessaan, sisältyykö tällaiseen sopimukseen vuokrasopimus, yhteisön on arvioitava, onko yhteisjärjestelyllä koko käyttöajan oikeus yksilöidyn omaisuuserän käyttöä koskevaan määräysvaltaan.

B12 Yhteisön on arvioitava jokaisesta erillisestä potentiaalisesta vuokrasopimuskomponentista, sisältyykö sopimukseen vuokrasopimus. Kappaleessa B32 on ohjeistusta erillisistä vuokrasopimuskomponenteista.

Yksilöity omaisuuserä

B13 Omaisuuserä yksilöidään tyypillisesti määrittelemällä se sopimuksessa nimenomaisesti. Omaisuuserä voidaan kuitenkin yksilöidä myös määrittelemällä se epäsuorasti ajankohtana, jona se annetaan asiakkaan käytettäväksi.

Tosiasialliset oikeudet korvata omaisuuserä toisella

B14 Vaikka omaisuuserä olisi määritelty, asiakkaalla ei ole yksilöidyn omaisuuserän käyttöoikeutta, jos toimittajaosapuolella on koko käyttöajan tosiasiallinen oikeus korvata omaisuuserä toisella. Toimittajaosapuolen oikeus korvata omaisuuserä toisella on tosiasiallinen vain, jos molemmat seuraavat ehdot täyttyvät:

a) toimittajaosapuoli pystyy käytännössä korvaamaan omaisuuserän vaihtoehtoisilla omaisuuserillä koko käyttöajan (asiakas ei esimerkiksi voi estää toimittajaosapuolta korvaamasta omaisuuserää toisella ja vaihtoehtoisia omaisuuseriä on toimittajaosapuolen helposti saatavissa tai se pystyisi hankkimaan niitä kohtuullisen ajan kuluessa); ja

b) toimittajaosapuoli hyötyisi taloudellisesti siitä, että se käyttää oikeutensa korvata omaisuuserä toisella (ts. taloudellisen hyödyn, joka liittyy omaisuuserän korvaamiseen toisella, odotetaan olevan suurempi kuin kustannukset, joita aiheutuu omaisuuserän korvaamisesta toisella).

B15 Jos toimittajaosapuolella on oikeus tai velvollisuus korvata omaisuuserä toisella vain aikaisintaan tiettynä ajankohtana tai vain tietyn tapahtuman toteutuessa, toimittajaosapuolen oikeus korvata omaisuuserä toisella ei ole tosiasiallinen, koska se ei käytännössä pysty koko käyttöajan ajan korvaamaan omaisuuserää vaihtoehtoisilla omaisuuserillä.

B16 Yhteisön arvio siitä, onko toimittajaosapuolen oikeus korvata omaisuuserä toisella tosiasiallinen, perustuu sopimuksen syntymisajankohtana vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, eikä siinä oteta huomioon tulevia tapahtumia, joiden toteutumista ei sopimuksen syntymisajankohtana pidetä todennäköisenä. Tulevia tapahtumia, joiden toteutumista ei sopimuksen syntymisajankohtana pidettäisi todennäköisenä ja joita ei siis tulisi ottaa huomioon arvioinnissa, ovat esimerkiksi seuraavat:

a) tuleva asiakas suostuu maksamaan omaisuuserän käytöstä yli markkinahintatason;

▼M54

b) otetaan käyttöön uutta teknologiaa, joka ei ole sopimuksen syntymisajankohtana pitkälle kehitettyä;

c) se, miten asiakas käyttää omaisuuserää tai mikä on omaisuuserän suorituskyky, poikkeaa huomattavasti siitä, millaista käyttöä tai suorituskykyä pidettiin todennäköisenä sopimuksen syntymisajankohtana; ja

d) omaisuuserän markkinahinta käyttöaikana poikkeaa huomattavasti markkinahinnasta, jota pidettiin todennäköisenä sopimuksen syntymisajankohtana.

B17 Jos omaisuuserä sijaitsee asiakkaan tiloissa tai jossakin muualla, kustannukset sen korvaamisesta toisella ovat yleensä suuremmat kuin jos se sijaitsee toimittajaosapuolen tiloissa, ja näin ollen ne todennäköisemmin ylittävät hyödyn, joka liittyy omaisuuserän korvaamiseen toisella.

B18 Toimittajaosapuolen oikeus tai velvollisuus korvata omaisuuserä toisella korjauksia ja huoltoa varten, jos omaisuuserä ei toimi kunnolla tai jos siihen on saatavilla tekninen päivitys, ei ole este sille, että asiakkaalla on yksilöidyn omaisuuserän käyttöoikeus.

B19 Jos asiakas ei pysty helposti ratkaisemaan, onko toimittajaosapuolella tosiasiallinen oikeus korvata omaisuuserä toisella, asiakkaan on oletettava, ettei korvaamisoikeus ole tosiasiallinen.

Osuudet omaisuuseristä

B20 Omaisuuserän kapasiteettiosuus on yksilöity omaisuuserä, jos se on fyysisesti erotettavissa (esimerkiksi rakennuksen yksi kerros). Omaisuuserän kapasiteettiosuus tai muu osuus, joka ei ole fyysisesti erotettavissa (esimerkiksi valokuitukaapelin kapasiteettiosuus), ei ole yksilöity omaisuuserä, paitsi jos se edustaa omaisuuserän kapasiteettia kaikilta olennaisilta osin ja näin ollen antaa asiakkaalle oikeuden saada omaisuuserän käytöstä koituva taloudellinen hyöty kaikilta olennaisilta osin.

Oikeus saada käytöstä koituvaa taloudellista hyötyä

B21 Jotta asiakkaalla olisi määräysvalta yksilöidyn omaisuuserän käyttöön, asiakkaalla täytyy olla oikeus saada omaisuuserän käytöstä koko käyttöaikana koituva taloudellinen hyöty kaikilta olennaisilta osin (esimerkiksi siten, että sillä on yksinoikeus omaisuuserän käyttöön koko kyseisenä ajanjaksona). Asiakas voi saada omaisuuserän käytöstä taloudellista hyötyä suoraan tai epäsuorasti usealla eri tavalla, kuten käyttämällä omaisuuserää, pitämällä se hallussaan tai vuokraamalla se edelleen. Omaisuuserän käytöstä koituvaan taloudelliseen hyötyyn luetaan sen ensisijainen tuotos ja sivutuotteet (mukaan lukien niistä kertyvät potentiaaliset rahavirrat) sekä muu omaisuuserän käytöstä koituva taloudellinen hyöty, joka voisi syntyä kolmannen osapuolen kanssa toteutuvasta kaupallisesta transaktiosta.

B22 Arvioidessaan oikeutta saada omaisuuserän käytöstä koituva taloudellinen hyöty kaikilta olennaisilta osin yhteisön on otettava huomioon taloudellinen hyöty omaisuuserän sellaisesta käytöstä, joka sisältyy asiakkaalla omaisuuserään olevan käyttöoikeuden määriteltyyn laajuuteen (ks. kappale B30). Esimerkiksi:

▼**M54**

a) jos sopimuksessa rajoitetaan moottoriajoneuvon käyttö sen käyttöaikana tietylle alueelle, yhteisön on otettava huomioon vain se taloudellinen hyöty, joka koituu moottoriajoneuvon käytöstä kyseisellä alueella, ei sen ulkopuolella;

b) jos sopimuksessa määrätään, että asiakas saa ajaa moottoriajoneuvolla käyttöaikana vain tietyn mailimäärän, yhteisön on otettava huomioon vain se taloudellinen hyöty, joka koituu moottoriajoneuvon käytöstä sallittuun mailimäärään asti, ei sen ylittävältä osalta.

B23 Jos sopimuksessa vaaditaan, että asiakas maksaa toimittajaosapuolelle tai jollekin muulle osapuolelle vastikkeena osan omaisuuserän käytöstä kertyvistä rahavirroista, kyseisiä vastikkeena maksettavia rahavirtoja on pidettävä osana taloudellista hyötyä, jonka asiakas saa omaisuuserän käytöstä. Esimerkiksi jos asiakas on velvollinen maksamaan toimittajaosapuolelle prosenttiosuuden myynnistä vastikkeena myymälätilan käyttämisestä, tämä vaatimus ei estä sitä, että asiakkaalla on oikeus saada myymälätilan käytöstä koituva taloudellinen hyöty kaikilta olennaisilta osin. Tämä johtuu siitä, että myynnistä kertyvien rahavirtojen katsotaan olevan taloudellista hyötyä, jonka asiakas saa myymälätilan käytöstä ja josta se sitten maksaa osan toimittajaosapuolelle vastikkeena kyseisen tilan käyttöoikeudesta.

Oikeus ohjata käyttöä

B24 Asiakkaalla on oikeus ohjata yksilöidyn omaisuuserän käyttöä koko käyttöajan vain, jos:

a) joko asiakkaalla on koko käyttöajan oikeus ohjata omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta (kuvataan kappaleissa B25–B30); tai

b) omaisuuserän käyttötavasta ja -tarkoituksesta tehtävät merkitykselliset päätökset on määrätty ennalta ja:

i) asiakkaalla on koko käyttöajan oikeus omaisuuserän operointiin (tai oikeus ohjata muita omaisuuserän operoinnissa sen määräämällä tavalla), ilman että toimittajaosapuolella on oikeutta muuttaa kyseisiä operointiohjeita; tai

ii) asiakas on suunnitellut omaisuuserän (tai tietyt siihen liittyvät osa-alueet) tavalla, joka määrää ennalta omaisuuserän käyttötavan ja -tarkoituksen koko käyttöajan.

Omaisuuserän käyttötapa ja -tarkoitus

B25 Asiakkaalla on oikeus ohjata omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta, jos se voi sopimuksessa määritellyn käyttöoikeutensa rajoissa muuttaa omaisuuserän käyttötapaa tai -tarkoitusta koko käyttöajan. Tätä arviointia tehdessään yhteisö ottaa huomioon päätöksenteko-oikeudet, jotka ovat merkityksellisimpiä omaisuuserän käyttötavan ja -tarkoituksen muuttamisen kannalta koko käyttöaikana. Päätöksenteko-oikeudet ovat merkityksellisiä silloin, kun niillä on vaikutusta käytöstä tulevaisuudessa koituvaan taloudelliseen hyötyyn. Päätöksenteko-oikeudet, jotka ovat merkityksellisimpiä, ovat eri sopimuksissa todennäköisesti erilaisia omaisuuserän luonteesta ja sopimuksen ehdoista riippuen.

▼**M54**

B26 Esimerkkejä päätöksenteko-oikeuksista, jotka olosuhteista riippuen antavat oikeuden muuttaa omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta asiakkaan käyttöoikeudelle määritellyissä rajoissa, ovat:

a) oikeudet muuttaa sitä, minkä tyyppistä tuotosta omaisuuserä tuottaa (esimerkiksi päättää, käytetäänkö kuljetuskonttia tavaroiden kuljettamiseen vai varastointiin, tai päättää vähittäismyymälästä myytävästä tuotevalikoimasta);

b) oikeudet muuttaa sitä, milloin tuotosta tuotetaan (esimerkiksi päättää, milloin tiettyä konetta tai voimalaitosta käytetään);

c) oikeudet muuttaa sitä, missä tuotosta tuotetaan (esimerkiksi päättää kuorma-auton tai laivan määränpää tai päättää, missä jotakin laitetta käytetään); ja

d) oikeudet muuttaa sitä, tuotetaanko tuotosta ja kuinka paljon sitä tuotetaan (esimerkiksi päättää, tuotetaanko voimalaitoksessa energiaa ja kuinka paljon energiaa kyseisessä voimalaitoksessa tuotetaan).

B27 Esimerkkejä päätöksenteko-oikeuksista, jotka eivät anna oikeutta muuttaa omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta, ovat omaisuuserän operointiin tai ylläpitoon rajoittuvat oikeudet. Tällaiset oikeudet voivat olla asiakkaalla tai toimittajaosapuolella. Vaikka esimerkiksi omaisuuserän operointia tai ylläpitoa koskevat oikeudet ovat usein välttämättömiä omaisuuserän tehokkaan käytön kannalta, ne eivät ole omaisuuserän käyttötavan ja -tarkoituksen ohjaamista koskevia oikeuksia ja riippuvat usein omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta koskevista päätöksistä. Omaisuuserän operointia koskevat oikeudet voivat kuitenkin tuottaa asiakkaalle oikeuden ohjata omaisuuserän käyttöä, jos omaisuuserän käyttötavasta ja -tarkoituksesta tehtävät merkitykselliset päätökset on määrätty ennalta (ks. kappale B24(b)(i)).

Käyttöaikana ja ennen sitä tehtävät päätökset

B28 Omaisuuserän käyttötavasta ja -tarkoituksesta tehtävät merkitykselliset päätökset voidaan määrätä ennalta usealla eri tavalla. Tehtävät merkitykselliset päätökset voidaan määrätä ennalta esimerkiksi omaisuuserän suunnittelun perusteella tai sopimalla omaisuuserän käyttöä koskevista rajoituksista.

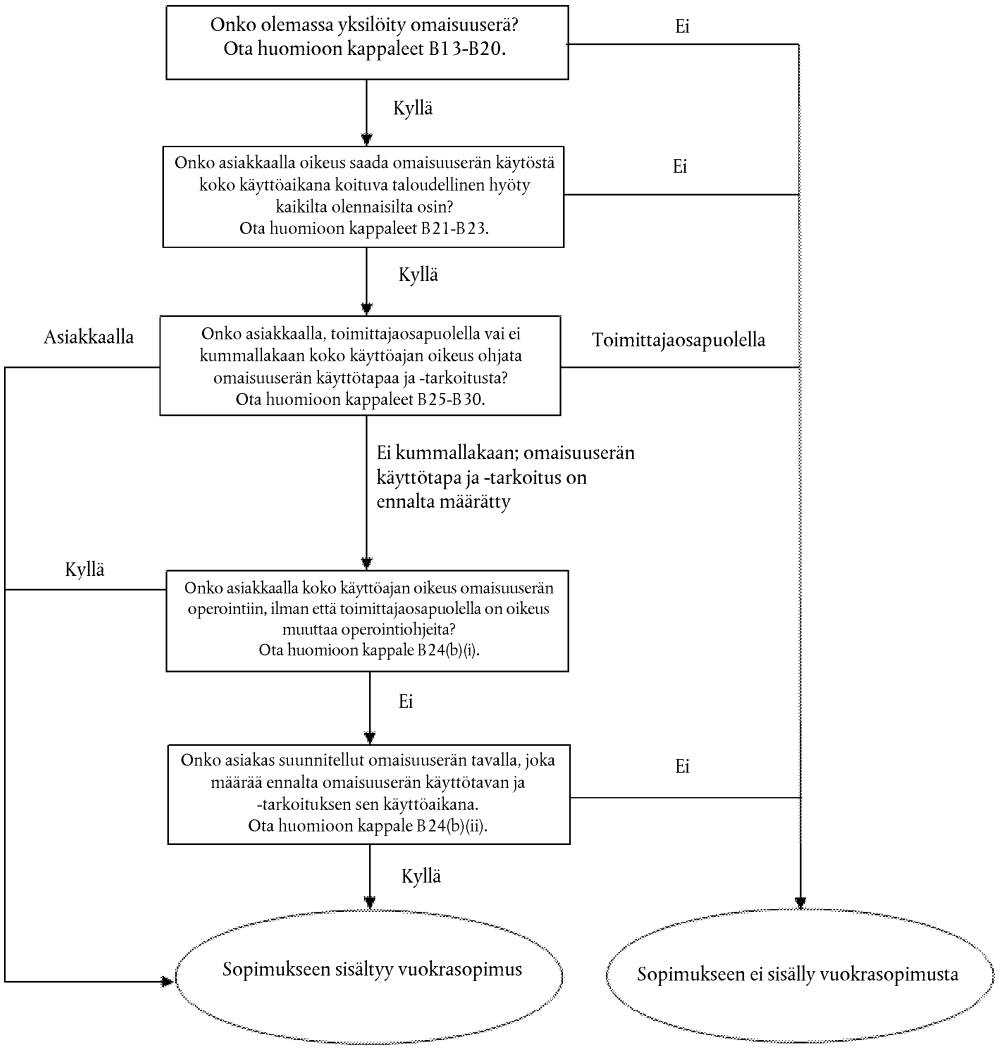
B29 Arvioidessaan, onko asiakkaalla oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä, yhteisön on otettava huomioon vain oikeudet tehdä päätöksiä omaisuuserän käytöstä käyttöaikana, paitsi jos asiakas on suunnitellut omaisuuserän (tai sen tietyt osa-alueet) kappaleessa B24(b)(ii) kuvatulla tavalla. Näin ollen yhteisö ei saa ottaa huomioon päätöksiä, jotka on määrätty ennalta ennen käyttöaikaa, paitsi kappaleen B24(b)(ii) mukaisten olosuhteiden vallitessa. Jos asiakas esimerkiksi pystyy ainoastaan määräämään omaisuuserän tuotoksesta ennen käyttöaikaa, sillä ei ole oikeutta ohjata kyseisen omaisuuserän käyttöä. Kyky määritellä tuotos sopimuksessa ennen käyttöaikaa ilman muita omaisuuserän käyttöön liittyviä päätöksenteko-oikeuksia antaa asiakkaalle samat oikeudet kuin mille tahansa tavaroita tai palveluja ostavalle asiakkaalle.

▼**M54**

Suojaavat oikeudet

B30 Sopimukseen voi sisältyä ehtoja, joiden tarkoituksena on suojata toimittajaosapuolen intressiä omaisuuserän tai muiden omaisuuserien suhteen, suojella sen henkilöstöä tai varmistaa, että toimittajaosapuoli noudattaa säädöksiä tai määräyksiä. Nämä ovat esimerkkejä suojaavista oikeuksista. Sopimuksessa voidaan esimerkiksi (i) määrätä omaisuuserän enimmäiskäyttömäärä tai rajoittaa sitä, missä tai milloin asiakas voi käyttää omaisuuserää, (ii) vaatia asiakasta noudattamaan tiettyjä toimintatapoja tai (iii) vaatia asiakasta ilmoittamaan toimittajaosapuolelle omaisuuserän käyttötavan muutoksista. Suojaavat oikeudet määrittelevät tyypillisesti asiakkaan käyttöoikeuden laajuuden mutta eivät yksinään estä sitä, että asiakkaalla on oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä.

B31 Seuraava vuokaavio voi auttaa yhteisöjä arvioimaan, onko jokin sopimus vuokrasopimus tai sisältyykö siihen vuokrasopimus.



▼M54

Sopimuksen komponenttien erottaminen (kappaleet 12–17)

B32 Kohdeomaisuuserän käyttöoikeus on erillinen vuokrasopimuskomponentti, jos:

a) vuokralle ottaja pystyy hyötymään kohdeomaisuuserän käytöstä joko sellaisenaan tai yhdessä muiden vuokralle ottajalle helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa. Helposti saatavissa olevat voimavarat ovat tavaroita tai palveluja, joita myydään tai vuokrataan erikseen (vuokralle antajan tai muiden toimittajaosapuolten toimesta) tai voimavaroja, jotka vuokralle ottaja on jo hankkinut (vuokralle antajalta tai muiden liiketoimien tai tapahtumien seurauksena); ja

b) kohdeomaisuuserä ei ole erittäin riippuvainen muista sopimuksen kohdeomaisuuseristä eikä sillä ole niiden kanssa suuresti keskinäisiä yhteyksiä. Esimerkiksi se, että vuokralle ottaja voisi päättää olla vuokraamatta kohdeomaisuuserää ilman että tämä vaikuttaisi merkittävästi sopimuksen muiden kohdeomaisuuserien käyttöoikeuksiin, saattaisi viitata siihen, ettei kohdeomaisuuserä ole erittäin riippuvainen näistä muista kohdeomaisuuseristä eikä sillä ole niiden kanssa suuresti keskinäisiä yhteyksiä.

B33 Sopimukseen voi sisältyä vuokralle ottajan suoritettavaksi tuleva maksu toimenpiteistä ja menoista, joilla ei luovuteta tavaraa tai palvelua vuokralle ottajalle. Vuokralle antaja voi esimerkiksi sisällyttää maksettavaan kokonaismäärään veloituksen hallinnollisista tehtävistä – tai muista sille vuokrasopimukseen liittyen syntyvistä menoista – joilla ei luovuteta tavaraa tai palvelua vuokralle ottajalle. Tällaiset maksettavat määrät eivät synnytä erillistä sopimuksen komponenttia, vaan ne katsotaan osaksi kokonaisvastiketta, joka kohdistetaan sopimuksen erikseen yksilöidyille komponenteille.

Vuokra-aika (kappaleet 18–21)

B34 Määrittäessään vuokra-aikaa ja arvioidessaan ajanjaksoa, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, yhteisön on sovellettava sopimuksen määritelmää ja määritettävä ajanjakso, jona sopimus on täytäntöönpantavissa. Vuokrasopimus ei ole enää täytäntöönpantavissa, kun vuokralle ottajalla ja vuokralle antajalla on kummallakin oikeus päättää vuokrasopimus ilman toisen osapuolen suostumusta siten, että tästä koituu enintään merkitykseltään vähäinen sanktio.

B35 Jos vain vuokralle ottajalla on oikeus päättää vuokrasopimus, tämän oikeuden katsotaan olevan vuokralle ottajan käytettävissä oleva vuokrasopimuksen päättämisoptio, jonka yhteisö ottaa huomioon vuokra-aikaa määritettäessä. Jos vain vuokralle antajalla on oikeus päättää vuokrasopimus, niin vuokrasopimuksen päättämisoption kattama ajanjakso sisältyy ajanjaksoon, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa.

B36 Vuokra-aika alkaa sopimuksen alkamisajankohtana ja sisältää mahdolliset ajanjaksot, joilta vuokralle antaja ei peri vuokraa vuokralle ottajalta.

B37 Yhteisö arvioi sopimuksen alkamisajankohtana, onko kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää vuokrasopimuksen jatkamisoption tai kohdeomaisuuserän osto-option tai ettei se käytä vuokrasopimuksen päättämisoptiota. Yhteisö ottaa huomioon kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet, jotka luovat vuokralle ottajalle taloudellisen kannustimen option käyttämiseen tai käyttämättä jättämiseen, mukaan lukien sopimuksen alkamisajankohdan ja option toteuttamispäivän välillä odotettavissa olevat muutokset tosiseikoissa ja olosuhteissa. Esimerkkejä huomioon otettavista tekijöistä ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

▼**M54**

a) optioon perustuvia ajanjaksoja koskevat sopimusehdot verrattuna markkinahintatasoon, kuten:

i) vuokrasopimuksesta suoritettavien maksujen määrä option kattamalla ajanjaksolla;

ii) vuokrasopimuksesta suoritettavien muuttuvien tai muutoin ehdollisten maksujen määrä, kuten päättämiseen liittyvistä sanktioista ja jäännösarvotakuista aiheutuvat maksut; ja

iii) sellaisten optioiden ehdot, jotka ovat toteutettavissa optioiden kattamien ensimmäisten ajanjaksojen jälkeen (esimerkiksi osto-optio, joka on toteutettavissa jatkoajan päätyttyä hintaan, joka tarkasteluhetkellä on markkinahintatasoa alempi);

b) sopimuksen voimassaoloaikana vuokrakohteeseen tehdyt (tai odotettavissa olevat) merkittävät parannustyöt, joista odotetaan olevan vuokralle ottajalle merkittävää taloudellista hyötyä, kun vuokrasopimuksen jatkamista tai päättämistä tai kohdeomaisuuserän ostamista koskevan option toteuttaminen tulee mahdolliseksi;

c) vuokrasopimuksen päättämiseen liittyvät menot, kuten neuvottelumenot, muuttomenot, menot vuokralle ottajan tarpeisiin sopivan toisen kohdeomaisuuserän löytämisestä, menot uuden omaisuuserän integroimisesta vuokralle ottajan toimintoihin taikka sopimuksen päättämisestä aiheutuvat sanktiot ja vastaavanlaiset menot, mukaan lukien menot, jotka liittyvät kohdeomaisuuserän palauttamiseen sopimuksessa määrätyssä kunnossa tai sopimuksessa määrättyyn paikkaan;

d) kohdeomaisuuserän tärkeys vuokralle ottajan toimintojen kannalta ottaen huomioon esimerkiksi, onko kohdeomaisuuserä erityislaatuinen, kohdeomaisuuserän sijaintipaikka ja sopivien vaihtoehtojen saatavuus; ja

e) option käyttämiseen liittyvä ehdollisuus (ts. kun optio voidaan käyttää vain yhden tai useamman ehdon täyttyessä) sekä näiden ehtojen täyttymisen todennäköisyys.

B38 Vuokrasopimuksen jatkamis- tai päättämisoptio voidaan yhdistää yhteen tai useampaan muuhun sopimukseen perustuvaan ominaisuuteen (esimerkiksi jäännösarvotakuuseen), joiden mukaan vuokralle ottaja takaa vuokralle antajalle vähimmäistuoton tai kiinteän rahamääräisen tuoton, joka on olennaisilta osin sama riippumatta siitä, käytetäänkö optio. Tällöin yhteisön on kappaleen B42 mukaisesta tosiasiallisesti kiinteitä maksuja koskevasta ohjeistuksesta huolimatta oletettava, että vuokralle ottaja kohtuullisen varmasti käyttää vuokrasopimuksen jatkamisoption tai ei käytä vuokrasopimuksen päättämisoptiota.

B39 Mitä lyhempi on ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa, sitä todennäköisemmin vuokralle ottaja käyttää vuokrasopimuksen jatkamisoption tai ei käytä vuokrasopimuksen päättämisoptiota. Tämä johtuu siitä, että korvaavan omaisuuserän hankkimiseen liittyvät menot ovat todennäköisesti suhteellisesti sitä korkeammat, mitä lyhempi on ajanjakso, jona vuokrasopimus ei ole purettavissa.

▼**M54**

B40 Vuokralle ottajan aikaisempi käytäntö sen suhteen kuinka kauan se on tyypillisesti käyttänyt tietyntyyppisiä omaisuuseriä (vuokrattuja tai omia), sekä sen taloudelliset syyt näin toimimiseen saattavat antaa tietoa, josta on apua arvioitaessa, onko kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää tai jättää käyttämättä option. Esimerkiksi jos vuokralle ottaja on tyypillisesti käyttänyt tietyntyyppisiä omaisuuseriä tietyn ajanjakson tai jos sen käytäntönä on toistuvasti käyttää tietyn tyyppisiä kohdeomaisuuseriä koskeviin vuokrasopimuksiin sisältyviä optioita, sen on otettava huomioon kyseiseen aikaisempaan käytäntöön johtaneet taloudelliset syyt arvioidessaan, onko kohtuullisen varmaa, että se käyttää kyseisiä omaisuuseriä koskeviin vuokrasopimuksiin sisältyvän option.

B41 Kappaleessa 20 täsmennetään, että vuokralle ottaja arvioi sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen vuokra-ajan uudelleen sellaisen merkittävän tapahtuman tai merkittävän olosuhteiden muutoksen toteutuessa, joka on vuokralle ottajan määräysvallassa ja vaikuttaa siihen, onko kohtuullisen varmaa, että vuokralle ottaja käyttää option, jota se ei aiemmin sisällyttänyt määrittämäänsä vuokra-aikaan, tai että se ei käytä optiota, jonka se aiemmin sisällytti määrittämäänsä vuokra-aikaan. Esimerkkejä merkittävistä tapahtumista tai olosuhteiden muutoksista ovat:

a) vuokrakohteeseen tehdyt merkittävät parannustyöt, joita ei ennakoitu sopimuksen alkamisajankohtana ja joista odotetaan olevan vuokralle ottajalle merkittävää taloudellista hyötyä, kun vuokrasopimuksen jatkamis- tai päättämisoption tai kohdeomaisuuserän osto-option toteuttaminen tulee mahdolliseksi;

b) kohdeomaisuuserään tehty merkittävä muutostyö tai räätälöinti, jota ei ennakoitu sopimuksen alkamisajankohtana;

c) kohdeomaisuuserää koskevan edelleenvuokraussopimuksen syntyminen ajaksi, joka ulottuu pidemmälle kuin aiemmin määritetyn vuokra-ajan päättymiseen asti; ja

d) vuokralle ottajan tekemä liiketoimintaa koskeva päätös, jolla on suoraan merkitystä option käyttämisen tai käyttämättä jättämisen kannalta (esim. päätös jatkaa täydentävän omaisuuserän vuokra-aikaa, luopua vaihtoehtoisesta omaisuuserästä tai luopua liiketoimintayksiköstä, jossa käyttöoikeusomaisuuserää hyödynnetään).

Tosiasiallisesti kiinteät vuokrat (kappaleet 27(a), 36(c) ja 70(a))

B42 Vuokriin sisältyvät tosiasiallisesti kiinteät vuokrat. Tosiasiallisesti kiinteät vuokrat ovat maksuja, joihin voi sisältyä muuttuvuutta muodollisesti mutta jotka eivät tosiasiallisesti ole vältettävissä. Kyse on tosiasiallisesti kiinteistä vuokrista esimerkiksi, jos:

a) maksut on strukturoitu muuttuviksi vuokriksi mutta niihin ei sisälly aitoa muuttuvuutta. Kyseisiin maksuihin sisältyy muuttuvuutta koskevia ehtoja, joilla ei ole todellista taloudellista merkitystä. Tämän tyyppisiä maksuja ovat esimerkiksi:

i) maksut, jotka on suoritettava vain, jos omaisuuserän pystytään osoittamaan toimivan vuokrasopimuksen aikana tai vain sellaisen tapahtuman toteutuessa, jonka toteutumatta jääminen ei ole aidosti mahdollista; tai

▼M54

ii) maksut, jotka alun perin strukturoidaan kohdeomaisuuserän käyttöön sidotuiksi muuttuviksi vuokriksi mutta joiden muuttuvuus poistuu jonakin sopimuksen alkamisajankohdan jälkeisenä ajankohtana niin, että maksuista tulee kiinteitä jäljellä olevaksi vuokra-ajaksi. Kyseisistä maksuista tulee tosiasiallisesti kiinteitä, kun muuttuvuus poistuu;

b) on olemassa useampi kuin yksi maksujen yhdistelmä, jonka vuokralle ottaja voisi suorittaa, mutta vain yksi niistä on realistinen. Tällöin yhteisön on pidettävä vuokrina realistista maksujen yhdistelmää;

c) on olemassa useampi kuin yksi realistinen maksujen yhdistelmä, jonka vuokralle ottaja voisi suorittaa, mutta sen on suoritettava vähintään yksi näistä maksujen yhdistelmistä. Tällöin yhteisön on pidettävä vuokrina sitä maksujen yhdistelmää, jonka yhteismäärä on pienin (diskontattuna).

Vuokralle ottaja on tekemisissä kohdeomaisuuserän kanssa ennen sopimuksen alkamisajankohtaa

Vuokralle ottajalle kohdeomaisuuserän rakentamisesta tai suunnittelusta aiheutuvat menot

B43 Yhteisö voi neuvotella vuokrasopimuksen ennen kuin kohdeomaisuuserä on vuokralle ottajan käytettävissä. Joidenkin vuokrasopimusten kohdeomaisuuserä voidaan joutua rakentamaan tai suunnittelemaan uudelleen vuokralle ottajan käyttöä varten. Sopimuksen ehdoista riippuen vuokralle ottajaa voidaan vaatia suorittamaan omaisuuserän rakentamiseen tai suunnitteluun liittyviä maksuja.

B44 Jos vuokralle ottajalle syntyy kohdeomaisuuserän rakentamiseen tai suunnitteluun liittyviä menoja, sen on käsiteltävä kyseiset menot kirjanpidossa muiden soveltuvien standardien kuten IAS 16:n mukaisesti. Kohdeomaisuuserän rakentamiseen tai suunnitteluun liittyviin menoihin ei lueta maksuja, jotka vuokralle ottaja suorittaa kohdeomaisuuserän käyttöoikeudesta. Kohdeomaisuuserän käyttöoikeudesta suoritettavat maksut ovat vuokrasopimukseen liittyviä maksuja niiden ajoittumisesta riippumatta.

Kohdeomaisuuserän laillinen omistusoikeus

B45 Vuokralle ottaja voi saada laillisen omistusoikeuden kohdeomaisuuserään ennen kuin kyseinen omistusoikeus siirretään vuokralle antajalle ja omaisuuserä vuokrataan vuokralle ottajalle. Laillisen omistusoikeuden saaminen ei sinällään määrää liiketoimen kirjanpitokäsittelyä.

B46 Jos vuokralle ottajalla on kohdeomaisuuserää koskeva määräysvalta (tai se saa sitä koskevan määräysvallan) ennen kuin omaisuuserä luovutetaan vuokralle antajalle, liiketoimi on myynti- ja takaisinvuokraustapahtuma, joka käsitellään kirjanpidossa kappaleiden 98–103 mukaisesti.

▼**M54**

B47 Jos vuokralle ottaja ei kuitenkaan saa kohdeomaisuuserää koskevaa määräysvaltaa ennen kuin omaisuuserä luovutetaan vuokralle antajalle, liiketoimi ei ole myynti- ja takaisinvuokraustapahtuma. Näin voi olla esimerkiksi, jos valmistaja, vuokralle antaja ja vuokralle ottaja sopivat liiketoimesta, jossa vuokralle antaja ostaa valmistajalta omaisuuserän, joka vuorostaan vuokrataan vuokralle ottajalle. Vuokralle ottaja voi saada laillisen omistusoikeuden kohdeomaisuuserään ennen kuin laillinen omistusoikeus siirtyy vuokralle antajalle. Jos vuokralle ottaja tällöin saa laillisen omistusoikeuden kohdeomaisuuserään mutta ei saa määräysvaltaa omaisuuserään ennen kuin se siirtyy vuokralle antajalle, liiketointa ei käsitellä myynti- ja takaisinvuokraustapahtumana vaan vuokrasopimuksena.

Vuokralle ottajan tilinpäätöksessä esitettävät tiedot (kappale 59)

B48 Ratkaistessaan, onko vuokraustoiminnoista tarpeellista esittää lisäinformaatiota kappaleen 51 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, vuokralle ottajan on harkittava:

a) onko kyseinen informaatio merkityksellistä tilinpäätöksen käyttäjille. Vuokralle ottajan on esitettävä kappaleessa 59 määritellyt lisätiedot vain, jos näiden tietojen odotetaan olevan merkityksellisiä tilinpäätöksen käyttäjille. Tässä yhteydessä tämä on todennäköistä, jos ne auttavat kyseisiä käyttäjiä ymmärtämään:

   i) vuokrasopimusten luomaa joustavuutta. Vuokrasopimukset voivat luoda joustavuutta esimerkiksi, jos vuokralle ottaja pystyy vähentämään riskejään käyttämällä päättämisoptioita tai uudistamalla vuokrasopimuksia edullisin ehdoin;

   ii) vuokrasopimusten asettamia rajoituksia. Vuokrasopimukset voivat asettaa rajoituksia esimerkiksi edellyttämällä, että vuokralle ottaja säilyttää tietynlaiset taloudelliset tunnusluvut;

   iii) tilinpäätöksessä esitetyn informaation herkkyyttä keskeisille muuttujille. Esitetty informaatio voi olla herkkää esimerkiksi tulevaisuudessa maksettaville muuttuville vuokrille;

   iv) altistumista muille vuokrasopimuksista johtuville riskeille;

   v) poikkeamisia toimialan käytännöstä. Tällaisia poikkeamisia voivat olla esimerkiksi vuokralle ottajan vuokrasopimussalkkuun vaikuttavat epätavanomaiset tai ainutlaatuiset sopimusehdot;

b) käykö kyseinen informaatio ilmi joko tilinpäätöslaskelmissa tai liitetiedoissa esitettävistä tiedoista. Vuokralle ottajan ei tarvitse toistaa tietoja, jotka jo esitetään muualla tilinpäätöksessä.

B49 Muuttuvia vuokria koskevaan lisäinformaatioon, joka olosuhteista riippuen voi olla tarpeellista kappaleen 51 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, voisi kuulua informaatio, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan esimerkiksi:

a) syitä, joiden vuoksi vuokralle ottaja käyttää muuttuvia vuokria sekä näiden maksujen yleisyyttä;

▼**M54**

b) muuttuvien vuokrien suhteellista suuruutta verrattuna kiinteisiin maksuihin;

c) keskeisiä muuttujia, joista muuttuvat vuokrat riippuvat, ja sitä, kuinka maksujen odotetaan vaihtelevan näiden keskeisten muuttujien muutosten seurauksena; ja

d) muuttuvien vuokrien muita vaikutuksia toimintaan ja talouteen.

B50 Jatkamis- tai päättämisoptioita koskevaan lisäinformaatioon, joka olosuhteista riippuen voi olla tarpeellista kappaleen 51 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, voisi kuulua informaatio, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan esimerkiksi:

a) syitä, joiden vuoksi vuokralle ottaja käyttää jatkamis- tai päättämisoptioita, sekä näiden optioiden yleisyyttä;

b) *optioihin perustuvien vuokrien* suhteellista suuruutta vuokriin verrattuna;

c) sellaisten optioiden käyttämisen yleisyyttä, joita ei ole sisällytetty vuokrasopimusveloille määritettyyn arvoon; ja

d) kyseisten optioiden muita vaikutuksia liiketoimintaan ja talouteen.

B51 Jäännösarvotakuita koskevaan lisäinformaatioon, joka olosuhteista riippuen voi olla tarpeellista kappaleen 51 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, voisi kuulua informaatio, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan esimerkiksi:

a) syitä, joiden vuoksi vuokralle ottaja antaa jäännösarvotakuita, sekä näiden takuiden yleisyyttä;

b) sitä, missä määrin vuokralle ottaja on alttiina jäännösarvoriskille;

c) niiden kohdeomaisuuserien luonnetta, joista kyseisiä takuita annetaan; ja

d) kyseisten takuiden muita vaikutuksia toimintaan ja talouteen.

B52 Myynti- ja takaisinvuokraustapahtumia koskevaan lisäinformaatioon, joka olosuhteista riippuen voi olla tarpeellista kappaleen 51 mukaisen esitettäviä tietoja koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, voisi kuulua informaatio, joka auttaa tilinpäätöksen käyttäjiä arvioimaan esimerkiksi:

a) syitä, joiden vuoksi vuokralle ottaja toteuttaa myynti- ja takaisinvuokraustapahtumia, sekä näiden tapahtumien yleisyyttä;

b) yksittäisten myynti- ja takaisinvuokraustapahtumien keskeisiä ehtoja;

c) maksuja, joita ei ole sisällytetty vuokrasopimusveloille määritettyyn arvoon; ja

d) raportointikaudella toteutuneiden myynti- ja takaisinvuokraustapahtumien rahavirtavaikutusta.

▼M54

Vuokralle antajan vuokrasopimusten luokittelu (kappaleet 61–66)

B53 Vuokralle antajan vuokrasopimusten luokittelu perustuu tämän standardin mukaan siihen, missä määrin vuokrasopimus siirtää kohdeomaisuuserän omistukselle ominaiset riskit ja edut. Riskejä ovat esimerkiksi mahdolliset tappiot, jotka johtuvat käyttämättömästä kapasiteetista tai teknisestä vanhentumisesta, ja mahdolliset tuoton vaihtelut, jotka johtuvat taloudellisten olosuhteiden muutoksista. Etuja voivat olla odotukset kannattavasta toiminnasta kohdeomaisuuserän taloudellisena kokonaisvaikutusaikana ja odotettavissa oleva voitto, joka syntyy arvonnoususta tai jäännösarvon realisoinnista.

B54 Vuokrasopimukseen voi sisältyä ehtoja, joiden mukaan vuokria tarkistetaan, jos sopimuksen syntymisajankohdan ja alkamisajankohdan välillä tapahtuu tiettyjä muutoksia (kuten muutos vuokralle antajalle syntyneessä kohdeomaisuuserän hankintamenossa tai muutos menoissa, joita vuokralle antajalle syntyy vuokrasopimuksen rahoittamisesta). Tällöin tällaisten muutosten vaikutuksen on vuokrasopimuksen luokittelua ajatellen katsottava toteutuneen sopimuksen syntymisajankohtana.

B55 Silloin kun vuokrasopimus sisältää sekä maa-alueita että rakennuksia koskevia osuuksia, vuokralle antajan on arvioitava kunkin osuuden luokittelu rahoitusleasingsopimukseksi tai operatiiviseksi vuokrasopimukseksi erikseen kappaleiden 62–66 ja B53–B54 mukaisesti. Tärkeä näkökohta ratkaistaessa, onko maa-alueen osuus operatiivinen vuokrasopimus vai rahoitusleasingsopimus, on se, että maa-alueen taloudellinen kokonaisvaikutusaika on yleensä rajoittamaton.

B56 Aina kun on tarpeellista luokitella ja käsitellä kirjanpidossa maa-aluetta ja rakennuksia koskeva vuokrasopimus, vuokralle antajan on kohdistettava vuokrat (sisältäen mahdolliset kerralla suoritettavat etukäteismaksut) maa-alueiden ja rakennusten osuuksille maa-alueiden ja rakennusten vuokraoikeuksien sopimuksen syntymisajankohdan käypien arvojen suhteessa. Jos vuokria ei pystytä jakamaan luotettavasti näiden kahden osan kesken, koko vuokrasopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, paitsi jos on selvää, että molemmat osat ovat operatiivisia vuokrasopimuksia, jolloin koko vuokrasopimus luokitellaan operatiiviseksi vuokrasopimukseksi.

B57 Jos maa-aluetta ja rakennuksia koskevassa vuokrasopimuksessa maa-alueen osuus on sopimuksen kannalta epäolennainen, vuokralle antaja saa käsitellä maa-aluetta ja rakennuksia yhtenä kokonaisuutena vuokrasopimuksia luokiteltaessa ja luokitella sen joko rahoitusleasingsopimukseksi tai operatiiviseksi vuokrasopimukseksi kappaleiden 62–66 ja B53–B54 mukaisesti. Tällöin vuokralle antajan on pidettävä rakennusten taloudellista kokonaisvaikutusaikaa koko kohdeomaisuuserän taloudellisena kokonaisvaikutusaikana.

Edelleenvuokraussopimusten luokittelu

B58 Edelleenvuokraussopimusta luokiteltaessa edelleenvuokraajan on luokiteltava edelleenvuokraussopimus rahoitusleasingsopimukseksi tai operatiiviseksi vuokrasopimukseksi seuraavasti:

a) jos päävuokrasopimus on lyhytaikainen vuokrasopimus, jonka yhteisö vuokralle ottajana on käsitellyt kirjanpidossa kappaleen 6 mukaisesti, edelleenvuokraussopimus on luokiteltava operatiiviseksi vuokrasopimukseksi;

▼M54

b) muussa tapauksessa edelleenvuokraussopimus on luokiteltava pääsopimuksesta syntyvän käyttöoikeusomaisuuserän, ei kohdeomaisuuserän (esimerkiksi vuokrasopimuksen kohteena olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen) perusteella.

Liite C

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa standardia, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien.

VOIMAANTULO

C1 Yhteisön on sovellettava tätä standardia 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua yhteisöille, jotka soveltavat IFRS 15:tä *Myyntituotot asiakassopimuksista* tämän standardin soveltamisen aloittamisajankohtana tai sitä ennen. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmin, tästä on annettava tieto.

▼M72

C1A Toukokuussa 2020 julkaistulla asiakirjalla *Covid-19:ään liittyvät vuokrahelpotukset* lisättiin kappaleet 46A, 46B, 60A, C20A ja C20B. Vuokralle ottajan on sovellettava kyseistä muutosta 1.6.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, myös tilinpäätöksessä, jota ei 28.5.2020 ole hyväksytty julkaistavaksi.

▼M54

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

C2 Soveltamisen aloittamisajankohdalla tarkoitetaan kappaleiden C1–C19 mukaisia vaatimuksia sovellettaessa sen tilikauden alkua, jolla yhteisö soveltaa tätä standardia ensimmäisen kerran.

Vuokrasopimuksen määritelmä

C3 Käytännön apukeinona on, että yhteisön ei tarvitse soveltamisen aloittamisajankohtana arvioida uudelleen, onko sopimus vuokrasopimus tai sisältyykö siihen vuokrasopimus. Sen sijaan yhteisö saa:

a) soveltaa tätä standardia sopimuksiin, jotka oli aiemmin IAS 17:ää *Vuokrasopimukset* ja IFRIC 4:ää *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen* sovellettaessa tunnistettu vuokrasopimuksiksi. Yhteisön on sovellettava kyseisiin vuokrasopimuksiin kappaleiden C5–C18 siirtymäsääntöjä.

b) olla soveltamatta tätä standardia sopimuksiin, joiden ei aiemmin IAS 17:ää ja IFRIC 4:ää sovellettaessa ollut tunnistettu sisältävän vuokrasopimusta.

C4 Jos yhteisö valitsee kappaleen C3 mukaisen käytännön apukeinon, sen on annettava tieto tästä ja sovellettava käytännön apukeinoa kaikkiin sopimuksiinsa. Tästä seuraa, että yhteisön on sovellettava kappaleiden 9–11 vaatimuksia vain soveltamisen aloittamisajankohtana tai sen jälkeen solmittaviin (tai muutettaviin) sopimuksiin.

Vuokralle ottajat

C5 Vuokralle ottajan on sovellettava tätä standardia vuokrasopimuksiinsa joko:

a) takautuvasti jokaiseen esitettävään aiempaan raportointikauteen IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti; tai

b) takautuvasti siten, että tämän standardin soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kirjataan soveltamisen aloittamisajankohtana kappaleiden C7–C13 mukaisesti.

▼**M54**

C6 Vuokralle ottajan on sovellettava kappaleen C5 mukaan valitsemaansa menettelyä kaikkiin vuokrasopimuksiin, joissa se on vuokralle ottajana.

C7 Jos vuokralle ottaja valitsee tämän standardin kappaleen C5(b) mukaisen soveltamisen, sen ei tarvitse oikaista vertailutietoja. Sen sijaan vuokralle ottajan on kirjattava tämän standardin soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) oikaisuksi soveltamisen aloittamisajankohtana.

Aiemmin operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi luokitellut vuokrasopimukset

C8 Jos vuokralle ottaja valitsee tämän standardin kappaleen C5(b) mukaisen soveltamisen, sen on:

a) kirjattava soveltamisen aloittamisajankohtana vuokrasopimusvelka aiemmin IAS 17:ää sovellettaessa operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi luokitelluista vuokrasopimuksista. Vuokralle ottajan on määritettävä kyseinen velka siten, että se on jäljellä olevien vuokrien nykyarvo, joka on diskontattu käyttäen vuokralle ottajan lisäluoton korkoa soveltamisen aloittamisajankohtana;

b) kirjattava soveltamisen aloittamisajankohtana käyttöoikeusomaisuuserä aiemmin IAS 17:ää sovellettaessa operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi luokitelluista vuokrasopimuksista. Vuokralle ottajan on valittava vuokrasopimuskohtaisesti, arvostetaanko kyseinen käyttöoikeusomaisuuserä:

   i) kirjanpitoarvoon ikään kuin standardia olisi sovellettu sopimuksen alkamisajankohdasta lukien mutta diskontattuna vuokralle ottajan lisäluoton korolla soveltamisen aloittamisajankohtana; vai

   ii) määrään, joka on yhtä suuri kuin vuokrasopimusvelka oikaistuna kyseiseen vuokrasopimukseen liittyvillä etukäteen maksetuilla tai siirtyvillä vuokrilla, jotka ovat merkittyinä taseeseen välittömästi ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa;

c) sovellettava käyttöoikeusomaisuuseriin IAS 36:ta *Omaisuuserien arvon alentuminen* soveltamisen aloittamisajankohtana, paitsi jos vuokralle ottaja soveltaa kappaleen C10(b) mukaista käytännön apukeinoa.

C9 Kun on kyse aiemmin IAS 17:ää sovellettaessa operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi luokitelluista vuokrasopimuksista, niin kappaleen C8 vaatimuksista huolimatta:

a) vuokralle ottajan ei tarvitse tehdä siirtymän yhteydessä mitään oikaisuja vuokrasopimuksista, joissa kohdeomaisuuserä on arvoltaan vähäinen (kuvataan kappaleissa B3–B8) ja jotka tullaan käsittelemään kirjanpidossa kappaleen 6 mukaisesti. Vuokralle ottajan on soveltamisen aloittamisajankohdasta lähtien käsiteltävä kyseiset vuokrasopimukset tämän standardin mukaisesti;

b) vuokralle ottajan ei tarvitse tehdä siirtymän yhteydessä mitään oikaisuja vuokrasopimuksista, jotka on aiemmin käsitelty kirjanpidossa sijoituskiinteistöinä käyttäen IAS 40:n *Sijoituskiinteistöt* mukaista käyvän arvon mallia. Vuokralle ottajan on soveltamisen aloittamisajankohdasta lähtien käsiteltävä kyseisistä vuokrasopimuksista syntyvä käyttöoikeusomaisuuserä ja vuokrasopimusvelka IAS 40:n ja tämän standardin mukaisesti;

▼**M54**

c) vuokralle ottajan on arvostettava käyttöoikeusomaisuuserä soveltamisen aloittamisajankohdan käypään arvoon vuokrasopimuksista, jotka on aiemmin IAS 17:ää sovellettaessa käsitelty operatiivisina vuokrasopimuksina ja jotka soveltamisen aloittamisajankohdasta lähtien käsitellään sijoituskiinteistöinä IAS 40:n mukaista käyvän arvon mallia käyttäen. Vuokralle ottajan on soveltamisen aloittamisajankohdasta lähtien käsiteltävä kyseisistä vuokrasopimuksista syntyvä käyttöoikeusomaisuuserä ja vuokrasopimusvelka IAS 40:n ja tämän standardin mukaisesti.

C10 Vuokralle ottaja saa käyttää yhtä tai useampaa seuraavista käytännön apukeinoista, kun se soveltaa tätä standardia takautuvasti kappaleen C5(b) mukaisesti aiemmin IAS 17:ää sovellettaessa operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi luokiteltuihin vuokrasopimuksiin. Vuokralle ottaja saa soveltaa näitä käytännön apukeinoja vuokrasopimuskohtaisesti:

a) vuokralle ottaja saa soveltaa yhtä diskonttauskorkoa ominaispiirteiltään jokseenkin samankaltaisista vuokrasopimuksista koostuvaan salkkuun (kuten vuokrasopimuksiin, joissa jäljellä oleva vuokra-aika on samankaltainen, joissa kohdeomaisuuserä kuuluu samaan luokkaan ja jotka ovat samankaltaisessa taloudellisessa ympäristössä);

b) vaihtoehtona arvonalentumistarkastelun suorittamiselle vuokralle ottaja voi tukeutua IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti juuri ennen soveltamisen aloittamispäivää tekemäänsä arviointiin siitä, ovatko vuokrasopimukset tappiollisia. Jos vuokralle ottaja valitsee tämän käytännön apukeinon, sen on soveltamisen aloittamisajankohtana oikaistava käyttöoikeusomaisuuserää tappiollisia vuokrasopimuksia varten tehdyn varauksen määrällä, joka on merkittynä taseeseen välittömästi ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa;

c) vuokralle ottaja saa päättää olla soveltamatta kappaleen C8 vaatimuksia vuokrasopimuksiin, joiden mukainen vuokra-aika päättyy 12 kuukauden kuluessa soveltamisen aloittamisajankohdasta. Tällöin vuokralle ottajan on:

i) käsiteltävä kyseiset vuokrasopimukset kirjanpidossa samalla kappaleessa 6 kuvatulla tavalla kuin lyhytaikaiset vuokrasopimukset; ja

ii) sisällytettävä kyseisiin vuokrasopimuksiin liittyvät menot lyhytaikaisista vuokrasopimuksista aiheutuneita kuluja koskeviin tietoihin tilikaudella, johon soveltamisen aloittamisajankohta sisältyy;

d) vuokralle ottaja saa jättää alkuvaiheen välittömät menot ulkopuolelle arvostettaessa käyttöoikeusomaisuuserää soveltamisen aloittamisajankohtana;

e) vuokralle ottaja saa käyttää jälkiviisautta esimerkiksi vuokra-ajan määrittämisessä, jos sopimukseen sisältyy vuokrasopimuksen jatkamis- tai päättämisoptioita.

Aiemmin rahoitusleasingsopimuksiksi luokitellut vuokrasopimukset

C11 Jos vuokralle ottaja valitsee tämän standardin kappaleen C5(b) mukaisen soveltamisen vuokrasopimuksille, jotka IAS 17:ää sovellettaessa luokiteltiin rahoitusleasingsopimuksiksi, käyttöoikeusomaisuuserän ja vuokrasopimusvelan kirjanpitoarvon on soveltamisen aloittamisajankohtana oltava IAS 17:n mukaisesti määritetty vuokrasopimuksesta johtuvan omaisuuserän ja velan kirjanpitoarvo juuri ennen kyseistä ajankohtaa. Kyseisten vuokrasopimusten osalta vuokralle ottajan on soveltamisen aloittamisajankohdasta lähtien käsiteltävä käyttöoikeusomaisuuserä ja vuokrasopimusvelka tämän standardin mukaisesti.

▼M54

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

C12 Jos vuokralle ottaja valitsee tämän standardin soveltamisen kappaleen C5(b) mukaisesti, sen on esitettävä IAS 8:n kappaleen 28 mukaan vaadittavat tiedot ensi kertaa tapahtuvasta soveltamisesta lukuun ottamatta IAS 8:n kappaleessa 28(f) määriteltyjä tietoja. IAS 8:n kappaleessa 28(f) määriteltyjen tietojen sijaan vuokralle ottajan on esitettävä:

a) soveltamisen aloittamisajankohtana taseeseen merkittyjen vuokrasopimusvelkojen määrittämisessä käytettyjen vuokralle ottajan lisäluoton korkojen painotettu keskiarvo; ja

b) selostus seuraavien erien välisestä erotuksesta:

i) IAS 17:ää sovellettaessa esitetyt operatiivisista vuokrasopimuksista johtuvat vuokravelvoitteet soveltamisen aloittamisajankohtaa välittömästi edeltävän tilikauden lopussa diskontattuina lisäluoton korolla soveltamisen aloittamisajankohtana kappaleessa C8(a) kuvatulla tavalla; ja

ii) soveltamisen aloittamisajankohtana taseeseen merkityt vuokrasopimusvelat.

C13 Jos vuokralle ottaja käyttää yhtä tai useampaa kappaleessa C10 täsmennetyistä käytännön apukeinoista, sen on annettava tieto tästä.

Vuokralle antajat

C14 Vuokralle antajan ei tarvitse tehdä kappaleessa C15 kuvattujen oikaisujen lisäksi siirtymän yhteydessä mitään muita oikaisuja vuokrasopimuksista, joissa se on vuokralle antajana, ja sen on käsiteltävä kyseiset vuokrasopimukset soveltamisen aloittamisajankohdasta lähtien tämän standardin mukaisesti.

C15 Edelleenvuokraajan on:

a) arvioitava uudelleen edelleenvuokraussopimukset, jotka luokiteltiin operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi IAS 17:ää sovellettaessa ja jotka soveltamisen aloittamisajankohtana jatkuvat edelleen, sen ratkaisemiseksi, tulisiko kukin edelleenvuokraussopimus luokitella tätä standardia sovellettaessa operatiiviseksi vuokrasopimukseksi vai rahoitusleasingsopimukseksi. Edelleenvuokraajan on tehtävä tämä arviointi soveltamisen aloittamisajankohtana päävuokrasopimuksen ja edelleenvuokraussopimuksen tuonhetkisen jäljellä olevan sopimusajan ja ehtojen perusteella.

b) kun kyseessä ovat edelleenvuokraussopimukset, jotka luokiteltiin IAS 17:ää sovellettaessa operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi mutta tätä standardia sovellettaessa rahoitusleasingsopimuksiksi, käsiteltävä edelleenvuokraussopimus soveltamisen aloittamisajankohtana tehtynä uutena rahoitusleasingsopimuksena.

Ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa toteutuneet myynti- ja takaisinvuokraustapahtumat

C16 Yhteisö ei saa arvioida uudelleen ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa toteutuneita myynti- ja takaisinvuokraustapahtumia ratkaistakseen, täyttääkö kohdeomaisuuserän luovutus IFRS 15:n mukaiset vaatimukset, joiden mukaan se käsiteltäisiin kirjanpidossa myyntinä.

C17 Jos myynti ja takaisinvuokraus on IAS 17:ää sovellettaessa käsitelty myyntinä ja rahoitusleasingsopimuksena, myyjä-vuokralle ottajan on:

a) käsiteltävä takaisinvuokraus samalla tavalla kuin se käsittelee minkä tahansa muun soveltamisen aloittamisajankohtana olemassa olevan rahoitusleasingsopimuksen; ja

b) jatkettava myyntivoiton jaksottamista vuokra-ajalle.

▼M54

C18 Jos myynti ja takaisinvuokraus on IAS 17:ää sovellettaessa käsitelty myyntinä ja operatiivisena vuokrasopimuksena, myyjä-vuokralle ottajan on:

a) käsiteltävä takaisinvuokraus samalla tavalla kuin se käsittelee minkä tahansa muun soveltamisen aloittamisajankohtana olemassa olevan operatiivisen vuokrasopimuksen; ja

b) oikaistava takaisinvuokrauksesta johtuvaa käyttöoikeusomaisuuserää markkinaehdoista poikkeaviin ehtoihin perustuvilla siirtyvillä voitoilla tai tappioilla, jotka ovat merkittyinä taseeseen välittömästi ennen soveltamisen aloittamisajankohtaa.

Liiketoimintojen yhdistämiseen liittyen aiemmin kirjatut määrät

C19 Jos vuokralle ottaja on aiemmin kirjannut IFRS 3:n *Liiketoimintojen yhdistäminen* mukaisesti omaisuuserän tai velan, joka liittyy osana liiketoimintojen yhdistämistä hankitun operatiivisen vuokrasopimuksen edullisiin tai epäedullisiin ehtoihin, vuokralle ottajan on kirjattava kyseinen omaisuuserä tai velka pois taseesta ja oikaistava käyttöoikeusomaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaavalla määrällä soveltamisen aloittamisajankohtana.

Viittaukset IFRS 9:ään

C20 Jos yhteisö soveltaa tätä standardia mutta ei vielä sovella IFRS 9:ää *Rahoitusinstrumentit*, kaikki tähän standardiin sisältyvät viittaukset IFRS 9:ään on ymmärrettävä viittauksiksi IAS 39:ään *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*.

▼M72

Covid-19:ään liittyvät vuokrahelpotukset vuokralle ottajalla

C20A Vuokralle ottajan on sovellettava asiakirjaa *Covid-19:ään liittyvät vuokrahelpotukset* (ks. kappale C1A) takautuvasti kirjaamalla muutoksen soveltamisen aloittamisesta aiheutuva kertynyt vaikutus kertyneiden voittovarojen (tai muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldon oikaisuksi sen tilikauden alussa, jolla vuokralle ottaja soveltaa muutosta ensimmäisen kerran.

C20B Raportointikaudella, jolla vuokralle ottaja soveltaa ensimmäisen kerran asiakirjaa *Covid-19:ään liittyvät vuokrahelpotukset*, sen ei tarvitse esittää IAS 8:n kappaleessa 28(f) vaadittavia tietoja.

▼M54

MUIDEN STANDARDIEN KUMOAMINEN

C21 Tämä standardi korvaa seuraavat standardit ja tulkinnat:

a) IAS 17 *Vuokrasopimukset*;

b) IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen*;

c) SIC-15 *Muut vuokrasopimukset – kannustimet*; ja

d) SIC-27 *Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus*.

▼**M54**

Liite D

Muutokset muihin standardeihin

Tässä liitteessä esitetään muihin standardeihin tulevat muutokset, jotka seuraavat siitä, että IASB julkistaa tämän IFRS-standardin. Yhteisön on sovellettava muutoksia 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä standardia aikaisemmalla kaudella, sen on sovellettava myös näitä muutoksia tällä aikaisemmalla kaudella.

Yhteisö ei saa soveltaa tätä standardia ennen kuin se soveltaa IFRS 15:tä Myyntituotot asiakassopimuksista *(ks. kappale C1)*.

Näin ollen tämän liitteen mukaiset muutokset, jotka koskevat 1.1.2016 voimassa olevia standardeja, esitetään perustuen kyseisten standardien tekstiin sellaisena kuin se oli 1.1.2016 IFRS 15:n aiheuttamin muutoksin. Kyseisten standardien teksti, joka esitetään tässä liitteessä, ei sisällä mitään muita muutoksia, jotka eivät olleet voimassa 1.1.2016.

Muutokset, jotka koskevat 1.1.2016 ei vielä voimassa olleita standardeja, esitetään tässä liitteessä perustuen kyseisten standardien alun perin julkaistuun tekstiin IFRS 15:n aiheuttamin muutoksin. Kyseisten standardien teksti, joka esitetään tässä liitteessä, ei sisällä mitään muita muutoksia, jotka eivät olleet voimassa 1.1.2016.

▼B

TULKINTA IFRIC 1

Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen muutokset

VIITTAUKSET

▼M54

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 23 *Vieraan pääoman menot*

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

▼M54

— IFRS 16 *Vuokrasopimukset*

▼B

TAUSTA

1. Useilla yhteisöillä on aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden purkamista, siirtämistä ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevia velvoitteita. Tässä tulkinnassa tällaisiin velvoitteisiin viitataan nimellä ”käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevat sekä muut vastaavanlaiset velat”. IAS 16:n mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno sisältää alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana. IAS 37 sisältää vaatimuksia käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen arvostamisesta. Tämä tulkinta ohjeistaa siitä, miten käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen määrän muutoksen vaikutusta käsitellään kirjanpidossa.

SOVELTAMISALA

▼M54

2. Tätä tulkintaa sovelletaan käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä muiden vastaavanlaisten velkojen määrien muutoksiin, jos tämä velka on sekä:

   a) kirjattu osana aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa IAS 16:n mukaisesti tai osana käyttöoikeusomaisuuserän hankintamenoa IFRS 16:n mukaisesti; ja

▼B

   b) kirjattu velaksi IAS 37:n mukaisesti.

   Käytöstä poistamista tai alkuperäiseen tilaan palauttamista koskeva tai muu vastaavanlainen velka on saatettu kirjata esimerkiksi tuotantolaitoksen käytöstä poistamista varten, ympäristövahingon korjaamista varten kaivannaisteollisuudessa taikka laitteiston paikasta toiseen siirtämistä varten.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

3. Tämä tulkinta koskee seuraavien tapahtumien vaikutuksen käsittelyä kirjanpidossa, kun tapahtumat muuttavat käytöstä poistamista tai alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan tai muun vastaavanlaisen velan määrää:

▼B

a) muutos niissä pois siirtyvissä taloudellista hyötyä ilmentävissä voimavaroissa (esimerkiksi rahavirroissa), joita velvoitteen täyttämisen odotetaan edellyttävän;

b) IAS 37:n kappaleessa 47 määritellyn, markkinoilla määräytyvän, tarkasteluhetken diskonttauskoron muutos (tämä sisältää rahan aika-arvon muutokset sekä velkaan nimenomaisesti liittyvien riskien muutokset); ja

c) ajan kulumista kuvastava lisäys (jota nimitetään myös diskonttausvaikutuksen purkautumiseksi).

PÄÄTÖS

4. Käytöstä poistamista ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevan sekä muun vastaavanlaisen velan muutokset, jotka johtuvat muutoksista siinä, milloin taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja arvioidaan siirtyvän pois, tai siinä, missä määrin niitä arvioidaan siirtyvän pois velvoitteen täyttämiseksi, tai muutokset, jotka johtuvat diskonttauskoron muutoksesta, on käsiteltävä kirjanpidossa kappaleiden 5–7 mukaisesti.

5. Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan hankintamenomallin mukaisesti:

a) kohdan (b) vaatimukset huomioon ottaen velan muutokset on lisättävä siihen liittyvän omaisuuserän hankintamenoon tai vähennettävä siitä tarkasteltavana olevalla kaudella.

b) omaisuuserän hankintamenosta vähennettävä määrä ei saa ylittää sen kirjanpitoarvoa. Jos velan vähennys on suurempi kuin omaisuuserän kirjanpitoarvo, ylimenevä määrä on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

c) jos oikaisu johtaa omaisuuserän hankintamenon lisääntymiseen, yhteisön on harkittava, antaako tämä viitteitä siitä, että omaisuuserän koko uutta kirjanpitoarvoa vastaava rahamäärä ei välttämättä ole kerrytettävissä. Jos tällaisesta on viitteitä, yhteisön on tehtävä omaisuuserälle arvonalentumistesti arvioimalla siitä kerrytettävissä oleva rahamäärä ja kirjaamalla mahdollinen arvonalentumistappio IAS 36:n mukaisesti.

6. Jos velkaan liittyvä omaisuuserä arvostetaan uudelleenarvostusmallin mukaisesti:

a) velan muutokset muuttavat kyseisestä omaisuuserästä aikaisemmin kirjattua uudelleenarvostuksesta johtuvaa lisäystä tai vähennystä siten, että:

►M5 i) velan vähennys on (kohdan (b) vaatimukset huomioon ottaen) kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja omaan pääomaan sisältyvän uudelleenarvostusrahaston lisäykseksi, ◄ paitsi että se on kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin se kumoaa saman omaisuuserän uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti;

►M5 ii) velan lisäys on kirjattava tulosvaikutteisesti, paitsi että se on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin ja omaan pääomaan sisältyvän uudelleenarvostusrahaston vähennykseksi siltä osin kuin ◄ vähennys ei ylitä kyseisestä omaisuuserästä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.

b) silloin, kun velan vähennys on suurempi kuin se kirjanpitoarvo, joka olisi esitetty, jos omaisuuserä olisi merkitty taseeseen hankintamenomallin mukaisesti, ylimenevä määrä on kirjattava välittömästi tulosvaikutteisesti.

▼B

c) velan muutos antaa viitteitä siitä, että omaisuuserä on ehkä arvostettava uudelleen sen varmistamiseksi, että sen kirjanpitoarvo ei poikkea olennaisesti siitä arvosta, johon ►M5 raportointikauden päättymispäivän ◄ käypään arvoon perustuva arvostaminen johtaisi. ►M5 Kaikki tällaiset uudelleenarvostukset on otettava huomioon määritettäessä kohdan (a) mukaisesti tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin kirjattavia määriä. Jos uudelleenarvostaminen on tarpeen, kaikki kyseiseen luokkaan kuuluvat omaisuuserät on arvostettava uudelleen. ◄

▼M5

d) IAS 1:n mukaan laajassa tuloslaskelmassa on esitettävä kaikki muihin laajan tuloksen eriin sisältyvät tuotot ja kulut. Velan muutoksesta johtuva uudelleenarvostusrahaston muutos on tämän vaatimuksen noudattamiseksi yksilöitävä ja esitettävä erikseen.

▼B

7. Omaisuuserän oikaistu poistopohja on jaksotettava tulosvaikutteisesti sen taloudelliselle vaikutusajalle. Tämän vuoksi velan muutokset on kirjattava tulosvaikutteisesti, jos ne toteutuvat sen jälkeen, kun kyseisen omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika on päättynyt. Tämä pätee sekä hankintamenomallia että uudelleenarvostusmallia sovellettaessa.

▼M1

8 Kaudella tapahtuva diskonttausvaikutuksen purkautuminen on kirjattava tulosvaikutteisesti rahoituskuluksi sitä mukaa, kuin se toteutuu. IAS 23:n mukainen aktivoiminen ei ole sallittua.

▼B

VOIMAANTULO

9. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.9.2004 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.9.2004 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M5

9A. IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 6. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M54

9B. Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 2. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼B

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* vaatimusten mukaisesti. ([1])

([1]) Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, yhteisön on noudatettava IAS 8:n aikaisemman version *Tilikauden voitto tai tappio, perustavaa laatua olevat virheet ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset* vaatimuksia, ellei yhteisö sovella kyseisen standardin uudistettua versiota tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA IFRIC 2

Jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muut vastaavat instrumentit

VIITTAUKSET

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa* (uudistettu 2003) ([1])

▼M53

_____

— IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit.*

▼M33

— IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen.*

▼B

TAUSTA

1. Osuuskunnat ja muut vastaavat yhteisöt ovat yksityishenkilöiden muodostamia ryhmiä, joiden tarkoituksena on yhteisten taloudellisten ja sosiaalisten tarpeiden täyttäminen. Kansallisessa lainsäädännössä osuuskunta määritellään yleensä yhteisöksi, joka pyrkii edistämään jäsentensä taloudellista menestystä yhteisen liiketoiminnan avulla (oman avun periaate). Jäsenillä osuuskunnassa olevista osuuksista käytetään usein nimitystä jäsenten osuudet tai muuta vastaavaa nimitystä, ja jäljempänä niitä nimitetään ”jäsenten osuuksiksi”.

2. IAS 32:ssa määrätään periaatteet, joiden mukaan rahoitusinstrumentit luokitellaan rahoitusveloiksi tai omaksi pääomaksi. Nämä periaatteet koskevat erityisesti lunastusvelvoitteisia instrumentteja, jotka oikeuttavat niiden haltijan vaatimaan liikkeeseenlaskijaa lunastamaan kyseiset instrumentit käteisvaroja tai muuta rahoitusinstrumenttia vastaan. Näitä periaatteita on vaikeaa soveltaa jäsenten osuuksiin osuustoiminnallisissa yhteisöissä ja muihin vastaaviin instrumentteihin. Jotkin IASB:n etutahot ovat pyytäneet apua ymmärtääkseen, miten IAS 32:n periaatteita sovelletaan jäsenten osuuksiin ja muihin vastaaviin instrumentteihin, joilla on tiettyjä piirteitä, ja ymmärtääkseen olosuhteita, joissa nämä piirteet vaikuttavat luokitteluun veloiksi tai omaksi pääomaksi.

SOVELTAMISALA

3. Tämä tulkinta koskee IAS 32:n soveltamisalaan kuuluvia rahoitusinstrumentteja, joita ovat myös osuuskuntien jäsenille liikkeeseen lasketut rahoitusinstrumentit, jotka osoittavat jäsenten omistusosuutta yhteisössä. Tämä tulkinta ei koske rahoitusinstrumentteja, jotka tullaan toteuttamaan tai voidaan toteuttaa yhteisön omina oman pääoman ehtoisina instrumentteina.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

4. Monilla rahoitusinstrumenteilla, myös jäsenten osuuksilla, on oman pääoman ominaisuuksia, esimerkiksi äänioikeus ja oikeus osuuteen voitonjaosta. Jotkin rahoitusinstrumentit tuottavat haltijalleen oikeuden vaatia liikkeeseenlaskijaa lunastamaan ne käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, mutta tähän oikeuteen voi sisältyä tai liittyä rahoitusinstrumenttien lunastusta koskevia rajoituksia. Miten tällaisia lunastusehtoja tulisi arvioida ratkaistaessa, pitääkö rahoitusinstrumentit luokitella veloiksi vai omaksi pääomaksi?

([1]) ►M6 Elokuussa 2005 IAS 32:n otsikoksi muutettiin IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*. Helmikuussa 2008 IASB muutti IAS 32:ta vaatimalla instrumenttien luokittelemista omaksi pääomaksi, jos instrumentilla on kaikki IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. ◄

▼B

PÄÄTÖS

5. Rahoitusinstrumentin (mukaan lukien jäsenten osuudet osuustoiminnallisissa yhteisöissä) haltijan sopimukseen perustuva oikeus vaatia lunastusta ei sinänsä edellytä rahoitusinstrumentin luokittelemista rahoitusvelaksi. Sen sijaan yhteisön on otettava huomioon rahoitusinstrumentin kaikki ehdot päättäessään sen luokittelemisesta rahoitusvelaksi tai omaksi pääomaksi. Näitä ehtoja ovat esimerkiksi luokitteluajankohtana voimassa olevat asiaankuuluvat paikalliset lait, määräykset ja yhteisön säännöt, mutta niihin ei lueta näiden lakien, määräysten tai sääntöjen tulevaisuudessa odotettavissa olevia muutoksia.

▼M6

6. Jäsenten osuudet, jotka luokiteltaisiin omaksi pääomaksi siinä tapauksessa, että jäsenillä ei olisi oikeutta vaatia lunastusta, ovat omaa pääomaa, jos kumpi tahansa kappaleissa 7 ja 8 kuvatuista olosuhteista vallitsee tai jos jäsenosuuksilla on kaikki IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Vaadittaessa maksettavat talletukset, mukaan lukien käyttö- ja talletustilit ja vastaavat sopimukset, joita syntyy jäsenten ollessa asiakkaina, ovat yhteisön rahoitusvelkoja.

▼B

7. Jäsenten osuudet ovat omaa pääomaa, jos yhteisöllä on ehdoton oikeus kieltäytyä lunastamasta jäsenten osuuksia.

8. Paikallinen lainsäädäntö tai määräys taikka yhteisön säännöt saattavat sisältää erityyppisiä kieltoja, jotka koskevat jäsenten osuuksien lunastamista, esimerkiksi ehdottomia kieltoja tai maksuvalmiuskriteereihin perustuvia kieltoja. Jos paikallinen laki, määräys tai yhteisön säännöt kieltävät lunastuksen ehdottomasti, jäsenten osuudet ovat omaa pääomaa. Sellaiset paikallisen lain tai määräyksen taikka yhteisön sääntöjen kohdat, jotka kieltävät lunastamisen vain ehtojen — esimerkiksi maksuvalmiusrajoitusten — toteutuessa (tai jäädessä toteutumatta) eivät kuitenkaan tee jäsenten osuuksista omaa pääomaa.

▼M6

9. Ehdoton kielto voi olla täydellinen siten, että lunastaminen on aina kiellettyä. Ehdoton kielto voi olla osittainen siten, että se estää jäsenten osuuksien lunastamisen, jos lunastuksen seurauksena jäsenten osuuksien lukumäärä tai jäsenten osuuksina maksetun pääoman määrä laskisi alle määrätyn tason. Lunastuskiellon alaisen määrän ylittävät jäsenten osuudet ovat velkoja, paitsi milloin yhteisöllä on kappaleessa 7 kuvattu ehdoton oikeus kieltäytyä lunastuksesta tai jäsenten osuuksilla on kaikki IAS 32.n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitetut ominaisuudet ja ne täyttävät kyseisissä kappaleissa tarkoitetut ehdot. Joskus osuuksien lukumäärä tai maksetun pääoman määrä, jota lunastuskielto koskee, saattaa muuttua eri ajankohtien välillä. Tällainen lunastuskiellon muutos johtaa rahoitusvelkojen ja oman pääoman väliseen siirtoon.

▼B

10. Yhteisön on arvostettava lunastusvelvoitteesta johtuva rahoitusvelkansa alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon. Kun kysymys on jäsenten osuuksista, joihin liittyy lunastusominaisuus, yhteisö määrittää lunastusvelvoitteesta johtuvan rahoitusvelan käyvän arvon siten, että se on vähintään yhteisön sääntöjen tai sovellettavan lainsäädännön sisältämien lunastusehtojen mukaan maksettavaksi tuleva enimmäismäärä diskontattuna ensimmäisestä päivästä, jona maksun suorittamista voitaisiin vaatia (ks. esimerkki 3).

▼M36

11. Kuten IAS 32:n kappaleessa 35 vaaditaan, oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijoille tapahtuva varojen jakaminen kirjataan suoraan omaan pääomaan. Korot, osingot ja muut rahoitusveloiksi luokiteltuihin rahoitusinstrumentteihin liittyvät erät ovat kuluja riippumatta siitä, nimitetäänkö näitä maksettuja määriä oikeudellisesti osingoiksi, koroiksi vai joksikin muuksi.

▼B

12. Liitteessä, joka on kiinteä osa päätöstä, annetaan esimerkkejä tämän päätöksen soveltamisesta.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

13. Silloin kun lunastuskieltoon tullut muutos aiheuttaa siirron rahoitusvelkojen ja oman pääoman välillä, yhteisön on esitettävä erikseen siirron määrä ja ajankohta sekä siirtoon johtanut syy.

VOIMAANTULO

14. Tämän tulkinnan voimaantuloaika ja siirtymiseen liittyvät vaatimukset ovat samat kuin IAS 32:n (uudistettu 2003). Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto. Tätä tulkintaa on sovellettava takautuvasti.

▼M6

14A. Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 6, 9, A1 ja A12 tehtyjä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa helmikuussa 2008 julkaistua *Lunastusvelvoitteiset rahoitusinstrumentit ja yhteisön purkautuessa syntyvät velvoitteet* (muutokset IAS 32.een ja IAS 1:een) aikaisemmalla kaudella, kappaleisiin 6, 9, A1 ja A12 tehtyjä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M33

16. Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaletta A8. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M36

17. Toukokuussa 2012 julkaistulla asiakirjalla *Vuosittaiset parannukset 2009–2011* muutettiin kappaletta 11. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisö soveltaa IAS 32:een osana *Vuosittaisia parannuksia 2009–2011* tehtyä (toukokuussa 2012 julkaistua) muutosta aiemmalla kaudella, kappaleeseen 11 tehtyä muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M53

19. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita A8 ja A10 sekä poistettiin kappaleet 15 ja 18. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼B

Liite

Esimerkkejä päätöksen soveltamisesta

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

▼M6

A1 Tässä liitteessä annetaan seitsemän esimerkkiä IFRIC:n päätöksen soveltamisesta. Esimerkit eivät muodosta kattavaa luetteloa, vaan myös muunlaiset tosiseikat ovat mahdollisia. Kussakin esimerkissä oletetaan, ettei rahoitusinstrumenttiin liity muita rahoitusvelaksi luokittelemista edellyttäviä ehtoja kuin ne, jotka on annettu esimerkin taustatiedoissa, ja että rahoitusinstrumentilla ei ole kaikkia IAS 32:n kappaleissa 16A ja 16B tai kappaleissa 16C ja 16D tarkoitettuja ominaisuuksia tai se ei täytä kyseisissä kappaleissa tarkoitettuja ehtoja.

▼B

EHDOTON OIKEUS KIELTÄYTYÄ LUNASTUKSESTA (kappale 7)

Esimerkki 1

Taustatiedot

A2 Yhteisön säännöt määräävät, että osuuksien lunastaminen on ainoastaan yhteisön omassa harkintavallassa. Sääntöihin ei sisälly tarkempia lisäohjeita tästä harkintaoikeudesta eikä sitä koskevia rajoituksia. Yhteisö ei ole koskaan aikaisemmin kieltäytynyt lunastamasta jäsenten osuuksia, vaikka hallituksella on tähän oikeus.

Luokittelu

A3 Yhteisöllä on ehdoton oikeus kieltäytyä lunastuksesta, ja jäsenten osuudet ovat omaa pääomaa. IAS 32:ssa määrätään rahoitusinstrumentin ehtoihin perustuvat luokitteluperiaatteet ja todetaan, että aikaisemmat harkinnanvaraiset maksut tai aikomus suorittaa tällaisia maksuja eivät anna aihetta velaksi luokittelemiseen. IAS 32:n kappaleessa AG26 sanotaan seuraavasti:

Silloin kun etuosakkeet eivät ole lunastettavissa, asianmukainen luokittelu määräytyy muiden niihin liittyvien oikeuksien perusteella. Luokittelu perustuu sopimuksen mukaisten järjestelyjen tosiasiallisen luonteen arviointiin sekä rahoitusvelan ja oman pääoman ehtoisen instrumentin määritelmiin. Silloin kun voitonjako etuosakkeiden haltijoille on liikkeeseenlaskijan päätettävissä, riippumatta siitä, ovatko osakkeet kumuloituvaa voittoa kerryttäviä tai kerryttämättömiä, osakkeet ovat oman pääoman ehtoisia instrumentteja. Etuosakkeen luokitteluun oman pääoman ehtoiseksi instrumentiksi tai rahoitusvelaksi eivät vaikuta esimerkiksi:

a) aikaisemmat voitonjaot;

b) aikomus jakaa voittoa tulevaisuudessa;

c) mahdollinen negatiivinen vaikutus liikkeeseenlaskijan kantaosakkeiden hintaan, jos voittoa ei jaeta (koska osinkojen jakamatta jättäminen etuosakkeille rajoittaa osingonjakoa kantaosakkeille);

d) liikkeeseenlaskijan oman pääoman rahastojen määrä;

e) liikkeeseenlaskijan odotukset kauden voitosta tai tappiosta; tai

f) pystyykö liikkeeseenlaskija vaikuttamaan kauden voittonsa tai tappionsa määrään.

Esimerkki 2

Taustatiedot

A4 Yhteisön säännöt määräävät, että osuuksien lunastaminen on ainoastaan yhteisön omassa harkintavallassa. Säännöt määräävät kuitenkin lisäksi, että lunastusvaatimus hyväksytään automaattisesti, paitsi silloin kun yhteisö ei pysty suorittamaan maksuja, ilman että se rikkoisi paikallisia maksuvalmius- tai rahastointimääräyksiä.

Luokittelu

A5 Yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta kieltäytyä lunastuksesta, ja jäsenten osuudet ovat rahoitusvelkaa. Edellä kuvatut rajoitukset perustuvat yhteisön velanmaksukykyyn. Ne rajoittavat osuuksien lunastamista vain, jos maksuvalmius- tai rahastointivaatimukset eivät täyty, ja silloinkin vain siihen saakka, kunnes ne täyttyvät. Näin ollen ne eivät IAS 32:ssa määrättyjen periaatteiden mukaisesti johda rahoitusinstrumentin luokittelemiseen omaksi pääomaksi. IAS 32:n kappaleessa AG25 sanotaan seuraavasti:

▼B

Etuosakkeet voidaan laskea liikkeeseen erilaisilla oikeuksilla varustettuna. Ratkaistessaan, onko etuosake rahoitusvelkaa vai oman pääoman ehtoinen instrumentti, liikkeeseenlaskija arvioi osakkeeseen liittyviä nimenomaisia oikeuksia selvittääkseen, onko sillä rahoitusvelan perusominaisuudet. Esimerkiksi etuosake, joka lunastetaan takaisin tiettynä päivänä tai haltijan vaatiessa, sisältää rahoitusvelan, koska liikkeeseenlaskijalla on velvollisuus siirtää rahoitusvaroja osakkeen haltijalle. *Liikkeeseenlaskijan mahdollinen kyvyttömyys täyttää etuosakkeen lunastusvelvoite, kun sitä vaaditaan sopimukseen perustuen, ei poista velvoitetta riippumatta siitä, johtuuko se rahan puutteesta, lakisääteisestä rajoitteesta vai voittojen tai oman pääoman rahastojen riittämättömyydestä.* [Korostus lisätty]

LUNASTUSKIELLOT (kappaleet 8 ja 9)

Esimerkki 3

Taustatiedot

A6 Osuuskunta on laskenut liikkeeseen osuuksia jäsenilleen eri ajankohtina erilaisia määriä seuraavasti:

a) 1.1.20x1 100 000 osuutta hintaan 10 CU (1 000 000 CU);

b) 1.1.20x2 100 000 osuutta hintaan 20 CU (lisäys 2 000 000 CU, joten liikkeeseen lasketut osuudet ovat yhteensä 3 000 000 CU).

Osuudet lunastetaan vaadittaessa siihen hintaan, jolla ne laskettiin liikkeeseen.

A7 Yhteisön säännöt määräävät, että kertyneet lunastukset eivät saa ylittää 20:tä prosenttia jäsenten osuuksien korkeimmasta koskaan ulkona olleesta lukumäärästä. Yhteisöllä on 31.12.20x2 ulkona 200 000 osuutta, joka on korkein koskaan ulkona ollut jäsenten osuuksien lukumäärä, eikä yhtään osuutta ole lunastettu aikaisemmin. Yhteisö muuttaa sääntöjään 1.1.20x3 siten, että kertyneiden lunastusten enimmäismäärä nostetaan 25 prosenttiin korkeimmasta koskaan ulkona olleesta jäsenten osuuksien lukumäärästä.

Luokittelu

Ennen sääntöjen muutosta

▼M53

A8 Lunastuskiellon alaisen määrän ylittävät jäsenten osuudet ovat rahoitusvelkoja. Osuustoiminnallinen yhteisö arvostaa tämän rahoitusvelan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon. Koska nämä osuudet lunastetaan vaadittaessa, osuustoiminnallinen yhteisö määrittää tällaisten rahoitusvelkojen käyvän arvon IFRS 13:n kappaleen 47 mukaisesti: ”Vaadittaessa maksettavan rahoitusvelan (esimerkiksi vaadittaessa maksettavan talletuksen) käypä arvo on vähintään se rahamäärä, joka voitaisiin vaatia maksettavaksi…”. Näin ollen osuustoiminnallinen yhteisö luokittelee rahoitusveloiksi lunastusehtojen mukaisesti vaadittaessa maksettavan enimmäismäärän.

▼B

A9 Lunastusehtojen mukainen maksettava enimmäismäärä 1.1.20x1 on 20 000 osuutta hintaan 10 CU, ja näin ollen yhteisö luokittelee 200 000 CU rahoitusvelaksi ja 800 000 CU omaksi pääomaksi. Koska uusia osuuksia lasketaan liikkeeseen 1.1.20x2 hintaan 20 CU, lunastusehtojen mukainen maksettava enimmäismäärä kasvaa kuitenkin 40 000 osuuteen hintaan 20 CU. Uusien osuuksien liikkeeseen laskeminen hintaan 20 CU synnyttää uuden velan, joka arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä käypään arvoon. Sen jälkeen kun nämä osuudet on laskettu liikkeeseen, velka on 20 prosenttia kaikista liikkeeseen lasketuista osuuksista (200 000), arvostettuna hintaan 20 CU, toisin sanoen 800 000 CU. Tämä edellyttää 600 000 CU:n suuruisen lisävelan kirjaamista. Tässä esimerkissä ei kirjata voittoa eikä tappiota. Nyt yhteisö siis luokittelee 800 000 CU rahoitusveloiksi ja 2 200 000 CU omaksi pääomaksi. Tässä esimerkissä oletetaan näiden määrien pysyvän muuttumattomina ajankohtien 1.1.20x1 ja 31.12.20x2 välillä.

Sääntöjen muutoksen jälkee*n*

▼M53

A10 Sääntöjen muutoksesta seuraa, että osuustoiminnallista yhteisöä voidaan nyt vaatia lunastamaan enintään 25 prosenttia ulkona olevista osuuksistaan, toisin sanoen enintään 50 000 osuutta hintaan 20 CU/osuus. Osuustoiminnallinen yhteisö luokittelee näin ollen 1.1.20x3 rahoitusveloiksi 1 000 000 CU, joka on lunastusehtojen mukainen vaadittaessa maksettava enimmäismäärä IFRS 13:n kappaleen 47 mukaisesti. Tämän vuoksi se siirtää 1.1.20x3 omasta pääomasta rahoitusvelkoihin 200 000 CU, ja 2 000 000 CU luokitellaan edelleen omaksi pääomaksi. Tässä esimerkissä yhteisö ei kirjaa siirron seurauksena voittoa eikä tappiota.

▼B

Esimerkki 4

Taustatiedot

A11 Osuuskuntien toimintaa sääntelevä paikallinen laki tai yhteisön säännöt kieltävät yhteisöä lunastamasta jäsenten osuuksia, jos niiden lunastaminen pienentäisi jäsenten osuuksina maksettua pääomaa niin, että se olisi vähemmän kuin 75 prosenttia jäsenten osuuksina maksetun pääoman korkeimmasta määrästä. Tietyllä osuuskunnalla tämä korkein määrä on 1 000 000 CU. Maksetun pääoman määrä ►M5 raportointikauden päättymispäivänä ◄ on 900 000 CU.

Luokittelu

A12 Tässä tapauksessa 750 000 CU luokiteltaisiin omaksi pääomaksi ja 150 000 CU rahoitusvelaksi. Jo mainittujen kappaleiden lisäksi IAS 32:n kappaleessa 18(b) sanotaan:

▼M6

… sellainen rahoitusinstrumentti, jonka haltijalla on oikeus lunastuttaa se liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan (”lunastusvelvoitteinen instrumentti”) on rahoitusvelka, lukuun ottamatta instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti. Rahoitusinstrumentti on rahoitusvelka silloinkin, kun käteisvarojen tai muiden rahoitusvarojen määrä perustuu indeksiin tai muuhun tekijään, joka mahdollisesti nousee tai laskee. Jos haltijalla on oikeus lunastuttaa instrumentti liikkeeseenlaskijalla käteisvaroja tai muita rahoitusvaroja vastaan, tämä tarkoittaa sitä, että lunastusvelvoitteinen instrumentti vastaa rahoitusvelan määritelmää lukuun ottamatta niitä instrumentteja, jotka luokitellaan oman pääoman ehtoisiksi instrumenteiksi kappaleiden 16A ja 16B tai kappaleiden 16C ja 16D mukaisesti.

▼B

A13 Tässä esimerkissä kuvattu lunastuskielto poikkeaa IAS 32:n kappaleissa 19 ja AG25 kuvatuista rajoituksista. Nämä rajoitukset koskevat yhteisön mahdollisuutta maksaa rahoitusvelan erääntyvä määrä, toisin sanoen ne estävät velan maksamisen vain tiettyjen ehtojen täyttyessä. Sen sijaan tässä esimerkissä kuvataan ehdotonta lunastuskieltoa, kun tietty määrä on ylittynyt, riippumatta yhteisön mahdollisuudesta lunastaa jäsenten osuuksia (esimerkiksi kun otetaan huomioon sen käteisvarojen määrä, voitot tai jakokelpoiset rahastot). Tosiasiallisesti lunastuskielto estää rahoitusvelan syntymisen yhteisölle siitä, että se lunastaisi osuuksia yli tietyn määrän maksetusta pääomasta. Tämän vuoksi lunastuskiellon alainen osa osuuksista ei ole rahoitusvelkaa. Vaikka kunkin jäsenen osuudet voivat olla erikseen lunastettavia, osa kaikista ulkona olevista osuuksista ei ole lunastettavissa missään muissa olosuhteissa kuin yhteisön selvitystilan yhteydessä.

Esimerkki 5

Taustatiedot

A14 Tämän esimerkin taustatiedot ovat samat kuin esimerkissä 4. Lisäksi paikallisen lainsäädännön mukaiset maksuvalmiusvaatimukset estävät ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ yhteisöä lunastamasta jäsenten osuuksia, elleivät sen hallussa olevat käteisvarat ja lyhytaikaiset sijoitukset ylitä tiettyä määrää. Näiden maksuvalmiusvaatimusten vaikutus ►**M5** raportointikauden päättymispäivänä ◄ on se, että yhteisö ei voi käyttää jäsenten osuuksien lunastamiseen enempää kuin 50 000 CU.

Luokittelu

A15 Samoin kuin esimerkissä 4 yhteisö luokittelee 750 000 CU omaksi pääomaksi ja 150 000 CU rahoitusveloiksi. Tämä johtuu siitä, että velaksi luokiteltava määrä perustuu yhteisön ehdottomaan oikeuteen kieltäytyä lunastuksesta eikä ehdollisiin rajoituksiin, jotka estävät lunastuksen vain jos maksuvalmiusehdot tai muut ehdot eivät täyty, ja silloinkin vain siihen asti, kunnes ne täyttyvät. Tähän tapaukseen sovelletaan IAS 32:n kappaleita 19 ja AG25.

Esimerkki 6

Taustatiedot

A16 Yhteisön säännöt kieltävät jäsenten osuuksien lunastamisen muuten kuin niiden maksujen määrään asti, jotka on saatu uusien osuuksien liikkeeseen laskemisesta uusille tai olemassa oleville jäsenille kolmen edellisen vuoden aikana. Jäsenten osuuksien liikkeeseen laskemisesta saadut maksut on käytettävä niiden osuuksien lunastamiseen, joiden lunastamista jäsenet ovat vaatineet. Jäsenten osuuksien liikkeeseen laskemisesta saadut maksut kolmelta edelliseltä vuodelta ovat olleet 12 000 CU, eikä yhtään jäsenten osuutta ole lunastettu.

Luokittelu

A17 Yhteisö luokittelee jäsenten osuuksista 12 000 CU rahoitusveloiksi. Yhdenmukaisesti esimerkin 4 päätelmien kanssa ehdottoman lunastuskiellon alaiset jäsenten osuudet eivät ole rahoitusvelkoja. Tällainen ehdoton kielto koskee määrää, joka vastaa aikaisemmin kuin kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista osuuksista saatuja maksuja, ja näin ollen tämä määrä luokitellaan omaksi pääomaksi. Kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista osuuksista saatuja maksuja ei kuitenkaan koske ehdoton lunastuskielto. Kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista jäsenten osuuksista saadut maksut synnyttävät siis rahoitusvelkoja siihen saakka, kunnes ne eivät enää ole käytettävissä jäsenten osuuksien lunastamiseen. Tämän seurauksena yhteisöllä on rahoitusvelka, joka vastaa kolmen edellisen vuoden aikana liikkeeseen lasketuista osuuksista saatuja maksuja vähennettyinä kyseisenä aikana tapahtuneilla lunastuksilla.

▼B

Esimerkki 7

Taustatiedot

A18 Yhteisö on osuuspankki. Osuuspankkien toimintaa sääntelevä paikallinen laki määrää, että vähintään 50 prosenttia yhteisön yhteenlasketuista ”ulkona olevista veloista” (termi, joka on kyseisissä määräyksissä määritelty niin, että se sisältää jäsenosuustilit) tulee olla maksetun osuuspääoman muodossa. Määräys vaikuttaa siten, että jos osuuskunnan kaikki ulkona olevat velat ovat muodoltaan jäsenten osuuksia, se pystyy lunastamaan ne kaikki. Yhteisön ulkona olevat velat 31.12.20x1 ovat yhteensä 200 000 CU, josta 125 000 CU on jäsenten osuustilejä. Jäsenosuustilien ehtojen mukaan haltijalla on oikeus vaatia osuuksien lunastamista, eikä yhteisön sääntöihin sisälly lunastusrajoituksia.

Luokittelu

A19 Tässä esimerkissä jäsenten osuudet luokitellaan rahoitusveloiksi. Lunastuskielto on samankaltainen kuin IAS 32:n kappaleissa 19 ja AG25 kuvatut rajoitukset. Rajoitus on ehdollinen raja yhteisön mahdollisuudelle maksaa rahoitusvelan erääntyvä määrä, toisin sanoen se estää velan maksamisen vain tiettyjen ehtojen täyttyessä. Täsmällisemmin sanottuna yhteisöä voitaisiin vaatia lunastamaan jäsenten osuuksien koko määrä (125 000 CU), jos se maksaisi kaikki muut velkansa (75 000 CU). Tämän seurauksena lunastuskielto ei estä rahoitusvelan syntymistä yhteisölle sen lunastaessa enemmän kuin tietyn lukumäärän jäsenten osuuksia tai enemmän kuin tietyn määrän maksetusta pääomasta. Se sallii yhteisön ainoastaan lykätä lunastusta siihen asti, kunnes ehto täyttyy, toisin sanoen muiden velkojen maksamiseen saakka. Jäsenten osuudet eivät tässä esimerkissä ole ehdottoman lunastuskiellon alaisia, ja näin ollen ne luokitellaan rahoitusveloiksi.

▼B

TULKINTA IFRIC 4

Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)

▼M33

— IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen.*

▼B

TAUSTA

1. Yhteisö saattaa tehdä yhdestä liiketoimesta tai toisiinsa liittyvien liiketoimien sarjasta koostuvan järjestelyn, joka ei ole oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus mutta joka antaa oikeuden käyttää jotakin omaisuuserää (esimerkiksi aineellista käyttöomaisuushyödykettä) maksua tai toistuvia maksuja vastaan. Esimerkkejä järjestelyistä, joissa yhteisö (toimittajaosapuoli) saattaa antaa toiselle yhteisölle (ostajaosapuoli) tällaisen oikeuden käyttää jotakin omaisuuserää, usein yhdistettynä siihen liittyviin palveluihin, ovat:

   — ulkoistamisjärjestelyt (esimerkiksi yhteisön tietojenkäsittelytoimintojen ulkoistaminen).

   — telekommunikaatioalalla tapahtuvat järjestelyt, joissa verkkokapasiteetin toimittajat tekevät sopimuksia kapasiteetin käyttöoikeuksien antamisesta ostajille.

   — ota tai maksa -sopimukset ja niitä vastaavat sopimukset, joiden mukaan ostajaosapuolten on suoritettava määrätyt maksut riippumatta siitä, ottavatko ne vastaan sopimuksen kohteena olevia tuotteita tai palveluja (esimerkiksi ota tai maksa -sopimus, jonka mukaan ostetaan olennainen osa toimittajaosapuolen voimalan tuotannosta).

2. Tämä tulkinta antaa ohjeita sen määrittämiseen, ovatko tällaiset järjestelyt vuokrasopimuksia tai sisältyykö niihin vuokrasopimuksia, joita pitäisi käsitellä kirjanpidossa IAS 17:n mukaisesti. Se ei anna ohjeita tällaisen vuokrasopimuksen luokittelemisesta kyseistä standardia sovellettaessa.

3. Joissakin järjestelyissä vuokrasopimuksen kohteena oleva omaisuuserä on suuremman omaisuuserän osa. Tämä tulkinta ei käsittele sitä, milloin suuremman omaisuuserän osa on itse kohteena oleva omaisuuserä IAS 17:ää sovellettaessa. Järjestelyt, joissa kohteena oleva omaisuuserä olisi joko IAS 16:ssa tai IAS 38:ssa laskentakohteena kuuluvat kuitenkin tämän tulkinnan soveltamisalaan.

SOVELTAMISALA

▼M9

4. Tämä standardi ei koske järjestelyjä:

   a) jotka ovat IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle jääviä vuokrasopimuksia tai sisältävät tällaisen vuokrasopimuksen; tai

   b) ovat IFRIC 12:ssa *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt* tarkoitettuja julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyjä palveluja koskevia toimilupajärjestelyjä.

▼B

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

5. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) miten määritetään, onko järjestely IAS 17:ssä määritelty vuokrasopimus tai sisältääkö se tällaisen vuokrasopimuksen;

b) milloin tulee arvioida tai tehdä uusi arvio siitä, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen; ja

c) jos järjestely on vuokrasopimus tai sisältää vuokrasopimuksen, miten vuokrasopimusta koskevat maksut tulisi erottaa järjestelyn muita osia koskevista maksuista.

PÄÄTÖS

Miten määritetään, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen

6. Se, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen, on määritettävä järjestelyn tosiasiallisen sisällön perusteella, ja määrittäminen edellyttää sen arvioimista:

a) riippuuko järjestelyn toteutuminen tietyn omaisuuserän tai tiettyjen omaisuuserien (omaisuuserä) käyttämisestä; ja

b) tuottaako järjestely oikeuden käyttää omaisuuserää.

Järjestelyn toteutuminen riippuu tietyn omaisuuserän käytöstä

7. Vaikka tietty omaisuuserä saattaa olla nimenomaisesti yksilöity järjestelyssä, se ei ole vuokrasopimuksen kohteena, jos järjestelyn toteutuminen ei riipu kyseisen omaisuuserän käyttämisestä. Esimerkiksi jos toimittajaosapuolella on velvollisuus toimittaa tietty määrä tavaroita tai palveluja ja sillä on oikeus tuottaa ja se pystyy tuottamaan kyseiset tavarat tai palvelut käyttämällä muita, järjestelyssä yksilöimättömiä omaisuuseriä, niin järjestelyn toteutuminen ei riipu tietyn omaisuuserän käyttämisestä eikä järjestely sisällä vuokrasopimusta. Takuuvelvoite, joka sallii omaisuuserän korvaamisen samoilla tai vastaavilla omaisuuserillä tai edellyttää sitä, kun yksilöity omaisuuserä ei toimi moitteettomasti, ei estä käsittelyä vuokrasopimuksena. Myöskään sopimuskohta (ehdollinen tai muunlainen), joka sallii toimittajaosapuolen korvata muita omaisuuseriä toisilla tai vaatii tätä toimittajaosapuolelta määrättynä päivänä tai sen jälkeen mistä tahansa syystä, ei estä käsittelyä vuokrasopimuksena ennen korvaamisajankohtaa.

8. Omaisuuserä on yksilöity implisiittisesti, jos toimittajaosapuoli esimerkiksi omistaa tai on ottanut vuokralle vain yhden omaisuuserän, jota käyttämällä se täyttää velvoitteensa, eikä toimittajaosapuolen ole taloudellisesti kannattavaa tai käytännössä mahdollista hoitaa velvoitettaan muita omaisuuseriä käyttämällä.

Järjestely tuottaa oikeuden käyttää omaisuuserää

9. Järjestely tuottaa oikeuden käyttää omaisuuserää, jos järjestely tuottaa ostajaosapuolelle (vuokralle ottaja) oikeuden määrätä kohteena olevan omaisuuserän käytöstä. Oikeus määrätä kohteena olevan omaisuuserän käytöstä syntyy, jos yksikin seuraavista ehdoista täyttyy:

a) Ostajaosapuoli pystyy käyttämään omaisuuserää tai sillä on oikeus käyttää sitä tai se pystyy käskemään tai sillä on oikeus käskeä muita käyttämään omaisuuserää sen määräämällä tavalla, ja samalla ostajaosapuoli saa tai pitää määräysvallassaan vähäistä suuremman määrän omaisuuserän tuotoksesta tai muusta sen tuottamasta hyödystä.

▼B

b) Ostajaosapuoli pystyy määräämään tai sillä on oikeus määrätä fyysisestä pääsystä kohteena olevaan omaisuuserään, ja samalla se saa tai pitää määräysvallassaan vähäistä suuremman määrän omaisuuserän tuotoksesta tai muusta sen tuottamasta hyödystä.

c) Tosiseikat ja olosuhteet osoittavat erittäin epätodennäköiseksi, että yksi tai useampi muu osapuoli kuin ostaja ottaisi tulevaisuudessa vähäistä suuremman määrän tuotoksesta tai muusta hyödystä, jonka omaisuuserä tuottaa tai kerryttää järjestelyn kestoaikana, eikä ostajan tuotoksesta maksamaa hintaa ole sopimuksessa määrätty tuotosyksikkökohtaisesti eikä se vastaa tuotosyksikön markkinahintaa tuotoksen toimitusajankohtana.

Miten arvioidaan tai tehdään uusi arvio siitä, onko järjestely vuokrasopimus tai sisältääkö se vuokrasopimuksen

10. Se, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen, on arvioitava järjestelyn syntymisajankohtana, joka on päivä, jona järjestely tehdään, tai sitä aikaisempi päivä, jona osapuolet sitoutuvat noudattamaan järjestelyn keskeisiä ehtoja, ja arvioinnin tulee perustua kaikkiin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin. Se, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen, on arvioitava uudelleen järjestelyn syntymisajankohdan jälkeen vain, jos yksikin seuraavista ehdoista täyttyy:

a) Sopimuksen ehtoja on muutettu, paisi jos muutoksella pelkästään uudistetaan tai jatketaan järjestelyä.

b) Käytetään uudistamisoikeutta tai osapuolet sopivat järjestelyn jatkamisesta, ellei järjestelyä uudisteta tai jatketa ajaksi, joka on alun perin sisältynyt vuokra-aikaan IAS 17:n kappaleen 4 mukaisesti. Järjestelyn uudistamista tai jatkamista, johon ei sisälly alkuperäisen järjestelyn ehtojen muuttamista ennen alkuperäisen järjestelyn mukaisen ajanjakson päättymistä, on arvioitava kappaleiden 6–9 mukaisesti vain siltä ajanjaksolta, joksi järjestely on uudistettu tai joksi sitä on jatkettu.

c) Muutetaan järjestelyn toteutumisen riippumista tietystä omaisuuserästä.

d) Omaisuuserää muutetaan huomattavasti, esimerkiksi aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen huomattava fyysinen muutos.

11. Järjestelyn uudelleenarvioinnin on perustuttava uudelleenarviointipäivänä vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, joihin kuuluu myös järjestelyn päättymiseen jäljellä oleva aika. Muutokset arvioissa (esimerkiksi arviossa, joka koskee ostajaosapuolelle tai muille mahdollisille ostajille toimitettavan tuotoksen määrää) eivät anna aihetta uudelleenarviointiin. Jos järjestelyä arvioidaan uudelleen ja todetaan, että se sisältää vuokrasopimuksen (tai ei sisällä vuokrasopimusta), sitä on käsiteltävä (tai lakattava käsittelemästä) kirjanpidossa vuokrasopimuksena:

a) siitä päivästä alkaen, jona uudelleenarvioinnin aiheuttanut olosuhteiden muutos tapahtuu, jos kyseessä on kappaleen 10 kohta (a), (c) tai (d);

b) uudistetun tai jatketun kauden alusta lähtien, jos kyseessä on kappaleen 10 kohta (b).

▼B

Vuokrasopimukseen liittyvien maksujen erottaminen muista maksuista

12. Jos järjestely sisältää vuokrasopimuksen, järjestelyn osapuolten on sovellettava IAS 17:n vaatimuksia järjestelyn vuokrasopimusosuuteen, paitsi milloin ne jäävät näiden vaatimusten ulkopuolelle IAS 17:n kappaleen 2 mukaisesti. Näin ollen, jos järjestely sisältää vuokrasopimuksen, kyseinen vuokrasopimus on luokiteltava rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi IAS 17:n kappaleiden 7–19 mukaisesti. IAS 17:n soveltamisalaan kuulumattomia järjestelyn muita osia on käsiteltävä kirjanpidossa muiden standardien mukaisesti.

13. IAS 17:n vaatimuksia sovellettaessa on järjestelyn vaatimat maksut ja muut vastikkeet jaoteltava järjestelyn syntymisajankohtana tai järjestelyä uudelleen arvioitaessa vuokrasopimusta koskeviin ja muita osia koskeviin näiden käypien arvojen suhteessa. IAS 17:n kappaleessa 4 määritellyt vähimmäisvuokrat sisältävät vain vuokrasopimusta (siis hyödykkeen käyttöoikeutta) koskevia maksuja, eivätkä ne sisällä järjestelyn muita osia (esimerkiksi palveluja ja panoskustannuksia) koskevia maksuja.

14. Joskus vuokrasopimusta koskevien maksujen erottaminen järjestelyn muita osia koskevista maksuista edellyttää ostajaosapuolelta arviointimenetelmän käyttämistä. Ostajaosapuoli voi arvioida vuokrat esimerkiksi sellaisen vertailukelpoista hyödykettä koskevan vuokrasopimuksen perusteella, joka ei sisällä muita osia, tai arvioimalla järjestelyn muita osia koskevat maksut vertailukelpoisten sopimusten perusteella ja vähentämällä sitten nämä maksut järjestelyn mukaisista kokonaismaksuista.

15. Jos ostajaosapuoli toteaa, että maksuja ei ole käytännössä mahdollista jaotella luotettavasti, sen on:

a) jos kyseessä on rahoitusleasingsopimus, kirjattava omaisuuserä ja velka määrään, joka vastaa sen kohteena olevan hyödykkeen ([1]), joka on kappaleissa 7 ja 8 yksilöity vuokrasopimuksen kohteeksi. Sen jälkeen velkaa on vähennettävä sitä mukaa kuin maksuja suoritetaan, ja velalle on kirjattava laskennallista rahoituskulua ostajan lisäluoton korkoa ([2]) käyttäen.

b) jos kyseessä on muu vuokrasopimus, käsiteltävä kaikkia järjestelyn mukaisia maksuja vuokrina IAS 17:n mukaisten, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevien vaatimusten noudattamiseksi, mutta

   i) esitettävä nämä maksut erillään vähimmäisvuokrista, jotka liittyvät muihin sellaisiin järjestelyihin, joihin sisältyy pelkästään vuokrasopimuksia koskevia maksuja, ja

   ii) ilmoitettava, että tilinpäätöksessä esitettävät maksut sisältävät myös maksuja, jotka eivät koske järjestelyn vuokrasopimusosuutta.

VOIMAANTULO

16. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

([1]) ►**M33** IAS 17:ssä käytetään termiä ”käypä arvo” tavalla, joka joiltakin osin poikkeaa IFRS 13.een sisältyvästä käyvän arvon määritelmästä. Sen vuoksi yhteisö määrittää IAS 17:ää soveltaessaan käyvän arvon IAS 17:n, ei IFRS 13:n mukaisesti. ◄

([2]) Toisin sanoen IAS 17:n kappaleessa 4 määriteltyä vuokralle ottajan lisäluoton korkoa.

▼B

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

17. IAS 8:ssa määrätään, miten yhteisö toteuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen, joka johtuu tulkinnan soveltamisesta ensimmäistä kertaa. Yhteisön ei tarvitse noudattaa näitä vaatimuksia soveltaessaan tätä tulkintaa ensimmäistä kertaa. Jos yhteisö käyttää tätä helpotusta, sen on sovellettava tulkinnan kappaleita 6–9 järjestelyihin, jotka ovat olemassa aikaisimman sellaisen kauden alussa, jolta esitetään IFRS-standardien mukaiset vertailutiedot, ja tämän on perustuttava kyseisen kauden alussa vallitseviin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin.

▼B

TULKINTA IFRIC 5

Oikeudet osuuksiin rahastoista, jotka on tarkoitettu käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

▼M32

_____

— IAS 28 *Osuudet osakkuus- ja yhteisyrityksissä*

_____

▼B

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

▼M53

_____

— IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit.*

▼M32

— IFRS 10 *Konsernitilinpäätös*

— IFRS 11 *Yhteisjärjestelyt*

▼B

— SIC-12 *Konsernitilinpäätös — erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt* (uudistettu 2004)

TAUSTA

1. Käytöstä poistamiseen, alkuperäiseen tilaan palauttamiseen ja ympäristön kunnostamiseen tarkoitettujen rahastojen, joita jäljempänä nimitetään ”käytöstäpoistamisrahastoiksi” tai vain ”rahastoiksi”, tarkoituksena on erottaa varoja sellaisten menojen kattamiseen, jotka aiheutuvat tuotantolaitoksen (esimerkiksi ydinvoimalan) tai tiettyjen laitteiden (esimerkiksi autojen) käytöstä poistamisesta taikka ympäristön kunnostamistoimenpiteistä (esimerkiksi saastuneen vesialueen puhdistamisesta tai kaivoskäytössä olleen maa-alueen palauttamisesta alkuperäiseen tilaan); näitä kaikkia nimitetään yhteisesti ”käytöstä poistamiseksi”.

2. Tällaisiin rahastoihin suoritettavat maksut voivat olla vapaaehtoisia taikka määräyksen tai lain edellyttämiä. Rahastojen rakenne voi olla jokin seuraavista:

   a) rahasto, jonka yksi osakas on perustanut rahoittaakseen omia käytöstä poistamisesta johtuvia velvoitteitaan, jotka koskevat joko yhtä sijaintipaikkaa tai useassa eri paikassa olevia sijaintipaikkoja.

   b) rahasto, jonka useat osakkaat ovat perustaneet rahoittaakseen erillisiä tai yhteisiä käytöstä poistamisesta johtuvia velvoitteitaan, kun rahaston osakkailla on oikeus saada käytöstäpoistamiskuluistaan korvausta suorittamiaan maksuja vastaavaan määrään asti, johon lisätään maksettujen määrien toteutunut tuotto ja josta vähennetään osakkaan osuus rahaston hallinnointimenoista. Rahaston osakkaat voivat olla velvollisia suorittamaan lisämaksuja esimerkiksi jonkin toisen osakkaan joutuessa konkurssiin.

   c) rahasto, jonka useat osakkaat ovat perustaneet rahoittaakseen erillisiä tai yhteisiä käytöstä poistamista koskevia velvoitteitaan, kun vaadittavien maksusuoritusten taso perustuu osakkaan senhetkiseen toimintaan ja kyseisen osakkaan saama hyöty perustuu sen aikaisempaan toimintaan. Tällöin saattaa syntyä epäsuhta osakkaan suorittamien (senhetkiseen toimintaan perustuvien) maksujen ja rahastosta realisoitavissa olevan (aikaisempaan toimintaan perustuvan) arvon välille.

3. Tällaisilla rahastoilla on yleensä seuraavia ominaisuuksia:

   a) rahasto on riippumattomien omaisuudenhoitajien erikseen hallinnoima.

▼B

b) yhteisöt (rahaston osakkaat) suorittavat rahastoon maksuja, jotka sijoitetaan erilaisiin varoihin, joihin voi sisältyä sekä vieraan että oman pääoman ehtoisia sijoituksia ja jotka ovat käytettävissä avustamaan osakkaille syntyvien käytöstäpoistamismenojen maksamista. Omaisuudenhoitajat päättävät rahastoon suoritettavien maksujen sijoittamisesta rahaston sääntöjen ja mahdollisesti sovellettavan lainsäädännön tai muiden määräysten asettamissa rajoissa.

c) rahaston osakkailla on edelleen velvollisuus maksaa käytöstä poistamisesta johtuvat menot. Rahaston osakkaat pystyvät kuitenkin saamaan käytöstäpoistamismenoista korvausta rahastosta enintään syntyneitä käytöstäpoistamismenoja vastaavan määrän tai sitä pienemmän määrän, joka vastaa osakkaan osuutta rahaston varoista.

d) rahaston osakkailla voi olla rajoitettu oikeus tai ei lainkaan oikeutta niihin rahaston varoihin, jotka ylittävät hyväksyttävät käytöstäpoistamismenot.

SOVELTAMISALA

4. Tämä tulkinta koskee käytöstäpoistamisrahastojen osuuksien käsittelyä osakkaan tilinpäätöksessä, kun rahastolla on molemmat seuraavat ominaisuudet:

a) varoja hallinnoidaan erikseen (pitämällä niitä joko erillisessä juridisessa yksikössä tai erillisinä varoina toisen yhteisön sisällä); ja

b) osakkaalla on rajoitettu oikeus varoihin.

▼M53

5. Korvauksensaantioikeuden ylittävä oikeus rahaston jäännökseen, esimerkiksi sopimukseen perustuva oikeus osinkoihin sen jälkeen, kun kaikki käytöstä poistamiset on saatettu loppuun, tai rahastoa purettaessa, saattaa olla IFRS 9:n soveltamisalaan kuuluva oman pääoman ehtoinen instrumentti, eikä se kuulu tämän tulkinnan soveltamisalaan.

▼B

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) miten osakkaan tulisi käsitellä rahasto-osuuttaan kirjanpidossa?

b) kun osakas on velvollinen suorittamaan lisämaksuja esimerkiksi toisen osakkaan tehdessä konkurssin, miten tätä velvoitetta tulisi käsitellä kirjanpidossa?

PÄÄTÖS

Rahasto-osuuden kirjanpitokäsittely

7. Rahaston osakkaan on kirjattava käytöstäpoistamismenojen maksamista koskeva velvoitteensa velaksi ja kirjattava rahasto-osuutensa erikseen, paitsi milloin osakas ei ole velvollinen maksamaan käytöstäpoistamismenoja silloinkaan, kun rahasto ei pysty niitä maksamaan.

▼M32

8. Osakkaan on määritettävä, onko sillä rahastossa määräysvalta, yhteinen määräysvalta tai huomattava vaikutusvalta IFRS 10:n, IFRS 11:n ja IAS 28:n perusteella. Jos osakkaalla on jokin näistä, sen on käsiteltävä rahasto-osuuttaan kyseisten standardien mukaisesti.

▼M32

9. Jos osakkaalla ei ole rahastossa määräysvaltaa, yhteistä määräysvaltaa eikä huomattavaa vaikutusvaltaa, sen on kirjattava oikeutensa saada korvausta rahastolta IAS 37:n mukaisena korvauksena. Tämän korvauksen määrä on pienempi seuraavista:

▼B

a) käytöstä poistamisesta johtuvan kirjatun velvoitteen määrä; ja

b) osakkaan osuus rahaston osakkaille kuuluvan nettovarallisuuden käyvästä arvosta.

Korvauksensaantioikeuden kirjanpitoarvon muutokset, jotka eivät ole maksuja rahastoon tai rahastosta, on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana nämä muutokset tapahtuvat.

Lisämaksujen suorittamisvelvoitteen kirjanpitokäsittely

10. Kun osakkaalla on velvollisuus suorittaa mahdollisia lisämaksuja esimerkiksi jonkin toisen osakkaan joutuessa konkurssiin tai rahaston sijoittamien varojen arvon vähentyessä niin paljon, etteivät ne riitä kattamaan rahaston korvausvelvoitteita, kyseinen velvoite on IAS 37:n soveltamisalaan kuuluva ehdollinen velka. Osakkaan on kirjattava velka vain, jos lisämaksujen suorittaminen on todennäköistä.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

11. Rahaston osakkaan on esitettävä tilinpäätöksessään rahasto-osuutensa luonne sekä rajoitukset rahaston varoja koskeviin oikeuksiin.

12. Kun osakkaalla on velvollisuus suorittaa mahdollisia lisämaksuja eikä tätä ole kirjattu velaksi (katso kappale 10), sen on esitettävä IAS 37:n kappaleen 86 vaatimat tiedot.

13. Kun osakas käsittelee rahasto-osuuttaan kirjanpidossa kappaleen 9 mukaisesti, sen on esitettävä IAS 37:n kappaleen 85(c) vaatimat tiedot.

VOIMAANTULO

14. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M32

14B. Toukokuussa 2011 julkaistuilla asiakirjoilla IFRS 10 ja IFRS 11 muutettiin kappaleita 8 ja 9. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 10:tä ja IFRS 11:tä.

▼M53

14D. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaletta 5 ja poistettiin kappaleet 14A ja 14C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼B

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

15. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n vaatimusten mukaisesti.

▼B

TULKINTA IFRIC 6

Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat — sähkö- ja elektroniikkalaiteromu

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

1. IAS 37:n kappaleen 17 mukaan velvoitteen synnyttävä tapahtuma on aikaisempi tapahtuma, joka johtaa sellaisen olemassa olevan velvoitteen syntymiseen, jonka osalta yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin täyttää se.

2. IAS 37:n kappaleen 19 mukaan varauksina merkitään taseeseen vain ”ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yhteisön tulevista toimista”.

3. Sähkö- ja elektroniikkalaiteromusta annettu Euroopan unionin direktiivi, jossa säädetään laiteromun keräyksestä, käsittelystä, hyödyntämisestä ja ympäristöä mahdollisimman vähän kuormittavasta loppukäsittelystä, on tuonut esiin kysymyksiä siitä, milloin sähkö- ja elektroniikkalaiteromun käsittelystä aiheutuva velka pitäisi merkitä taseeseen. Direktiivissä erotetaan toisistaan ”uusi” ja ”vanha” jäte sekä kotitalouksien jäte ja muualta kuin kotitalouksista peräisin oleva jäte. Uusi jäte liittyy 13.8.2005 jälkeen myytyihin tuotteisiin. Kaikista ennen tuota ajankohtaa myydyistä kotitaloudessa käytettävistä laitteista tulee direktiivin mukaan vanhaa jätettä.

4. Direktiivissä säädetään, että vanhaa jätettä synnyttävien kotitaloudessa käytettävien laitteiden jätehuollosta aiheutuvista menoista vastaavat ne kyseisen laitetyypin tuottajat, jotka toimivat markkinoilla kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä määrättävän ajanjakson (tarkastelujakson) aikana. Direktiivissä säädetään, että kunkin jäsenvaltion on luotava mekanismi, jonka avulla tuottajat osallistuvat menoihin suhteellisella osuudellaan ”esimerkiksi niiden laitetyypeittäin eriteltyjen markkinaosuuksien mukaisesti”.

5. Monet tässä tulkinnassa käytetyt käsitteet, kuten ”markkinaosuus” ja ”tarkastelujakso”, voidaan määritellä hyvinkin eri tavoin yksittäisissä jäsenvaltioissa sovellettavassa lainsäädännössä. Esimerkiksi tarkastelujakson pituus voi olla yksi vuosi tai vain yksi kuukausi. Vastaavasti markkinaosuuden määrittämistavat ja velvoitteen laskentakaavat voivat poiketa toisistaan kansallisissa lainsäädännöissä. Kaikki edellä mainitut esimerkit koskevat kuitenkin vain velan määrittämistä, joka ei kuulu tämän tulkinnan soveltamisalaan.

SOVELTAMISALA

6. Tässä tulkinnassa annetaan ohjeita siitä, miten tuottajan tilinpäätökseen merkitään EU:n sähkö- ja elektroniikkalaiteromudirektiivin mukaisesta jätehuollosta aiheutuvat velat, jotka liittyvät vanhaa jätettä synnyttävien kotitaloudessa käytettävien laitteiden myyntiin.

▼B

7. Tulkinnassa ei käsitellä uutta jätettä eikä muualta kuin kotitalouksista peräisin olevaa vanhaa jätettä. IAS 37 kattaa tällaisesta jätehuollosta aiheutuvan velan riittävästi. Jos kotitalouksien uutta jätettä kuitenkin kohdellaan kansallisessa lainsäädännössä samoin kuin kotitalouksien vanhaa jätettä, tässä tulkinnassa omaksuttuja periaatteita sovelletaan IAS 8:n kappaleissa 10–12 esitetyn hierarkian mukaisesti. IAS 8:n mukainen hierarkia koskee myös muita sellaisia määräyksiä, joissa asetetaan velvoitteita vastaavasti kuin EU:n direktiivin mukaisessa menojen jakamismallissa.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

8. IFRIC sai tehtäväkseen ratkaista sähkö- ja elektroniikkalaiteromun käsittelyn osalta, mikä on IAS 37:n kappaleessa 14(a) tarkoitettu velvoitteen synnyttävä tapahtuma, kun kysymyksessä on jätehuollosta aiheutuvia menoja koskevan varauksen kirjaaminen

— sellaisten kotitalouden laitteiden valmistus tai myynti, joista syntyy vanhaa jätettä

— markkinoilla toimiminen tarkastelujakson aikana

— jätehuoltotoimenpiteistä aiheutuvien menojen toteutuminen.

PÄÄTÖS

9. Toimiminen markkinoilla tarkastelujakson aikana on IAS 37:n kappaleessa 14(a) tarkoitettu velvoitteen synnyttävä tapahtuma. Siten vanhaa jätettä synnyttävien kotitaloudessa käytettävien laitteiden jätehuollosta aiheutuvia menoja koskevaa velkaa ei synny silloin, kun tuotteet valmistetaan tai myydään. Koska vanhaa jätettä synnyttäviä kotitalouden laitteita koskeva velvoite on sidoksissa markkinoilla toimimiseen arvostusjakson aikana eikä käsiteltävien laitteiden valmistamiseen tai myyntiin, velvoite syntyy vasta silloin, kun tuottajalla on markkinaosuus tarkastelujakson aikana. Velvoitteen synnyttävän tapahtuman ajankohta voi myös olla riippumaton siitä nimenomaisesta ajanjaksosta, jonka aikana jätehuoltotoimenpiteet toteutetaan ja niihin liittyvät menot aiheutuvat.

VOIMAANTULO

10. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.12.2005 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.12.2005 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

11. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA IFRIC 7

Tilinpäätöksen oikaisemiseen perustuvan lähestymistavan soveltaminen IAS 29:n Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa mukaisesti

VIITTAUKSET

— IAS 12 *Tuloverot*

— IAS 29 *Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa*

TAUSTA

1. Tässä tulkinnassa annetaan ohjeistusta siitä, kuinka IAS 29:n vaatimuksia sovelletaan raportointikaudella, jonka aikana yhteisö toteaa, että maassa, jonka valuutta on yhteisön toimintavaluutta, vallitsee hyperinflaatio, ([1]) eikä kyseisessä maassa ole ollut hyperinflaatiota aikaisemmalla kaudella, ja yhteisö oikaisee tämän vuoksi tilinpäätöksensä IAS 29:n mukaisesti.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

2. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

   a) Miten IAS 29:n kappaleeseen 8 sisältyvää vaatimusta ”…esitettävä ►**M5** raportointikauden päättymispäivän ◄ mukaisessa mittayksikössä” olisi tulkittava yhteisön soveltaessa standardia?

   b) Miten yhteisön olisi käsiteltävä oikaistussa tilinpäätöksessään laskennallisten veroerien alkusaldoja?

PÄÄTÖS

3. Raportointikaudella, jonka aikana yhteisö toteaa, että maassa, jonka valuutta on yhteisön toimintavaluutta, vallitsee hyperinflaatio, eikä kyseisessä maassa ole ollut hyperinflaatiota aikaisemmalla tilikaudella, yhteisön on sovellettava IAS 29:n vaatimuksia ikään kuin kyseinen maa olisi aina ollut hyperinflaatiomaa. Tämän vuoksi tilinpäätöksessä esitettävän aikaisimman kauden alkusaldoja on oikaistava alkuperäiseen hankintamenoon kirjattavien ei-monetaaristen erien osalta, jotta otetaan huomioon inflaation vaikutus omaisuuserien hankintapäivästä tai siitä päivästä, jona velat syntyivät tai tulivat yhteisön vastuulle, päivään, jolle tilinpäätös laaditaan. Niitä ei-monetaarisia eriä, joiden kirjanpitoarvo on avaavassa taseessa muu kuin hankinta- tai syntymispäivän mukainen määrä, on oikaistava siten, että niiden kirjanpitoarvossa otetaan huomioon inflaation vaikutus päivistä, joina kyseiset kirjanpitoarvot määritettiin, päivään, jolle raportointikauden tilinpäätös laaditaan.

4. Laskennalliset veroerät kirjataan ja arvostetaan IAS 12:n mukaisesti kauden päättymispäivänä. Raportointikauden laskennallisten veroerien alkusaldot määritetään kuitenkin seuraavasti:

   a) Yhteisö arvostaa laskennalliset veroerät IAS 12:n mukaisesti sen jälkeen, kun se on oikaissut ei-monetaaristen eriensä kirjanpitoarvojen nimellisarvot raportointikauden alussa soveltamalla kyseisen päivän mukaista mittayksikköä.

([1]) Hyperinflaation olemassaoloa arvioitaessa yhteisö soveltaa IAS 29:n kappaleen 3 mukaisia edellytyksiä.

▼B

b) Edellä kappaleen 4(a) mukaisesti arvostettuja laskennallisia veroeriä oikaistaan sen mukaan kuin mittayksikkö on muuttunut raportointikauden alusta päivään, jolle tilinpäätös laaditaan.

Yhteisö soveltaa kappaleen 4(a) ja 4(b) mukaista lähestymistapaa, kun se oikaisee laskennallisten veroerien alkusaldoja sellaiselta vertailukaudelta, joka esitetään oikaistussa tilinpäätöksessä raportointikaudella, jolla yhteisö soveltaa IAS 29:ää.

5. Sen jälkeen, kun yhteisö on oikaissut tilinpäätöksensä, kaikkia myöhemmän raportointikauden tilinpäätökseen sisältyviä vertailulukuja, laskennalliset veroerät mukaan luettuina, oikaistaan soveltamalla kyseisen myöhemmän raportointikauden mukaista mittayksikön muutosta ainoastaan edellisen raportointikauden oikaistuun tilinpäätökseen.

VOIMAANTULO

6. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.3.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.3.2006 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

TULKINTA IFRIC 10

Osavuosikatsaukset ja arvon alentuminen

VIITTAUKSET

— IAS 34 *Osavuosikatsaukset*

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen*

▼M53

———————

— IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit.*

▼B

TAUSTA

▼M53

1. Yhteisön on kunkin raportointikauden lopussa arvioitava liikearvo arvonalentumisen varalta ja tarvittaessa kirjattava kyseisenä ajankohtana arvonalentumistappio IAS 36:n mukaisesti. Olosuhteet ovat kuitenkin voineet muuttua seuraavan raportointikauden loppuun mennessä siten, että arvonalentumistappiot olisivat voineet olla alhaisemmat tai ne olisi voitu kokonaan välttää, jos arvon alentuminen olisi arvioitu vasta kyseisenä ajankohtana. Tässä tulkinnassa annetaan ohjeita siitä, pitäisikö tällaisia arvonalentumistappioita koskaan peruuttaa.

2. Tulkinnassa käsitellään yhtäältä IAS 34:n vaatimusten ja toisaalta IAS 36:n mukaisen liikearvon arvonalentumisen kirjaamisen välistä yhteyttä sekä tästä yhteydestä myöhempiin osavuosi- ja vuositilinpäätöksiin aiheutuvia vaikutuksia.

▼B

KÄSITELTÄVÄ ASIA

3. IAS 34:n kappaleessa 28 vaaditaan, että yhteisö soveltaa osavuosikatsauksissaan samoja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita kuin vuositilinpäätöksessään. Siinä todetaan myös, että yhteisön raportointiväli (vuosittain, puolivuosittain tai neljännesvuosittain) ei saa vaikuttaa vuosituloksen määrittämiseen. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi arvot määritetään osavuosikatsauksessa siten, että ne perustuvat ajanjaksoon tilikauden alusta osavuosijakson loppuun.

4. IAS 36:n kappaleessa 124 todetaan, että ”liikearvosta kirjattua arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä tilikaudella”.

▼M53

5. [poistettu]

6. [poistettu]

7. Tulkinnassa käsitellään seuraavaa kysymystä:

Pitäisikö yhteisön peruuttaa osavuosijaksolla liikearvosta kirjatut arvonalentumistappiot, jos tappiota ei olisi kirjattu tai olisi kirjattu pienempi tappio, mikäli arvon alentuminen olisi arvioitu vasta myöhemmän raportointikauden lopussa?

▼B

PÄÄTÖS

▼M53

8. Yhteisö ei saa peruuttaa arvonalentumistappiota, jonka se on kirjannut liikearvosta aiemmalla osavuosijaksolla.

▼B

9. Yhteisön ei tule soveltaa tätä päätöstä muihin kysymyksiin, joissa on mahdollista ristiriitaa IAS 34:n ja muiden standardien välillä.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.11.2006 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on suositeltavaa. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.11.2006 alkavalla tilikaudella, tästä on annettava tieto. Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa liikearvoon siitä päivästä alkaen, jona se alkaa soveltaa IAS 36:ta, ja oman pääoman ehtoisiin instrumentteihin ja hankintamenoon kirjattaviin rahoitusvaroihin tehtyihin sijoituksiin siitä päivästä alkaen, jona se alkaa soveltaa IAS 39:n mukaisia arvostusperusteita.

▼M53

14. Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 1, 2, 7 ja 8 sekä poistettiin kappaleet 5, 6, 11–13. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M23

_____

▼M9

IFRIC TULKINTA 12

Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt

VIITTAUKSET

— *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet* ([1])

— IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto*

— IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

▼M53

— IFRS 9 *Rahoitusinstrumentit*

▼M52

— IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*

▼M54

— IFRS 16 *Vuokrasopimukset*

▼M9

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*

— IAS 17 *Vuokrasopimukset*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

— IAS 23 *Vieraan pääoman menot*

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: Esittämistapa*

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*

▼M53

_____

▼M9

— IFRIC 4 *Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen*

— SIC-29 *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*

TAUSTA

1 Monissa maissa julkinen sektori on perinteisesti rakentanut julkisten palvelujen infrastruktuurin, kuten tiet, sillat, tunnelit, vankilat, sairaalat, lentoasemat, vesijakelu- ja energiantoimitusjärjestelmät ja televiestintäverkot, sekä operoinut ja kunnossapitänyt niitä, ja ne on rahoitettu julkisista määrärahoista.

([1]) ►M68 Viittaus koskee IASC:n julkaisemia ja IASB:n vuonna 2001 hyväksymiä *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevia yleisiä perusteita,* jotka olivat voimassa tulkintaa laadittaessa. ◄

▼M9

2 Joissakin maissa hallitukset ovat ottaneet käyttöön sopimusjärjestelyjä saadakseen yksityisen sektorin osallistumaan tällaisen infrastruktuurin kehittämiseen, rahoitukseen, operointiin ja kunnossapitoon. Infrastruktuuri joko voi jo olla olemassa tai se voidaan rakentaa palvelujärjestelyjen voimassaoloaikana. Tässä tulkinnassa tarkoitetaan järjestelyjä, joihin tyypillisesti osallistuu yksityisen sektorin yhteisö (operaattori), joka rakentaa kyseisen julkisen palvelun tarjoamiseen käytettävän infrastruktuurin tai parantaa sitä (esim. lisäämällä sen kapasiteettia) ja toimii kyseisen infrastruktuurin operaattorina ja pitää sen kunnossa määrätyn ajanjakson ajan. Operaattorille maksetaan sen järjestelyn aikana tarjoamista palveluista. Järjestely perustuu sopimukseen, jossa vahvistetaan toimintaa koskevat standardit, hintojen sopeutusmekanismit ja riitojenratkaisumenettelyt. Tällainen järjestely on usein ”rakenna/korjaa-operoi-luovuta” tai ”julkiselta yksityiselle” palvelutoimilupajärjestely.

3 Tällaisten palvelujärjestelyjen piirteenä on operaattorille annetun velvoitteen julkisen palvelun luonne. Infrastruktuuriin liittyvät julkiset palvelut on määrä tarjota yleisölle riippumatta siitä, mikä yhteisö palveluja operoi. Järjestelyssä operaattori velvoitetaan sopimuksen nojalla tarjoamaan palvelut yleisölle julkisen sektorin yhteisön puolesta. Muita yhteisiä piirteitä ovat:

(a) palvelujärjestelyn myöntävänä osapuolena (toimiluvan antaja) on julkisen sektorin yhteisö, kuten valtionhallinnon elin, tai yksityisen sektorin yhteisö, jolle vastuu palvelujen tarjoamisesta on siirretty;

(b) operaattori on vastuussa ainakin osasta infrastruktuurin hallintoa ja siihen liittyviä palveluja eikä toimi ainoastaan asiamiehenä toimiluvan antajan lukuun;

(c) sopimuksessa vahvistetaan alustavat hinnat, jotka operaattori saa periä, ja säännellään hinnanmuutoksia palvelujärjestelyjen voimassaoloaikana;

(d) operaattori velvoitetaan luovuttamaan infrastruktuurin toimiluvan antajalle sovitussa kunnossa järjestelyn voimassaolon päätyttyä pienin lisäkorvauksin tai korvauksetta riippumatta siitä, kumpi osapuoli alun perin rahoitti sen.

SOVELTAMISALA

4 Tässä tulkinnassa annetaan julkiselta sektorilta yksityiselle myönnetyn palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen operaattorin kirjanpitokäsittelyä koskevat ohjeet.

5 Tätä tulkintaa sovelletaan julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyihin palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin, joissa:

(a) toimiluvan antajalla on määräysvalta päättää, mitkä palvelut operaattorin on kyseisellä infrastruktuurilla tarjottava ja kenelle ja mihin hintaan tällaiset palvelut on tarjottava, tai se sääntelee näitä kysymyksiä; sekä

(b) toimiluvan antajalla on – joko omistuksen tai taloudellista hyötyä tuottavien oikeuksien kautta taikka muulla tavalla – määräysvalta mahdolliseen merkittävään intressiin, joka infrastruktuurista on jäljellä järjestelyn voimassaolon päättyessä.

6 Tätä standardia sovelletaan infrastruktuuriin, jota on koko sen taloudellisen vaikutusajan (omaisuuserien koko käyttöiän) käytetty julkiselta yksityiselle sektorille myönnetyssä palveluja koskevassa toimilupajärjestelyssä, jos kappaleen 5 kohdassa (a) vahvistetut edellytykset täyttyvät. Kappaleissa AG1–AG8 annetaan ohjeet siitä, kuuluvatko – ja jos niin missä määrin – julkiselta yksityiselle sektorille myönnetyt palveluja koskevat toimilupajärjestelyt tämän tulkinnan soveltamisalaan.

▼M9

7 Tätä tulkintaa sovelletaan sekä

(a) infrastruktuuriin, jonka operaattori rakentaa tai hankkii kolmannelta osapuolelta palvelujärjestelyn tarkoituksia varten; että

(b) olemassa olevaan infrastruktuuriin, jonka käyttöoikeuden toimiluvan antaja myöntää operaattorille palvelujärjestelyn tarkoituksia varten.

8 Tässä tulkinnassa ei käsitellä kirjanpitokäsittelyä, joka koskee operaattorin omistuksessa ennen palvelujärjestelyyn ryhtymistä olleita ja sellaisina kirjattuja aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä. Tällaiseen infrastruktuuriin sovelletaan taseesta pois kirjaamista koskevia IFRS-vaatimuksia (vahvistettu IAS 16:ssa).

9 Tässä tulkinnassa ei käsitellä toimiluvan antajan soveltamaa kirjanpitokäsittelyä.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

10 Tässä tulkinnassa vahvistetaan yleiset periaatteet, joiden mukaan kirjataan ja arvostetaan palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin liittyvät velvoitteet ja oikeudet. Palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä esitettäviä tietoja koskevat vaatimukset vahvistetaan tulkinnassa SIC-29 *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) operaattorilla infrastruktuuriin olevien oikeuksien käsittely;

(b) järjestelystä saatavien vastikkeiden kirjaaminen ja arvostaminen;

(c) rakentamiseen ja parantamiseen liittyvät palvelut;

(d) operointipalvelut;

(e) vieraan pääoman menot;

(f) rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittely; sekä

(g) toimiluvan antajan operaattorille tarjoamat hyödykkeet.

PÄÄTÖS

Operaattorilla infrastruktuuriin olevien oikeuksien käsittely

11 Tässä tulkinnassa tarkoitettua infrastruktuuria ei kirjata operaattorin aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi, koska määräysvaltaa julkisen palvelun infrastruktuuriin ei palveluja koskevissa sopimusjärjestelyissä siirretä operaattorille. Operaattorilla on oikeus operoida infrastruktuuria tarjotakseen julkiset palvelut toimiluvan antajan puolesta sopimuksessa vahvistettujen ehtojen mukaisesti.

Järjestelystä saatavien vastikkeiden kirjaaminen ja arvostaminen

12 Operaattori toimii palvelujen tarjoajana tässä tulkinnassa tarkoitettujen sopimusjärjestelyjen ehtojen nojalla. Operaattori rakentaa tai parantaa palvelujen tarjoamisessa käytettävää infrastruktuuria (rakentamiseen tai parantamiseen liittyvät palvelut) ja operoi kyseistä infrastruktuuria ja pitää sitä kunnossa (operointipalvelut) määrätyn ajanjakson ajan.

▼M52

13 Ylläpitäjän on kirjattava ja arvostettava tuottamistaan palveluista saamansa tuotot IFRS 15:n mukaisesti. Vastikkeen luonne määrää sen myöhemmän kirjanpitokäsittelyn. Rahoitusvaroihin kuuluvana eränä ja aineettomana hyödykkeenä saadun vastikkeen myöhempää kirjanpitokäsittelyä käsitellään yksityiskohtaisesti jäljempänä kappaleissa 23–26.

Rakentamiseen tai parantamiseen liittyvät palvelut

14 Ylläpitäjän on käsiteltävä rakentamiseen ja parantamiseen liittyvät palvelut kirjanpidossaan IFRS 15:n mukaisesti.

Toimiluvan antajan ylläpitäjälle antama vastike

15 Jos ylläpitäjä tarjoaa rakentamiseen tai parantamiseen liittyviä palveluja, ylläpitäjän saama tai myöhemmin saatava vastike on kirjattava IFRS 15:n mukaisesti. Vastikkeena voivat olla oikeudet:

▼M9

(a) rahoitusvaroihin, tai

(b) aineettomiin hyödykkeisiin.

16 Operaattorin on kirjattava rahoitusvarat niiltä osin kuin sillä on sopimukseen perustuva ehdoton oikeus käteismaksuun tai muina rahoitusvaroina suoritettuun maksuun rakentamispalveluja koskevan toimiluvan antajalta tai muulta toimiluvan antajaan liittyvältä taholta; toimiluvan antajalla on hyvin vähän tai ei lainkaan mahdollisuutta välttyä maksamasta, useimmiten siksi, että laki velvoittaa sopimuksen noudattamiseen. Operaattorilla on ehdoton oikeus käteismaksuun, jos toimiluvan antaja sitoutuu sopimuksessa maksamaan operaattorille (a) määrätyt tai määritettävissä olevat määrät tai (b) määrättyjen tai määritettävissä olevien määrien ja julkisten palvelujen käyttäjiltä saatujen määrien välisen erotuksen, vaikka maksun ehtona olisi, että operaattori varmistaa infrastruktuurin vastaavan täsmennettyjä laatu- ja tehokkuusvaatimuksia.

17 Operaattorin on kirjattava aineettomat hyödykkeet niiltä osin kuin se saa oikeuden (luvan) periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä. Oikeus periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä ei muodosta ehdotonta oikeutta käteismaksuun, koska määrät riippuvat siitä, kuinka paljon yleisö käyttää kyseisiä julkisia palveluja.

▼M52

18 Jos ylläpitäjälle maksetaan rakentamispalveluista osin rahoitusvaroihin kuuluvana eränä ja osin aineettomana hyödykkeenä, ylläpitäjän saaman vastikkeen eri osat on käsiteltävä kirjanpidossa erillisinä. Saadun tai saatavan vastikkeen molemmat osat on alun perin kirjattava IFRS 15:n mukaisesti.

19 Toimiluvan antajan ylläpitäjälle antaman vastikkeen luonteen on määräydyttävä sopimusehtojen ja mahdollisen voimassa olevan sopimusoikeuden perusteella. Vastikkeen luonne määrää myöhemmän kirjanpitokäsittelyn kappaleissa 23–26 kuvatulla tavalla. Kummankin tyyppiset vastikkeet luokitellaan kuitenkin rakentamis- tai parantamisaikana sopimukseen perustuvaksi omaisuuseräksi IFRS 15:n mukaisesti.

▼M52

Ylläpitopalvelut

20 Ylläpitäjän on kirjattava ylläpitopalveluista saamansa tulot ja niistä aiheutuneet menot IFRS 15:n mukaisesti.

▼M9

Sopimukseen perustuvat velvoitteet palauttaa infrastruktuuri tietylle toimintakuntoisuuden tasolle

21 Operaattorilla voi olla sopimukseen perustuvia velvoitteita, jotka sen on täytettävä saamansa luvan ehtona ja jotka voivat koskea (a) infrastruktuurin ylläpitoa tietyllä toimintakuntoisuuden tasolla tai (b) infrastruktuurin palauttamista tietylle toimintakuntoisuuden tasolle ennen sen luovuttamista toimiluvan antajalle palvelujärjestelyn päättyessä. Tällaiset sopimukseen perustuvat velvoitteet ylläpitää infrastruktuurin kunto tai palauttaa se ennalleen, lukuun ottamatta infrastruktuurin parantamista koskevia osatekijöitä (katso kappale 14), on kirjattava ja arvostettava IAS 37:n mukaisesti eli niitä menoja koskevan parhaan mahdollisen arvion mukaisesti, jotka aiheutuisivat kyseisen velvoitteen täyttämisestä tilinpäätöspäivänä.

Operaattorille aiheutuneet vieraan pääoman menot

22 IAS 23:n mukaisesti järjestelylle kohdistettavat vieraan pääoman menot on kirjattava kuluiksi ajanjaksolle, jona ne syntyvät, paitsi jos operaattorilla on sopimukseen perustuva oikeus aineettomina hyödykkeinä suoritettuun maksuun (oikeus periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä). Tässä tapauksessa järjestelylle kohdistettavat vieraan pääoman menot on aktivoitava järjestelyn rakentamisvaiheen aikana mainitun standardin mukaisesti.

Rahoitusvarat

▼M53

23 Kappaleiden 16 ja 18 mukaisesti kirjattuun rahoitusvaroihin kuuluvaan erään sovelletaan IAS 32:ta, IFRS 7:ää ja IFRS 9:ää.

24 Toimiluvan antajalta tai sen määräyksestä saatava määrä käsitellään kirjanpidossa IFRS 9:n mukaisesti ja arvostetaan:

a) jaksotettuun hankintamenoon;

b) käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta; tai

c) käypään arvoon tulosvaikutteisesti.

25 Jos toimiluvan antajalta saatava määrä arvostetaan jaksotettuun hankintamenoon tai käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta, IFRS 9 edellyttää, että efektiivisen koron menetelmää käyttäen laskettu korko kirjataan tulosvaikutteisesti.

▼M9

Aineettomat hyödykkeet

26 Kappaleiden 17 ja 18 mukaisesti kirjattuihin aineettomiin hyödykkeisiin sovelletaan IAS 38:aa. IAS 38:n kappaleissa 45–47 annetaan ohjeet siitä, kuinka ei-monetaarisista omaisuuseristä tai monetaaristen ja ei monetaaristen omaisuuserien yhdistelmistä vastikkeeksi saadut aineettomat hyödykkeet arvostetaan.

▼M52

Toimiluvan antajan ylläpitäjälle antamat hyödykkeet

27 Kappaleen 11 mukaisesti infrastruktuuria, jonka käyttöoikeudet toimiluvan antaja myöntää ylläpitäjälle palvelutoimilupajärjestelyä varten, ei merkitä ylläpitäjän taseeseen aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi. Toimiluvan antaja voi antaa ylläpitäjälle myös muita hyödykkeitä, jotka ylläpitäjä saa pitää tai joille se voi tehdä mitä haluaa. Jos tällaiset omaisuuserät muodostavat osan vastiketta, jonka toimiluvan antaja maksaa palvelujen tarjoamisesta, ne eivät ole IAS 20:ssä määriteltyjä julkisia avustuksia. Sen sijaan ne käsitellään osana IFRS 15:ssä määriteltyä transaktiohintaa.

▼M9

VOIMAANTULO

28 Yhteisöjen on sovellettava tätä tulkintaa 1. tammikuuta 2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1. tammikuuta 2008 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M52

28D Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin kappaleita 13–15, 18–20 ja 27. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼M53

28E Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 23–25 ja poistettiin kappaleet 28A–28C. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M54

28F Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta AG8 ja liitettä B. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 16:tä.

▼M9

SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET

29 Kappale 30 huomioon ottaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtuneet muutokset on kirjattava IAS 8:n mukaisesti eli takautuvasti.

30 Jos minkä tahansa palvelujärjestelyn osalta operaattorin on käytännössä mahdotonta soveltaa tätä tulkintaa takautuvasti aikaisimpaan tilikauteen, josta tiedot on esitetty, sen on:

(a) kirjattava rahoitusvarat ja aineettomat hyödykkeet, jotka olivat olemassa aikaisimman sellaisen tilikauden alussa, josta tiedot on esitetty;

(b) käytettävä kyseisten rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden (riippumatta siitä, kuinka ne on aikaisemmin luokiteltu) kirjaamisessa edellisiä kirjanpitoarvoja niiden kirjanpitoarvoina kyseisenä päivänä; sekä

(c) testattava kyseisenä päivänä kirjattavien rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden arvonalentuminen, paitsi jos tämä on käytännössä mahdotonta, jolloin määrien arvonalentuminen testataan tarkasteltavana olevan tilikauden alkamispäivänä.

▼**M9**

Liite A

SOVELTAMISOHJEET

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

SOVELTAMISALA (kappale 5)

AG1 Tämän tulkinnan kappaleessa 5 täsmennetään, että infrastruktuuriin sovelletaan tätä tulkintaa, kun seuraavat ehdot täyttyvät:

(a) toimiluvan antajalla on määräysvalta päättää, mitkä palvelut operaattorin on kyseisellä infrastruktuurilla tarjottava ja kenelle ja mihin hintaan tällaiset palvelut on tarjottava, tai se sääntelee näitä kysymyksiä; sekä

(b) toimiluvan antajalla on – joko omistuksen tai taloudellista hyötyä tuottavien oikeuksien kautta taikka muulla tavalla – määräysvalta mahdolliseen merkittävään intressiin, joka infrastruktuurista on jäljellä järjestelyn voimassaoloajan päättyessä.

AG2 Kohdassa (a) olevan ehdon mukaista määräysvaltaa tai sääntelyä voidaan harjoittaa sopimuksen nojalla tai muulla tavalla (kuten sääntelyviranomaisen kautta), ja siihen sisältyvät tilanteet, joissa toimiluvan antaja ostaa koko tuotoksen, sekä tilanteet, joissa osan tuotoksesta tai koko tuotoksen ostavat muut käyttäjät. Tätä ehtoa sovellettaessa toimiluvan antajaa ja kaikki asiaan liittyviä osapuolia tarkastellaan yhdessä. Jos toimiluvan antaja on julkisen sektorin yhteisö, koko julkisen sektorin, kaikki yleisen edun puolesta toimivat sääntelyviranomaiset mukaan luettuina, katsotaan liittyvän toimiluvan antajaan tämän tulkinnan tarkoituksia varten.

AG3 Kohdassa (a) vahvistetun ehdon tarkoitusta varten toimiluvan antajalla ei tarvitse olla täyttä hintakontrollia: riittää, että hintaa sääntelee toimiluvan antaja, sopimus tai sääntelyviranomainen esimerkiksi hintakattomekanismin avulla. Ehtoa on kuitenkin sovellettava sopimuksen olennaiseen sisältöön. Vähemmän merkittävät seikat, kuten vain harvinaisissa tapauksissa sovellettava hintakatto, jätetään huomioimatta. Toisaalta, jos sopimuksessa esimerkiksi annetaan operaattorille vapaus asettaa hinnat, mutta ylimääräinen voitto on palautettava toimiluvan antajalle, operaattorin saamalle tuotolle on asetettu katto ja valvontatestin hintaelementti tulee todistetuksi.

AG4 Kohdassa (b) tarkoitetun ehdon tarkoituksia varten infrastruktuurista jäljelle jäävään mahdolliseen merkittävään intressiin liittyvän toimiluvan antajan määräysvallan olisi sekä rajoitettava operaattorin mahdollisuutta käytännössä myydä tai pantata infrastruktuuria sekä annettava toimiluvan antajalle jatkuva käyttöoikeus koko järjestelyn ajaksi. Infrastruktuurista jäävä intressi arvostetaan sen arvioituun nykyarvoon eli laskettuna siitä iästä ja sen kunnon perusteella, jossa infrastruktuurin oletetaan olevan järjestelyn voimassaoloajan päättyessä.

AG5 Määräysvalta olisi erotettava hallinnasta. Jos toimiluvan antaja pitää sekä kappaleen 5 kohdassa (a) kuvatun määräysvallan että määräysvallan infrastruktuurista mahdollisesti jäävään merkittävään intressiin, operaattori vain hallinnoi infrastruktuuria toimiluvan antajan puolesta – vaikka sillä voi monissa tapauksissa olla laaja hallintaan liittyvä harkintavalta.

▼M9

AG6 Ehdot (a) ja (b) yhdessä merkitsevät, että infrastruktuuri, kaikki tarvittavat korvaamiset mukaan luettuina (katso kappale 21), on toimiluvan antajan määräysvallassa sen koko taloudellisen vaikutusajan. Esimerkiksi jos operaattorin on korvattava infrastruktuurihyödykkeen osa järjestelyn voimassaoloaikana (esim. tien pintapäällyste tai rakennuksen katto), infrastruktuurihyödykettä tarkastellaan kokonaisena. Näin ollen ehto (b) täyttyy koko infrastruktuurin osalta, korvattu osa mukaan luettuna, jos toimiluvan antajalla on määräysvalta kyseisestä lopullisesti korvatusta osasta mahdollisesti jäävään merkittävään intressiin.

AG7 Joskus infrastruktuurin käyttöä säännellään osittain kappaleen 5 kohdassa (a) kuvatulla tavalla ja osittain jätetään sääntelemättä. Tällaiset järjestelyt toteutetaan kuitenkin monin eri tavoin:

(a) infrastruktuuria, joka voidaan fyysisesti erottaa, jota voidaan operoida erillisenä ja joka vastaa IAS 36:ssa vahvistettua rahavirtaa tuottavan yksikön määritelmää, on analysoitava erillisenä, jos sitä käytetään kokonaisuudessaan sääntelemättömiin tarkoituksiin. Tätä voitaisiin soveltaa esimerkiksi sairaalan yksityissiipeen, jos toimiluvan antaja käyttää muuta osaa sairaalasta potilaiden hoitoon julkisena palveluna.

(b) kun luonteeltaan selvästi oheispalvelujen (kuten sairaalassa sijaitsevan kaupan) toimintaa ei säännellä, valvontatestiä sovelletaan ikään kuin kyseisiä palveluja ei olisi olemassa, koska tapauksissa, joissa toimiluvan antaja valvoo palveluja kappaleessa 5 kuvatulla tavalla, oheispalvelujen olemassaolo ei vähennä toimiluvan antajan määräysvaltaa infrastruktuuriin.

▼M54

AG8 Ylläpitäjällä voi olla oikeus käyttää kappaleen AG7 kohdassa (a) kuvattua erotettavissa olevaa infrastruktuuria tai tiloja, joita käytetään kappaleen AG7 kohdassa (b) kuvatun sääntelemättömän oheispalvelun tuottamiseen. Molemmissa tapauksissa voi tosiasiallisesti olla kyse vuokrasopimuksesta toimiluvan antajan ja ylläpitäjän välillä; jos näin on, sitä on käsiteltävä IFRS 16:n mukaisesti.

▼M3

IFRIC TULKINTA 13

Kanta-asiakasohjelmat

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

▼M33

— IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*

▼M3

TAUSTA

1 Yhteisöt käyttävät kanta-asiakasohjelmia kannustaakseen asiakkaita ostamaan heidän tuotteitaan tai palvelujaan. Jos asiakas ostaa tuotteita tai palveluja, yhteisö antaa asiakkaalle etupisteitä (joita usein nimitetään ”bonuspisteiksi”). Näitä etupisteitä vastaan asiakas voi saada etuja, esimerkiksi tavaroita tai palveluja ilmaiseksi tai alennettuun hintaan.

2 Ohjelmat toimivat eri tavoilla. Asiakkaiden voidaan edellyttää keräävän vähintään tietyn määrän tai tietyn rahamäärän edestä etupisteitä ennen kuin he voivat hyödyntää niitä. Etupisteet voidaan sitoa yksittäisin ostoihin tai useampiin ostotapahtumiin taikka tietyn ajanjakson jatkuvaan asiointiin. Yhteisö voi ylläpitää kanta-asiakasohjelmaa itse tai osallistua kolmannen osapuolen ylläpitämään ohjelmaan. Tarjottaviin etuihin voi kuulua yhteisön itsensä tuottamia tavaroita tai palveluja ja/tai oikeuksia saada tavaroita tai palveluja kolmannelta osapuolelta.

SOVELTAMISALA

3 Tämä tulkinta koskee sellaisia kanta-asiakasetupisteitä, jotka:

(a) yhteisö myöntää asiakkailleen osana myyntitapahtumaa, ts. osana tavaroiden myyntiä, palvelujen suorittamista tai sitä, kun asiakas käyttää yhteisön omaisuuseriä; ja

(b) asiakas voi mahdollisten lisäehtojen täyttyessä tulevaisuudessa vaihtaa ilmaisiin tai hinnaltaan alennettuihin tavaroihin tai palveluihin.

Tämä tulkinta koskee kirjanpitokäsittelyä yhteisössä, joka antaa etupisteitä asiakkailleen.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

4 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) pitäisikö yhteisölle syntynyt velvollisuus antaa tulevaisuudessa tavaroita tai palveluja ilmaiseksi tai alennettuun hintaan (”etuja”) kirjata ja arvostaa:

(i) kohdistamalla osa myyntitapahtumasta saadusta tai saatavasta vastikkeesta kyseisille etupisteille ja lykkäämällä tuoton kirjaamista (IAS 18:n kappaletta 13 soveltaen); vai

(ii) kirjaamalla varaus niitä arvioituja vastaisia menoja varten, jotka aiheutuvat etujen antamisesta (IAS 18:n kappaletta 19 soveltaen); ja

(b) jos vastiketta kohdistetaan etupisteille:

(i) kuinka paljon niille pitäisi kohdistaa;

▼M3

(ii) milloin tuotto tulisi kirjata; ja

(iii) miten tuotto tulisi arvostaa, jos edut antaa kolmas osapuoli.

PÄÄTÖS

5 Yhteisön on sovellettava IAS 18:n kappaletta 13 ja käsiteltävä etupisteitä erikseen yksilöitävissä olevana osana sitä myyntitapahtumaa (tai niitä myyntitapahtumia) johon (tai joihin) liittyen ne myönnetään (”alkuperäinen myynti”). Alkuperäisestä myynnistä saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo on kohdistettava kyseisille etupisteille ja myyntitapahtuman muille komponenteille.

▼M33

6 Etupisteille kohdistettavan vastikkeen on perustuttava etupisteiden käypään arvoon.

▼M3

7 Jos yhteisö antaa edut itse, sen on tuloutettava etupisteille kohdistettu vastike silloin, kun etupisteet käytetään ja yhteisö täyttää edun antamista koskevat velvoitteensa. Kirjattavan tuoton määrän on perustuttava etuihin vaihdettujen etupisteiden määrään suhteutettuna niiden etupisteiden kokonaismäärään, jotka odotetaan käytettävän.

8 Jos edut antaa kolmas osapuoli, yhteisön on arvioitava, periikö se etupisteille kohdistetun vastikkeen omaan lukuunsa (ts. on liiketoimessa päämiehenä) vai kolmannen osapuolen puolesta (ts. kolmannen osapuolen agenttina).

(a) Jos yhteisö perii vastikkeen kolmannen osapuolen puolesta, sen on:

(i) arvostettava tuottonsa määrään, joka vastaa sen omaan lukuunsa pitämää nettomäärää, toisin sanoen etupisteille kohdistetun vastikkeen ja etujen antamisesta kolmannelle osapuolelle maksettavan määrän erotusta; ja

(ii) tuloutettava tämä nettomäärä silloin, kun kolmannelle osapuolelle syntyy velvollisuus edun antamiseen ja se on oikeutettu saamaan siitä vastikkeen. Nämä seikat voivat toteutua heti etupisteiden antamisen jälkeen. Jos asiakas sen sijaan saa ottaa edut valintansa mukaan joko yhteisöltä tai kolmannelta osapuolelta, edellä mainitut seikat voivat toteutua vasta, kun asiakas on päättänyt ottaa edut kolmannelta osapuolelta.

(b) Jos yhteisö perii vastikkeen omaan lukuunsa, sen tulee arvostaa tuottonsa rahamäärään, joka vastaa etupisteille kohdistettua kokonaisvastiketta, ja kirjata tuotto silloin, kun yhteisö täyttää etuja koskevan velvoitteensa.

9 Jos jonakin ajankohtana käy niin, että etujen antamisvelvoitteen täyttämisestä väistämättä syntyvät menot ylittävät niistä saadun tai saatavan vastikkeen (toisin sanoen alkuperäisen myynnin yhteydessä etupisteille kohdistetun vastikkeen, jota ei vielä ole tuloutettu, lisättynä mahdollisella lisävastikkeella, joka saadaan asiakkaan käyttäessä etupisteensä), yhteisöllä on tappiollisia sopimuksia. Tällöin on kirjattava velka IAS 37:n mukaisesti. Tällaisen velan kirjaamiseen voisi syntyä tarve etujen antamisesta johtuvien menojen kasvaessa, esimerkiksi yhteisön tarkistaessa arviotaan siitä, miten monta etupistettä tullaan käyttämään.

▼M3

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

10 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.7.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.7.2008 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M29

10A Toukokuussa 2010 julkaistu asiakirja *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheutti muutoksen kappaleeseen AG2. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutosta aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M33

10B Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaletta 6 ja kappaleita AG1–AG3. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼M3

11 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

Liite

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

Etupisteiden käyvän arvon määrittäminen

▼M33

AG1. Päätöksen kappaleen 6 mukaan etupisteille kohdistettavan vastikkeen arvostuksen on perustuttava etupisteiden käypään arvoon. Jos ei ole olemassa täysin samanlaisille etupisteille noteerattua markkinahintaa, käypä arvo täytyy määrittää jollakin muulla arvostusmenetelmällä.

AG2. Yhteisö voi määrittää etupisteiden käyvän arvon niiden etujen käyvän arvon perusteella, joihin etupisteet voitaisiin vaihtaa. Etupisteiden käyvässä arvossa otetaan huomioon soveltuvin osin:

(a) niiden alennusten ja kannustimien määrä, joita muutoin tarjottaisiin asiakkaille, jotka eivät ole ansainneet etupisteitä alkuperäisestä myynnistä;

(b) se osa etupisteistä, jota asiakkaiden ei odoteta käyttävän; ja

(c) riski velvoitteen laiminlyönnistä.

Jos asiakkaat voivat valita erilaisten etujen välillä, etupisteiden käypä arvo kuvastaa saatavissa olevien etujen käypää arvoa painotettuna sen mukaisesti miten usein kunkin edun odotetaan tulevan valituksi.

AG3. Joissakin olosuhteissa voidaan käyttää muita arvostusmenetelmiä. Esimerkiksi jos edut antaa kolmas osapuoli ja yhteisö maksaa kolmannelle osapuolelle jokaisesta antamastaan etupisteestä, se voisi määrittää etupisteiden käyvän arvon kolmannelle osapuolelle maksamansa määrän perusteella lisäämällä siihen kohtuullisen katteen. Vaaditaan harkintaa sellaisen arvostusmenetelmän valitsemiseksi ja soveltamiseksi, joka täyttää päätöksen kappaleen 6 mukaiset vaatimukset ja on olosuhteisiin nähden tarkoituksenmukaisin.

▼M4

IFRIC TULKINTA 14

IAS 19 – *Etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän yläraja, vähimmäisrahastointivaatimukset ja näiden välinen yhteys*

VIITTAUKSET

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 19 *Työsuhde-etuudet* ►M31 (muutettu 2011) ◄

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

TAUSTA

▼M31

1 IAS 19:n kappaleessa 64 rajoitetaan etuuspohjaisen netto-omaisuuserän määrää siten, että se on joko etuuspohjaisen järjestelyn ylijäämä tai sitä alempi omaisuuserän enimmäismäärä. IAS 19:n kappaleessa 8 määritellään omaisuuserän enimmäismäärä siten, että se on ”palautuksina järjestelystä tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatavan taloudellisen hyödyn nykyarvo”. On herännyt kysymyksiä siitä, milloin vastaisten maksusuoritusten vähennysten tulee katsoa olevan saatavissa, erityisesti kun on olemassa vähimmäisrahastointivaatimus.

▼M4

2 Monissa maissa on vähimmäisrahastointivaatimuksia, joiden tarkoituksena on edistää työsuhde-etuusjärjestelyyn osallistuville henkilöille luvattujen työsuhteen jälkeisten etuuksien turvaamista. Tällaisissa vaatimuksissa määrätään tavallisesti järjestelyyn tietyn ajanjakson kuluessa suoritettavien maksujen vähimmäismäärä tai -taso. Sen vuoksi vähimmäisrahastointivaatimus voi vähentää yhteisön mahdollisuuksia pienentää vastaisia maksusuorituksiaan.

3 Lisäksi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän määrän yläraja voi tehdä vähimmäisrahastointivaatimuksesta ankaran. Tavallisesti järjestelyyn suoritettavia maksuja koskeva vaatimus ei vaikuttaisi etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan omaisuuserän tai velan kirjattavaan määrään. Tämä johtuu siitä, että nämä maksusuoritukset muuttuvat järjestelyyn kuuluviksi varoiksi heti kun ne on tehty, jolloin lisänettovelka on nollan suuruinen. Vähimmäisrahastointivaatimus voi kuitenkin johtaa velan syntymiseen, jos vaadittavat maksusuoritukset eivät ole yhteisön käytettävissä sen jälkeen, kun ne on tehty.

▼M27

3A IASB muutti IFRIC 14:ää marraskuussa 2009 poistaakseen sen ei-toivotun vaikutuksen, joka seuraa vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen etukäteen tapahtuvasta suorittamisesta joissakin olosuhteissa, kun on olemassa vähimmäisrahastointivaatimus.

▼M4

SOVELTAMISALA

4 Tämä tulkinta koskee kaikkia työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuspohjaisia etuuksia ja muita pitkäaikaisia etuuspohjaisia työsuhde-etuuksia.

5 Tässä tulkinnassa vähimmäisrahastointivaatimuksilla tarkoitetaan vaatimuksia, jotka koskevat etuuspohjaisia työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia tai muita pitkäaikaisia etuuspohjaisia työsuhde-etuuksia koskevien järjestelyjen rahoittamista.

▼M4

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

▼M31

6 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) milloin palautusten tai vastaisten maksusuoritusten vähennysten tulisi katsoa olevan saatavissa IAS 19:n kappaleeseen 8 sisältyvän omaisuuserän enimmäismäärän määritelmän mukaisesti

▼M4

(b) miten vähimmäisrahastointivaatimus saattaisi vaikuttaa vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksiin

(c) milloin vähimmäisrahastointivaatimus saattaisi johtaa velan syntymiseen.

PÄÄTÖS

Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksen saatavuus

7 Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksen saatavuus

8 Palautuksen tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennysten muodossa tuleva taloudellinen hyöty on yhteisön saatavissa, mikäli yhteisö pystyy realisoimaan sen jonakin ajankohtana järjestelyn olemassaoloaikana tai kun järjestelyyn kuuluvat velat on suoritettu. Erityisesti on huomattava, että tällainen taloudellinen hyöty voi olla saatavissa, vaikkei se olisi tilinpäätöspäivänä välittömästi realisoitavissa.

9 Saatavissa oleva taloudellinen hyöty ei riipu siitä, millä tavoin yhteisö aikoo käyttää ylijäämän. Yhteisön on määritettävä taloudellinen enimmäishyöty, joka on saatavissa palautuksina, vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä tai näiden yhdistelmänä. Yhteisön ei pidä kirjata taloudellista hyötyä palautusten ja vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennysten yhdistelmästä, joka perustuu toisensa pois sulkeviin oletuksiin.

10 IAS 1:n mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään tiedot sellaisista tilinpäätöspäivän arvioihin liittyvistä keskeisistä epävarmuustekijöistä, jotka aiheuttavat merkittävän riskin taseeseen merkityn nettomääräisen omaisuuserän tai velan olennaisesta muuttumisesta. Tähän voi kuulua tieto ylijäämän senhetkistä realisoitavuutta koskevista rajoituksista taikka saatavissa olevan taloudellinen hyödyn määrittämisperusteesta.

Palautuksena saatava taloudellinen hyöty

Oikeus palautukseen

11 Palautus on yhteisön saatavissa vain, jos yhteisöllä on ehdoton oikeus palautukseen:

(a) järjestelyn kestoaikana olettamatta, että järjestelyyn kuuluvat velat täytyy suorittaa palautuksen saamiseksi (joissakin maissa yhteisöllä voi esimerkiksi olla oikeus palautukseen järjestelyn kestoaikana riippumatta siitä, onko järjestelyyn kuuluvat velat suoritettu); tai

(b) olettaen, että järjestelyyn kuuluvat velat suoritetaan vähitellen kunnes kaikki järjestelyyn osallistuvat henkilöt ovat poistuneet järjestelystä; tai

▼M4

(c) olettaen, että järjestelyyn kuuluvat velat suoritetaan yhdellä kertaa (ts. järjestelyn purkaminen).

Ehdoton oikeus palautuksen saamiseen on mahdollinen riippumatta järjestelyn rahastointitasosta tilinpäätöspäivänä.

12 Jos yhteisön oikeus palautukseen ylijäämästä riippuu yhden tai useamman ei kokonaan yhteisön määräysvallassa olevan tapahtuman toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä tulevaisuudessa, yhteisöllä ei ole ehdotonta oikeutta eikä sen pidä kirjata omaisuuserää.

13 Yhteisön on määritettävä palautuksena saatavissa oleva taloudellinen hyöty niin, että se vastaa tilinpäätöspäivän ylijäämän määrää (joka on järjestelyyn kuuluvien varojen käypä arvo vähennettynä etuuspohjaisesta järjestelystä johtuvan velvoitteen nykyarvolla), joka yhteisöllä on oikeus saada palautuksena, mahdollisilla siihen liittyvillä menoilla vähennettynä. Jos palautuksesta esimerkiksi joudutaan maksamaan muuta veroa kuin tuloveroa, yhteisön tulee määrittää palautus verolla vähennettynä.

14 Määrittäessään saatavaa palautusta silloin, kun järjestely puretaan (kappale 11(c)), yhteisön tulee ottaa huomioon menot, joita järjestelylle aiheutuu järjestelyyn kuuluvien velkojen suorittamisesta ja palautuksen maksamisesta. Yhteisön tulee esimerkiksi vähentää asiantuntijapalkkiot, jos niiden suorittajana on pikemminkin järjestely kuin yhteisö, sekä vakuutusmaksumenot, joita purkamistilanteessa voidaan edellyttää velan vakuutta varten.

15 Jos palautus määritetään kiinteän rahamäärän sijaan ylijäämän kokonaismääränä tai osuutena ylijäämästä, yhteisön ei pidä tehdä rahan aika-arvoon liittyvää oikaisua, vaikka palautus olisi saatavissa vasta tulevaisuudessa.

Järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatava taloudellinen hyöty

▼M27

16 Jos vastaisesta työsuorituksesta johtuvia järjestelyyn suoritettavia maksuja koskevaa vähimmäisrahoitusvaatimusta ei ole, vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatava taloudellinen hyöty on

(a) [poistettu]

(b) vastaisesta työsuorituksesta yhteisölle kullakin kaudella aiheutuva meno järjestelyn odotettavissa olevana voimassaoloaikana tai yhteisön odotettavissa olevana olemassaoloaikana sen mukaan, kumpi näistä on lyhyempi. Vastaisesta työsuorituksesta yhteisölle aiheutuvaan menoon ei lueta työntekijöiden maksamia määriä.

▼M31

17 Yhteisön on määritettävä vastaisesta työsuorituksesta johtuva meno käyttäen oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia etuuspohjaisen velvoitteen määrittämisessä käytettyjen oletusten sekä raportointikauden päättyessä vallitsevan tilanteen kanssa IAS 19:ssa määritellyllä tavalla. Sen vuoksi yhteisön ei pidä olettaa järjestelystä annettavien etuuksien muuttuvan tulevaisuudessa, ellei järjestelyyn tehdä muutosta, ja sen on oletettava työvoiman määrän pysyvän vakiona tulevaisuudessa, ellei yhteisö vähennä järjestelyn piiriin kuuluvien työntekijöiden lukumäärää. Jälkimmäisessä tapauksessa kyseinen vähennys otetaan huomioon vastaista työvoimaa koskevassa oletuksessa.

▼M27

Vähimmäisrahastointivaatimuksen vaikutus siihen taloudelliseen hyötyyn, joka saadaan vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä

18 Yhteisön on jaoteltava tietyn ajankohdan mahdollinen vähimmäisrahastointivaatimus niihin järjestelyyn suoritettaviin maksuihin, jotka vaaditaan (a) mahdollisen takautuvasta työsuorituksesta johtuvan olemassa olevan alijäämän kattamiseen vähimmäisrahastointiperusteella ja (b) vastaisen työsuorituksen kattamiseen.

▼M4

19 Maksut, jotka suoritetaan järjestelyyn vähimmäisrahastoinnin perusteella jo vastaanotetusta työsuorituksesta johtuvan olemassa olevan alijäämän kattamiseksi, eivät vaikuta vastaista työsuoritusta koskeviin vastaisiin maksusuorituksiin. Ne voivat johtaa velan syntymiseen kappaleiden 23–26 mukaisesti.

▼M27

20 Jos vastaiseen työsuoritukseen liittyviä järjestelyyn suoritettavia maksuja koskee vähimmäisrahastointivaatimus, vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä saatava taloudellinen hyöty on seuraavien erien yhteenlaskettu määrä:

(a) mahdollinen määrä, joka vähentää vastaisesta työsuorituksesta johtuvia vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvia vastaisia järjestelyyn suoritettavia maksuja, koska yhteisö on suorittanut maksun etukäteen (ts. maksanut kyseisen määrän ennen kuin sitä on vaadittu maksettavaksi); ja

(b) vastaisesta työsuorituksesta johtuva arvioitu meno kullakin kaudella kappaleiden 16 ja 17 mukaisesti vähennettynä arvioiduilla vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvilla järjestelyyn suoritettavilla maksuilla, jotka kyseisillä kausilla vaadittaisiin vastaisesta työsuorituksesta johtuen, ellei olisi kohdassa (a) kuvattuja etukäteen suoritettuja maksuja.

21 Yhteisön on arvioitava vastaisesta työsuorituksesta johtuvat vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvat vastaiset järjestelyyn suoritettavat maksut siten, että otetaan huomioon mahdollisen olemassa olevan ylijäämän vaikutus vähimmäisrahastointiperustetta käyttäen mutta ei oteta huomioon kappaleessa 20(a) kuvattua etukäteen suoritettua maksua. Yhteisön on käytettävä vähimmäisrahastointiperusteen kanssa yhdenmukaisia oletuksia, ja – niiden tekijöiden osalta, joita ei täsmennetä tässä perusteessa – oletuksia, jotka ovat yhdenmukaisia etuuspohjaisen velvoitteen määrittämisessä käytettävien oletusten ja kauden lopussa vallitsevan tilanteen kanssa IAS 19:ssä määrätyllä tavalla. Arviossa on otettava huomioon mahdolliset muutokset, joiden odotetaan seuraavan siitä, että yhteisö suorittaa järjestelyyn vähimmäismaksut niiden erääntyessä. Arviossa ei kuitenkaan oteta huomioon sellaisten vähimmäisrahastointiperusteen ehtoihin odotettavissa olevien muutosten vaikutuksia, jotka eivät ole käytännössä hyväksyttyjä tai joista ei ole sovittu raportointikauden päättymiseen mennessä.

22 Jos yhteisön määrittäessä kappaleessa 20(b) kuvattua määrää vastaisesta työsuorituksesta johtuvat vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvat vastaiset järjestelyyn suoritettavat maksut jollakin tietyllä kaudella ylittävät IAS 19:n mukaisen vastaiseen työsuoritukseen perustuvan menon, tämä ylimenevä määrä vähentää sen taloudellisen hyödyn määrää, joka saadaan vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä. Kappaleessa 20(b) kuvattu määrä ei voi kuitenkaan koskaan olla nollaa pienempi.

▼M4

Milloin vähimmäisrahastointivaatimus voi johtaa velan syntymiseen

23 Jos yhteisöllä on vähimmäisrahastointivaatimuksen mukainen velvollisuus suorittaa järjestelyyn maksuja olemassa olevan alijäämän kattamiseksi vähimmäisrahastoinnin perusteella jo vastaanotettua työsuoritusta koskien, yhteisön on määritettävä, ovatko maksusuoritukset käytettävissä palautuksena tai vastaisten järjestelyyn suoritettavien maksujen vähennyksenä sen jälkeen kun ne on suoritettu järjestelyyn.

▼M31

24 Siltä osin kuin järjestelyyn suoritettavat maksut eivät ole käytettävissä sen jälkeen, kun ne on suoritettu järjestelyyn, yhteisön on kirjattava velka velvoitteen syntyessä. Velan on pienennettävä etuuspohjaista netto-omaisuuserää tai kasvatettava etuuspohjaista nettovelkaa siten, ettei IAS 19:n kappaleen 64 soveltamisesta odoteta syntyvän voittoa eikä tappiota, kun maksut suoritetaan.

———————

▼M4

VOIMAANTULO

27 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua.

▼M5

27A IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 26. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M27

27B Asiakirja *Etukäteen suoritetut vähimmäisrahastointivaatimukseen perustuvat maksut* aiheutti kappaleen 3A lisäämisen sekä muutoksia kappaleisiin 16–18 ja 20–22. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2011 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

▼M31

27C Asiakirjalla IAS 19 (muutettu 2011) muutettiin kappaleita 1, 6, 17 ja 24 sekä poistettiin kappaleet 25 ja 26. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IAS 19:ää (muutettu 2011).

▼M4

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

28 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ensimmäisen sellaisen kauden alusta lähtien, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jota tulkinta koskee. Yhteisön on kirjattava tämän tulkinnan soveltamisesta mahdollisesti aiheutuva aloittava oikaisu kyseisen kauden alun kertyneisiin voittovaroihin.

▼M27

29 Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 3A, 16–18 ja 20–22 tehtyjä muutoksia sen aikaisimman vertailukauden alusta, joka esitetään ensimmäisessä tilinpäätöksessä, jossa yhteisö soveltaa tätä tulkintaa. Jos yhteisö on aiemmin soveltanut tätä tulkintaa ennen kuin se soveltaa muutoksia, sen on kirjattava muutosten soveltamisesta aiheutuva oikaisu kertyneisiin voittovaroihin ensimmäisen esitettävän vertailukauden alussa.

▼**M13**

TULKINTA IFRIC 15

Kiinteistöjen rakentamissopimukset

VIITTAUKSET

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 11 *Pitkäaikaishankkeet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

— IFRIC 13 *Kanta-asiakasohjelmat*

TAUSTAA

1 Kiinteistötoimialan yhteisöt, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamista joko suoraan tai alihankkijoiden kautta, saattavat tehdä sopimuksia yhden tai useamman ostajan kanssa jo ennen rakennustyön valmistumista. Muodoltaan tällaiset sopimukset ovat hyvin erilaisia.

2 Esimerkiksi asuinkiinteistöjen rakentamista harjoittavat yhteisöt saattavat ryhtyä markkinoimaan yksittäisiä yksikköjä (huoneistoja tai taloja) ”off plan”, ts. kun rakentaminen on vielä käynnissä tai jopa ennen sen aloittamista. Jokainen ostaja tekee yhteisön kanssa sopimuksen, jonka mukaan ostaja hankkii tietyn yksikön, kun se on valmis hallintaan otettavaksi. Tavallisesti ostaja maksaa yhteisölle käsirahan, joka palautetaan vain siinä tapauksessa, että yhteisö ei pysty toimittamaan valmista yksikköä sovittujen ehtojen mukaisesti. Loput ostohinnasta maksetaan yleensä yhteisölle vasta sopimuksen mukaisen valmistumisen yhteydessä, kun yksikkö siirtyy ostajan omistukseen.

3 Kauppa- tai teollisuuskiinteistöjen rakentamista harjoittavat yhteisöt saattavat tehdä sopimuksen yhden ostajan kanssa. Ostajalta voidaan edellyttää työn edistymiseen perustuvia maksuja alkuperäisen sopimusajankohdan ja sopimuksen mukaisen valmistumisen välisenä aikana. Rakentaminen voi tapahtua maa-alueelle, jonka ostaja omistaa tai jonka se on ottanut vuokralle ennen rakentamisen aloittamista.

SOVELTAMISALA

4 Tätä tulkintaa sovelletaan tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjanpitokäsittelyyn yhteisöissä, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamista joko suoraan tai alihankkijoiden kautta.

5 Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvat sopimukset ovat kiinteistöjen rakentamissopimuksia. Tällaiset sopimukset voivat sisältää kiinteistön rakentamisen lisäksi muiden tavaroiden toimittamista tai palvelujen tuottamista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

6 Tässä tulkinnassa käsitellään kahta asiaa:

a) Kuuluuko sopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan?

b) Milloin kiinteistön rakentamisesta saatavat tuotot kirjataan?

▼**M13**

PÄÄTÖS

7 Seuraavassa tarkastelussa oletetaan, että yhteisö on jo analysoinut kiinteistön rakentamissopimuksen ja mahdolliset siihen liittyvät sopimukset ja todennut, ettei sille jää rakennetussa kiinteistössä omistamiseen yleensä liittyvää liikkeenjohdollista intressiä eikä tosiasiallista määräysvaltaa niin paljon, että se estäisi saadun vastikkeen tulouttamisen osaksi tai kokonaan. Jos osaa vastikkeesta ei pystytä tulouttamaan, seuraava tarkastelu koskee vain sopimuksen tuloutettavaa osaa.

8 Yhteisö voi sopia samalla sopimuksella kiinteistön rakentamisen lisäksi myös tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen tuottamisesta (esim. maa-alueen myynnistä tai kiinteistönhoitopalvelujen tuottamisesta). IAS 18:n kappaleen 13 mukaan tällainen sopimus pitää mahdollisesti jakaa erikseen yksilöitävissä oleviin osiin, joista yksi on kiinteistön rakentaminen. Sopimuksen perusteella saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo on kohdistettava kullekin osalle. Jos sopimuksesta yksilöidään erillisiä osia, yhteisö soveltaa kiinteistön rakentamista koskevaan osaan tämän tulkinnan kappaleita 10–12 ratkaistakseen, kuuluuko kyseinen osa IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan. IAS 11:n mukaisia pitkäaikaishankkeiden jakamiskriteerejä sovelletaan sitten sopimuksen osaan, jonka todetaan olevan pitkäaikaishanke.

9 Seuraavassa tarkastelussa viitataan kiinteistön rakentamissopimukseen, mutta se koskee myös kiinteistön rakentamista koskevaa osaa sopimuksessa, joka sisältää myös muita osia.

Sen ratkaiseminen, kuuluuko sopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan

10 Se, kuuluuko kiinteistön rakentamissopimus IAS 11:n vai IAS 18:n soveltamisalaan, ratkaistaan sopimuksen ehtojen ja kaikkien asiaan liittyvien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Tällainen ratkaisu vaatii harkintaa jokaisen sopimuksen kohdalla.

11 IAS 11:tä sovelletaan silloin, kun sopimus vastaa IAS 11:n kappaleen 3 mukaista pitkäaikaishankkeen määritelmää: ”erityisesti neuvoteltu sopimus, jonka mukaan valmistetaan tietty omaisuuserä tai ryhmä omaisuuseriä …” Kiinteistön rakentamissopimus vastaa pitkäaikaishankkeen määritelmää, kun ostaja pystyy määräämään kiinteistöä koskevan suunnitelman keskeisistä rakenteellisista elementeistä ennen rakentamisen aloittamista ja/tai määräämään keskeisistä rakenteellisista muutoksista rakentamisen aikana (riippumatta siitä, käyttääkö se tätä mahdollisuutta). Silloin kun sovelletaan IAS 11:tä, pitkäaikaishanke sisältää myös mahdolliset sopimukset tai niiden osat, jotka koskevat välittömästi kiinteistön rakentamiseen liittyvien palvelujen tuottamista, IAS 11:n kappaleen 5(a) ja IAS 18:n kappaleen 4 mukaisesti.

12 Sen sijaan kiinteistön rakentamissopimus, jonka mukaan ostajilla on vain rajoitettu mahdollisuus vaikuttaa kiinteistöä koskevaan suunnitelmaan, esim. mahdollisuus valita yhteisön antamista vaihtoehdoista tai päättää vain vähäisistä muutoksista perussuunnitelmaan, on IAS 18:n soveltamisalaan kuuluva tavaroiden myyntiä koskeva sopimus.

Kiinteistön rakentamisesta saatavien tuottojen kirjanpitokäsittely

Sopimus on pitkäaikaishanke

13 Silloin kun sopimus kuuluu IAS 11:n soveltamisalaan ja sen lopputulos on luotettavasti arvioitavissa, yhteisön on kirjattava tuotot IAS 11:n mukaisesti hankkeen valmistusasteen perusteella.

▼**M13**

14 Sopimus ei mahdollisesti vastaa pitkäaikaishankkeen määritelmää ja sen vuoksi kuuluu IAS 18:n soveltamisalaan. Tällöin yhteisön on ratkaistava, onko kyseessä palvelujen tuottamista vai tavaroiden myyntiä koskeva sopimus.

Sopimus on palvelujen tuottamista koskeva sopimus

15 Jos yhteisöltä ei edellytetä rakennusmateriaalien hankkimista ja toimittamista, sopimus saattaa olla IAS 18:n mukainen vain palvelujen tuottamista koskeva sopimus. Tällöin tuotot on IAS 18:n mukaan kirjattava liiketoimen valmistumisasteen perusteella käyttäen valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää, jos IAS 18:n kappaleen 20 mukaiset kriteerit täyttyvät. IAS 11:n vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa tällaisen liiketoimen tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjaamiseen (IAS 18 kappale 21).

Sopimus on tavaroiden myyntiä koskeva sopimus

16 Jos yhteisöltä edellytetään sekä palvelujen tuottamista että rakennusmateriaalien toimittamista, jotta se täyttäisi sopimuksen mukaisen velvoitteensa luovuttaa kiinteistö ostajalle, sopimus on tavaroiden myyntiä koskeva sopimus ja siihen sovelletaan IAS 18:n kappaleen 14 mukaisia tulouttamiskriteerejä.

17 Yhteisö saattaa rakentamisen edetessä siirtää ostajalle määräysvallan ja merkittävät omistukseen liittyvät riskit ja edut, jotka koskevat keskeneräistä työtä sen senhetkisessä tilassa. Jos tällöin kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset kriteerit täyttyvät jatkuvasti rakentamisen edetessä, yhteisön on kirjattava tuotot valmistusasteen perusteella käyttäen valmistusasteen mukaista tulouttamismenetelmää. IAS 11:n vaatimukset ovat yleisesti sovellettavissa tällaisen liiketoimen tuottojen ja niihin liittyvien kulujen kirjaamiseen.

18 Yhteisö saattaa siirtää ostajalle koko kiinteistöä koskevan määräysvallan ja sen omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut samalla kertaa (esim. työn valmistuessa, luovutuksen tapahtuessa tai luovutuksen jälkeen). Tällöin yhteisön on kirjattava tuotot vasta, kun kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset ehdot täyttyvät.

19 Silloin kun yhteisön täytyy suorittaa ostajalle jo luovutettua kiinteistöä koskevaa lisätyötä, sen on kirjattava velka ja kulu IAS 18:n kappaleen 19 mukaisesti. Velka on arvostettava IAS 37:n mukaisesti. Kun yhteisö joutuu luovuttamaan lisää tavaroita tai tuottamaan lisää palveluja, jotka ovat yksilöitävissä erillään ostajalle jo luovutetusta kiinteistöstä, se olisi yksilöinyt jäljellä olevat tavarat tai palvelut myynnin erilliseksi osatekijäksi tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

20 Kun yhteisö kirjaa valmistusasteen mukaisesti tuotot sopimuksesta, joka täyttää kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset ehdot jatkuvasti rakentamisen edetessä (ks. tämän tulkinnan kappale 17), sen on esitettävä tilinpäätöksessään:

a) millä tavoin se ratkaisee, mitkä sopimukset täyttävät kaikki IAS 18:n kappaleen 14 mukaiset kriteerit jatkuvasti rakentamisen edetessä;

b) tällaisista sopimuksista syntyvien tuottojen määrä kaudella; ja

c) sopimuksiin perustuvien keskeneräisten töiden valmistusastetta määritettäessä käytetyt menetelmät.

▼**M13**

21 Kappaleessa 20 kuvatuista sopimuksista, joihin perustuva työ on raportointipäivänä kesken, yhteisön on lisäksi esitettävä:

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

b) saadut ennakot.

MUUTOKSET IAS 18:N LIITTEESEEN

22–23 [Muutos ei koske varsinaista numeroitua standarditekstiä.]

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

24 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tulkintaa aikaisemmin kuin 1.1.2009 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

25 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutokset on käsiteltävä takautuvasti IAS 8:n mukaisesti.

▼M10

TULKINTA IFRIC 16

Ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojaukset

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*

— IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen*

▼M53

— IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit*

▼M10

TAUSTAA

1 Monilla raportoivilla yhteisöillä on sijoituksia ulkomaisiin yksikköihin (määritelty IAS 21:n kappaleessa 8). Tällaiset ulkomaiset yksiköt voivat olla tytär-, osakkuus- tai yhteisyrityksiä tai sivuliikkeitä. IAS 21:n mukaan yhteisön on määritettävä kunkin ulkomaisen yksikkönsä toimintavaluutaksi sen taloudellisen ympäristön valuutta, jossa kyseinen yksikkö pääasiallisesti toimii. Kun ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa kuvaavat luvut muunnetaan esittämisvaluutan määräisiksi, yhteisön täytyy kirjata tästä syntyvät kurssierot muihin laajan tuloksen eriin siihen asti, kunnes se luopuu ulkomaisesta yksiköstä.

2 Ulkomaiseen yksikköön tehdystä nettosijoituksesta aiheutuvaan valuuttariskiin sovelletaan suojauslaskentaa vain silloin, kun kyseisen ulkomaisen yksikön nettovarallisuus sisältyy tilinpäätökseen ►M32 [1] ◄. Ulkomaiseen yksikköön tehdystä nettosijoituksesta aiheutuvalta valuuttariskiltä suojauduttaessa voi suojauskohteena olla nettovarallisuus, jonka määrä on enintään yhtä suuri kuin ulkomaisen yksikön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo.

▼M53

3 IFRS 9:n mukaan on määritettävä suojaussuhde hyväksyttävän suojauskohteen ja hyväksyttävän suojausinstrumentin välille. Jos nettosijoituksen suojauksessa on määritetty suojaussuhde, nettosijoituksen tehokkaaksi suojaukseksi todettu suojausinstrumentin voitto tai tappio kirjataan muihin laajan tuloksen eriin ja sisällytetään ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa kuvaavien lukujen muuntamisesta johtuviin kurssieroihin.

▼M10

4 Jos yhteisöllä on useita ulkomaisia yksikköjä, se voi altistua useille valuuttariskeille. Tämä tulkinta sisältää ohjeistusta sellaisten valuuttariskien tunnistamisesta, jotka täyttävät suojattavan riskin edellytykset ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksessa.

▼M53

5 IFRS 9:n mukaan yhteisö saa määrittää valuuttariskiltä suojauduttaessa suojausinstrumentiksi joko johdannaisinstrumentin tai muun rahoitusinstrumentin (tai johdannaisinstrumenttien ja muiden instrumenttien yhdistelmän). Tämä tulkinta sisältää ohjeistusta siitä, missä kohdassa konsernia ulkomaiseen yksikköön tehtyä nettosijoitusta suojaavat suojausinstrumentit voivat olla, jotta suojauslaskennan soveltamisedellytykset täyttyisivät.

[1] Tämä toteutuu konsernitilinpäätöksessä ja sellaisessa tilinpäätöksessä, jossa sijoitukset osakkuus- tai yhteisyrityksiin on käsitelty pääomaosuusmenetelmällä, sekä tilinpäätöksessä, johon sisältyy sivuliike tai IFRS 11:ssä *Yhteisjärjestelyt* määritelty yhteinen toiminto.

▼**M53**

6 IAS 21 ja IFRS 9 edellyttävät, että muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet määrät, jotka johtuvat toisaalta ulkomaisen yksikön tulosta ja taloudellista asemaa kuvaavien lukujen muuntamisesta syntyneistä kurssieroista ja toisaalta nettoinvestoinnin tehokkaaksi suojaukseksi todetusta suojausinstrumentin voitosta tai tappiosta, on siirrettävä luokittelun muutoksista johtuvana oikaisuna omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi, kun emoyritys luopuu ulkomaisesta yksiköstä. Tämä tulkinta sisältää ohjeistusta siitä, miten yhteisön tulee määrittää omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi siirrettävät suojausinstrumenttia ja suojauskohdetta koskevat määrät.

▼**M10**

SOVELTAMISALA

▼**M53**

7 Tätä tulkintaa sovelletaan yhteisöön, joka suojautuu ulkomaisiin yksikköihin tekemistään nettosijoituksista aiheutuvalta valuuttariskiltä ja haluaa täyttää IFRS 9:n mukaiset suojauslaskennan soveltamisedellytykset. Yksinkertaisuuden vuoksi tällaista yhteisöä nimitetään tässä tulkinnassa emoyritykseksi ja tilinpäätöstä, johon ulkomaisten yksikköjen nettovarallisuus sisältyy, nimitetään konsernitilinpäätökseksi. Kaikki viittaukset emoyritykseen koskevat yhtä lailla myös yhteisöä, jolla on nettosijoitus yhteis- tai osakkuusyrityksen taikka sivuliikkeen muotoiseen ulkomaiseen yksikköön.

▼**M10**

8 Tätä tulkintaa sovelletaan vain ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen nettosijoitusten suojauksiin; sitä ei tule soveltaa analogisesti muuntyyppiseen suojauslaskentaan.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

9 Ulkomaisiin yksikköihin tehdyt sijoitukset voivat olla suoraan emoyrityksen omistuksessa tai välillisesti yhden tai useamman tytäryrityksen omistuksessa. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

a) *suojauksen kohteena olevan riskin luonne ja suojauskohteen määrä, joille suojaussuhde voidaan määrittää:*

i) saako emoyritys määrittää suojattavaksi riskiksi vain emoyrityksen toimintavaluutan ja sen ulkomaisen yksikön toimintavaluutan välisestä erosta johtuvat kurssierot, vai saako se määrittää suojattavaksi riskiksi myös emoyrityksen konsernitilinpäätöksen esittämisvaluutan ja ulkomaisen yksikön toimintavaluutan välisestä erosta johtuvat kurssierot;

ii) jos ulkomainen yksikkö on emoyrityksen omistuksessa välillisesti, saako suojattava riski sisältää vain ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja sen välittömän emoyrityksen toimintavaluutan välisistä eroista johtuvat kurssierot, vai saako suojattava riski sisältää myös mahdolliset kurssierot, jotka syntyvät ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja sen välittömän emoyrityksen ja koko konsernin emoyrityksen välissä olevan alakonsernin emoyrityksen taikka koko konsernin emoyrityksen toimintavaluutan välisistä eroista (ts. vaikuttaako koko konsernin emoyritykselle aiheutuvaan taloudelliseen riskiin se, että nettosijoitus ulkomaiseen yksikköön on jonkin välissä olevan alakonsernin emoyrityksen omistuksessa).

▼**M10**

b) *missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti voi olla:*

i) voidaanko ehdot täyttävä suojauslaskentasuhde muodostaa vain, jos nettosijoitustaan suojaava yhteisö on suojausinstrumentin osapuolena, vai voiko suojausinstrumentti olla millä tahansa konserniin kuuluvalla yhteisöllä sen toimintavaluutasta riippumatta;

ii) vaikuttaako suojausinstrumentin luonne (johdannainen vai muu kuin johdannainen) tai käytettävä yhdistelymenetelmä suojauksen tehokkuuden arviointiin.

c) *mitkä määrät tulee ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa siirtää luokittelun muutoksesta johtuvina oikaisuina omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi:*

i) mitkä emoyrityksen muuntoerorahastoon sisältyvät suojausinstrumenttia ja ulkomaista yksikköä koskevat määrät tulee siirtää emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi, kun suojauksen kohteena olleesta ulkomaisesta yksiköstä luovutaan;

ii) vaikuttaako käytettävä yhdistelymenetelmä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi siirrettäviin määriin.

PÄÄTÖS

Sen suojauksen kohteena olevan riskin luonne ja suojauskohteen määrä, joille saadaan määrittää suojaussuhde

10 Suojauslaskentaa saadaan soveltaa vain ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja emoyrityksen toimintavaluutan välisiin kurssieroihin.

11 Ulkomaiseen yksikköön tehdystä nettosijoituksesta johtuvilta valuuttariskeiltä suojauduttaessa voi suojauskohteena olla nettovarallisuuden määrä, joka on enintään yhtä suuri kuin emoyrityksen konsernitilinpäätökseen sisältyvän ulkomaisen yksikön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo. Ulkomaisen yksikön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo, joka voidaan määrittää suojauskohteeksi emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä, riippuu siitä, onko jokin ulkomaisen yksikön alemman tason emoyritys soveltanut suojauslaskentaa ulkomaisen yksikön koko nettovarallisuuteen tai osaan siitä ja onko tämä laskenta säilytetty emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä.

12 Suojattavaksi riskiksi voidaan määrittää valuuttariski, joka syntyy ulkomaisen yksikön toimintavaluutan ja kyseisen ulkomaisen yksikön minkä tahansa emoyrityksen (välittömän emoyrityksen, välissä olevan alakonsernin emoyrityksen tai koko konsernin emoyrityksen) toimintavaluutan välille. Se, että nettosijoitus on välissä olevan alakonsernin emoyrityksen omistuksessa, ei vaikuta sen taloudellisen riskin luonteeseen, joka syntyy koko konsernin emoyritykselle altistumisesta valuuttariskille.

▼M10

13 Valuuttariski, joka syntyy nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön, voi täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset konsernitilinpäätöksessä vain kerran. Jos siis useampi kuin yksi emoyritys konsernissa (esim. sekä välitön että välillinen emoyritys) suojaa ulkomaisen yksikön samaa nettovarallisuutta samalta riskiltä, vain yksi suojaussuhde täyttää suojauslaskennan soveltamisen edellytykset koko konsernin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä. Ylemmän tason emoyrityksen ei tarvitse säilyttää suojaussuhdetta, jonka jokin toinen emoyritys on määrittänyt omassa konsernitilinpäätöksessään. Alemman tason emoyrityksen soveltama suojauslaskenta, jota ylemmän tason emoyritys ei säilytä, on kuitenkin peruutettava ennen ylemmän tason emoyrityksen suojauslaskennan kirjaamista.

Missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti voi olla

▼M53

14 Johdannaisinstrumentti tai muu instrumentti (tai johdannaisinstrumenttien ja muiden instrumenttien yhdistelmä) saadaan määrittää suojausinstrumentiksi ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen suojauksessa. Suojausinstrumentti voi (tai suojausinstrumentit voivat) olla konsernissa millä tahansa yhteisö(i)llä, kunhan IFRS 9:n kappaleen 6.4.1 mukaiset nettosijoituksen suojausta koskevat määrittämis-, dokumentointi- ja tehokkuusvaatimukset täyttyvät. Erityisesti konsernin suojausstrategia tulee dokumentoida selkeästi, koska konsernin eri tasoilla saatetaan tehdä erilaisia määrityksiä.

▼M10

15 Valuuttariskistä johtuva suojausinstrumentin arvon muutos lasketaan tehokkuuden arviointia varten sen emoyrityksen toimintavaluuttaan nähden, jonka toimintavaluuttaa vastaan suojattava riski mitataan, suojauslaskentaa koskevan dokumentaation mukaisesti. Jos ei sovelleta suojauslaskentaa, koko arvon muutos saatetaan kirjata tulosvaikutteisesti tai muihin laajan tuloksen eriin taikka näihin kumpaankin sen mukaan, missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti on. Tehokkuuden arviointiin ei kuitenkaan vaikuta se, kirjataanko suojausinstrumentin arvon muutos tulosvaikutteisesti vai muihin laajan tuloksen eriin. Muutoksen koko tehokas osuus sisällytetään muihin laajan tuloksen eriin osana suojauslaskennan soveltamista. Tehokkuuden arviointiin ei vaikuta se, onko suojausinstrumentti johdannaisinstrumentti vai muu instrumentti tai mitä yhdistelymenetelmää käytetään.

Luopuminen suojauksen kohteena olleesta ulkomaisesta yksiköstä

▼M53

16 Kun suojauksen kohteena olleesta ulkomaisesta yksiköstä luovutaan, muuntoerorahastosta tulosvaikutteiseksi siirretään emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä luokittelun muutoksesta johtuvana oikaisuna suojausinstrumentin osalta määrä, jonka selvittämistä edellytetään IFRS 9:n kappaleessa 6.5.14. Kyseinen määrä on tehokkaaksi suojaukseksi todettu suojausinstrumentin kertynyt voitto tai tappio.

▼M10

17 Määrä, joka siirretään emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastosta tulosvaikutteiseksi kyseiseen ulkomaiseen yksikköön tehdyn nettosijoituksen osalta IAS 21:n kappaleen 48 mukaisesti, on kyseisen emoyrityksen muuntoerorahastoon sisältyvä kyseistä ulkomaista yksikköä koskeva määrä. Käytettävä yhdistelymenetelmä

▼M10

ei vaikuta siihen yhteenlaskettuun kaikkia ulkomaisia yksikköjä koskevaan nettomäärään, joka on kirjattu muuntoerorahastoon koko konsernin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä. Kuitenkin se, käyttääkö koko konsernin emoyritys suoraa vai vaiheittaista yhdistelyä ([1]), voi vaikuttaa sen muuntoerorahastoon sisältyvään yksittäistä ulkomaista yksikköä koskevaan määrään. Vaiheittaisen yhdistelyn käyttäminen voi johtaa siihen, että tulosvaikutteiseksi siirrettävä määrä poikkeaa suojauksen tehokkuuden määrittämiseen käytetystä määrästä. Tämä ero voidaan poistaa selvittämällä kyseistä ulkomaista yksikköä koskeva määrä, joka olisi syntynyt, jos olisi käytetty suoraa yhdistelyä. IAS 21:ssä ei vaadita tällaisen oikaisun tekemistä. Kyseessä on kuitenkin tilinpäätöksen laatimisperiaatteen valinta, ja valittua menettelyä tulee soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin nettosijoituksiin.

VOIMAANTULO

▼M22

18 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.10.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Yhteisön on sovellettava kappaleeseen 14 tehtyä huhtikuussa 2009 julkistetun asiakirjan *IFRS-standardeihin tehdyt parannukset* aiheuttamaa muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Molempien aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1.10.2008 alkavalla kaudella tai kappaleen 14 muutosta aikaisemmin kuin 1.7.2009, tästä on annettava tieto.

▼M53

18B Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 3, 5–7, 14, 16, AG1 ja AG8 sekä poistettiin kappale 18A. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M10

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

19 IAS 8:ssa määrätään, miten yhteisö toteuttaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutoksen, joka johtuu tulkinnan soveltamisesta ensimmäistä kertaa. Yhteisön ei tarvitse noudattaa näitä vaatimuksia soveltaessaan tätä tulkintaa ensimmäistä kertaa. Jos yhteisö oli määrittänyt suojausinstrumentin nettosijoituksen suojaukseksi mutta suojaus ei täytä tämän tulkinnan mukaisia suojauslaskennan edellytyksiä, yhteisön on sovellettava IAS 39:ää lopettaakseen suojauslaskennan ei-takautuvasti.

Lisäys

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

▼M53

AG1 Tässä liitteessä havainnollistetaan tulkinnan soveltamista alla kuvattua yhtiörakennetta käyttäen. Suojaussuhteiden tehokkuus testattaisiin kaikissa tapauksissa IFRS 9:n mukaisesti, vaikka tätä testausta ei käsitellä tässä liitteessä. Emoyritys, joka on koko konsernin emoyritys, esittää konsernitilinpäätöksensä oman toimintavaluuttansa euron (EUR) määräisenä. Kaikki tytäryritykset ovat kokonaan omistettuja. Emoyrityksen 500 miljoonan £:n suuruiseen nettosijoitukseen tytäryritykseen B

([1]) Suoralla yhdistelyllä tarkoitetaan yhdistelyä, jossa ulkomaisen toiminnon tilinpäätös muunnetaan suoraan koko konsernin toimintavaluuttaan. Vaiheittaisella yhdistelyllä tarkoitetaan yhdistelyä, jossa ulkomaisen yksikön tilinpäätös muunnetaan ensin jonkin välissä olevan alakonserninemoyrityksen (tai emoyritysten) toimintavaluutan määräiseksi ja sitten koko konsernin emoyrityksen toimintavaluutan (tai siitä poikkeavan esittämisvaluutan) määräiseksi.

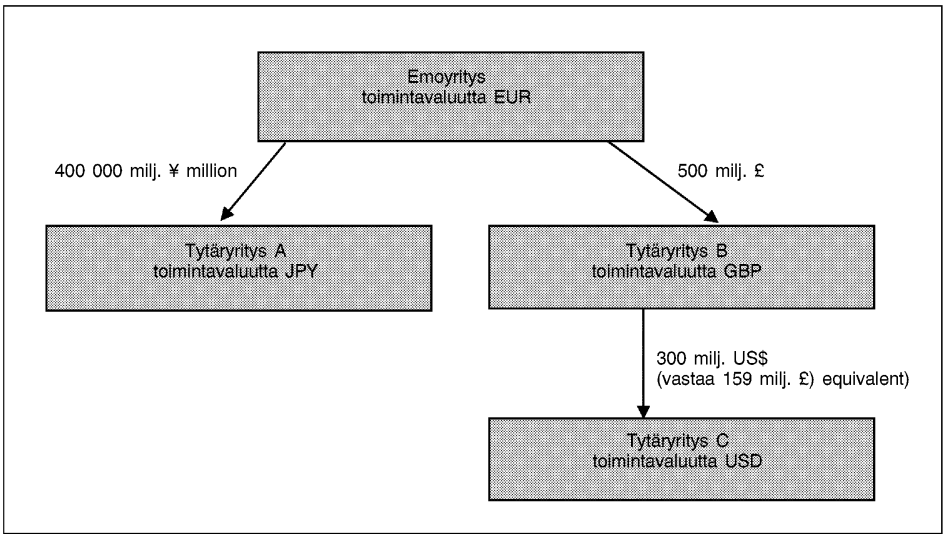
▼M53

(toimintavaluuttana Englannin punta (GBP)) sisältyy 159 miljoonan £:n suuruinen erä, joka vastaa tytäryrityksen B 300 miljoonan Yhdysvaltain $:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen C (toimintavaluuttana Yhdysvaltain dollari (USD)). Toisin sanoen tytäryrityksen B nettovarallisuus on 341 miljoonaa £, jos sen nettosijoitusta tytäryritykseen C ei oteta huomioon.

▼M10

Sen suojauksen kohteena olevan riskin luonne, jolle saadaan määrittää suojaussuhde (kappaleet 10–13)

AG2 Emoyritys voi suojata nettosijoituksensa tytäryrityksiin A, B ja C kunkin tytäryrityksen toimintavaluutan (Japanin jeni (JPY), Englannin punta ja Yhdysvaltain dollari) ja euron väliseltä valuuttariskiltä. Lisäksi emoyritys voi suojautua tytäryritysten B ja C toimintavaluuttojen väliseltä USD/GBP-valuuttariskiltä. Tytäryritys B voi konsernitilinpäätöksessään suojata nettosijoituksensa tytäryritykseen C kyseisten yritysten toimintavaluuttojen Yhdysvaltain dollarin ja Englannin punnan väliseltä valuuttariskiltä. Seuraavissa esimerkeissä suojattavaksi määritetty riski on avistakurssiriski, koska suojausinstrumentit eivät ole johdannaisia. Jos suojausinstrumentit olisivat termiinisopimuksia, emoyritys voisi määrittää suojattavaksi termiinikurssiriskin.



Suojauskohteen määrä, jolle saadaan määrittää suojaussuhde (kappaleet 10–13)

AG3 Emoyritys haluaa suojautua valuuttariskiltä, joka syntyy sen nettosijoituksesta tytäryritykseen C. Oletetaan, että tytäryrityksellä A on 300 miljoonan $:n suuruinen ulkoinen laina. Tytäryrityksen A nettovarallisuus raportointikauden alussa on 400 000 miljoonaa ¥, joka sisältää 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan nostamisesta saadut maksut.

▼**M10**

AG4 Suojauskohteena voi olla nettovarallisuus, jonka määrä on enintään yhtä suuri kuin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä oleva nettosijoitus tytäryritykseen C (300 miljoonaa $). Emoyritys voi konsernitilinpäätöksessään määrittää tytäryrityksellä A olevan 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan suojaamaan EUR/USD-avistakurssiriskiä, joka liittyy sen nettosijoitukseen tytäryrityksen C nettovarallisuuteen 300 miljoonaa $. Tällöin sekä EUR/USD-kurssiero tytäryrityksen A 300 miljoonan $:n suuruisesta ulkoisesta lainasta että EUR/USD-kurssiero 300 miljoonan $:n suuruisesta nettosijoituksesta tytäryritykseen C sisältyvät emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastoon, kun suojauslaskentaa on sovellettu.

AG5 Jos suojauslaskentaa ei sovellettaisi, tytäryrityksen A ulkoisen 300 miljoonan $:n suuruisen lainan USD/EUR-kurssieron kokonaismäärä kirjattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä seuraavasti:

— USD/JPY-avistakurssin muutos euroiksi muutettuna tulosvaikutteisesti, ja

— JPY/EUR-avistakurssin muutos muihin laajan tuloksen eriin.

Kappaleessa AG4 kuvatun määrittämisen sijaan emoyritys voi konsernitilinpäätöksessään määrittää tytäryrityksen A ulkoisen lainan suojaamaan tytäryritysten C ja B välistä GBP/USD-avistakurssiriskiä. Tällöin tytäryrityksen A ulkoisen 300 miljoonan $:n suuruisen lainan USD/EUR-kurssieron kokonaismäärä kirjattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä edellä kuvatun sijaan seuraavasti:

— GBP/USD-avistakurssin muutos tytäryritystä C koskevaan muuntoerorahastoon,

— GBP/JPY-avistakurssin muutos euroiksi muutettuna tulosvaikutteisesti, ja

— JPY/EUR-avistakurssin muutos muihin laajan tuloksen eriin.

AG6 Emoyritys ei voi määrittää tytäryrityksellä A olevaa 300 miljoonan $:n suuruista ulkoista lainaa konsernitilinpäätöksessään suojaamaan sekä EUR/USD-avistakurssiriskiä että GBP/USD-avistakurssiriskiä. Yksi suojausinstrumentti voi suojata samaa määritettyä riskiä vain kerran. Tytäryritys B ei voi soveltaa konsernitilinpäätöksessään suojauslaskentaa, koska suojausinstrumentti on tytäryrityksistä B ja C koostuvan konsernin ulkopuolella.

▼M10

Missä kohdassa konsernia suojausinstrumentti voi olla (kappaleet 14 ja 15)?

AG7 Kuten kappaleessa AG5 todetaan, tytäryrityksellä A olevan 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan valuuttariskistä johtuvan arvonmuutoksen kokonaismäärä kirjattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti (USD/JPY-avistakurssiriski) ja muihin laajan tuloksen eriin (EUR/JPY-avistakurssiriski), jos suojauslaskentaa ei sovellettaisi. Molemmat määrät otetaan huomioon arvioitaessa kappaleessa AG4 määritetyn suojauksen tehokkuutta, koska sekä suojausinstrumentin että suojauskohteen arvonmuutos lasketaan suojausta koskevan dokumentaation mukaisesti perustuen emoyrityksen toimintavaluutan euron ja tytäryrityksen C toimintavaluutan Yhdysvaltain dollarin väliseen suhteeseen. Käytettävä yhdistelymenetelmä (ts. suora tai vaiheittainen yhdistely) ei vaikuta suojauksen tehokkuuden arviointiin.

Ulkomaisesta yksiköstä luovuttaessa tulosvaikutteisiksi siirrettävät määrät (kappaleet 16 ja 17)

▼M53

AG8 Kun tytäryrityksestä C luovutaan, emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastosta tulosvaikutteisiksi siirrettävät määrät ovat:

a) tytäryrityksellä A olevaa 300 miljoonan Yhdysvaltain $:n suuruista ulkoista lainaa koskeva määrä, jonka selvittämistä IFRS 9:n edellyttää, ts. valuuttariskistä johtuvan arvonmuutoksen kokonaismäärä, joka oli kirjattu muihin laajan tuloksen eriin suojauksen tehokkaana osuutena; ja

▼M10

b) tytäryritykseen C tehtyä 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta koskeva määrä, jonka yhteisön käyttämä yhdistelymenetelmä ratkaisee. Jos emoyritys käyttää suoraa yhdistelyä, sen tytäryritystä C koskeva muuntoerorahasto määritetään suoraan EUR/USD-valuuttakurssin perusteella. Jos emoyritys käyttää vaiheittaista yhdistelyä, sen tytäryritystä C koskeva muuntoerorahasto määritetään muuntamalla tytäryrityksen B kirjaama GBP/USD-valuuttakurssia kuvastava muuntoerorahasto emoyrityksen toimintavaluutan määräiseksi käyttäen EUR/GBP-valuuttakurssia. Se, että emoyritys on käyttänyt vaiheittaista yhdistelyä aiemmilla kausilla, ei tarkoita, että sen täytyisi tai että se ei saisi määrittää tytäryrityksestä C luovuttaessa siirrettävää muuntoeroa määräksi, jonka se olisi kirjannut, jos se olisi aina käyttänyt suoraa yhdistelyä, valitsemansa tilinpäätöksen laatimisperiaatteen mukaisesti.

Useamman kuin yhden ulkomaisen yksikön suojaaminen (kappaleet 11, 13 ja 15)

AG9 Seuraavat esimerkit havainnollistavat, että riski, jolta voidaan suojautua emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä, on aina sen toimintavaluutan (euro) ja tytäryritysten B ja C toimintavaluuttojen välinen riski. Suojausten määrittämistavasta riippumatta ne enimmäismäärät, jotka voivat olla emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastoon sisällytettäviä tehokkaita suojauksia molempia ulkomaisia yksikköjä suojattaessa, ovat EUR/USD-riskin osalta 300 miljoonaa $ ja EUR/GBP-riskin osalta 341 miljoonaa £. Muut valuuttakurssien muutoksista johtuvat arvonmuutokset sisällytetään emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä voittoon tai tappioon. Emoyrityksen olisi tietenkin mahdollista määrittää 300 miljoonaa $ suojattavaksi vain USD/GBP-avistakurssin muutoksilta tai 500 miljoonaa £ suojattavaksi vain GBP/EUR-avistakurssin muutoksilta.

▼**M10**

Emoyrityksellä on sekä USD- että GBP-määräisiä suojausinstrumentteja

AG10 Emoyritys voi haluta suojautua tytäryritykseen B tehtyyn nettosijoitukseen liittyvältä valuuttariskiltä samoin kuin tytäryritykseen C tehtyyn nettosijoitukseen liittyvältä valuuttariskiltä. Oletetaan, että emoyrityksellä on sopivia Yhdysvaltain dollarin ja Englannin punnan määräisiä suojausinstrumentteja, jotka se voisi määrittää tytäryrityksiin B ja C tehtyjen nettosijoitusten suojauksiksi. Emoyritys voi tehdä konsernitilinpäätöksessään seuraavanlaiset määritykset näihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) 300 miljoonan $:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen C, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen C välinen avistakurssiriski (EUR/USD), ja enintään 341 miljoonan £:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 341 miljoonan £:n suuruista osuutta nettosijoituksesta tytäryritykseen B, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen B välinen avistakurssiriski (EUR/GBP).

b) 300 miljoonan $:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 300 miljoonan $:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen C, jolloin suojattava riski on tytäryritysten B ja C välinen avistakurssiriski (GBP/USD), ja enintään 500 miljoonan £:n suuruinen suojausinstrumentti määritetään suojaamaan 500 miljoonan £:n suuruista määrää nettosijoituksesta tytäryritykseen B, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen B välinen avistakurssiriski (EUR/GBP).

AG11 EUR/USD-riski, joka syntyy emoyrityksen nettosijoituksesta tytäryritykseen C, on eri riski kuin EUR/GBP-riski, joka syntyy emoyrityksen nettosijoituksesta tytäryritykseen B. Kappaleen AG10 kohdassa (a) kuvatussa tapauksessa emoyritys on kuitenkin jo suojannut tytäryritykseen C tekemästään nettosijoituksesta johtuvan EUR/USD-riskin kokonaisuudessaan määrittämällä sillä olevan USD-määräisen suojausinstrumentin tähän tarkoitukseen. Jos emoyritys määrittäisi sillä olevan GBP-määräisen instrumentin suojaamaan 500 miljoonan £:n suuruista nettosijoitustaan tytäryritykseen B, tästä nettosijoituksesta 159 miljoonaa £ – tytäryritykseen C tehtyä USD-määräistä nettosijoitusta vastaava GBP-määrä – suojattaisiin emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä GBP/EUR-riskiltä kahteen kertaan.

AG12 Jos emoyritys kappaleen AG10 kohdassa (b) kuvatussa tapauksessa määrittää suojattavaksi riskiksi tytäryritysten B ja C välisen avistakurssiriskin (GBP/USD), vain GBP/USD-osuus sen 300 miljoonan $:n suuruisen suojausinstrumentin arvon muutoksesta sisällytetään tytäryritystä C koskevaan emoyrityksen muuntoerorahastoon. Loput muutoksesta (159 miljoonan £:n GBP/EUR-muutosta vastaavan määrän) emoyritys sisällyttää konsernin voittoon tai tappioon, kuten kappaleessa AG5. Koska tytäryritysten B ja C välisen USD/GBP-riskin määrittäminen suojattavaksi ei kata GBP/EUR-riskiä, emoyritys pystyy määrittämään suojattavaksi myös enintään 500 miljoonaa £ nettosijoituksestaan tytäryritykseen B, jolloin suojattava riski on emoyrityksen ja tytäryrityksen B välinen avistakurssiriski (GBP/EUR).

▼M10

USD-määräinen suojausinstrumentti on tytäryrityksellä B

AG13 Oletetaan, että tytäryrityksellä B on 300 miljoonan $:n suuruinen ulkoinen laina, josta saadut maksut on siirretty emoyritykselle konsernin sisäisenä puntamääräisenä lainana. Koska tytäryrityksen B varat ja velat molemmat kasvavat 159 miljoonan £:n verran, sen nettovarallisuus ei muutu. Tytäryritys B voisi konsernitilinpäätöksessään määrittää ulkoisen velan suojaamaan tytäryritykseen C tekemänsä nettosijoituksen GBP/USD-riskiä. Emoyritys voisi säilyttää tytäryrityksen B tekemän määrityksen, jonka mukaan kyseinen suojausinstrumentti suojaa tytäryritykseen C tehtyä nettosijoitusta GBP/USD-riskiltä (ks. kappale 13), ja emoyritys voisi määrittää sillä olevan GBP-määräisen suojausinstrumentin suojaamaan sen koko 500 miljoonan £:n suuruista nettosijoitusta tytäryritykseen B. Ensiksi mainittu, tytäryrityksen B määrittämä suojaus arvioitaisiin perustuen tytäryrityksen B toimintavaluuttaan (Englannin punta) ja jälkimmäinen, emoyrityksen määrittämä suojaus arvioitaisiin perustuen emoyrityksen toimintavaluuttaan (euro). Tällöin USD-määräinen suojausinstrumentti suojaa emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä vain emoyrityksen nettosijoituksesta tytäryritykseen C syntyvää GBP/USD-riskiä, ei koko EUR/USD-riskiä. Näin ollen koko EUR/GBP-riski emoyrityksen 500 miljoonan £:n suuruisesta nettosijoituksesta tytäryritykseen B voidaan suojata emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä.

AG14 On kuitenkin otettava huomioon myös emoyrityksen 159 miljoonan £:n suuruisen tytäryritykseltä B otetun lainan kirjanpitokäsittely. Jos emoyrityksellä olevan velan ei katsota olevan osa sen nettosijoitusta tytäryritykseen B, koska se ei täytä IAS 21:n kappaleen 15 mukaisia ehtoja, emoyritys sisällyttäisi sen muuntamisesta johtuvan GBP/EUR-kurssieron konsernin voittoon tai tappioon. Jos 159 miljoonan £:n suuruinen velka tytäryritykselle B katsotaan osaksi emoyrityksen nettosijoitusta, kyseinen nettosijoitus olisi vain 341 miljoonaa £, ja määrä, jonka emoyritys voisi määrittää suojauskohteeksi GBP/EUR–riskiltä suojauduttaessa pienenisi vastaavasti 500 miljoonasta 341 miljoonaan £:aan

AG15 Jos emoyritys peruuttaisi tytäryrityksen B määrittämän suojaussuhteen, emoyritys voisi määrittää tytäryrityksellä B olevan 300 miljoonan $:n suuruisen ulkoisen lainan suojaamaan EUR/USD-riskiltä 300 miljoonan $:n nettosijoitustaan tytäryritykseen C ja määrittää sillä itsellään olevan GBP-määräisen suojausinstrumentin suojaamaan vain 341 miljoonaa £ nettosijoituksesta tytäryritykseen B. Tällöin molempien suojausten tehokkuus laskettaisiin emoyrityksen toimintavaluuttaan (euroon) perustuen. Näin ollen sekä tytäryrityksellä B olevan ulkoisen lainan USD/GBP-arvonmuutos että emoyrityksen tytäryritykseltä B ottaman lainan GBP/EUR-arvonmuutos (sama kuin USD/EUR yhteensä) sisältyisivät emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä muuntoerorahastoon. Koska emoyritys on jo kokonaan suojautunut tytäryritykseen C tehdystä sijoituksesta syntyvältä EUR/UDS-riskiltä, se voi suojata vain enintään 341 miljoonaa £ tytäryritykseen B tehdystä sijoituksesta EUR/GBP-riskiltä.

▼M17

TULKINTA IFRIC 17

Muiden kuin käteisvarojen jakaminen omistajille

VIITTAUKSET

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* (uudistettu 2008)

— IFRS 5 *Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot*

— IFRS 7 *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

▼M32

— IFRS 10 *Konsernitilinpäätös*

▼M33

— IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen.*

▼M17

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

— IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat*

— IAS 27 *Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös* (muutettu toukokuussa 2008)

TAUSTAA

1 Joskus yhteisö jakaa muita varoja kuin käteisvaroja (muut kuin käteisvarat) osinkoina omistajilleen ([1]) näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa. Näissä tilanteissa yhteisö saattaa myös antaa omistajilleen mahdollisuuden valita, ottavatko nämä vastaan muita kuin käteisvaroja vai vaihtoehtoisesti käteisvaroja. IFRICiltä on pyydetty ohjeistusta siitä, kuinka yhteisön tulisi käsitellä tällaisia varojen jakoja kirjanpidossaan.

2 IFRS-standardeihin ei sisälly ohjeistusta siitä, kuinka yhteisön tulee arvostaa omistajille tapahtuvat varojen jakamiset (joista yleensä käytetään nimitystä osingot). IAS 1:n mukaan yhteisön on esitettävä joko oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa tai liitetiedoissa yksityiskohtaiset tiedot osingoista, jotka on kirjattu varojen jakamisena omistajille.

SOVELTAMISALA

3 Tätä tulkintaa sovelletaan seuraavan tyyppisiin vastikkeettomiin varojen jakamisiin, jotka yhteisö kohdistaa omistajilleen näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa:

(a) muiden kuin käteisvarojen (esim. aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, IFRS 3:ssa määritellyn liiketoiminnan, toisen yhteisön omistusosuuksien tai IFRS 5:ssä määriteltyjen luovutettavien erien ryhmien) jakaminen; ja

(b) varojen jakamiset, joissa omistajille annetaan mahdollisuus valita, ottavatko nämä vastaan muita kuin käteisvaroja vai vaihtoehtoisesti käteisvaroja.

4 Tätä tulkintaa sovelletaan vain sellaisiin varojen jakamisiin, joissa kaikkia samanlajisten oman pääoman instrumenttien omistajia kohdellaan yhdenvertaisesti.

([1]) Omistajat määritellään IAS 1:n kappaleessa 7 omaksi pääomaksi luokiteltujen instrumenttien haltijoiksi.

▼M17

5 Tätä tulkintaa ei sovelleta varojen jakamiseen, joka koskee sellaista käteisvaroihin kuulumatonta omaisuuserää, joka on viime kädessä saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa ennen varojen jakamista ja sen jälkeen. Tämä poikkeus koskee varoja jakavan yhteisön erillistilinpäätöstä, omaa tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä.

6 Kappaleen 5 mukaisesti tätä tulkintaa ei sovelleta silloin, kun kyseinen käteisvaroihin kuulumaton omaisuuserä on viime kädessä samojen osapuolten määräysvallassa sekä ennen varojen jakamista että sen jälkeen. IFRS 3:n kappaleessa B2 todetaan, että ”Yksittäisten henkilöiden muodostaman ryhmän on katsottava käyttävän yhteisössä määräysvaltaa silloin, kun henkilöillä on sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena oikeus kollektiivisesti määrätä yhteisön talouden ja toiminnan periaatteista hyödyn saamiseksi sen toiminnasta”. Näin ollen jotta varojen jakaminen jäisi tämän tulkinnan soveltamisalan ulkopuolelle sillä perusteella, että samat osapuolet käyttävät omaisuuserään määräysvaltaa sekä ennen varojen jakamista että sen jälkeen, jaettavia varoja vastaanottavien yksittäisten osakkeenomistajien muodostamalla ryhmällä täytyy olla sopimukseen perustuvien järjestelyjen tuloksena tällainen kollektiivinen oikeus varoja jakavaan yhteisöön nähden.

▼M32

7 Kappaleen 5 mukaisesti tätä tulkintaa ei sovelleta, kun yhteisö jakaa osan omistusosuudestaan tytäryrityksessä mutta säilyttää siinä määräysvallan. Yhteisö, joka jakaa varoja siten, että se tämän seurauksena merkitsee taseeseen määräysvallattomien omistajien osuuden tytäryrityksessään, käsittelee varojen jakamista IFRS 10:n mukaisesti.

▼M17

8 Tässä tulkinnassa käsitellään vain muita kuin käteisvaroja jakavan yhteisön kirjanpitoa. Siinä ei käsitellä tällaisia jaettavia varoja vastaanottavien osakkeenomistajien kirjanpitoa.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

9 Kun yhteisö tekee päätöksen varojen jakamisesta ja sillä on velvollisuus jakaa kyseiset varat omistajilleen, sen täytyy kirjata maksettavaa osinkoa koskeva velka. Näin ollen tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) Milloin yhteisön tulee kirjata maksettava osinko?

(b) Kuinka yhteisön tulee arvostaa maksettava osinko?

(c) Kun yhteisö maksaa osingon, kuinka sen tulee käsitellä kirjanpidossa mahdollista jaettujen varojen kirjanpitoarvon ja maksettavan osingon kirjanpitoarvon erotusta.

PÄÄTÖS

Milloin maksettava osinko kirjataan

10 Osingon maksamista koskeva velka on kirjattava, kun osinko on asianmukaisesti hyväksytty eikä se ole enää yhteisön harkintavallassa, mikä tarkoittaa päivää, jona:

(a) asianmukainen toimivaltainen taho, esim. osakkeenomistajat, hyväksyy esim. toimivan johdon tai hallituksen tekemän osingonjakoehdotuksen, jos kyseisessä maassa edellytetään tällaista hyväksymistä; tai

(b) esim. toimiva johto tai hallitus päättää osingonjaosta, jos kyseisessä maassa ei edellytetä muun tahon antamaa hyväksymistä.

▼M17

Maksettavan osingon arvostaminen

11 Yhteisön on arvostettava velka, joka koskee muiden kuin käteisvarojen jakamista osinkona omistajille, jaettavien varojen käypään arvoon.

12 Jos yhteisö antaa omistajilleen mahdollisuuden valita, ottavatko nämä vastaan käteisvaroihin kuulumattoman omaisuuserän vai vaihtoehtoisesti käteisvaroja, yhteisön on arvioitava maksettava osinko ottamalla huomioon sekä kummankin vaihtoehdon käypä arvo että vastaava todennäköisyys sille, että omistajat valitsevat kunkin vaihtoehdon.

13 Yhteisön on tarkistettava maksettavan osingon kirjanpitoarvo ja oikaistava sitä jokaisen raportointikauden lopussa sekä osingon maksupäivänä, ja kirjattava maksettavan osingon kirjanpitoarvon mahdolliset muutokset jaettavien varojen määrän oikaisuina omaan pääomaan.

Jaettujen varojen kirjanpitoarvon ja maksettavan osingon kirjanpitoarvon mahdollisen erotuksen käsittely kirjanpidossa yhteisön maksaessa osingon

14 Kun yhteisö maksaa osingon, sen on kirjattava jaettujen varojen kirjanpitoarvon ja maksettavan osingon kirjanpitoarvon mahdollinen erotus tulosvaikutteisesti.

Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

15 Yhteisön on esitettävä kappaleessa 14 kuvattu erotus tulosvaikutteisesti omana eränään.

16 Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot soveltuvin osin:

(a) maksettavan osingon kirjanpitoarvo kauden alussa ja lopussa; ja

(b) kaudella kappaleen 13 mukaisesti kirjattu kirjanpitoarvon lisäys tai vähennys, joka johtuu jaettavien varojen käyvän arvon muutoksesta.

▼M33

17 Jos yhteisö tekee päätöksen muuna kuin käteisvaroina jaettavasta osingosta raportointikauden päättymisen jälkeen mutta ennen kuin tilinpäätös on hyväksytty julkistettavaksi, sen on esitettävä tilinpäätöksessä:

▼M17

(a) jaettavan omaisuuserän luonne;

(b) jaettavan omaisuuserän kirjanpitoarvo raportointikauden lopussa; ja

▼M33

(c) jaettavan omaisuuserän käypä arvo raportointikauden lopussa, jos se poikkeaa kirjanpitoarvosta, sekä IFRS 13:n kappaleen 9 kohtien (b), (d), (g) ja (i) ja kappaleen 99 edellyttämät tiedot menetelmästä, jota (tai menetelmistä, joita) on käytetty kyseisen käyvän arvon määrittämiseen.

▼**M17**

VOIMAANTULO

18 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Takautuva soveltaminen ei ole sallittua. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa ennen 1.7.2009 alkavalla kaudella, sen on annettava tästä tieto ja lisäksi sovellettava IFRS 3:a (uudistettu 2008), IAS 27:ää (muutettu toukokuussa 2008) sekä IFRS 5:tä (tämän tulkinnan muuttamana).

▼**M32**

19 Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 10 muutettiin kappaletta 7. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 10:tä.

▼**M33**

20 Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaletta 17. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M18**

TULKINTA IFRIC 18

Omaisuuserien siirrot asiakkailta

VIITTAUKSET

— *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet*

— IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* (uudistettu 2008)

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*

— IAS 18 *Tuotot*

— IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

— IFRIC 12 *Palvelutoimilupajärjestelyt*

TAUSTAA

1 Lämmön-, sähkön- kaasun- ja vedenjakelua harjoittava yhteisö saattaa saada asiakkailtaan käyttöomaisuushyödykkeitä, joita täytyy käyttää siihen, että kyseiset asiakkaat liitetään jakeluverkkoon ja heille annetaan jatkuva oikeus esimerkiksi sellaisten hyödykkeiden kuin sähkön, kaasun tai veden saamiseen. Vaihtoehtoisesti yhteisö voi saada asiakkailta käteisvaroja tällaisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankkimista tai rakentamista varten. Asiakkaat joutuvat yleensä suorittamaan tavaroiden tai palvelujen ostosta käyttöön perustuvia lisämaksuja.

2 Omaisuuserien siirtoja asiakkailta voi tapahtua myös muilla toimialoilla. Esimerkiksi tietotekniikkatoimintonsa ulkoistava yhteisö voi siirtää senhetkiset käyttöomaisuushyödykkeensä ulkoistettavan palvelun tuottajalle.

3 Joissakin tapauksissa omaisuuserän siirtävä taho ei välttämättä ole se yhteisö, jolla tulee lopulta olemaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen ja joka tulee vastaanottamaan kyseisiä tavaroita tai palveluja. Tässä tulkinnassa käytetään kuitenkin omaisuuserän siirtävästä yhteisöstä yksinkertaisuuden vuoksi nimitystä asiakas.

SOVELTAMISALA

4 Tätä tulkintaa sovelletaan käyttöomaisuushyödykkeiden siirtojen kirjanpitokäsittelyyn yhteisöissä, jotka saavat tällaisia siirtoja asiakkailtaan.

5 Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvat sopimukset ovat sopimuksia, joissa yhteisö saa asiakkaalta käyttöomaisuushyödykkeen, jota yhteisön sen jälkeen täytyy käyttää joko siihen, että asiakas liitetään jakeluverkkoon, tai siihen, että asiakkaalle annetaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen, taikka näihin molempiin.

6 Tätä tulkintaa sovelletaan myös sopimuksiin, joiden mukaan yhteisö saa asiakkaalta käteisvaroja, kun kyseinen rahamäärä täytyy käyttää yksinomaan jonkin käyttöomaisuushyödykkeen hankkimiseen tai rakentamiseen ja yhteisön täytyy sen jälkeen käyttää kyseistä käyttöomaisuushyödykettä joko siihen, että asiakas liitetään jakeluverkkoon, tai siihen, että asiakkaalle annetaan jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen, taikka näihin molempiin.

▼**M18**

7 Tätä tulkintaa ei sovelleta sopimuksiin, joiden mukaisessa siirrossa on kysymys joko IAS 20:ssa määritellystä julkisesta avustuksesta tai IFRIC 12:n soveltamisalaan kuuluvassa palvelutoimilupajärjestelyssä käytettävästä infrastruktuurista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

8 Tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) Täyttyvätkö omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit?

(b) Jos omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, kuinka siirretty käyttöomaisuushyödyke tulee arvostaa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa?

(c) Jos käyttöomaisuushyödyke arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa käypään arvoon, miten kredit-vienti tulee tehdä kirjanpidossa?

(d) Kuinka yhteisön tulee käsitellä asiakkaalta saatuja käteisvaroja kirjanpidossa?

PÄÄTÖS

Täyttyvätko omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit?

9 Kun yhteisö vastaanottaa asiakkaan sille siirtämän käyttöomaisuushyödykkeen, sen on arvioitava, vastaako siirretty hyödyke *Yleisissä perusteissa* esitettyä omaisuuserän määritelmää. *Yleisten perusteiden* kappaleen 49 kohdan (a) mukaan ”omaisuuserä on yhteisön määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena oleva voimavara, josta yhteisölle odotetaan koituvan taloudellista hyötyä tulevaisuudessa”. Useimmiten yhteisö saa sille siirrettyyn käyttöomaisuushyödykkeeseen omistusoikeuden. Omistusoikeus ei kuitenkaan ole olennainen seikka ratkaistaessa, onko kyseessä omaisuuserä. Näin ollen jos asiakkaalla on edelleen määräysvalta siirrettyyn hyödykkeeseen, omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit eivät täyttyisi omistusoikeuden siirtymisestä huolimatta.

10 Yhteisö, jolla on omaisuuserään määräysvalta, saa yleensä tehdä sille mitä tahansa. Yhteisö voi esimerkiksi vaihtaa kyseisen omaisuuserän toisiin omaisuuseriin, käyttää sitä tavaroiden tai palvelujen tuottamiseen, periä toisilta hinnan sen käytöstä, käyttää sen velkojen suorittamiseen, pitää sen tai jakaa sen voittona omistajille. Yhteisön, joka vastaanottaa asiakkaan sille siirtämän käyttöomaisuushyödykkeen, on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat tosiseikat ja olosuhteet arvioidessaan, kenellä on määräysvalta siirrettyyn hyödykkeeseen. Vaikka yhteisön täytyy esimerkiksi käyttää sille siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä yhden tai useamman palvelun tuottamiseen asiakkaalle, se saattaa pystyä päättämään tavasta, jolla siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä käytetään ja ylläpidetään, ja siitä, milloin se korvataan uudella. Tällöin yhteisö yleensä toteaisi, että sillä on määräysvalta sille siirrettyyn käyttöomaisuushyödykkeeseen.

Kuinka siirretty käyttöomaisuushyödyke tulee arvostaa alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa?

11 Jos yhteisö toteaa, että omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, sen on kirjattava sille siirretty omaisuuserä aineelliseksi käyttöomaisuushyödykkeeksi IAS 16:n kappaleen 7 mukaisesti ja määritettävä sille alkuperäisen kirjaamisen tapahtuessa hankintameno sen käyvän arvon perusteella kyseisen standardin kappaleen 24 mukaisesti.

▼M18

Kuinka kredit-vienti tulee tehdä kirjanpidossa?

12 Seuraavassa oletetaan, että käyttöomaisuushyödykkeen vastaanottava yhteisö on todennut, että sille siirretty hyödyke tulee kirjata ja arvostaa kappaleiden 9–11 mukaisesti.

13 IAS 18:n kappaleessa 12 todetaan seuraavaa: ”Kun tavaroita myydään tai palveluja tuotetaan siten, että ne vaihdetaan erilaisiin tavaroihin tai palveluihin, vaihdon katsotaan olevan tuottoja kerryttävä liiketoimi”. Tämän tulkinnan soveltamisalaan kuuluvien sopimusten ehtojen mukaan käyttöomaisuushyödykkeen siirrossa olisi kysymys vaihdosta erilaisiin tavaroihin tai palveluihin. Näin ollen yhteisön tulee kirjata tuotto IAS 18:n mukaisesti.

Erikseen yksilöitävissä olevien palvelujen yksilöiminen

14 Yhteisö voi sopia tuottavansa sille siirrettyä käyttöomaisuushyödykettä vastaan yhden tai useamman palvelun, kuten liittävänsä asiakkaan jakeluverkkoon tai antavansa asiakkaalle jatkuvan oikeuden tavaroiden tai palvelujen saamiseen taikka tekevänsä nämä molemmat. IAS 18:n kappaleen 13 mukaan yhteisön on yksilöitävä sopimukseen sisältyvät erikseen yksilöitävissä olevat palvelut.

15 Piirteitä, jotka viittaavat siihen, että asiakkaan liittäminen jakeluverkkoon on erikseen yksilöitävissä oleva palvelu, ovat:

(a) palvelun käyttöön oikeuttava liittymä toimitetaan asiakkaalle ja sillä on erillisenä arvoa kyseiselle asiakkaalle;

(b) palvelun käyttöön oikeuttavan liittymän hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

16 Piirre, joka viittaa siihen, että asiakkaalle annettava jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen on erikseen yksilöitävissä oleva palvelu, on että siirron tekevä asiakas saa tulevaisuudessa kyseisen jatkuvan oikeuden, tavarat tai palvelut taikka nämä molemmat alempaan hintaan kuin se saisi ne ilman käyttöomaisuushyödykkeen siirtoa.

17 Toisaalta se, että siirron tekevät asiakkaat maksavat jatkuvasta oikeudesta, tavaroista tai palveluista taikka näistä molemmista saman hinnan kuin ne, jotka eivät tee tällaista siirtoa, on piirre, joka viittaa siihen, että yhteisön velvollisuus antaa asiakkaalle jatkuva oikeus tavaroiden tai palvelujen saamiseen perustuu sillä olevaan toimintalisenssiin tai muuhun rajoittavaan järjestelyyn sen sijaan että se perustuisi käyttöomaisuushyödykkeen siirtoon liittyvään sopimukseen.

Tuottojen kirjaaminen

18 Jos palveluja todetaan olevan vain yksi, yhteisön on kirjattava tuotto IAS 18:n kappaleen 20 mukaisesti silloin, kun palvelu toteutuu.

19 Jos erikseen yksilöitävissä olevia palveluja on useampia kuin yksi, IAS 18:n kappale 13 edellyttää, että sopimuksen perusteella saadun tai saatavan vastikkeen käypä arvo kohdistetaan kullekin palvelulle ja sen jälkeen IAS 18:n mukaisia kirjaamiskriteerejä sovelletaan kuhunkin palveluun erikseen.

20 Jos jonkin jatkuvan palvelun todetaan olevan osa sopimusta, niin se ajanjakso, jolle tästä palvelusta kirjattavat tuotot on jaksotettava, määräytyy yleensä asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen ehtojen perusteella. Jos ajanjaksoa ei ole määritelty sopimuksessa, tuotot kirjataan ajanjaksolle, joka ei ole pidempi kuin jatkuvan palvelun tuottamiseen käytettävän siirretyn omaisuuserän taloudellinen vaikutusaika.

▼**M18**

Kuinka yhteisön tulisi käsitellä asiakkaalta saatuja käteisvaroja kirjanpidossa?

21 Silloin kuin yhteisö saa asiakkaalta käteisvaroja, sen on arvioitava, kuuluuko sopimus kappaleen 6 mukaan tämän tulkinnan soveltamisalaan. Jos se kuuluu, yhteisön on arvioitava, vastaako rakennettu tai hankittu käyttöomaisuushyödyke omaisuuserän määritelmää kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti. Jos omaisuuserän määritelmän mukaiset kriteerit täyttyvät, yhteisön on kirjattava käyttöomaisuushyödyke IAS 16:n mukaisesti hankintamenoon ja tuloutettava asiakkaalta saatu käteisvarojen määrä kappaleiden 13–20 mukaisesti.

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

22 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa ei-takautuvasti 1.7.2009 tai sen jälkeen tapahtuviin omaisuuserien siirtoihin asiakkailta. Aikaisempi soveltaminen on sallittu edellyttäen, että arvostusta koskevat tiedot ja muut tiedot, joita tarvitaan tulkinnan soveltamiseksi aikaisempiin siirtoihin, on hankittu kyseisten siirtojen tapahtuessa. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessä, mistä päivästä alkaen tulkintaa on sovellettu.

▼M28

TULKINTA IFRIC 19

Rahoitusvelkojen kuolettaminen oman pääoman ehtoisilla instrumenteilla

VIITTAUKSET

— *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet* ([1])

— IFRS 2 *Osakeperusteiset maksut*

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*

▼M53

— IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit.*

▼M33

— IFRS 13 *Käyvän arvon määrittäminen*

▼M28

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisen arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 32 *Rahoitusinstrumentit: esittämistapa*

▼M53

———————

▼M28

TAUSTA

1 Velallinen ja velkoja saattavat neuvotella rahoitusvelan ehdot uudelleen siten, että sen seurauksena velallinen kuolettaa velan osaksi tai kokonaan laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja velkojalle. Näistä liiketoimista käytetään joskus nimitystä ”velan vaihto omaan pääomaan”. IFRICiltä on pyydetty ohjeistusta tällaisten liiketoimien kirjanpitokäsittelystä.

SOVELTAMISALA

2 Tämä tulkinta koskee yhteisön kirjanpitoa, kun rahoitusvelan ehdot neuvotellaan uudelleen ja tämän seurauksena yhteisö laskee liikkeeseen oman pääoman ehtoisia instrumentteja yhteisön velkojalle kuolettaakseen kyseisen rahoitusvelan osaksi tai kokonaan. Tulkinta ei koske velkojan kirjanpitoa.

3 Yhteisö ei saa soveltaa tätä tulkintaa liiketoimiin tilanteissa, joissa:

(a) velkoja on myös välitön tai välillinen osakkeenomistaja ja toimii välittömän tai välillisen olemassa olevan osakkeenomistajan ominaisuudessa.

(b) velkoja ja yhteisö ovat saman osapuolen tai samojen osapuolten määräysvallassa ennen liiketointa ja sen jälkeen ja liiketoimi on tosiasialliselta sisällöltään sellainen, että siihen sisältyy yhteisön toteuttama oman pääoman jakaminen tai yhteisöön tehtävä oman pääoman sijoitus.

(c) rahoitusvelan kuolettaminen laskemalla liikkeeseen oman pääoman ehtoisia osakkeita on rahoitusvelan alkuperäisten ehtojen mukaista.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

▼M53

4 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) Ovatko yhteisön oman pääoman ehtoiset instrumentit, jotka lasketaan liikkeeseen rahoitusvelan kuolettamiseksi kokonaan tai osaksi, IFRS 9:n kappaleen 3.3.3 mukaista ”maksettua vastiketta”?

([1]) ►M68 Viittaus koskee IASC:n julkaisemia ja IASB:n vuonna 2001 hyväksymiä *Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevia yleisiä perusteita,* jotka olivat voimassa tulkintaa laadittaessa. ◄

▼M28

(b) Kuinka yhteisön tulee alun perin arvostaa tällaisen rahoitusvelan kuolettamiseksi liikkeeseen lasketut oman pääoman ehtoiset instrumentit?

(c) Kuinka yhteisön tulee käsitellä kuoletetun rahoitusvelan kirjanpitoarvon ja liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien alkuperäiseen arvostukseen perustuvan määrän mahdollinen erotus kirjanpidossaan?

PÄÄTÖS

▼M53

5 Yhteisön oman pääoman ehtoisten instrumenttien liikkeeseen laskeminen velkojalle rahoitusvelan kuolettamiseksi kokonaan tai osaksi on IFRS 9:n kappaleen 3.3.3 mukaista maksettua vastiketta. Yhteisön on poistettava rahoitusvelka (tai rahoitusvelan osa) taseestaan silloin ja vain silloin, kun velka on lakannut olemasta olemassa IFRS 9:n kappaleen 3.3.1 mukaisesti.

▼M28

6 Oman pääoman ehtoisia instrumentteja, jotka lasketaan liikkeeseen velkojalle rahoitusvelan kuolettamiseksi kokonaan tai osaksi, alun perin kirjattaessa yhteisön on arvostettava ne liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypään arvoon, paitsi jos kyseinen käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä.

▼M53

7 Jos liikkeeseen laskettujen oman pääoman ehtoisten instrumenttien käypä arvo ei ole luotettavasti määritettävissä, oman pääoman ehtoiset instrumentit on arvostettava siten, että ne kuvastavat kuoletetun rahoitusvelan käypää arvoa. Sellaisen kuoletetun rahoitusvelan, joka on vaadittaessa maksettava (esim. vaadittaessa maksettava talletus) käypää arvoa määritettäessä ei sovelleta IFRS 13:n kappaletta 47.

▼M28

8 Jos rahoitusvelasta kuoletetaan vain osa, yhteisön on arvioitava, liittyykö jokin osa maksetusta vastikkeesta jäljelle jäävän velan ehtojen muuttamiseen. Jos osa maksetusta vastikkeesta todellakin liittyy velan jäljelle jäävän osan ehtojen muuttamiseen, yhteisön on jaettava maksettu vastike velan kuoletetun osan ja jäljelle jäävän osan kesken. Yhteisön on tätä jakoa tehdessään otettava huomioon kaikki liiketoimeen liittyvät relevantit tosiasiat ja olosuhteet.

▼M53

9 Kuoletetun rahoitusvelan (tai rahoitusvelan osan) kirjanpitoarvon ja maksetun vastikkeen välinen erotus on kirjattava tulosvaikutteisesti IFRS 9:n kappaleen 3.3.3 mukaisesti. Liikkeeseen laskettavat oman pääoman ehtoiset instrumentit on alun perin kirjattava ja arvostettava sinä päivänä, jona rahoitusvelka (tai velan osa) kuoletetaan.

10 Kun rahoitusvelasta kuoletetaan vain osa, vastike on kohdistettava kappaleen 8 mukaisesti. Jäljelle jäävälle velalle kohdistettava vastike on otettava huomioon arvioitaessa, ovatko jäljelle jäävän velan ehdot muuttuneet tuntuvasti. Jos jäljelle jäävä velka on muuttunut tuntuvasti, yhteisön on käsiteltävä muutos kirjanpidossaan alkuperäisen velan kuoletuksena ja uutena velkana IFRS 9:n kappaleessa 3.3.2 vaadittavalla tavalla.

▼M28

11 Yhteisön on esitettävä kappaleiden 9 ja 10 mukaisesti kirjattu voitto tai tappio tilinpäätöksessään tulosvaikutteisesti omana eränään tai ilmoitettava se liitetiedoissa.

▼**M28**

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

12 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.7.2010 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa ennen 1.7.2010 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

13 Yhteisön on sovellettava tilinpäätöksen laatimisperiaatteen muutosta IAS 8:n mukaisesti aikaisimman esitettävän vertailukauden alusta lähtien.

▼**M33**

15 Toukokuussa 2011 julkaistulla asiakirjalla IFRS 13 muutettiin kappaletta 7. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 13:a.

▼**M53**

17 Heinäkuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 9 muutettiin kappaleita 4, 5, 7, 9 ja 10 sekä poistettiin kappaleet 14 ja 16. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼**M33**

TULKINTA IFRIC 20

Pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot avolouhoksen tuotantovaiheessa

VIITTAUKSET

— *Taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys* ([1])

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

— IAS 2 *Vaihto-omaisuus*

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet*

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet*

TAUSTAA

1 Avolouhinnassa yhteisöt voivat katsoa tarpeelliseksi poistaa kaivosjäteainesta (”maapeite”), jotta päästäisiin käsiksi malmivarantoihin. Tästä jätteen poistosta käytetään nimitystä ”pintamaan poistaminen”.

2 Kaivoksen kehittämisvaiheessa (ennen tuotannon aloittamista) pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot yleensä aktivoidaan osaksi kaivoksen rakentamisesta, kehittämisestä ja ylösajosta aiheutuvaa poistojen kohteena olevaa hankintamenoa. Nämä aktivoidut menot kirjataan tuotannon käynnistymisen jälkeen poistoina kuluiksi systemaattisella perusteella yleensä suoriteyksikköihin perustuvaa menetelmää käyttäen.

3 Kaivostoimintaa harjoittava yhteisö saattaa jatkaa maapeitteen poistamista tai sille saattaa syntyä pintamaan poistamisesta aiheutuvia menoja myös kaivoksen tuotantovaiheessa.

4 Aines, joka tuotantovaiheessa poistetaan pintamaana, ei välttämättä ole 100-prosenttisesti jätettä. Usein se on yhdistelmä malmia ja jätettä. Malmin ja jätteen suhde voi vaihdella epätaloudellisen alhaisesta pitoisuudesta kannattavan korkeaan pitoisuuteen. Poistettaessa ainesta, jossa malmia on jätteeseen verrattuna vähän, voidaan saada jonkin verran käyttökelpoista ainesta, jota voidaan käyttää vaihto-omaisuuden tuottamiseen. Tämän poistamistyön ansiosta voidaan myös päästä käsiksi esiintymän syvempiin tasoihin, joissa malmin suhde jätteeseen on korkeampi. Yhteisölle voi siis koitua pintamaan poistamisesta kahdenlaista hyötyä: käyttökelpoinen malmi, jota voidaan käyttää vaihto-omaisuuden tuottamiseen, ja aiempaa parempi pääsy suurempaan määrään ainesta, jota louhitaan tulevilla kausilla.

5 Tämä tulkinta koskee sitä, milloin ja kuinka näitä kahta pintamaan poistamisesta koituvaa hyötyä käsitellään erikseen kirjanpidossa ja sitä, kuinka nämä hyödyt arvostetaan alun perin ja myöhemmin.

SOVELTAMISALA

6 Tämä tulkinta koskee jätteen poistamisesta johtuvia menoja, jotka syntyvät avolouhoksessa kaivoksen tuotantovaiheessa (”tuotantovaiheessa tapahtuvasta pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot”).

([1]) ►**M68** Viittaus koskee vuonna 2010 julkaistua *Taloudellisen raportoinnin käsitteellistä viitekehystä,* joka oli voimassa tulkintaa laadittaessa. ◄

▼**M33**

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

7 Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:

(a) tuotantovaiheessa tapahtuvasta pintamaan poistamisesta aiheutuvien menojen merkitseminen taseeseen omaisuuseräksi;

(b) pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän alkuperäinen arvostaminen; ja

(c) pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän myöhempi arvostaminen.

PÄÄTÖS

Tuotantovaiheessa tapahtuvasta pintamaan poistamisesta aiheutuvien menojen merkitseminen taseeseen omaisuuseräksi

8 Siltä osin kuin pintamaan poistamisesta koituva hyöty realisoituu tuotettavan vaihto-omaisuuden muodossa, yhteisön on käsiteltävä kyseisestä pintamaan poistamisesta aiheutuvia menoja IAS 2:een *Vaihto-omaisuus* sisältyvien periaatteiden mukaisesti. Siltä osin kuin hyöty toteutuu parempana pääsynä malmiin, yhteisön on merkittävä nämä menot taseeseen pitkäaikaiseksi omaisuuseräksi, jos jäljempänä kappaleessa 9 tarkoitetut ehdot täyttyvät. Kyseistä pitkäaikaista omaisuuserää nimitetään tässä tulkinnassa ”pintamaan poistamisesta aiheutuvaksi omaisuuseräksi”.

9 Yhteisön on merkittävä taseeseen pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä jos ja vain jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

(a) on todennäköistä, että pintamaan poistamiseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty (parempi pääsy malmiesiintymään) koituu yhteisön hyväksi;

(b) yhteisö pystyy yksilöimään malmiesiintymän sen komponentin, johon pääsy on parantunut; ja

(c) kyseiseen komponenttiin liittyvät pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot ovat luotettavasti määritettävissä.

10 Pintamaan poistamisesta aiheutuvia menoja on käsiteltävä olemassa olevaan omaisuuserään tehtävänä lisäyksenä tai parannuksena. Toisin sanoen pintamaan poistamisesta aiheutuvaa omaisuuserää käsitellään kirjanpidossa *osana* olemassa olevaa omaisuuserää.

11 Pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä luokitellaan aineelliseksi tai aineettomaksi omaisuuseräksi samalla tavoin kuin olemassa oleva omaisuuserä. Toisin sanoen tämän olemassa olevan omaisuuserän luonne ratkaisee, luokitteleeko yhteisö pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän aineelliseksi vai aineettomaksi.

Pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän alkuperäinen arvostaminen

12 Yhteisön on alun perin arvostettava pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä hankintamenoon, joka on niiden menojen yhteismäärä, jotka välittömästi johtuvat malmin yksilöityyn komponenttiin pääsyä parantavasta pintamaan poistamisesta, lisättynä osuudella siihen välittömästi kohdistettavista olevista yleismenoista. On mahdollista, että joitakin satunnaisia toimintoja tapahtuu samanaikaisesti kuin tuotantovaiheessa tapahtuva pintamaan poistaminen mutta ne eivät ole välttämättömiä pintamaan poistamisen jatkamiseksi suunnitellulla tavalla. Näihin satunnaisiin toimintoihin liittyviä menoja ei pidä sisällyttää pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän hankintamenoon.

▼M33

13 Silloin kun pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän ja tuotetun vaihto-omaisuuden hankintamenot eivät ole erikseen yksilöitävissä, yhteisön on jaettava pintamaan poistamisesta aiheutuvat menot tuotetun vaihto-omaisuuden ja pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän kesken käyttäen relevanttiin tuotantolukuun perustuvaa kohdistamisperustetta. Tämä tuotantoluku on laskettava malmiesiintymän yksilöidylle komponentille, ja sitä on käytettävä vertailuperusteena todettaessa missä määrin on tapahtunut vastaista hyötyä tuottavaa lisätoimintaa. Tällaisia lukuja ovat esimerkiksi

(a) tuotetun vaihto-omaisuuden hankintameno verrattuna odotettuun hankintamenoon;

(b) erotetun jätteen määrä verrattuna odotettuun määrään, kun malmin tuotannon määrä on tietyn suuruinen; ja

(c) louhitun malmin mineraalipitoisuus verrattuna odotettuun louhittavan malmin mineraalipitoisuuteen, kun tuotetun malmin määrä on tietyn suuruinen.

Pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän myöhempi arvostaminen

14 Pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä on alkuperäisen kirjaamisen jälkeen arvostettava joko hankintamenoonsa tai uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoonsa vähennettynä poistoilla ja arvonalentumistappioilla, samalla tavalla kuin olemassa oleva omaisuuserä, josta se muodostaa osan.

15 Pintamaan poistamisesta aiheutuvasta omaisuuserästä on tehtävä poistot systemaattisella tavalla sen malmiesiintymän tunnistetun komponentin taloudellisena vaikutusaikana, johon pääsy paranee pintamaan poistamisen seurauksena. Poistojen laskennassa on käytettävä suoriteyksikköihin perustuvaa menetelmää, paitsi jos jokin muu menetelmä on asianmukaisempi.

16 Malmiesiintymän yksilöitävissä olevan komponentin odotettavissa oleva taloudellinen vaikutusaika, jota sovelletaan pintamaan poistamisesta aiheutuvan omaisuuserän poistoihin, poikkeaa siitä odotettavissa olevasta taloudellisesta vaikutusajasta, jota sovelletaan itse kaivoksen ja siihen liittyvien vaikutusajaltaan vastaavien omaisuuserien poistoihin. Poikkeuksena tästä ovat ne rajoitetut olosuhteet, joissa pääsy koko jäljellä olevaan malmiesiintymään paranee pintamaan poistamisen seurauksena. Näin voisi tapahtua esimerkiksi kaivoksen taloudellisen vaikutusajan loppuvaiheessa, kun yksilöity komponentti vastaa malmiesiintymän viimeiseksi louhittavaa osuutta.

▼**M33**

Liite A

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa, ja sen sitovuus on sama kuin tulkinnan muiden osien.

A1 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2013 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

A2 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa tuotantovaiheessa tapahtuvasta pintamaan poistamisesta aiheutuviin menoihin, jotka syntyvät aikaisimman esitettävän tilikauden alussa tai sen jälkeen.

A3 Mahdollinen aiemmin kirjattu tuotantovaiheessa tapahtuneesta pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä (”edeltävä pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä”) on siirrettävä aikaisimman esitettävän kauden alussa osaksi jotakin olemassa olevaa omaisuuserää, johon pintamaan poistaminen liittyy, siltä osin kuin edelleen on olemassa malmiesiintymän tunnistettavissa oleva komponentti, johon edeltävä pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä on yhdistettävissä. Tällaisista saldoista on tehtävä poistot sen malmiesiintymän yksilöitävissä olevan komponentin jäljellä olevana odotettavissa olevana taloudellisena vaikutusaikana, johon kukin edeltävä pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä liittyy.

A4 Jos ei ole olemassa malmiesiintymän tunnistettavissa olevaa komponenttia, johon edeltävä pintamaan poistamisesta aiheutuva omaisuuserä liittyy, se on kirjattava kertyneiden voittovarojen alkusaldoon aikaisimman esitettävän kauden alussa.

▼M41

IFRIC 21

Tulkinta IFRIC 21 Julkiset maksut [1]

VIITTAUKSET

— IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen

— IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

— IAS 12 Tuloverot

— IAS 20 Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

— IAS 24 Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

— IAS 34 Osavuosikatsaukset

— IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

— IFRIC 6 Tietyillä markkinoilla toimimisesta aiheutuvat velat — sähkö- ja elektroniikkalaiteromu

TAUSTA

1. Julkinen valta voi asettaa yhteisölle julkisen maksun. IFRS-tulkintakomitealta on pyydetty ohjeistusta julkisten maksujen käsittelystä maksun suorittavan yhteisön tilinpäätöksessä. Kysymys liittyy siihen, milloin kirjataan julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskeva velka, jota käsitellään kirjanpidossa IAS 37:n *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* mukaisesti.

SOVELTAMISALA

2. Tämä tulkinta koskee julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevaa velkaa, jos kyseinen velka kuuluu IAS 37:n soveltamisalaan. Se koskee myös ajoitukseltaan ja määrältään varman julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjanpitokäsittelyä.

3. Tässä tulkinnassa ei käsitellä julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjaamisesta syntyvien menojen kirjanpitokäsittelyä. Yhteisöjen tulee soveltaa muita standardeja päättäessään, syntyykö julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjaamisesta omaisuuserä vai kulu.

4. Tässä tulkinnassa julkisella maksulla tarkoitetaan taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista, jonka julkinen valta määrää yhteisöille lainsäädännön (ts. säädösten ja/tai määräysten) perusteella, lukuun ottamatta seuraavia:

   a) voimavarojen poistumiset, jotka kuuluvat muiden standardien soveltamisalaan (kuten IAS 12:n *Tuloverot* soveltamisalaan kuuluvat tuloverot); ja

   b) lain rikkomisesta määrättävät sakot tai muut rangaistusseuraamukset.

   ”Julkinen valta” tarkoittaa julkishallintoa, sen eri yksikköjä ja muita vastaavia elimiä, jotka voivat olla paikallisia, valtakunnallisia tai kansainvälisiä.

[1] Jäljentäminen sallittu Euroopan talousalueella. Kaikki olemassa olevat oikeudet pidätetään Euroopan talousalueen ulkopuolella lukuun ottamatta oikeutta kopioida yksityiskäyttöön tai muuhun kohtuulliseen käyttöön. Lisätietoja on saatavissa IASB:sta internetosoitteessa www.iasb.org.

▼**M41**

5. Maksusuoritus, jonka yhteisö tekee hankkiakseen omaisuuserän tai palveluja julkisen vallan kanssa tekemänsä sopimusjärjestelyn mukaisesti, ei ole julkisen maksun määritelmän mukainen.

6. Yhteisön ei tarvitse soveltaa tätä tulkintaa päästökauppajärjestelmistä aiheutuviin velkoihin.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

7. Julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjanpitokäsittelyn selkeyttämiseksi tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia asioita:

   a) mikä on velvoitteen synnyttävä tapahtuma, joka aiheuttaa julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjaamisen?

   b) johtaako taloudellinen pakko jatkaa toimintaa tulevalla kaudella siihen, että syntyy tosiasiallinen velvoite kyseisen tulevan kauden toiminnan perusteella määräytyvän julkisen maksun suorittamiseen?

   c) tarkoittaako oletus toiminnan jatkuvuudesta, että yhteisöllä on olemassa oleva velvoite tulevan kauden toiminnan perusteella määräytyvän julkisen maksun suorittamiseen?

   d) tapahtuuko maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjaaminen tiettynä ajankohtana vai tapahtuuko se joissakin olosuhteissa vähitellen ajan kuluessa?

   e) mikä on velvoitteen synnyttävä tapahtuma, joka aiheuttaa vähimmäiskynnysarvon saavuttamisen perusteella määräytyvän julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjaamisen?

   f) ovatko julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan kirjaamisperiaatteet samat vuositilinpäätöksessä ja osavuosikatsauksessa?

PÄÄTÖS

8. Velvoitteen synnyttävä tapahtuma, joka aiheuttaa julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevan velan, on se toiminta, jonka perusteella lainsäädännössä yksilöity julkinen maksu määräytyy. Esimerkiksi jos toiminta, jonka perusteella julkisen maksun suorittaminen määräytyy, on tuottojen kertyminen kuluvalla kaudella, ja julkisen maksun suuruuden määrittäminen perustuu edellisellä kaudella kertyneisiin tuottoihin, velvoitteen synnyttävä tapahtuma kyseisen julkisen maksun osalta on tuottojen kertyminen kuluvalla kaudella. Tuottojen kertyminen edellisellä kaudella on välttämätöntä mutta ei riittävää olemassa olevan velvoitteen syntymiseksi.

9. Yhteisöllä ei ole tosiasiallista velvoitetta tulevan kauden toiminnan perusteella määräytyvän julkisen maksun suorittamiseen sen seurauksena, että yhteisöllä on taloudellinen pakko jatkaa toimintaansa kyseisellä tulevalla kaudella.

10. Se, että tilinpäätös laaditaan perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ei tarkoita, että yhteisöllä olisi olemassa oleva velvoite tulevan kauden toiminnan perusteella määräytyvän julkisen maksun suorittamiseen.

11. Julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskeva velka kirjataan vähitellen, jos velvoitteen synnyttävä tapahtuma toteutuu jonkin ajanjakson kuluessa (ts. jos lainsäädännössä yksilöity toiminta, jonka perusteella julkisen maksun suorittaminen määräytyy, toteutuu jonkin ajanjakson kuluessa). Esimerkiksi jos velvoitteen synnyttävä tapahtuma on tuottojen kertyminen jonkin ajanjakson kuluessa, vastaavaa velkaa kirjataan sitä mukaa kuin yhteisö kerryttää kyseisiä tuottoja.

▼**M41**

12. Jos julkisen maksun suorittamista koskeva velvoite syntyy saavutettaessa vähimmäiskynnysarvo, kyseisestä velvoitteesta johtuvan velan kirjanpitokäsittelyn on oltava tämän tulkinnan kappaleissa 8–14 (erityisesti kappaleissa 8 ja 11) asetettujen periaatteiden mukainen. Esimerkiksi jos velvoitteen synnyttävä tapahtuma on toimintaa koskevan vähimmäiskynnysarvon (kuten myyntituottojen tai tuotoksen vähimmäismäärän) saavuttaminen, vastaava velka kirjataan, kun kyseinen toimintaa koskeva vähimmäiskynnysarvo saavutetaan.

13. Yhteisön on sovellettava osavuosikatsauksessa samoja kirjaamisperiaatteita kuin se soveltaa vuositilipäätöksessä. Tästä seuraa, että osavuosikatsauksessa julkisen maksun suorittamisvelvollisuutta koskevaa velkaa

    a) ei saa kirjata, ellei osavuosijakson päättyessä ole olemassa olevaa velvoitetta julkisen maksun suorittamiseen; ja

    b) se on kirjattava, jos osavuosijakson päättyessä on olemassa oleva velvoite julkisen maksun suorittamiseen.

14. Yhteisön on kirjattava omaisuuserä, jos se on suorittanut julkisen maksun etukäteen, mutta sillä ei vielä ole olemassa olevaa velvoitetta kyseisen julkisen maksun suorittamiseen.

▼**M41**

Lisäys A

Voimaantulo ja siirtymäsääntö

Tämä lisäys on kiinteä osa tulkintaa, ja sen sitovuus on sama kuin tulkinnan muiden osien.

A1 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1. tammikuuta 2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

A2 Tämän tulkinnan ensi kertaa tapahtuvasta soveltamisesta johtuvat tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti.

▼M63

Tulkinta IFRIC 22

Ulkomaan rahan määräiset liiketoimet ja etukäteisvastike

VIITTAUKSET

— Taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys ([1])

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset*

TAUSTAA

1 IAS 21:n *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* kappaleen 21 mukaan yhteisön on merkittävä ulkomaan rahan määräinen liiketoimi alun perin kirjanpitoon toimintavaluutan määräisenä siten, että ulkomaan rahan määräinen erä muutetaan käyttäen avistakurssia, joka vallitsee toimintavaluutan ja ulkomaanvaluutan välillä (valuuttakurssi) liiketoimen toteutumispäivänä. IAS 21:n kappaleessa 22 todetaan, että liiketoimen toteutumispäivä on päivä, jona liiketoimi täyttää IFRS-standardien (standardit) mukaiset kirjausedellytykset.

2 Kun yhteisö maksaa tai saa vastikkeen etukäteen ulkomaan rahan määräisenä, se yleensä kirjaa ei-monetaarisen omaisuuserän tai ei-monetaarisen velan ([2]) ennen kuin vastikkeeseen liittyvä omaisuuserä, kulu tai tuotto kirjataan. Vastikkeeseen liittyvä omaisuuserä, tuotto tai kulu (tai sen osa) on asiaankuuluvia standardeja soveltaen kirjattava rahamäärä, jonka seurauksena etukäteisvastikkeesta aiheutuva ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarinen velka kirjataan pois taseesta.

3 IFRS-tulkintakomitealta (tulkintakomitea) kysyttiin alun perin, kuinka myyntituottoja kirjattaessa määritetään ”liiketoimen toteutumispäivä” IAS 21:n kappaleita 21 ja 22 soveltaen. Kysymys koski nimenomaan olosuhteita, joissa yhteisö kirjaa etukäteen saatavasta vastikkeesta aiheutuvan ei-monetaarisen velan ennen kuin se kirjaa vastikkeeseen liittyvän myyntituoton. Tulkintakomitea totesi asiaa käsitellessään, ettei etukäteen saatava tai maksettava ulkomaan rahan määräinen vastike rajoitu myyntitapahtumiin. Näin ollen tulkintakomitea päätti selventää, mikä on liiketoimen toteutumispäivä määritettäessä vastikkeeseen liittyvän omaisuuserän, kulun tai tuoton alkuperäisessä kirjaamisessa käytettävää valuuttakurssia, kun yhteisö on saanut tai maksanut ulkomaan rahan määräisen etukäteisvastikkeen.

SOVELTAMISALA

4 Tätä tulkintaa sovelletaan ulkomaan rahan määräiseen liiketoimeen (tai osaan siitä), kun yhteisö kirjaa etukäteen maksettavasta tai saatavasta vastikkeesta aiheutuvan ei-monetaarisen omaisuuserän tai ei-monetaarisen velan ennen kuin yhteisö kirjaa vastikkeeseen liittyvän omaisuuserän, kulun tai tuoton (tai osan siitä).

5 Tätä tulkintaa ei sovelleta silloin, kun yhteisö arvostaa vastikkeeseen liittyvän omaisuuserän, kulun tai tuoton alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä:

a) käypään arvoon; tai

b) saadun tai maksetun vastikkeen muun ajankohdan kuin etukäteisvastikkeesta aiheutuvan ei-monetaarisen omaisuuserän tai ei-monetaarisen velan alkuperäisen kirjaamispäivän käypään arvoon (esimerkiksi liikearvon arvostaminen soveltaen IFRS 3:a *Liiketoimintojen yhdistäminen*).

([1]) ►M68 Viittaus koskee vuonna 2010 julkaistua *Taloudellisen raportoinnin käsitteellistä viitekehystä,* joka oli voimassa tulkintaa laadittaessa. ◄

([2]) Esimerkiksi IFRS 15:n *Myyntituotot asiakassopimuksista* kappale 106 sisältää vaatimuksen siitä, että jos asiakas maksaa vastikkeen tai yhteisöllä on vastikemäärään ehdoton oikeus (ts. saaminen) ennen kuin yhteisö luovuttaa tavaran tai palvelun asiakkaalle, yhteisön on esitettävä sopimus tilinpäätöksessä sopimukseen perustuvana velkana, kun maksu on suoritettu tai erääntynyt (sen mukaan kumpi näistä on aikaisempi).

▼**M63**

6 Yhteisön ei tarvitse soveltaa tätä tulkintaa:

a) tuloveroihin; eikä

b) vakuutussopimuksiin (mukaan lukien jälleenvakuutussopimukset), jotka se tekee myyjänä, tai jälleenvakuutussopimuksiin, jotka se tekee ostajana.

KÄSITELTÄVÄ ASIA

7 Tämä tulkinta koskee sitä, kuinka määritetään liiketoimen toteutumispäivä määritettäessä valuuttakurssia, jota käytetään vastikkeeseen liittyvän omaisuuserän, kulun tai tuoton (tai osan siitä) alkuperäisessä kirjaamisessa, kun etukäteen maksetusta tai saadusta ulkomaan rahan määräisestä vastikkeesta aiheutuva ei-monetaarinen omaisuuserä tai ei-monetaarinen velka kirjataan pois taseesta.

PÄÄTÖS

8 Kun sovelletaan IAS 21:n kappaleita 21 ja 22, liiketoimen toteutumispäivä määritettäessä valuuttakurssia, jota käytetään vastikkeeseen liittyvän omaisuuserän, kulun tai tuoton (tai osan siitä) alkuperäisessä kirjaamisessa, on päivä, jona yhteisö alun perin kirjaa etukäteen maksetusta tai saadusta ulkomaan rahan määräisestä vastikkeesta aiheutuvan ei-monetaarisen omaisuuserän tai ei-monetaarisen velan.

9 Jos etukäteen suoritettavia tai saatavia maksuja on useita, yhteisön on määritettävä liiketoimen toteutumispäivä kullekin etukäteen maksettavalle tai saatavalle vastikkeelle.

▼**M63**

Lisäys A

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa IFRIC 22:ta, ja sen sitovuus on sama kuin IFRIC 22:n muiden osien.

VOIMAANTULO

A1 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

A2 Yhteisön on soveltamisen aloittamisajankohtana sovellettava tätä tulkintaa joko:

a) takautuvasti soveltaen IAS 8:aa *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*; tai

b) ei-takautuvasti kaikkiin tulkinnan soveltamisalaan kuuluviin omaisuuseriin, kuluihin ja tuottoihin, jotka alun perin kirjataan seuraavana ajankohtana tai sen jälkeen:

i) sen raportointikauden alku, jolla yhteisö soveltaa tulkintaa ensimmäisen kerran; tai

ii) sen raportointikauden, jolla yhteisö soveltaa tulkintaa ensimmäisen kerran, tilinpäätöksessä vertailutietoina esitettävän aiemman raportointikauden alku.

A3 Yhteisön, joka soveltaa kappaletta A2(b), on soveltamisen aloittamisajankohtana sovellettava tulkintaa omaisuuseriin, kuluihin ja tuottoihin, jotka alun perin kirjataan kappaleessa A2(b)(i) tai (ii) tarkoitetun raportointikauden alussa tai sen jälkeen ja joista yhteisö on ennen kyseistä ajankohtaa kirjannut etukäteisvastikkeesta aiheutuvia ei-monetaarisia varoja tai ei-monetaarisia velkoja.

▼**M63**

Lisäys B

Tähän liitteeseen sisältyvää muutosta on sovellettava 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, tätä muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼**M64**

IFRIC 23

Tuloverokäsittelyjä koskeva epävarmuus

VIITTAUKSET

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen*

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat*

— IAS 12 *Tuloverot*

TAUSTAA

1 IAS 12 *Tuloverot* sisältää kauden verotettavaan tuloon perustuvia ja laskennallisia verosaamisia ja -velkoja koskevat vaatimukset. Yhteisö soveltaa IAS 12:een sisältyviä vaatimuksia sovellettavien verolakien pohjalta.

2 Voi olla epäselvää, kuinka verolakia sovelletaan tiettyyn liiketoimeen tai olosuhteeseen. Ei ehkä ole tiedossa, onko tietty verokäsittely hyväksyttävä verolain mukaan, ennen kuin asiaankuuluva veroviranomainen tai oikeusistuin tekee päätöksen tulevaisuudessa. Näin ollen tiettyä verokäsittelyä koskeva erimielisyys tai veroviranomaisen suorittama tutkinta saattaa vaikuttaa siihen, kuinka yhteisö käsittelee kauden verotettavaan tuloon perustuvan tai laskennallisen verosaamisen tai -velan kirjanpidossaan.

3 Tässä tulkinnassa:

a) ’verokäsittelyillä’ tarkoitetaan käsittelyjä, joita yhteisö käyttää tai suunnittelee käyttävänsä veroilmoituksissaan.

b) ’veroviranomaisella’ tarkoitetaan yhtä tai useampaa tahoa, joka päättää, ovatko verokäsittelyt hyväksyttäviä verolain mukaan. Niihin voi kuulua oikeusistuin.

c) ’epävarma verokäsittely’ on verokäsittely, jonka suhteen on epävarmuutta siitä, hyväksyykö asiaankuuluva veroviranomainen kyseisen verokäsittelyn verolain mukaan. Esimerkiksi yhteisön päätös olla toimittamatta tuloveroilmoitusta tietyllä vero-oikeudenkäyttöalueella tai jättää sisällyttämättä tietty tulo verotettavaan tuloon on epävarma verokäsittely, jos sen hyväksyttävyys verolain mukaan on epävarma.

SOVELTAMISALA

4 Tässä tulkinnassa selvennetään IAS 12:n mukaisten kirjaamis- ja arvostamisvaatimusten soveltamista, kun on tuloverokäsittelyjä koskevaa epävarmuutta. Tällaisissa olosuhteissa yhteisön on kirjattava ja arvostettava kauden verotettavaan tuloon perustuva tai laskennallinen verosaamisensa tai -velkansa soveltaen IAS 12:n vaatimuksia tämän tulkinnan mukaisesti määritettyjen verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion), verotuksellisten arvojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden, käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ja verokantojen perusteella.

KÄSITELTÄVÄT ASIAT

5 Kun on tuloverokäsittelyjä koskevaa epävarmuutta, tässä tulkinnassa käsitellään:

a) sitä, tarkasteleeko yhteisö epävarmoja verokäsittelyjä erikseen;

▼M64

b) oletuksia, jotka yhteisö tekee veroviranomaisten suorittamasta verokäsittelyjen tutkinnasta;

c) sitä, kuinka yhteisö määrittää verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion), verotukselliset arvot, käyttämättömät verotukselliset tappiot, käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset sekä verokannat; ja

d) sitä, kuinka yhteisö ottaa huomioon tosiseikkojen ja olosuhteiden muutokset.

PÄÄTÖS

Tarkasteleeko yhteisö epävarmoja verokäsittelyjä erikseen

6 Yhteisön on ratkaistava, tarkasteleeko se kutakin epävarmaa verokäsittelyä erikseen vai yhdessä yhden tai useamman muun epävarman verokäsittelyn kanssa, sen perusteella, mikä lähestymistapa ennustaa epävarmuuteen tulevan ratkaisun parhaiten. Määrittäessään lähestymistapaa, joka ennustaa epävarmuuteen tulevan ratkaisun parhaiten, yhteisö saattaisi ottaa huomioon esimerkiksi (a) kuinka se laatii veroilmoituksensa ja perustelee verokäsittelyitä; tai (b) kuinka yhteisö odottaa veroviranomaisen suorittavan tutkintansa ja ratkaisevan tutkinnassa mahdollisesti esiin tulevat asiat.

7 Jos yhteisö kappaletta 6 soveltaessaan tarkastelee useampaa kuin yhtä epävarmaa verokäsittelyä yhdessä, yhteisön on luettava tähän tulkintaan sisältyvät viittaukset ’epävarmaan verokäsittelyyn’ siten, että niillä viitataan yhdessä tarkasteltavien epävarmojen verokäsittelyjen muodostamaan ryhmään.

Veroviranomaisten suorittama tutkinta

8 Arvioidessaan, vaikuttaako epävarma verokäsittely verotettavan tulon (tai verotettavan tappion), verotuksellisten arvojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden, käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten ja verokantojen määrittämiseen ja kuinka se vaikuttaa siihen, yhteisön on oletettava, että veroviranomainen tutkii määrät, jotka sillä on oikeus tutkia, ja sillä on tätä tutkintaa tehdessään käytettävissään kaikki asiaan liittyvät tiedot.

Verotettavan tulon (tai verotuksellisen tappion), verotuksellisten arvojen, käyttämättömien verotuksellisten tappioiden, käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten sekä verokantojen määrittäminen

9 Yhteisön on harkittava, onko todennäköistä, että veroviranomainen hyväksyy epävarman verokäsittelyn.

10 Jos yhteisön johtopäätös on, että veroviranomainen todennäköisesti hyväksyy epävarman verokäsittelyn, yhteisön on määritettävä verotettava tulo (tai verotuksellinen tappio), verotukselliset arvot, käyttämättömät verotukselliset tappiot, käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset tai verokannat sen verokäsittelyn mukaisesti, jota se on käyttänyt tai suunnitellut käyttävänsä tuloveroilmoituksissaan.

11 Jos yhteisön johtopäätös on, ettei veroviranomainen todennäköisesti hyväksy epävarmaa verokäsittelyä, yhteisön on otettava epävarmuuden vaikutus huomioon määrittäessään siihen liittyvää verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota), verotuksellisia arvoja, käyttämättömiä verotuksellisia tappioita, käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä tai verokantoja. Yhteisön on otettava kunkin epävarman verokäsittelyn vaikutus huomioon käyttäen jompaakumpaa seuraavista menetelmistä sen mukaan, kumman menetelmän yhteisö odottaa ennustavan epävarmuuteen tulevaa ratkaisua paremmin:

▼M64

a) todennäköisin määrä – yksittäinen todennäköisin määrä mahdollisten tulemien vaihtelualueella. Todennäköisin määrä saattaa ennustaa epävarmuuteen tulevan ratkaisun paremmin, jos mahdolliset tulemat ovat binaarisia tai keskittyvät yhteen arvoon.

b) odotusarvo – mahdollisten tulemien vaihtelualueelle sijoittuvien todennäköisyyksillä painotettujen määrien yhteenlaskettu määrä. Odotusarvo saattaa ennustaa epävarmuuteen tulevan ratkaisun paremmin, jos vaihtelualueelle sijoittuvat mahdolliset tulemat eivät ole binaarisia eivätkä keskity yhteen arvoon.

12 Jos epävarma verokäsittely vaikuttaa kauden verotettavaan tuloon perustuvaan veroon ja laskennalliseen veroon (esimerkiksi jos se vaikuttaa sekä verotettavaan tuloon, jota käytetään kauden verotettavaan tuloon perustuvan veron määrittämiseen, että verotukselliseen arvoon, jota käytetään laskennallisen veron määrittämiseen), yhteisön on tehtävä yhdenmukaiset harkintaan perustuvat ratkaisut ja arviot sekä kauden verotettavaan tuloon perustuvaa veroa että laskennallista veroa varten.

Tosiseikkojen ja olosuhteiden muutokset

13 Yhteisön on arvioitava tässä tulkinnassa vaadittava harkintaan perustuva ratkaisu tai arvio uudelleen, jos harkintaan perustuvan ratkaisun tai arvion perustana olleet tosiseikat ja olosuhteet muuttuvat, tai sellaisen uuden informaation seurauksena, joka vaikuttaa harkintaan perustuvaan ratkaisuun tai arvioon. Tosiseikkojen ja olosuhteiden muutos voisi esimerkiksi muuttaa yhteisön johtopäätöstä verokäsittelyn hyväksyttävyydestä tai yhteisön arviota epävarmuuden vaikutuksesta tai näitä molempia. Kappaleissa A1–A3 on tosiseikkojen ja olosuhteiden muutoksia koskevaa ohjeistusta.

14 Yhteisön on käsiteltävä tosiseikkojen ja olosuhteiden muutoksen tai uuden informaation vaikutus kirjanpidollisen arvion muutoksena IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Yhteisön on sovellettava IAS 10:tä *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* ratkaistessaan, onko raportointikauden päättymisen jälkeinen tapahtuma sellainen, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia oikaistaan, vai sellainen, jonka johdosta tilinpäätöslaskelmia ei oikaista.

Liite A

Soveltamisohjeistus

Tämä liite on kiinteä osa IFRIC 23:a, ja sen sitovuus on sama kuin IFRIC 23:n muiden osien.

TOSISEIKKOJEN JA OLOSUHTEIDEN MUUTOKSET (KAPPALE 13)

A1 Tämän tulkinnan kappaletta 13 soveltaessaan yhteisön on arvioitava tosiseikkojen ja olosuhteiden tai uuden informaation relevanssi ja vaikutus sovellettavien verolakien mukaisessa asiayhteydessä. Esimerkiksi tietty tapahtuma saattaisi johtaa harkintaan perustuvan ratkaisun tai arvion uudelleenarvioimiseen yhdessä verokäsittelyssä mutta ei toisessa verokäsittelyssä, jos näihin verokäsittelyihin sovelletaan eri verolakeja.

A2 Esimerkkejä tosiseikkojen ja olosuhteiden muutoksista tai uudesta informaatiosta, jotka olosuhteista riippuen voivat johtaa tässä tulkinnassa vaadittavan harkintaan perustuvan ratkaisun tai arvion uudelleenarvioimiseen, ovat seuraavat niihin kuitenkaan rajoittumatta:

a) veroviranomaisen tekemät tutkinnat tai suorittamat toimenpiteet. Esimerkiksi:

i) se, että veroviranomainen hyväksyy tai jättää hyväksymättä yhteisön käyttämän tai vastaavanlaisen verokäsittelyn;

▼M64

ii) tieto siitä, että veroviranomainen on hyväksynyt tai jättänyt hyväksymättä toisen yhteisön käyttämän vastaavanlaisen verokäsittelyn; ja

iii) tieto vastaavanlaisen verokäsittelyn selvittämiseksi saadusta tai maksetusta rahamäärästä.

b) muutos veroviranomaisen asettamissa säännöissä.

c) sen ajanjakson päättyminen, jona veroviranomaisella on oikeus tutkia verokäsittely tai ottaa se uudelleen tutkittavaksi.

A3 Se, ettei verokäsittelylle ole veroviranomaisen hyväksyntää tai hyväksymättä jättämistä, ei yksinään todennäköisesti ole sellainen tosiseikkojen ja olosuhteiden muutos tai uusi informaatio, joka vaikuttaa tässä tulkinnassa vaadittaviin harkintaan perustuviin ratkaisuihin ja arvioihin.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

A4 Kun on tuloverokäsittelyjä koskevaa epävarmuutta, yhteisön on ratkaistava, esittääkö se tilinpäätöksessään:

a) harkintaan perustuvat ratkaisut, jotka on tehty verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota), verotuksellisia arvoja, käyttämättömiä verotuksellisia tappioita, käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä ja verokantoja määritettäessä, IAS 1:n *Tilinpäätöksen esittäminen* kappaleen 122 mukaisesti; ja

b) tietoja oletuksista ja arvioista, jotka on tehty verotettavaa tuloa (tai verotuksellista tappiota), verotuksellisia arvoja, käyttämättömiä verotuksellisia tappioita, käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä ja verokantoja määritettäessä, IAS 1:n kappaleiden 125–129 mukaisesti.

A5 Jos yhteisön johtopäätös on, että veroviranomainen todennäköisesti hyväksyy epävarman verokäsittelyn, yhteisön on ratkaistava, esittääkö se epävarmuuden mahdollisen vaikutuksen tilinpäätöksessään verotukseen liittyvänä ehdollisena eränä IAS 12:n kappaleen 88 mukaisesti.

Liite B

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

Tämä liite on kiinteä osa IFRIC 23:a, ja sen sitovuus on sama kuin IFRIC 23:n muiden osien.

VOIMAANTULO

B1 Yhteisön on sovellettava tätä tulkintaa 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

B2 Yhteisön on soveltamisen aloittamisajankohtana sovellettava tätä tulkintaa joko:

a) takautuvasti IAS 8:n mukaisesti, jos tämä on mahdollista käyttämättä jälkiviisautta; tai

b) takautuvasti siten, että tämän tulkinnan soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kirjataan soveltamisen aloittamisajankohtana. Jos yhteisö valitsee siirtymiseen tämän lähestymistavan, se ei saa oikaista vertailutietoja. Sen sijaan yhteisön on kirjattava tulkinnan soveltamisen aloittamisesta aiheutunut kertynyt vaikutus kertyneiden voittovarojen (tai jonkin muun oman pääoman erän sen mukaan kuin on asianmukaista) alkusaldon oikaisuksi. Soveltamisen aloittamisajankohta on sen tilikauden alku, jolla yhteisö soveltaa tätä tulkintaa ensimmäisen kerran.

▼B

TULKINTA SIC-7

Euron käyttöönotto

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

▼M5

— IAS 10 *Raportointikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat* (uudistettu 2003)

▼B

— IAS 21 *Valuuttakurssien muutosten vaikutukset* (uudistettu 2003)

▼M11

— IAS 27 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2008)

▼B

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Euroopan talous- ja rahaliiton (EMU:n) voimaantulosta 1.1.1999 alkaen euro on oma valuuttansa, ja euron ja liittoon osallistuvien kansallisten valuuttojen väliset kurssit kiinnitetään lopullisesti, ts. näihin valuuttoihin liittyvä myöhempien kurssierojen riski on poistunut tuosta päivästä lukien.

2. Käsiteltävä kysymys on, miten IAS 21:tä sovelletaan siirryttäessä liittoon osallistuvien Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansallisista valuutoista euroon (”siirtyminen”).

PÄÄTÖS

3. Siirtymisessä noudatetaan ehdottomasti IAS 21:n vaatimuksia ulkomaan rahan määräisten liiketoimien ja ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamisesta. Samat perusteet soveltuvat, kun vaihtokurssit kiinnittyvät maiden liittyessä EMU:un myöhemmässä vaiheessa.

4. Tämä tarkoittaa erityisesti, että:

a) liiketoimista johtuvat ulkomaan rahan määräiset monetaariset varat ja velat on edelleen muutettava toimintavaluutan määräisiksi tilikauden päättymispäivän kurssiin. Tästä johtuvat kurssierot on kirjattava tuotoiksi tai kuluiksi välittömästi, paitsi että yhteisön on edelleen noudatettava niitä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, joita se soveltaa kurssivoittoihin ja -tappioihin, jotka liittyvät suojautumiseen ennakoidun liiketoimen valuuttariskiltä;

▼M11

b) muihin laajan tuloksen eriin kirjatut kertyneet kurssierot, jotka liittyvät ulkomaisten yksiköiden tilinpäätösten muuntamiseen, on kerrytettävä omaan pääomaan ja siirrettävä omasta pääomasta tulosvaikutteisiksi vasta silloin, kun nettosijoituksesta ulkomaiseen yksikköön luovutaan kokonaan tai osaksi; ja

▼B

c) kurssieroja, jotka johtuvat rahaliittoon osallistuvissa valuutoissa ilmaistujen velkojen muuntamisesta, ei saa sisällyttää niihin liittyvien omaisuuserien kirjanpitoarvoon.

PÄÄTÖS TEHTY

lokakuussa 1997

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 1.6.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n vaatimusten mukaisesti.

▼M5

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 4. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼M11

IAS 27 (jota IASB muutti 2008) aiheutti muutoksen kappaleeseen 4(b). Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.7.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 27:ää (muutettu 2008) aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA SIC-10

Julkinen tuki — ei nimenomaista yhteyttä liiketoimintaan

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 20 *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Joissakin maissa julkinen tuki yhteisöille saattaa olla tarkoitettu kannustamaan tai tukemaan pitkäaikaisesti tietyillä alueilla tai toimialoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa. Tällaisen tuen saannin ehdot eivät välttämättä liity nimenomaisesti yhteisön liiketoimintaan. Esimerkkejä tällaisesta tuesta ovat voimavarojen siirrot julkiselta vallalta yhteisöille, jotka:

   a) toimivat tietyllä toimialalla;

   b) jatkavat toimintaa hiljattain yksityistetyillä toimialoilla; tai

   c) aloittavat tai jatkavat toimintaansa kehitysalueilla.

2. Käsiteltävä kysymys on, onko tällainen julkinen tuki IAS 20:n soveltamisalaan kuuluva ”julkinen avustus”ja käsitelläänkö sitä siis kyseisen standardin mukaisesti.

PÄÄTÖS

3. Julkinen tuki yhteisöille on IAS 20:een sisältyvän julkisten avustusten määritelmän mukainen, vaikka sen saamiselle ei olisi muita nimenomaisesti yhteisön liiketoimintaan liittyviä ehtoja kuin vaatimus toimimisesta tietyillä alueilla tai toimialoilla. Tällaisia avustuksia ei sen vuoksi saa kirjata suoraan omaan pääomaan.

PÄÄTÖS TEHTY

tammikuussa 1998

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 1.8.1998. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼M32

_____

_____

▼B

TULKINTA SIC-15

Muut vuokrasopimukset — kannustimet

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Neuvoteltaessa uudesta tai uudistettavasta vuokrasopimuksesta, joka on muu vuokrasopimus, vuokralle antaja saattaa tarjota vuokralle ottajalle kannustimia sopimuksen aikaansaamiseksi. Esimerkkejä tällaisista kannustimista ovat suorat rahasuoritukset vuokralle ottajalle taikka vuokralle ottajalle syntyvien menojen hyvittäminen tai vastattavaksi ottaminen (esimerkiksi muutosta johtuvat menot, vuokrattavan omaisuuserän parannustyöt ja vuokralle ottajan aikaisempaan vuokra-ussitoumukseen liittyvät menot). Vaihtoehtoisesti voidaan sopia, ettei vuokra-ajan ensimmäisiltä jaksoilta makseta lainkaan vuokraa tai että niiltä peritään alennettua vuokraa.

2. Käsiteltävä kysymys on, miten tällaiseen muuhun vuokrasopimukseen liittyvät kannustimet merkitään vuokralle ottajan ja vuokralle antajan tilinpäätökseen.

PÄÄTÖS

3. Kaikki kannustimet, jotka liittyvät uuteen tai uudistettavaan muuhun vuokrasopimukseen on käsiteltävä kiinteänä osana sitä nettovastiketta, joka on sovittu suoritettavan vuokratun omaisuuserän käytöstä, riippumatta kannustimen luonteesta tai muodosta taikka maksujen ajoittumisesta.

4. Vuokralle antajan on kirjattava kannustimista johtuvien menojen kokonaismäärä vuokratuoton vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokratusta omaisuuserästä saatavan hyödyn vähentymisen ajallista jakautumista.

5. Vuokralle ottajan on kirjattava kannustimista johtuva kokonaishyöty vuokrakulun vähennykseksi tasaerinä vuokra-ajan kuluessa, jollei jokin muu systemaattinen peruste kuvaa vuokralle ottajan omaisuuserästä saaman hyödyn ajallista jakautumista.

6. Vuokralle ottajalle syntyviä menoja, joihin kuuluvat myös aikaisempaan vuokrasopimukseen liittyvät menot (esimerkiksi irtisanomisesta, muutosta tai vuokrattavan omaisuuserän parannustöistä johtuvat menot) on käsiteltävä vuokralle ottajan kirjanpidossa kyseisiä menoja koskevien standardien mukaisesti, mukaan lukien menot, jotka tosiasiassa hyvitetään kannustinjärjestelyä käyttäen.

PÄÄTÖS TEHTY

kesäkuussa 1998

VOIMAANTULO

Tätä tulkintaa sovelletaan vuokrasopimuksiin, joiden mukainen vuokra-aika alkaa 1.1.1999 tai sen jälkeen.

▼M33

———————

▼B

TULKINTA SIC-25

Tuloverot — yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutokset

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 12 *Tuloverot*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla yhteisölle seuraamuksia, jotka lisäävät tai vähentävät sen verovelkoja tai -saamisia. Tämä saattaa tapahtua esimerkiksi otettaessa yhteisön oman pääoman ehtoisia instrumentteja julkisen kaupankäynnin kohteeksi tai kun yhteisön omaa pääomaa järjestellään uudelleen. Se voi tapahtua myös, kun määräysvaltainen osakkeenomistaja siirtyy toiseen maahan. Tällaisen tapahtuman seurauksena yhteisöä saatetaan verottaa eri tavalla; se voi esimerkiksi saada tai menettää veroetuja tai siihen saatetaan soveltaa erilaista verokantaa tulevaisuudessa.

2. Yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutoksella saattaa olla välitön vaikutus yhteisön kauden verotettavaan tuloon perustuviin verovelkoihin tai -saamisiin. Muutos saattaa myös lisätä tai vähentää yhteisön kirjaamia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia riippuen siitä, miten verotuksellisen aseman muutos vaikuttaa niihin veroseuraamuksiin, jotka johtuvat yhteisön varojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymisestä tai sen velkojen kirjanpitoarvoa vastaavan määrän suorittamisesta.

3. Käsiteltävä kysymys on, miten yhteisön tulee käsitellä kirjanpidossaan muutosta sen omassa tai osakkeenomistajien verotuksellisessa asemassa.

PÄÄTÖS

▼M5

4 Yhteisön tai sen osakkeenomistajien verotuksellisen aseman muutos ei lisää eikä vähennä muuten kuin tulosvaikutteisesti kirjattavia määriä. Verotuksellisen aseman muutoksen vaikutus kauden verotettavaan tuloon perustuviin veroihin ja laskennallisiin veroihin on kirjattava kaudella tulosvaikutteisesti, jolleivät nämä vaikutukset liity liiketoimiin tai muihin tapahtumiin, jotka johtavat samalla kaudella tai jollakin muulla kaudella suoraan oman pääoman määrään kirjattavaan hyvitykseen tai veloitukseen tai muihin laajan tuloksen eriin kirjattaviin määriin. Ne verovaikutukset, jotka liittyvät oman pääoman määrän muutoksiin samalla kaudella tai muulla kaudella (ei kirjata tulosvaikutteisesti), on kirjattava suoraan omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen. Ne verovaikutukset, jotka liittyvät muihin laajan tuloksen eriin kirjattuihin määriin, on kirjattava muihin laajan tuloksen eriin.

▼B

PÄÄTÖS TEHTY

elokuussa 1999

VOIMAANTULO

Tämä päätös tulee voimaan 15.7.2000. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼M5

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 4. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

▼B

TULKINTA SIC-27

Sellaisten liiketoimien tosiasiallisen sisällön arvioiminen, joihin sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

▼M52

_____

▼B

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

▼M53

_____

▼B

— IFRS 4 *Vakuutussopimukset*

▼M53

— IFRS 9:ään *Rahoitusinstrumentit*

▼M52

— IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*

▼B

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisö voi toteuttaa lähipiiriinsä kuulumattoman toisen osapuolen tai osapuolten (sijoittajan) kanssa liiketoimen tai strukturoitujen liiketoimien sarjan (järjestely), johon sisältyvä sopimus on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus. Yhteisö voi esimerkiksi vuokrata omaisuuseriä sijoittajille ja vuokrata samat omaisuuserät takaisin, tai vaihtoehtoisesti se voi myydä omaisuuserät juridisesti ja vuokrata samat omaisuuserät takaisin. Järjestelyt voivat vaihdella muodoiltaan ja ehdoiltaan. Edellä olevassa vuokralle antoa ja vuokralle ottoa koskevassa esimerkissä järjestelyn tarkoituksena voi olla sijoittajan saama veroetu, joka jaetaan yhteisön kanssa palkkion muodossa, eikä sen tarkoituksena ole ollut omaisuuserän käyttöoikeuden siirtäminen.

2. Kun sijoittajan kanssa tehtyyn järjestelyyn kuuluu sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, käsiteltävät kysymykset ovat:

   a) kuinka määritetään, kytkeytyvätkö sarjan muodostavat liiketoimet toisiinsa ja tuleeko niitä käsitellä yhtenä liiketoimena;

   b) vastaako järjestely IAS 17:n mukaista vuokrasopimuksen määritelmää; ja jos ei,

      i) ovatko erillinen sijoitustili ja mahdollisesti olemassa olevat vuokranmaksuvelvoitteet yhteisön varoja ja velkoja (ajatellen esimerkiksi liitteen A kappaleen A2(a) esimerkkiä);

▼B

ii) miten yhteisön tulisi käsitellä kirjanpidossa muita järjestelystä johtuvia velvoitteita; ja

iii) miten yhteisön tulisi käsitellä kirjanpidossa sijoittajalta mahdollisesti saatava palkkio.

PÄÄTÖS

3. Sellaiset sarjan muodostavat liiketoimet, joihin sisältyy sopimus, joka on oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, kytkeytyvät toisiinsa ja ne on käsiteltävä kirjanpidossa yhtenä liiketoimena silloin, kun niiden taloudellista kokonaisvaikutusta ei voida ymmärtää muutoin kuin tarkastelemalla liiketoimien sarjaa yhtenä kokonaisuutena. Näin on esimerkiksi, kun sarjan muodostavat liiketoimet kuuluvat yhteen, niistä on neuvoteltu yhtenä kokonaisuutena ja ne toteutuvat samanaikaisesti tai yhtäjaksoisesti. (Liitteessä A havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista).

4. Kirjanpitokäsittelyn on kuvastettava järjestelyn tosiasiallista sisältöä. Järjestelyn tosiasiallista sisältöä määritettäessä on arvioitava sen kaikkia piirteitä ja seuraamuksia painottaen niitä, joilla on taloudellista vaikutusta.

5. IAS 17:ää sovelletaan silloin, kun järjestelyn tosiasialliseen sisältöön kuuluu omaisuuserän käyttöoikeuden siirtäminen sovituksi ajaksi. Merkkejä, jotka yksittäisinä osoittavat, ettei järjestelyyn tosiasiassa ehkä kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, ovat (liitteessä B havainnollistetaan tämän tulkinnan soveltamista):

a) yhteisö pitää itsellään kaikki kohteena olevan omaisuuserän omistukselle ominaiset riskit ja edut, ja sillä on pääasiassa samat käyttöoikeudet siihen kuin ennen järjestelyä;

b) järjestelyn ensisijaisena syynä on tietyn verotukseen liittyvän tuloksen saavuttaminen eikä hyödykkeen käyttöoikeuden siirtäminen; ja

c) liiketoimeen sisältyy optio, jonka ehdot ovat sellaiset, että sen käyttäminen on lähes varmaa (esimerkiksi myyntioptio, joka on toteutettavissa hintaan, joka on merkittävästi korkeampi kuin odotettu käypä arvo silloin, kun option toteuttaminen tulee mahdolliseksi).

6. *Yleisten perusteiden* kappaleiden 49–64 mukaisia määritelmiä ja ohjeita on sovellettava ratkaistaessa, ovatko erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasiallisesti yhteisön varoja ja velkoja. Merkkejä, jotka yhdessä osoittavat, etteivät erillinen sijoitustili ja vuokranmaksuvelvoite tosiasialliselta sisällöltään täytä omaisuuserän ja velan määritelmiä eikä niitä saa sisällyttää yhteisön taseeseen, ovat:

a) yhteisö ei pysty käyttämään sijoitustiliin määräysvaltaa omien tavoitteidensa edistämiseksi eikä ole velvollinen maksamaan vuokria. Näin on esimerkiksi, kun ennakkoon suoritettu maksu on sijoitettu erilliselle sijoitustilille sijoittajan suojaksi ja saadaan käyttää vain suorituksiin sijoittajalle, sijoittaja hyväksyy vuokranmaksuvelvoitteiden suorittamisen sijoitustilin varoista ja yhteisöllä ei ole mahdollisuutta pidättää sijoitustililtä sijoittajalle suoritettavia maksuja;

b) yhteisöllä on vain erittäin vähäinen riski joutua palauttamaan kokonaan sijoittajalta saatu palkkio ja mahdollisesti suorittamaan jokin ylimääräinen maksu, tai kun palkkiota ei ole vielä saatu, yhteisöllä on erittäin vähäinen riski joutua maksamaan muiden sitoumusten (esimerkiksi takaus) perusteella. Riski siitä, että joudutaan suorittamaan maksuja, on vain erittäin vähäinen esimerkiksi silloin, kun järjestelyn ehdot vaativat, että etukäteen maksettu summa on sijoitettu riskittömiin omaisuuseriin, joiden odotetaan tuottavan riittävästi rahavirtoja vuokranmaksuvelvoitteiden hoitamiseen; ja

▼B

c) järjestelyn alussa toteutuneiden alkuperäisten rahavirtojen lisäksi ainoat odotettavissa olevat järjestelyyn perustuvat rahavirrat ovat vuokranmaksuja yksinomaan varoista, jotka nostetaan alkuperäisistä rahavirroista muodostetulta erilliseltä sijoitustililtä.

▼M53

7. Järjestelyyn liittyvät muut velvoitteet, mukaan lukien kaikki annetut takuut ja tehdyt sitoumukset ennenaikaisen päättymisen varalta, käsitellään niiden ehdoista riippuen joko IAS 37:n, IFRS 4:n tai IFRS 9:n mukaisesti.

▼M52

8. Kuhunkin järjestelyyn liittyviin tosiasioihin ja olosuhteisiin on sovellettava IFRS 15:n vaatimuksia määritettäessä, milloin palkkio voidaan kirjata yhteisön mahdollisena tulona. Huomioon otettavia tekijöitä ovat mm. onko yhteisöllä säilynyt intressi esimerkiksi siten, että palkkion ansaitseminen edellyttää merkittävää vastaisen toiminnan tulosvaatimusta, onko riskejä jäänyt itselle, takausjärjestelyiden ehdot sekä riski joutua palauttamaan palkkio. Merkkejä, jotka jo yksittäisinä osoittavat, ettei saadun palkkion tulouttaminen kokonaisuudessaan heti ole perusteltua, jos palkkio on saatu järjestelyn alussa:

▼B

a) velvoitteet joko joidenkin merkittävien toimenpiteiden suorittamiseen tai suorittamatta jättämiseen ovat saadun palkkion ansaitsemisen ehtona, ja näin ollen oikeudellisesti sitovan järjestelyn toimeenpano ei ole merkittävin järjestelyn edellyttämistä toimenpiteistä;

b) kohteena olevan omaisuuserän käytölle on asetettu rajoituksia, jotka käytännössä rajoittavat ja merkittävästi muuttavat yhteisön mahdollisuuksia käyttää (esimerkiksi kuluttaa, myydä tai asettaa vakuudeksi) omaisuuserää;

c) todennäköisyys sille, että osa palkkiosta joudutaan palauttamaan tai joudutaan maksamaan lisää, ei ole erittäin vähäinen. Näin käy esimerkiksi, kun:

i) kohteena oleva omaisuuserä ei ole niin erityislaatuinen, että se olisi yhteisön liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön, ja siksi on mahdollista, että yhteisö saattaa maksaa jonkin summan päättääkseen järjestelyn ennenaikaisesti; tai

ii) yhteisö on järjestelyn ehtojen mukaan velvollinen sijoittamaan tai sillä on jonkinasteinen tai täysi päätäntävalta sijoittaa etukäteen saatuja korvauksia omaisuuseriin, joihin liittyy vähäistä merkittävämpi riski (esimerkiksi valuutta-, korko- tai luottoriski). Tässä tapauksessa riski, ettei sijoituksen arvo enää riitä täyttämään vuokravelvoitteita, ei ole enää erittäin vähäinen, ja siksi on mahdollista, että yhteisö saattaa joutua maksamaan jonkin summan.

9. Palkkio on esitettävä tuloslaskelmassa perustuen sen taloudelliseen sisältöön ja luonteeseen.

TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVÄT TIEDOT

10. Jos järjestelyyn ei sen tosiasiallisen sisällön mukaan kuulu IAS 17:n mukaista vuokrasopimusta, sen kaikki piirteet on otettava huomioon ratkaistaessa, mitkä ovat asianmukaisia tietoja, joiden esittäminen tilinpäätöksessä on välttämätöntä järjestelyn sekä käytetyn kirjanpitokäsittelyn ymmärtämiseksi. Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat tiedot kultakin kaudelta, jonka aikana järjestely on voimassa:

▼B

a) järjestelyn kuvaus, joka sisältää:

i) kohteena olevan omaisuuserän ja sen käyttöä koskevat rajoitukset;

ii) järjestelyn keston ja muut merkittävät ehdot;

iii) liiketoimet, jotka kytkeytyvät toisiinsa, mukaan lukien mahdolliset optiot; ja

b) saadun palkkion kirjanpitokäsittelyn, kaudella tuloutetun määrän sekä tuloslaskelman erän, johon se on sisällytetty.

11. Tämän tulkinnan kappaleen 10 mukaiset tiedot on annettava jokaisesta järjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen muodostamasta luokasta yhteenlaskettuna. Luokalla tarkoitetaan järjestelyjä, joiden kohteena olevat omaisuuserät ovat samankaltaisia (esimerkiksi voimalaitokset).

PÄÄTÖS TEHTY

helmikuussa 2000

VOIMAANTULO

▼M53

Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

IFRS 9 aiheutti muutoksen kappaleeseen 7. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 9:ää.

▼M52

Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin osiota ”Viittaukset” sekä kappaletta 8. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼B

TULKINTA SIC-29

▼M9

Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

▼B

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 37 *Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat*

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)

▼M54

— IFRS 16 *Vuokrasopimukset*

▼B

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisö (►M9 operaattori ◄) voi tehdä toisen yhteisön (►M9 toimiluvan antaja ◄) kanssa järjestelyn keskeisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten palveluiden tarjoamisesta yleisölle. ►M9 Toimiluvan antaja ◄ voi olla yksityisen tai julkisen sektorin yhteisö, myös julkishallinnon toimielin. Esimerkkejä palvelutoimilupajärjestelyistä ovat mm. vedenkäsittely- ja -jakelujärjestelmät, moottoritiet, pysäköintialueet, tunnelit, sillat, lentokentät ja tietoliikenneverkot. Esimerkkejä järjestelyistä, jotka eivät kuulu palvelutoimilupajärjestelyihin, ovat yhteisön omat sisäiset palvelut, jotka on ulkoistettu (esimerkiksi henkilöstöruokala, huoltopalvelut, ja laskenta- tai tietotekniikkatoiminnot).

2. Palvelutoimilupajärjestelyssä ►M9 toimiluvan antaja ◄ antaa yleensä ►M9 operaattorille ◄ toimiluvan voimassaoloajaksi:

   a) oikeuden tarjota yleisölle keskeisiä taloudellisia ja yhteiskunnallisia palveluita, ja

   b) joissakin tapauksissa oikeuden käyttää tiettyjä aineellisia tai aineettomia hyödykkeitä tai rahoitusvaroja,

   minkä vastikkeeksi ►M9 operaattori ◄:

   c) sitoutuu tuottamaan palvelut tiettyjen ehtojen mukaisesti toimiluvan voimassaoloajan; ja

   d) milloin tämä on sovellettavissa, sitoutuu toimiluvan voimassaolon päättyessä palauttamaan oikeudet, jotka se on saanut toimilupakauden alussa ja/tai hankkinut toimilupakauden aikana.

3. Palvelutoimilupajärjestelyjen yleinen piirre on, että ►M9 operaattori ◄ sekä saa oikeuksia että sitoutuu tarjoamaan julkisia palveluita.

4. Käsiteltävä kysymys on, mitä informaatiota esitetään liitetietona ►M9 operaattorin ja toimiluvan antajan ◄ tilinpäätöksessä.

▼M54

5. Tiettyjä palvelutoimilupajärjestelyihin liittyviä asioita samoin kuin niihin liittyvien tietojen esittämistä käsitellään jo olemassa olevissa IFRS-standardeissa (esim. IAS 16 koskee aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintaa, IFRS 16 omaisuuserien vuokrausta ja IAS 38 aineettomien hyödykkeiden hankintaa). Palvelutoimilupajärjestelyyn voi kuitenkin liittyä myöhemmin toimeenpantavia sopimuksia, joita ei käsitellä IFRS-standardeissa, paitsi jos sopimukset ovat tappiollisia, jolloin niitä koskee IAS 37. Sen vuoksi tässä tulkinnassa käsitellään lisätietoja, jotka tilinpäätöksessä tulee esittää palvelutoimilupajärjestelyistä.

▼B

PÄÄTÖS

6. Palvelutoimilupajärjestelyn kaikki piirteet on otettava huomioon ratkaistaessa, mitä tietoja siitä on perusteltua antaa tilinpäätöksessä. ►M9 Operaattorin ja toimiluvan antajan ◄ on esitettävä kultakin kaudelta seuraavat tiedot:

a) kuvaus järjestelystä;

b) järjestelyn merkittävät ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoittumiseen ja varmuuteen (esimerkiksi toimiluvan voimassaoloaika, hintojen tarkistuspäivät ja perusteet, joilla hintojen tarkistukset ja uudet neuvottelut toteutetaan);

c) seuraavien ehtojen luonne ja laajuus (esimerkiksi määrä, aika tai summa sen mukaan, mikä on perusteltua esittää):

i) oikeus käyttää tiettyjä omaisuuseriä;

ii) velvollisuus palvelun tuottamiseen tai oikeus odottaa palvelun saamista;

iii) velvollisuus hankkia tai rakentaa aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä;

iv) velvollisuus luovuttaa tai oikeus saada tietyt omaisuuserät toimilupakauden päättyessä;

v) mahdollisuus järjestelyn uudistamiseen tai lopettamiseen; ja

vi) muut oikeudet ja velvoitteet (esim. suuret huollot); ja

d) kauden aikana tapahtuneet muutokset järjestelyssä ►M9 ; sekä ◄

▼M9

e) palveluja koskevan toimilupajärjestelyn luokittelu.

6A. Operaattorin on esitettävä rahoitusvaroja tai aineettomia hyödykkeitä vastaan toimitetuista rakentamispalveluista tilikaudelle kirjattujen tuottojen ja voiton tai tappion määrää koskevat tiedot.

▼B

7. Tämän tulkinnan kappaleen 6 edellyttämät tiedot on esitettävä jokaisesta palvelutoimilupajärjestelystä erikseen tai kustakin järjestelyjen luokasta. Palvelutoimilupajärjestelyjen luokka koostuu samanluonteisia palveluja koskevista järjestelyistä (esimerkiksi maksujen keruu-, tietoliikenne- ja vedenkäsittelypalvelut).

▼**B**

PÄÄTÖS TEHTY

toukokuussa 2001

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001.

▼**M54**

Yhteisön on sovellettava kappaleisiin 6(e) ja 6A tehtyä muutosta 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IFRIC 12:ta aikaisemmalla kaudella, muutosta on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼B

TULKINTA SIC-31

Tuotot — mainospalveluja sisältävät vaihtokaupat

VIITTAUKSET

— IAS 8 *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet*

— IAS 18 *Tuotot*

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisö (myyjä) voi tehdä vaihtokaupan, jossa se tuottaa mainospalveluja, joiden vastikkeeksi se saa mainospalveluja asiakkaaltaan (asiakas). Mainokset voivat olla esillä internetissä tai julisteina, ne voidaan lähettää televisiossa tai radiossa, julkaista yleis- tai erikoisaikakauslehdissä tai esittää jossain muussa mediassa.

2. Joissakin tapauksissa yhteisöjen välillä ei vaihdeta käteisvaroja eikä muuta vastiketta. Joissakin tapauksissa yhteisöjen välillä vaihdetaan myös samansuuruiset tai jokseenkin samansuuruiset määrät käteisvaroja tai muuta vastiketta.

3. Myyjä, joka tuottaa mainospalveluja osana tavanomaista toimintaansa, kirjaa mainospalveluja sisältävästä vaihtokaupasta syntyvät tuotot IAS 18:n mukaisesti silloin, kun — muiden edellytysten ohella — vaihdetut palvelut ovat erilaisia (IAS 18.12) ja tuotot ovat määritettävissä luotettavasti (IAS 18.20 (a)). Tätä tulkintaa sovelletaan vain erilaisten mainospalvelujen vaihtamiseen. Samankaltaisten mainospalvelujen vaihtaminen ei IAS 18:n mukaan ole tuottoja synnyttävä liiketoimi.

4. Käsiteltävä kysymys on, millaisissa tapauksissa myyjä pystyy luotettavasti määrittämään tuotot vaihtokaupassa saatujen tai suoritettujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella.

PÄÄTÖS

5. Mainontaa sisältävästä vaihtokaupasta saatava tuotto ei ole määritettävissä luotettavasti saatujen mainospalvelujen käyvän arvon perusteella. Myyjä voi kuitenkin määrittää tuoton luotettavasti perustuen vaihtokaupassa antamansa mainospalvelun käypään arvoon, mutta vain sellaisten kauppojen perusteella, jotka eivät ole vaihtokauppoja, ja:

   a) joihin kuuluva mainonta on samankaltaista kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;

   b) jotka toteutuvat usein;

   c) jotka edustavat merkittävää määrää liiketoimia ja merkittävää rahamäärää verrattaessa kaikkiin liiketoimiin, joissa tuotetaan samankaltaista mainontaa kuin vaihtokaupassa tuotettava mainonta;

   d) joissa käytetään käteisvaroja tai muunlaista vastiketta (esimerkiksi markkinakelpoisia arvopapereita, ei-monetaarisia varoja ja muita palveluja), jolla on luotettavasti määritettävissä oleva käypä arvo; ja

   e) joissa vastapuoli ei ole sama kuin vaihtokaupassa.

PÄÄTÖS TEHTY

toukokuussa 2001

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 31.12.2001. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset on käsiteltävä IAS 8:n mukaisesti.

▼B

TULKINTA SIC-32

Aineettomat hyödykkeet — verkkosivustoista johtuvat menot

VIITTAUKSET

▼M5

— IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* (uudistettu 2007)

▼B

— IAS 2 *Vaihto-omaisuus* (uudistettu 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 16 *Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet* (uudistettu 2003)

— IAS 17 *Vuokrasopimukset* (uudistettu 2003)

— IAS 36 *Omaisuuserien arvon alentuminen* (uudistettu 2004)

— IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* (uudistettu 2004)

— IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen*

▼M52

— IFRS 15:een *Myyntituotot asiakassopimuksista*

▼M54

— IFRS 16 *Vuokrasopimukset*

▼B

KÄSITELTÄVÄ ASIA

1. Yhteisölle voi syntyä sisäisiä menoja sen oman, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä. Ulkopuoliseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää erilaisiin tarkoituksiin, kuten yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämiseen ja mainontaan tai sähköisten palvelujen tuottamiseen sekä tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Sisäiseen käyttöön tarkoitettua verkkosivustoa voidaan käyttää toimintaperiaatteiden ja asiakastietojen tallettamiseen sekä tarvittavan tiedon hakuun.

2. Verkkosivuston kehittämistyön vaiheita voidaan kuvata seuraavasti:

   a) Suunnitteluvaihe — toteutettavuusselvitykset, tavoitteiden ja yksityiskohtien määrittely, vaihtoehtojen arviointi ja valintojen tekeminen.

   b) Sovellusten ja perusrakenteiden kehittäminen — verkkotunnuksen hankkiminen, laitteiston ja käyttöohjelmistojen hankinta ja kehittäminen, kehitettyjen sovellusten asentaminen ja kuormitustestaukset.

   c) Graafisen ulkoasun suunnittelu — verkkosivuston ulkonäön suunnittelu.

   d) Sisällön kehittäminen — informaation, tekstin tai kuvien, luominen, hankkiminen, valmistelu ja vieminen palvelimelle ennen verkkosivuston kehittämistyön valmistumista. Tämä informaatio voi olla erillisissä tietokannoissa, jotka on liitetty verkkosivustoon (tai joihin verkkosivuilta on yhteys), tai se voi olla koodattuna suoraan verkkosivuille.

3. Kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu päätökseen, alkaa käyttövaihe. Tämän vaiheen aikana yhteisö ylläpitää ja parantaa verkkosivuston sovelluksia, perusrakenteita, graafista ulkoasua ja sisältöä.

▼B

4. Yhteisön oman, sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön tarkoitetun verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä johtuvien sisäisten menojen kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyen käsiteltävät kysymykset ovat:

a) onko verkkosivusto sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia; ja

b) mikä on näiden menojen asianmukainen kirjanpitokäsittely.

▼M68

5. Tämä tulkinta ei koske menoja, jotka johtuvat verkkosivuston laitteistojen (esimerkiksi verkkopalvelimien, koekäyttöpalvelimien, tuotantopalvelimien ja internetyhteyksien) hankinnasta, kehittämisestä ja käytöstä. Tällaisia menoja käsitellään IAS 16:n mukaisesti. Lisäksi, jos yhteisölle syntyy menoja sen verkkosivuston internet-palveluntarjoajan hosting-palvelusta, nämä menot kirjataan kuluiksi kohdan IAS 1.88 ja *Taloudellisen raportoinnin käsitteellisen viitekehyksen* mukaisesti silloin, kun palvelu saadaan.

▼M54

6. IAS 38 ei koske aineettomia hyödykkeitä, jotka ovat yhteisön hallussa tavanomaisessa liiketoiminnassa tapahtuvaa myyntiä varten (ks. IAS 2 ja IFRS 15) eikä aineettomia hyödykkeitä koskevia vuokrasopimuksia, jotka käsitellään kirjanpidossa IFRS 16:n mukaisesti. Näin ollen tämä tulkinta ei koske menoja, jotka syntyvät verkkosivuston (tai verkkosivuohjelmistojen) kehittämisestä tai käytöstä, kun se on tarkoitettu myytäväksi toiselle yhteisölle tai kun se käsitellään kirjanpidossa IFRS 16:n mukaisesti.

▼B

PÄÄTÖS

7. Yhteisön oma verkkosivusto, joka on syntynyt kehittämistyön tuloksena ja tarkoitettu sisäiseen tai ulkoiseen käyttöön, on sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke, johon sovelletaan IAS 38:n vaatimuksia.

8. Kehittämistyön tuloksena syntyvä verkkosivusto on merkittävä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että se täyttää kohdassa IAS 38.21 esitetyt edellytykset kirjaamiselle ja alkuperäiselle arvostamiselle ja lisäksi yhteisö pystyy täyttämään IAS 38.57:n vaatimukset. Vaatimuksen, jonka mukaan yhteisön on osoitettava, miten verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä IAS 38.57(d):n mukaisesti, yhteisö voi kyetä täyttämään erityisesti silloin, kun verkkosivusto pystyy kerryttämään tuottoja, esimerkiksi välittömiä tuottoja mahdollistamalla tilausten tekemisen. Yhteisö ei pysty osoittamaan, miten yksinomaan tai ensisijaisesti sen omien tuotteiden ja palvelujen myynnin edistämistä ja mainontaa varten kehitetty verkkosivusto todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä, ja näin ollen kaikki tällaisen verkkosivuston kehittämisestä johtuvat menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

9. Yhteisön oman verkkosivuston kehittämisestä ja käytöstä syntyviä sisäisiä menoja on käsiteltävä kirjanpidossa IAS 38:n mukaisesti. Asianmukaisen kirjanpitokäsittelyn ratkaisemiseksi on arvioitava menoja aiheuttaneen toiminnan luonne (esim. henkilöstön koulutus ja verkkosivuston ylläpito) sekä sivuston kehittämisvaihe tai valmistumisen jälkeinen vaihe (lisää ohjeistusta on tämän tulkinnan liitteessä). Esimerkiksi:

a) suunnitteluvaihe on luonteeltaan samankaltainen kuin IAS 38.54–.56:n mukainen tutkimusvaihe. Tämän vaiheen aikana syntyvät menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet.

▼B

b) sovellusten ja perusrakenteiden kehittämisvaihe, graafisen ulkoasun suunnitteluvaihe ja sisällön kehittämisvaihe siltä osin kuin sisältöä kehitetään muuhun tarkoitukseen kuin yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen mainostamiseen ja myynnin edistämiseen, ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin IAS 38.57–.64:n mukainen kehittämisvaihe. Näissä vaiheissa syntyvät menot on sisällytettävä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattavan verkkosivuston hankintamenoon tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaisesti, kun menot välittömästi johtuvat verkkosivuston luomisesta, toteuttamisesta ja saattamisesta valmiiksi toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla ja ovat tätä ajatellen välttämättömiä. Esimerkiksi menot, jotka johtuvat sisällön (muun kuin yhteisön omia tuotteita ja palveluja mainostavan tai niiden myyntiä edistävän) ostamisesta tai luomisesta nimenomaisesti verkkosivuja varten, tai menot, jotka syntyvät, jotta verkkosivuston sisältöä pystytään käyttämään (esimerkiksi maksu monistamislisenssistä) on sisällytettävä kehittämismenoihin tämän ehdon täyttyessä. IAS 38.71:n mukaan aineettomasta hyödykkeestä johtuvaa menoa, joka on alun perin kirjattu kuluksi aiemmassa tilinpäätöksessä, ei kuitenkaan saa myöhemmin sisällyttää aineettoman hyödykkeen hankintamenoon (esimerkiksi jos tekijänoikeudesta johtuvista menoista on tehty täydet poistot ja sisältö asetetaan myöhemmin verkkosivuille).

c) siltä osin kuin sisältö on kehitetty yhteisön omien tuotteiden ja palvelujen mainontaa ja myynninedistämistä varten (esimerkiksi digitaaliset valokuvat tuotteista), sisällön kehittämisvaiheessa syntyvät menot kirjataan IAS 38.69(c):n mukaisesti kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkiksi asiantuntijapalveluista syntyvät menot, jotka aiheutuvat digitaalisten valokuvien ottamisesta yhteisön omista tuotteista ja niiden esillepanon kehittämisestä, on kirjattava kuluiksi sitä mukaa kuin asiantuntijapalveluja vastaanotetaan prosessin aikana, eikä silloin kun digitaaliset valokuvat ovat esillä verkkosivuilla.

d) käyttövaihe alkaa, kun verkkosivuston kehittämistyö on saatu valmiiksi. Tässä vaiheessa syntyvät menot on kirjattava kuluiksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi jos ne täyttävät kohdan IAS 38.18 mukaiset kriteerit.

10. Tämän tulkinnan kappaleen 8 mukaan aineettomaksi hyödykkeeksi kirjattu verkkosivusto arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen kohtien IAS 38.72–.87 vaatimusten mukaisesti. Verkkosivuston parhaan arvion mukaisen taloudellisen vaikutusajan on oltava lyhyt.

PÄÄTÖS TEHTY

toukokuussa 2001

VOIMAANTULO

Tämä tulkinta tulee voimaan 25.3.2002. Tämän tulkinnan käyttöönoton vaikutukset on käsiteltävä IAS 38:n vuonna 1998 julkistetun version siirtymäsääntöjen mukaisesti. Näin ollen jos verkkosivusto ei täytä aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytyksiä mutta on aikaisemmin aktivoitu, erä on kirjattava pois taseesta tämän tulkinnan voimaantulopäivänä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset mutta sitä ei ole aikaisemmin aktivoitu, ei tämän tulkinnan voimaantulopäivänä pidä kirjata aineetonta hyödykettä. Kun verkkosivusto on olemassa ja sen kehittämisestä johtuvat menot täyttävät aineettomaksi hyödykkeeksi kirjaamisen edellytykset ja se on aiemmin kirjattu aineettomaksi hyödykkeeksi hankintamenoon, alun perin kirjattu määrä katsotaan asianmukaisesti määritetyksi.

▼**M52**

IAS 1 (uudistettu 2007) aiheutti muutoksia IFRS-standardeissa kauttaaltaan käytettävään terminologiaan. Lisäksi se aiheutti muutoksen kappaleeseen 5. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia 1.1.2009 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa IAS 1:tä (uudistettu 2007) aikaisemmalla kaudella, muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

Toukokuussa 2014 julkaistulla asiakirjalla IFRS 15 *Myyntituotot asiakassopimuksista* muutettiin osiota ”Viittaukset” sekä kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 15:tä.

▼**M54**

Tammikuussa 2016 julkaistulla asiakirjalla IFRS 16 muutettiin kappaletta 6. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta, kun se soveltaa IFRS 16:ta.

▼**M68**

Vuonna 2018 julkaistulla asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* muutettiin kappaletta 5. Yhteisön on sovellettava tätä muutosta 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yhteisö soveltaa samanaikaisesti kaikkia muita asiakirjalla *Muutokset IFRS-standardeihin sisältyviin Käsitteellistä viitekehystä koskeviin viittauksiin* tehtyjä muutoksia. Yhteisön on sovellettava SIC-32:n muutosta takautuvasti IAS 8:n *Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* mukaisesti. Jos yhteisö kuitenkin toteaa, ettei takautuva soveltaminen olisi käytännössä mahdollista tai että siitä aiheutuisi kohtuuttomia kustannuksia tai ponnisteluja, sen on sovellettava SIC-32:n muutosta IAS 8:n kappaleisiin 23–28, 50–53 ja 54F perustuvalla tavalla.